

»Mobil indkomst«

af

Ph.D.-stipendiat Jakob Bundgaard

§ 1 Præsentation af »mobil indkomst« som skatteplanlægningsinstrument

Denne artikel omhandler et skatteplanlægningsinstrument, der internationalt kendes som »*mobile income*« (*mobil indkomst*). En anden benævnelse er »*global earnings management*«. Der er ikke herved tale om noget nyt, men et fænomen af stor aktualitet. Ved skatteplanlægning gennem *mobile income*-instrumentet identificeres *mobile indkomststrømme* i multinationale koncerner for herved at overføre (placere eller omplacere) *income drivers* (*profit drivers*) til lavskattelande. Under hensyntagen til armslængdeprincippet¹ kan funktioner og risici identificeres som *income drivers*. Ligeledes kan aktiver udgøre *income drivers*, dog er det primært immaterielle aktiver, der har interesse ved brug af *mobile income*-instrumentet. De således identificerede *income drivers* kan følgelig (*om*)placeres. Der er således ved *mobile income* tale om en skattemæssig optimering af koncerners organisering af aktiviteter og aktiver. Effekten heraf er en minimering af koncernens globale skattebetaling samt en reduktion i den effektive skattesats. Der er nært slægtskab mellem begrebet *mobile income* og begrebet *tax reengineering*, der typisk benyttes om ændringer i forretningskoncepter og de deraf følgende skattemæssige konsekvenser. Skatteplanlægning gennem *mobile income* hviler på den *transfer pricing* baserede forudsætning, at selskaber, der udfører værdiskabende funktioner og besidder værdiskabende aktiver, forventes at opnå større afkast, end selskaber engageret i rutinefunktioner. Skatteplanlægningsteknikken har særlig relevans for følgende brancher: E-business, softwareindustri, computerhardwareindustri, teknisk service-industri, modebranchen, medicinalindustrien samt andre højteknologiske brancher. Der er ikke tale om en rendyrket *transfer pricing*-problemstilling, men der indgår betydelige *transfer pricing*-elementer heri.

Instrumentet har særlig relevans, hvor *mobile profit drivers* kan identificeres. Der er således efter *mobile income* tankegangen anledning til at se på placeringen

¹ Heri ligger, at interesseforbundne parter skal fastsætte deres interne afregningspriser i overensstemmelse med de betingelser, som uafhængige parter må formodes at ville have aftalt. Helt konkret kan princippet udtrykkes som en standard, der fastlægger, hvorvidt der er aftalt eller fastsat vilkår vedrørende kommercielle eller finansielle forbindelser, der afviger fra de vilkår, som ville være blevet aftalt mellem uafhængige parter. Der kan dog næppe siges at være én pris, der er den rigtige. Princippet's opgave er snarere at opstille en nedre og øvre grænse for, hvad der kan rummes inden for markedsmæssige vilkår.

af de værdiskabende funktioner og aktiver i koncernen. I det omfang en koncern i dag har værdiskabende funktioner og aktiver i højskattelände, kan en omstrukturering resultere i, at koncernens effektive skatteprocent nedbringes.

Skatteplanlægning gennem mobile income kan navnlig ske i forbindelse med immaterielle aktiver, idet disse relativt let kan overføres gennem cost sharing arrangements. Flytningen kan efter omstændighederne kræve en rent fysisk hel eller delvis omplacering af aktiver, men i flere tilfælde kan rene justeringer af koncernselskabernes indbyrdes og eksterne kontrakter være tilstrækkeligt. Ligeledes kan transaktionsbaserede eller forretningsmæssige risici relativt let overføres gennem kontraktlige ændringer. Derimod er det straks mere vanskeligt at overføre funktioner og fysiske aktiver, dog således at dette ikke er udelukket. Udover forretnings- og skattemæssige overvejelser må vurderingen af en reorganisering tage hensyn til potentielle moms-, told- og regnskabsmæssige overvejelser.

Hvor danske koncerner foretager skatteplanlægning via mobile income, skal der tages højde for flere risici og relevante skatteforhold. *For det første* kan det understreges, at armslængdeprincippet skal overholdes, idet der ellers består en mulighed for vilkårskorrektioner, såfremt det valgte set up ikke opfylder armslængdeprincippet. I forbindelse med ændringer i koncernens produktions- og distributionsforhold skal et vist minimum af aktiviteter formentlig udøves af enhederne i koncernen, før der kan siges at være tale om en producent henholdsvis en distributør. For producentens vedkommende udgør kontraktproducentens rolle formentlig et minimum, mens agentfunktionen sædvanligvis udgør minimum for distributøren. Videre skal man *for det andet* være påpasselig ved overførslen af immaterielle aktiver fra Danmark til udlandet, idet der består en risiko for, at der foretages en dispositionskorrektion, hvorved overførslen ikke anerkendes i skatteretlig henseende².

Det kan ikke tillægges afgørende betydning, om oprettelsen af udenlandske selskaber og overdragelse af rettigheder hertil er forretningsmæssigt begrundet. Se også TfS 1984, 176 LSR, hvor Landsskatteretten forudsatte, at der ikke var sket en reel overdragelse af et immaterialaktiv, idet Landsskatteretten nægtede fradrag for en royaltybetaling, som et dansk selskab havde betalt til hovedaktionærens selskab på Jersey. Tilsvarende skal der udvises påpasselighed ved koncerninterne strukturændringer, idet sådanne efter omstændighederne tillige kan tilsidesættes, jf. herved TfS 1999, 950 J. S. *Ejendoms- og*

² Dette resultat kan fremkomme ved én udlægning af dommen i UfR 1989, 605 H *Direktør Holger Bagger Sørensen*. Sagen kan læses således, at en overdragelse af nogle licensrettigheder til et schweizisk selskab ikke blev anerkendt, idet det blev lagt til grund, at rettighederne aldrig reelt var blevet overdraget til det schweiziske selskab. Forpligtelserne vedrørende kontrakterne forblev i Danmark hos det overdragende selskab, mens rettighederne i henhold til kontrakterne blev overdraget til det schweiziske selskab, hvormed den eneste ændring i forholdet var, at indtægterne blev kanaliseret til Schweiz. Det skal dog bemærkes, at Højesterets bemærkninger i sagen er noget uklare, hvorved det er blevet anført, at Højesteret ikke tilsidesatte overdragelsen af licensrettighederne, jf. udførligt *Niels Winther-Sørensen: Beskatning af international erhvervsindkomst*, 2000, s. 459 ff.

investeringsselskab A/S. Koncernerne skal derfor gennemføre de påkrævede strukturændringer eller aktivoverdragelser, med omhu, således at der er substans i arrangementet og ikke blot er tale om en overflytning af indkomstgrundlag til et skattesubjekt uden selvstændig aktivitet. Ligeledes skal det anføres, at omplacering af immaterielle aktiver formentlig udgør den største udfordring ved mobile income (og transfer pricing i øvrigt), idet prisfastsættelsen er vanskelig for såvel aktivet som den følgende royaltybetaling. *For det tredje* skal risikoen for inddragelse af det udenlandske selskab i dansk CFC-beskatning i henhold til SEL § 32 tages i betragtning, hvorved det bemærkes, at CFC-reglerne så at sige er designet til at opfange skatteplanlægning via mobile indkomster. *For det fjerde* skal nævnes muligheden for afståelsesbeskatning i Danmark ved ændringer i eksisterende funktioner og strukturer. *For det femte* består der en mulighed for, at den planlagte udvikling ikke forløber helt som ventet. Herved kan koncernerne risikere underskudsgivende drift eksempelvis i lavskatteselskaber. Sådanne underskud kan typisk ikke benyttes eller kun benyttes med begrænset skatteværdi i koncernen, hvorved den effektive skattesats øges globalt. Man kan i denne forbindelse tale om risikoen for, at skatteplanlægningsplaner giver bagslag. Dette element viser, hvor vigtigt det er at undersøge forudsætningerne for skatteplanlægning gennem mobile income instrumentet. Endelig *for det sjette* kan det nævnes, at der i forbindelse med immaterialaktiver består en oplagt risiko for, at der ikke tages tilstrækkelige hensyn til immaterialretlige forhold, hvorved uforudsete hændelser kan indtræde³.

I det følgende skal kort omtales nogle af de værktøjer, der er til rådighed ved skatteplanlægning gennem mobile income⁴.

§ 2 Anvendte teknikker

2.1 Forskning og udvikling

2.1.1 Cost Contribution Arrangements

Forskning og udvikling indebærer flere oplagte skatteplanlægningsmuligheder for grænseoverskridende koncerner. Indgåelsen af *Cost Contribution Agreements/cost sharing* vil navnlig være relevant i relation til forskning og udvikling.

En CCA er en aftale mellem flere selskaber om for fælles regning og risiko at udvikle, producere eller investere i aktiver, tjenesteydelser eller rettigheder med det formål at forbedre selskabernes rentabilitet. Selskabernes andel af omkostningerne forbundet med en CCA vil være proportional med deres andel af det samlede udbytte af aftalen.

Produktionsselskaberne i en koncern kan f.eks. bruge en CCA til i fællesskab at købe immaterialaktiver fra tredjemand. Produktionsselskaberne kan også i fællesskab iværksætte et R&D program for at udvikle immaterialaktiver ("*R&D cost sharing*"). Gennem en CCA får selskaberne adgang til at udnytte

³ Jf. herom *John Henshall* i *Tax Planning International Transfer Pricing 2001/2*, s. 3 ff.

⁴ Jf. herom overordnet *Knud Erik Kriegbaum* i *International beskatning – en introduktion*, 1. udg., s. 188 ff og *Jakob Bundgaard* i *Armslængdeprincippet & Transfer pricing*, 2002, s. 203 ff.

immaterialaktiver uden betaling af armslængde royalties. Dette er en af fordelene ved en CCA, da værdifastsættelsen af immaterialaktiver ofte er meget vanskelig. Fordelingen af udnyttelsesretten kan f.eks. ske ud fra geografiske kriterier, sådan at et europæisk produktionsselskab kan udnytte rettighederne i Europa, et amerikansk produktionsselskab kan udnytte rettighederne i USA etc.

Salgsselskaberne i en koncern kan f.eks. bruge en CCA til i fællesskab at investere i en marketingfunktion, der til nytte for alle selskaberne laver markedsanalyser, salgsstrategier, public relation, reklamemateriale, deltager i handelsmesser og udstillinger mv. ("*central cost allocation*"). En CCA kan også bruges til at dele stabsfunktioner som f.eks. HR, finans, jura og IT eller til at dele bygninger, lokaler, utilities mv. Funktionerne kan samles i et koncernselskab - f.eks. moderselskabet eller et serviceselskab - eller outsources til tredjemand. Alle deltagerne i en CCA vil normalt have en medejendomsret til resultaterne af samarbejdet. Ejendomsretten kan dog også tilkomme en enkelt deltager. I begge tilfælde har alle deltagerne en økonomisk ejendomsret til resultaterne, så de kan udnyttes uden betaling af royalties. Hvis en deltager ønsker at udnytte aktivet i videre omfang end aftalt, skal der dog normalt foretages en armslængdebetaling til den/de deltagere, hvis rettigheder derved indskrænkes. Spørgsmålet om ejendomsretten har selvfølgelig størst betydning for R&D cost sharing, hvor formålet er at skabe immaterialaktiver.

Ved etableringen - og kontrollen - af en CCA er de centrale elementer følgende:

- Deltagerne
- Bidragene
- Nytteværdien
- Indtræden, udtræden og ophør

Ifølge OECD Transfer Pricing Guidelines skal en CCA anerkendes, hvis den er indgået på armslængdevilkår, dvs. hvis uafhængige virksomheder i sammenlignelige situationer ville have indgået en tilsvarende aftale. Deltagerne skal derfor have udsigt til at opnå en økonomisk nytteværdi, og bidragene skal fordeles mellem deltagerne i forhold til deres andel af den samlede nytteværdi.

I dansk skatteret findes der ikke særlige bestemmelser om CCA'er. En CCA er ikke et entydigt begreb, og den skattemæssige kvalifikation afhænger derfor af den konkrete aftale. Et af de skattemæssige spørgsmål er, om udenlandske deltagere har fast driftssted i den/de stater, hvor den fælles aktivitet udføres.

Efter dansk skatteret kan udenlandske deltagere i en CCA bliver begrænset skattepligtige, hvis de deltager i erhvervsvirksomhed med fast driftssted i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a. Begrebet "*fast driftssted*" i selskabsskatteloven defineres i overensstemmelse med art. 5 i OECD Modelaftalen.

Hvis den fælles aktivitet helt eller delvist udøves i Danmark af et dansk koncernselskab, kan de udenlandske deltagere efter omstændighederne anses for at have rådighed over et fast forretningssted i Danmark. I så fald vil der foreligge

et fast driftssted, hvis der udøves en erhvervsvirksomhed gennem det faste forretningssted. En erhvervsvirksomhed kan principielt udøves af deltagerne i fællesskab eller af hver enkelt deltager separat.

En CCA vil normalt ikke indebære, at deltagerne i fællesskab udøver erhvervsmæssig virksomhed. I dansk skatteret findes der ikke en almengældende definition af begrebet *erhvervsmæssig virksomhed*. Dette indebærer dog normalt, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå overskud, jf. f.eks. pkt. 3.1.1 i CIRK nr. 129 af 4/7 1994.

Et *interessentskab* kan defineres som et aftalebetinget samvirke mellem flere parter med henblik på erhvervelse af indtægter ved erhvervsmæssig virksomhed.

En CCA har ikke til formål, at deltagerne - i fællesskab - skal realisere overskud. Deltagelse i en CCA kan derfor normalt ikke sidestilles med, at der i fællesskab udøves erhvervsvirksomhed i interessentskabsform eller lignende. Hvis der som led i samarbejdet oppebæres - fælles - indtægter fra tredjemand, kan det dog komme på tale at karakterisere samarbejdet som en fælles erhvervsvirksomhed. Dette vil dog antagelig afhænge af bl.a. indtægternes størrelse og deres hyppighed. En CCA kan også anses for en fælles erhvervsvirksomhed, hvis der undtagelsesvis er sammenfald mellem deltagernes kerneforretning og den fælles aktivitet. Hvis tre produktionsselskaber således etablerer fælles produktion, kan samarbejdet efter omstændighederne anses som en fælles erhvervsvirksomhed. I disse situationer vil det dog formentlig være mere rammende at karakterisere samarbejdet som et *joint venture*.

Selvom en CCA ikke indebærer, at deltagerne i fællesskab udøver en erhvervsvirksomhed, kan de alligevel have fast driftssted i Danmark. De enkelte deltageres egne erhvervsvirksomheder kan således isoleret set medføre fast driftssted. Ifølge OECD Modelaftalens art. 5, stk. 1, kan der således statueres fast driftssted, selv om den erhvervsmæssige aktivitet, som udøves gennem det faste forretningssted, ikke er af produktiv karakter eller bidrager til at frembringe overskud. Art. 5, stk. 4, opregner dog en række aktiviteter af ”forberedende og hjælpende” karakter, der ikke umiddelbart er indkomstskabende. Hvis en erhvervsmæssig aktivitet er af forberedende og hjælpende karakter, foreligger der ikke et fast driftssted. Ifølge OECD’s kommentarer til art. 5, pkt. 23, omfatter art. 5, stk. 4, bl.a. reklameaktiviteter og videnskabeligt arbejde udført af et fast forretningssted, hvis aktiviteten er forberedende og hjælpende karakter. Det afgørende kriterium for, om en aktivitet er af forberedende og hjælpende karakter er, om aktiviteten i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed. Et fast forretningssteds aktivitet er ikke af forberedende og hjælpende karakter, hvis dets almindelige formål er identisk med det samlede foretagendes almindelige formål. Et produktionsselskabs kerneforretning er normalt ikke videnskabeligt arbejde, hvorfor videnskabeligt arbejde vil være af forberedende og hjælpende karakter for et produktionsselskab. Aktiviteten må desuden udelukkende udføres for foretagendet selv, hvis den skal være af forberedende og hjælpende karakter. Hvis aktiviteten også udføres for andre foretagender, f.eks. andre koncernforbundne selskaber, vil der derfor være

fast driftssted⁵. Indtægter hidrørende fra salg af aktiver, som har været anvendt ved aktiviteten, medfører dog ikke i sig selv, at der foreligger et fast driftssted, jf. OECD's kommentarer til art. 5, pkt. 29.

Udenlandske deltagere i en CCA vil således normalt ikke - i fællesskab eller hver især - udøve erhvervsvirksomhed i Danmark, hvorfor de ikke vil være begrænset skattepligtige til Danmark. Dette forudsætter dog, at den fælles aktivitet ikke er identisk med deltagerens kerneforretning, og at den fælles aktivitet kun udføres for de deltagende selskaber selv. Konklusionen svarer i øvrigt til rettilstanden i flere andre lande⁶. For en gennemgang af de skattemæssige konsekvenser af en CCA mellem et fast driftssted og hovedkontoret kan der henvises til *Niels Winther-Sørensen: Beskatning af international erhvervsindkomst*, 2000, s. 603 ff.

Alle *deltagerne* i CCA skal have udsigt til - hver især - at opnå en økonomisk nytteværdi ved at tiltræde aftalen. Det betyder for det første, at deltagerne skal opnå ret til en del af den forventede nytteværdi. I en R&D cost sharing skal alle deltagerne f.eks. opnå ret til kommercielt at udnytte de forventede forskningsresultater. Hvorvidt deltagerne i sidste ende faktisk opnår de ønskede resultater, afhænger selvfølgelig af, om projektet bliver en succes eller slår fejl. For det andet skal alle deltagerne have en faktisk økonomisk og driftsmæssig interesse i aftalen. Deltagerne skal således have udsigt til at kunne udnytte resultaterne. Et salgsselskab skal derfor normalt ikke deltage i en R&D cost sharing, da selskabet ikke opnår en nytteværdi af direkte betydning for sin egen løbende indkomsterhvervelse. En kontraktsproducent skal af samme årsag normalt ikke deltage i en central cost allocation om markedsføring.

Den fælles aktivitet kan være placeret hos en af deltagerne som f.eks. moderselskabet. Aktiviteten kan også udføres af en flerhed af selskaber i koncernen, som f.eks. når udviklingsafdelingerne i flere koncernselskaber arbejder på et fælles projekt. Hvis den fælles aktivitet er placeret i et selskab, hvis eneste formål er at udføre den pågældende aktivitet, skal selskabet ikke være deltager i aftalen. Selskabets udbytte vil således hidrøre fra at udføre aktiviteten for deltagerne frem for at udnytte resultatet af aktiviteten. Det kan f.eks. være et selskab, der er oprettet for at udføre kontraktsforskning for en koncerns produktionsselskaber. I dette tilfælde skal forskningsselskabet modtage en armslængdebetalning for at udføre aktiviteten, mens rettighederne til resultaterne skal tilkomme deltagerne i aftalen.

I en CCA skal alle deltagerne være med til at dække omkostningerne ved den fælles aktivitet. *Bidragene* kan ske ved indskud af penge, apportindskud af aktiver og levering af tjenesteydelser til fællesskabet. Alle typer bidrag skal tages i betragtning, herunder også omkostninger til løn, råstoffer og husleje.

⁵ Jf. OECD's kommentarer til art. 5, pkt. 26, og *Arvid Skaar: Permanent Establishment*, 1991, s. 308 f.

⁶ Jf. *International Transfer Pricing Journal*, Volume 8, No. 2, 2001.

Bidragene skal værdifastsættes efter de almindelige transfer pricing metoder, idet den enkelte deltagers andel af den forventede nytteværdi skal svare til deltagerens andel af de samlede bidrag. Der skal således fastsættes en *absolut* og en *relativ* værdi for deltagerens bidrag.

Aktiver, som indskydes i samarbejdet, skal fastsættes til deres *markedsværdi*. Løbende bidrag i form af aktiviteter, som deltagerne udfører i forbindelse med samarbejdet, skal værdifastsættes som tjenesteydelser. Dette kan efter omstændighederne ske på en rent omkostningsdækkende basis, når den pågældende aktivitet ikke er en integreret del af den pågældende deltagers virksomhed. Der skal i så fald tages hensyn til både direkte og indirekte omkostninger. Hvis et aktiv eller en tjenesteydelse indskydes i en CCA og samtidig udnyttes af deltageren i sin erhvervsvirksomhed, skal der tages hensyn hertil ved fastsættelsen af værdien.

Hvis værdien af en deltagers bidrag ikke reflekterer deltagerens andel af den samlede nytteværdi, skal der foretages en udlignende betaling ("*balancing payment*"). Dette kan være relevant ved etableringen af en CCA og løbende i samarbejdet.

Indskud af aktiver skal efter dansk skatteret formentlig behandles efter praksis om delsalg og delkøb, jf. UfR 1983, 318 H *Kähler*. Delsalgene og -købene skal behandles efter skattelovgivningens almindelige regler. En delkøber af ejendomsretten til immaterialaktiver kan foretage skattemæssige afskrivninger af den ideelle ejerandel heraf. En delsælger af en ejendomsret skal foretage en avanceopgørelse for det solgte. Hvis en deltager beholder ejendomsretten til et aktiv, som indskydes i samarbejdet, er der ikke sket afståelse, jf. *Hans Kristensen*, SO 1968, s. 197 ff. Situationen kan f.eks. være den, at to selskaber indgår i en CCA, hvor selskab A foretager apportindskud af udnyttelsesretten til et patent med en handelsværdi på 100, og selskab B indskyder 300 i penge, så de to selskaber kan udnytte resultaterne af samarbejdet 25/75. I skattemæssig henseende må situationen sidestilles med, at selskab A har indrømmet selskab B en udnyttelsesret til patentet. Selskab A skal anses for at have modtaget en betaling på 75 for udnyttelsesretten, og selskab B skal anses for at have betalt 75 herfor.

Ved indskud af udnyttelsesretten til et immaterialaktiv i en CCA skal betalingen herfor i skattemæssig henseende kvalificeres som en *royalty*. Royalties defineres således som "... *betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende...*" immaterialaktiver, jf. KSL § 65 C, stk. 4, og OECD Modelaftalens art. 12, stk. 2. Royalties omfatter således også engangsbetalinger og betalinger i anden form end penge. En dansk deltager kan derfor efter omstændighederne være forpligtet til at indeholde royaltyskat af bidrag til en CCA, hvis en anden deltager har indskudt en udnyttelsesret til immaterialaktiver i samarbejdet, jf. SEL § 2, stk. 1, litra g.

Betalinger mellem deltagerne til dækning af de løbende omkostninger skal antagelig behandles som refusion af omkostninger. For et betalende selskab afhænger den skattemæssige behandling derfor af karakteren af de omkostninger,

som betalingen skal dække. Hvis der for det betalende selskab er tale om en driftsomkostning efter SL § 6, stk. 1, litra a, vil der være fradrag. Hvis der er anskaffet driftsmidler, kan der foretages afskrivninger efter afskrivningsloven. For det modtagende selskab skal en betaling behandles som en reduktion af omkostningerne frem for som en indtægt. Dette har bl.a. betydning i relation til LL § 8 B, hvorefter en skatteyder frit kan vælge mellem at fradrage udgifterne til forsøgs- og forskningsvirksomhed straks eller at afskrive udgifterne over en fem-årig periode. En aktivering af forsøgs- og forskningsudgifter kan således kun ske efter reduktion af en omkostningsrefusion.

De løbende betalinger vil normalt ikke medføre *kildeskatter*, da de ikke har karakter af royalties efter OECD Modelaftalens art. 12. I visse lande er betalinger ifølge en CCA dog pålagt kildeskat. Er en betaling ikke i overensstemmelse med armslængdeprincippet, kan den efter omstændighederne helt eller delvist omkvalificeres til et udbytte efter OECD Modelaftalens art. 10.

I en CCA er den største usikkerhed ofte knyttet til estimeringen af den fremtidige *nytteværdi* samlet set og for deltagerne hver især. Nytteværdien for deltagerne består typisk i merindtjening eller besparelser. Når nytteværdien er defineret, skal bidragene fastsættes, sådan at de bedst reflekterer de enkelte deltageres forventede andel af nytteværdi. Dette sker normalt ved hjælp af en fordelingsnøgle. I fordelingsnøglen kan f.eks. indgå nettoomsætning, kapitalbinding eller antal enheder (forbrugt, produceret eller solgt).

Ved en *central cost allocation* realiseres nytteværdien normalt hurtigt, hvorfor den tidsmæssige forskel mellem bidrag og nytteværdi er mindre problematisk. Ved en *R&D cost sharing* kan det derimod vare flere år, før nytteværdien materialiserer sig. I så fald vil deltagernes bidrag være fastsat på basis af mere eller mindre usikre forudsætninger om fremtiden. Det kan derfor overvejes at foretage periodiske revurderinger af den forventede nytteværdi. Hvis f.eks. tre selskaber i fællesskab udvikler et nyt produkt og har fordelt udnyttelsesretten efter geografiske kriterier, kan der ske det, at konkurrencesituationen ændres markant på det ene marked. Dette kan begrunde en ændring af deltagernes fremtidige bidrag til samarbejdet. Ifølge OECD Guidelines bør efterfølgende begivenheder, som ikke var kendt eller kunne forudses på aftaletidspunktet, ikke få betydning for de hidtidige betalinger. Det afgørende er således, at en CCA på aftaletidspunktet var på armslængdevilkår. Hvis der er stor usikkerhed knyttet til forudsætningerne for fastsættelsen af deltagernes bidrag, kan det dog være påkrævet, af det i aftalen bestemmes, at bidragene periodisk skal revurderes, og at bidragene i bestemte situationer skal justeres.

En CCA kan være gældende for mange år, hvorfor deltagerkredsen kan skifte f.eks. ved køb og salg af selskaber i en koncern. Ved indtræden og udtræden af deltagerne skal der disponeres i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Hvis der indtræder en deltager i en CCA, skal det vurderes, om der gennem det hidtidige samarbejde er skabt værdier. Der kan være tale om forskningsresultater, patenter, know-how mv. Hvis det er tilfældet, må den nye deltager betale for at opnå ret til en andel af resultaterne ("*buy-in payment*"). Hvis der i en CCA f.eks.

er to deltagere, og der findes værdier på 100, skal en ny deltager bidrage med 50 for at opnå ret til en andel på 1/3 af den fremtidige nytteværdi. De hidtidige to deltagere vil hver især blive anset for at have solgt en ideel andel af resultaterne for 16 2/3 til den indtrædende deltager. Delsalgene og -købene skal behandles efter skattelovgivningens almindelige regler.

Hvis en eksisterende deltager udtræder af en CCA, skal der også foretages en opgørelse af værdierne på dette tidspunkt. De tilbageblivende deltagere må som udgangspunkt betale den udtrædende deltager for at overtage dennes andel af værdierne ("*buy-out payment*"). Hvis værdien for de tilbageblivende deltagere imidlertid ikke bliver større som følge af en deltagers udtræden af aftalen, er der dog ikke krav om betaling.

Ved ophør skal deltagerne opnå ret til en andel af værdierne svarende til deres relative andel af bidragene.

OECD Guidelines opstiller særlige dokumentationskrav til CCA'er, jf. pkt. 8.42 og 8.43. Fra begyndelsen af arrangementet bør dokumentationen omfatte følgende oplysninger:

- En liste over deltagere
- En liste over andre koncernforbundne selskaber, der vil blive inddraget i aktiviteterne eller som vil udnytte resultaterne
- En beskrivelse af formålet med aktiviteterne og de specifikke projekter
- Løbetiden for samarbejdet
- En redegørelse for opgørelsen af deltagernes andel af de samlede fordele og forudsætningerne herfor
- En redegørelse for karakteren og værdien af deltagernes bidrag, herunder hvordan værdien af bidragene er fastsat
- En redegørelse for den forventede fordeling af ansvar og opgaver mellem deltagere og andre virksomheder
- En redegørelse for proceduren for og konsekvenserne af indtræden, udtræden og ophør
- En redegørelse for betingelserne for balancing payments og for løbende justeringer af vilkårene

I aftalens løbetid bør følgende forhold oplyses:

- Ændringer i aftalen og konsekvenserne heraf
- En sammenligning af de forventede fordele med de faktiske resultater
- En opgørelse af de årlige omkostninger, deltagernes bidrag og principperne for opgørelserne

Etableringen af en CCA til brug for forskning og udvikling har til formål at dele ejerskabet til koncernens fremtidige immaterielle aktiver mellem koncernselskaberne ved at lade selskaber beliggende i lavskattelande dække en del af omkostningerne ved de fremtidige R&D-aktiviteter og som modydelse herfor opnå ret til at modtage en del af den fremtidige indtjening fra R&D-aktiviteten. En CCA indebærer ikke nødvendigvis, at den fysiske R&D-aktivitet

flyttes, idet ét selskab kan fortsætte med at udøve F&U, mens et andet bidrager med finansiering. Resultatet af en CCA er, at koncernens effektive skatteprocent nedbringes, idet indtjeningen fra R&D-aktiviteterne tilfalder det lavere beskattede selskab.

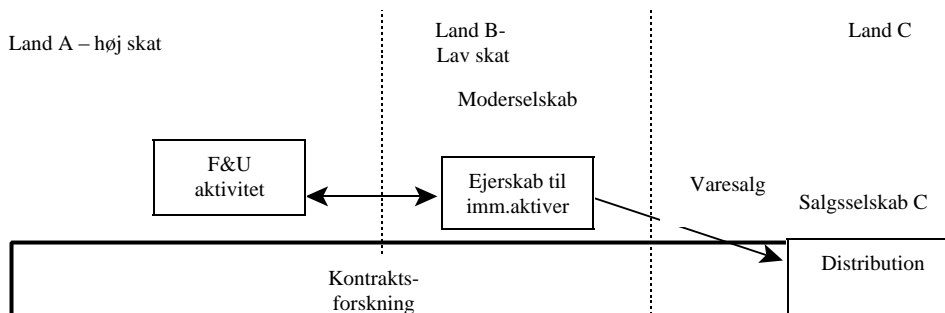
2.1.2 Kontraktsforskning

Begrebet *contract research* (kontraktsforskning) indebærer i modsætning til omkostningsfordeling, at forskningsopgaver udlægges eller hjemtages til særlige forskningsvirksomheder beliggende i lavskattelande. Disse enheder udfører herefter forskningen efter udbyderens nærmere anvisninger. Forskningskontrakterne kan tilrettelægges således, at koncernselskabet i det lavest beskattede land kommer til at eje de immaterielle rettigheder, der er resultatet af den fremtidige R&D indsats i højskattelandet. Selve adkomsten til immaterielle rettigheder bør kunne stå for en armslængdeprøvelse således, at lavskatteselskabet ville opnå ejendomsretten til de opståede immaterialaktiver. Bag grundlæggende principper i EU-konkurrenceretten og nationale immaterialretsordener ligger tilsyneladende en formodning for, at rettigheder og forpligtelser vedrørende immaterielle aktiver tilkommer et moderselskab, såfremt R&D-aktiviteten er overført til et særligt R&D datterselskab. Ejendomsretten til forskningsresultaterne kan ad denne vej placeres i lavskattelande. Der er dog anledning til at udvise stor agtpågivenhed i forbindelse med skatteplanlægning ved immaterielle rettigheder. Således bør der i det mindste stilles følgende spørgsmål⁷: (1) Hvorledes forholder man sig til delvist udviklede ideer? Der skal foretages buy in payments, såfremt ejerskabet til sådanne immaterialaktiver skal ændres. Såfremt der ikke tages hensyn hertil, vil der opstå delt ejerskab, hvilket kan medføre alvorlige vanskeligheder, herunder ved fremtidige afståelser og licensbetalinger mv. (2) Hvorledes behandles ideer, der udspringer af tidligere udviklede ideer? Såfremt der i kontraktsforskningsselskabet benyttes eksisterende immaterialaktiver, opstår der tilsvarende problemer som nævnt ovenfor under (1). Endelig skal der (3) spørges til, om lavskatteselskabet vil være ejer af fremtidige immaterialaktiver, der udspringer af nye ideer. Dette spørgsmål kan udelukkende besvares i henhold til den indgåede kontrakt og den relevante immaterialretslovgivning. Skatteplanlægning gennem kontraktsforskning forudsætter herved i det mindste, at der er indgået en aftale mellem parterne, at denne aftale skal være indgået inden forskningen resulterer i opdagelser, at aftalen tilsikrer, at hele ejerskabet til immaterialaktiver tilkommer principalen samt at kontraktsvilkårene om nødvendigt kan håndhæves.

I forbindelse med kontraktsforskning med henblik på udvikling af varemærker i lavskattelande kan en særlig risiko fremhæves. Der kan nemlig opstå en sådan situation i visse lande, at der sker en tvungen afregistrering af varemærket, såfremt lavskatteselskabet ikke har finansiel eller kontraktlig kontrol over de varer, der benytter det relevante varemærke.

⁷ Jf. *John Henshall*: Intellectual Property Horror Stories, i *Tax Planning International Transfer Pricing*, 2001/2, s. 3 ff.

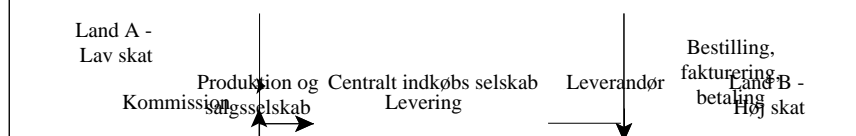
Når en kontraktsforskningsaftale er implementeret, kan koncernselskabet i højskattelandet, for så vidt angår R&D-aktiviteten, karakteriseres som et serviceselskab med begrænsede risici, der mod betaling leverer en forsknings- og udviklingsservice til selskabet i lavskattelandet. Resultatet af en aftale om kontraktsforskning vil være, at det højt beskattede selskab ikke længere oppebærer de økonomiske resultater fra den værdiskabende og risikofyldte R&D indsats, men i stedet modtager en væsentlig lavere betaling fra selskabet i lavskattelandet for de leverede R&D services. Ejendomsretten til forskningsresultaterne tilhører således udbyderen, mens forskningsenheden reelt er en servicevirksomhed, der bliver vederlagt i overensstemmelse hermed. Dermed nedbringes den effektive skatteprocent i koncernen som følge af, at indkomst flyttes fra det relativt højere beskattede selskab til det lavere beskattede selskab. Disse værktøjer kan sammensættes på forskellig vis alt afhængig af den konkrete situation og den konkrete koncern.



Figur 1. Struktur for kontraktforskning

2.2 Indkøb

En centralisering af koncerninterne indkøbsfunktioner til selskaber, der undergives en lav beskatning, kan medføre skattebesparelser for koncernerne. Dette kan ske ved at etablere et nyt lavt beskattet selskab eller ved, at et eksisterende lavt beskattet selskab bemannes, så det kan varetage koncernens indkøbsfunktioner. Som følge af indkøbsaktiviteten vil det lavt beskattede selskab være berettiget til at oppebære en kommission fra de øvrige eksisterende produktionsselskaber. Konsekvenserne af en centraliseret indkøbsstruktur er, at de økonomiske resultater fra indkøbsfunktionen placeres i et lavt beskattet selskab. Se dog TfS 1999, 950 H J. S. *Ejendoms- og investeringselskab A/S* for de mulige konsekvenser af en koncernintern reorganisering.



Figur 2. Struktur for central indkøbsfunktion

Den fysiske placering af lagre skal ikke nødvendigvis ændres i forbindelse med implementeringen af et centralt indkøbssystem, ligesom de faktiske leverancer af råvarer mv. kan fortsætte som hidtil. Det lavt beskattede indkøbsselskab vil imidlertid være ansvarlig for bestilling, fakturering og betaling. Det skal bemærkes, at centralisering af indkøbsstrukturer ofte vil være drevet af forretningsmæssige motiver så som ønsket om en strammere styring af koncernens indkøb samt ønsket om herved at opnå rationaliseringsgevinster.

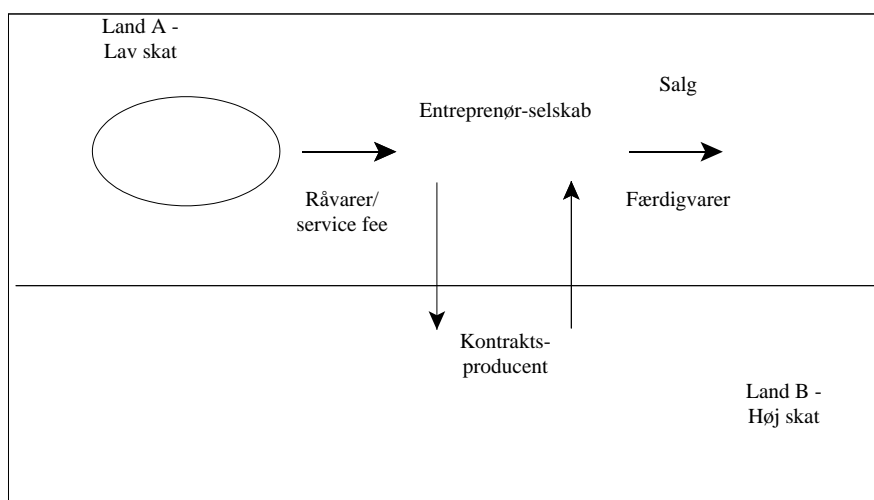
2.3 Produktion - kontraksproduktion og systueproduktion

Det er muligt gennem mobile income at ændre de forretningsmæssige koncepter og herunder funktioner og risici med det formål at kanalisere indkomster bort fra produktionsselskaber i koncernen. Disse ændringer skal naturligvis ske på armslængdevilkår. Lige som for en distributør, jf. nedenfor, kan produktionen flyttes fra et selskab til et andet. En producent med ansvar for alle funktioner udfører således forskning og udvikling, indkøb af råvarer og halvfabrikata, producerer til lager, indgår langtidskontrakter etc. I koncernforhold bliver det mere og mere almindeligt forekommende, at én producent er ansvarlig for hele produktionen, uanset at en række funktioner udføres i andre datterselskaber. Der opereres her med såkaldte *contract manufacturing (kontraksproduktion)*- og *toll manufacturing-koncepter (systueproduktion eller lønarbejdeproduktion)*. Væsentlig for disse er, at en række forretningsmæssige funktioner og risici samt aktiver ikke ligger hos disse producenter. Disse virksomheder kan derfor i visse tilfælde antage karakter af servicevirksomheder, idet de kun producerer efter anvisning fra den reelle producent, som også har ejendomsretten til råvarerne, produktionsknow-how og andre forbundne immaterielle aktiver. Sondringen mellem toll-manufacturing og contract manufacturing udspringer særligt af moms- og toldmæssige forhold i internationalt regi.

En ordinær kontraksproducent har ejendomsretten til det producerede produkt. En systueproducent ejer ikke råvarer, halvfabrikata eller færdigvarer. En systueproducent yder derimod en produktionsservice til entreprenørselskabet, dvs. det selskab, der ejer produkterne. I dansk civilretlig henseende må det antages, at denne type kontraksproduktion i visse tilfælde har betydelige lighedstræk med

tilvirkningskøbet⁸. Det er dog ikke givet, at dette stedse vil være tilfældet, navnlig såfremt der ikke er tale om produkter af stor specialkarakter som defineret af bestilleren (moderselskabet), hvor der i stedet vil være tale om en simpel produktion af standardprodukter. Det skal kontraktligt tilsikres, at ejendomsretten til produkterne tilkommer selskabet i lavskattelandet.

Som modydelse betaler entreprenørselskabet kontraksproducenten en service-fee, der for eksempel beregnes på cost plus basis. Kontraksproduktion vil ofte være forbundet med skattebesparelser, når en koncern har produktionsselskaber beliggende i højskattelande. En kontraksproducent har en markant anderledes risikoprofil end en traditionel producent, der ejer råvarer og har debitorrisiko. Effekten af at implementere en aftale om kontraksproduktion bliver derfor, at overskud flyttes fra den højere beskatning i ét land til lavere beskatning i et andet land.



Figur 3. Standard kontraksproducent struktur

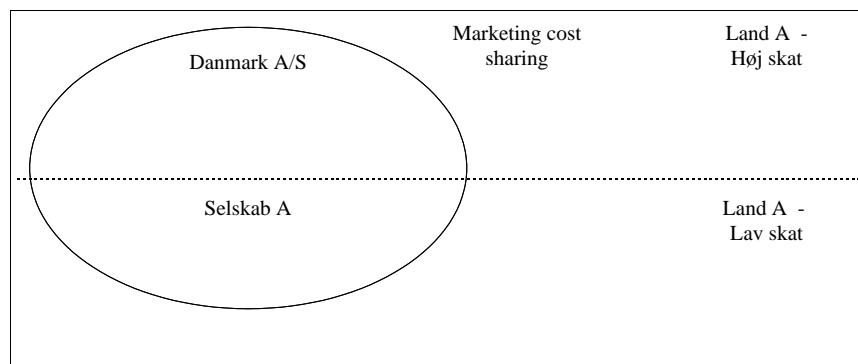
Implementering af en aftale om kontraksproduktion involverer en række kritiske overvejelser, idet det blandt andet bør overvejes, om der som følge af skiftet til kontraksproduktion overdrages know-how eller andre immaterielle rettigheder ved strukturændringen. Endvidere er det afgørende, at den service-fee, der fastsættes til kontraksproducenten, foretages på armslængdevilkår.

2.4 Marketing

Såfremt en koncerns forretningsmodel bygger på immaterielle aktiver i form af varemærker og forretningskendetegn, opstået som resultat af markante markedsføringsaktiviteter, er der grundlag for flere potentielle skattebesparelser. Indgåelsen af en CCA/en cost sharing aftale indebærer, at ejerskabet til koncernens immaterielle aktiver som følge af markedsføringsindsatsen deles

⁸ Jf. herom Erik Hørlyck: Tilvirkningskøbet – NLM 94 – NL 92 – ECE 188 A – ECE 188, 1. udg.

mellem flere selskaber i koncernen. Modellen indebærer, at et lavt beskattet selskab dækker en del af omkostningerne ved de fremtidige marketingaktiviteter. Som modydelse opnår det lavt beskattede selskab ret til en del af den fremtidige indtjening fra marketingaktiviteterne og de deraf fremkomne immaterielle aktiver. Cost sharing aftalen indebærer dermed, at fremtidige immaterielle aktiver skabt gennem marketing ejes delvist af de involverede selskaber. En CCA indebærer ikke nødvendigvis, at den fysiske marketingaktivitet flyttes. Det selskab, der hidtil har udført marketingaktiviteten, kan uændret fortsætte hermed, mens det lavt beskattede selskab udelukkende deltager med finansiering. Resultatet af en CCA er, at koncernens effektive skatteprocent nedbringes, da en del af indtjeningen fra marketingaktiviteterne tilfalder det lavere beskattede selskab.



Figur 4. Marketing cost sharing

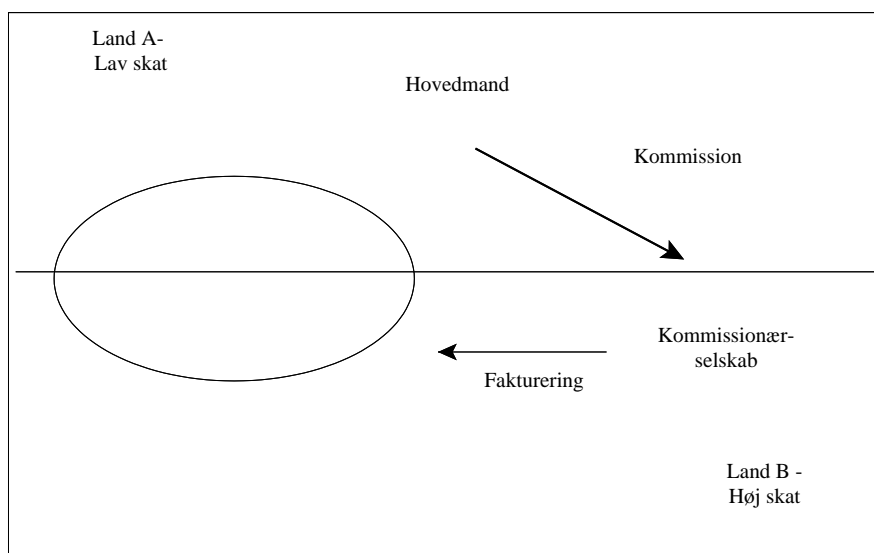
2.5 Distribution

Stripped distribution indebærer, at de forretningsmæssige koncepter og herunder funktioner og risici ændres med det formål at kanalisere indkomster bort fra distributionsselskaber i koncerner. Disse ændringer skal naturligvis ske på armslængdevilkår. Normalt vil et distributionsselskab udføre de almindelige funktioner samt bære de forretningsmæssige risici i forbindelse med varekøb og varesalg. Dette indebærer, at selskabet har den markedsmæssige risiko for at kunne sælge produkterne med fortjeneste, ligesom selskabet bærer en kreditrisiko, risiko for ukurans (lagerrisiko) og prisfastsættelse mv. I koncernforhold vil en distributør i henhold til armslængdeprincippet være berettiget til at foretage sine køb på sådanne vilkår, at der indrømmes distributøren en fornøden indtjening til at dække de funktioner, denne har påtaget sig. Beslutes det eksempelvis, at varekøb ikke skal ske til distributørens lager, men at varerne leveres direkte til distributørens kunder, sparer distributøren følgelig lager- og transportomkostninger. Alle disse transaktioner udføres herefter for eksempel af producenten eller et distributionscenter. Når distributøren ikke længere bærer de forretningsmæssige risici, er det i overensstemmelse med armslængdeprincippet, at distributørens fortjeneste reduceres.

Den såkaldte *kommissionærmodel* har medført, at kommissionsforholdet i de senere år har opnået en renaissance, idet konceptet har fundet anvendelse i multi-

nationale selskabers skatteplanlægning. Modellen, der udelukkende er anvendelig i ikke-Common Law-lande, muliggør flytning af overskud fra salgs- til produktionsleddet. Kommissionersystemet er nærmest at betragte som en hybrid mellem ordinære købs-/salgsforhold og agentforhold og kombinerer fordelene ved begge modeller. En distributør sælger i eget navn og for egen regning, mens en agent opererer i hovedmandens (hvervgiverens) navn og for dennes regning. Kommissionæren sælger i eget navn, men for hovedmandens (kommittentens) regning og risiko. Kommissionæren fremtræder over for omverdenen, som distributør af produkter eller service, som den direkte berettigede og forpligtede. På den anden side bærer kommissionæren ikke de samme risici som en distributør, idet han ikke har ejendomsretten til lageret og kun holder debitorer på vegne af kommittenten. Kommissionersystemet betyder således i forhold til en almindelig distributør en begrænsning af funktioner og risici. Kommissionæren ejer ikke lageret, hvilket indebærer, at han ikke har nogen kommerciel risiko ved lagerdrift, finansiering heraf og debitorrisiko. Dog vil kommissionæren have visse risici over for kunderne, idet der kan opstå krav i forbindelse med mangelfuld eller forsinket levering. I de fleste tilfælde er det dog kommittentens pligt at holde kommissionæren skadesløs ved disse risici, og fastlæggelsen af kommissionen afhænger af, hvilke risici kommissionæren påtager sig. Modellen indebærer dermed, at salgsselskaberne oppebærer lavere resultater, mens eksempelvis moderselskabets resultater forøges. Implementering af en kommissionærstruktur forudsætter, at bl.a. følgende forhold undersøges:

- Potentielle forretningsmæssige konsekvenser af strukturen
- Skattemæssige konsekvenser, så som goodwilloverdragelse, fast driftssted, mv.
- Moms- og toldmæssige overvejelser
- Fastlæggelse af en markedsmæssig kommissionsats



Figur 5. Standard kommissionær struktur

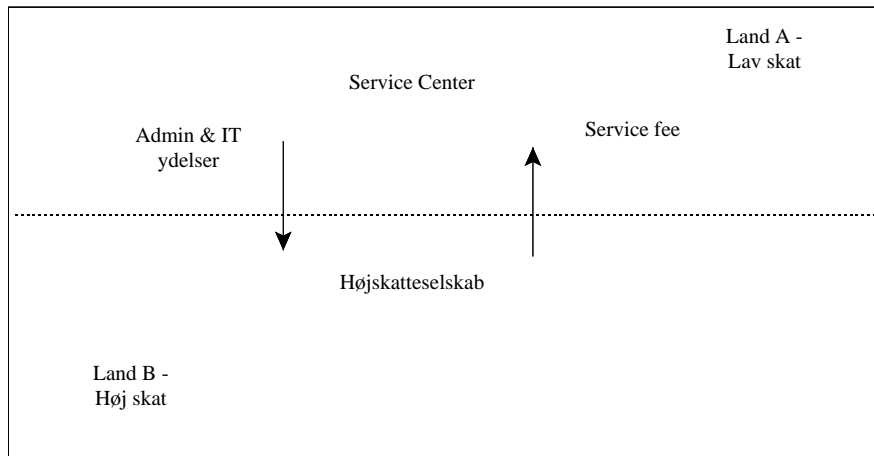
Ved brug af kommissionærmodellen opstår navnlig spørgsmålet om, hvorvidt der opstår fast driftssted for hovedmanden, og i givet fald hvorledes indkomsten skal opgøres for det faste driftssted. Ligeledes rejses der som følge af kommissionærmodellen spørgsmålet om, hvorvidt en ændring af forretningskonceptet skal sidestilles med salg af virksomheden i skattemæssig henseende. Sidstnævnte skyldes primært, at distributøren ikke længere har ejendomsretten til udestående tilgodehavender. I Danmark har skatteministeren i forbindelse med behandlingen af L 84 vedrørende indførelsen af SKL § 3 B udtalt i bilag 14 (svar til spørgsmål 6 i bilag 12), at der efter en konkret ligningsmæssig bedømmelse kan komme goodwillbeskatning på tale, idet der efter ministerens opfattelse ved etableringen af en kommissionærmodel i koncernforhold sker en ændring i forholdet mellem moder- og datterselskab, selvom der ikke sker en ændring udadtil over for kunderne. Det følger imidlertid af praksis, at distributører ikke anses at besidde kundeporteføljen, medmindre der foreligger særskilt aftalegrundlag herom mellem parterne. TfS 2001, 231 H *Handelsanpartsselskabet af 21.01.1983* og TfS 2002, 563 H *Køkken Interiør ApS* kan i denne henseende formentlig give retningslinier herom. I sagerne udtalte Højesteret, at kundekredsen måtte antages at tilhøre leverandøren (Danica Køkkenet A/S), idet denne efter særligt aftalte regler om opsigelse kunne bringe eneforhandleraftalen til ophør og derved afskære eneforhandleren fra den kundekreds, der efterspurgte Danica-produkter. Såfremt aftalegrundlaget er på plads, vil der således typisk ikke opstå goodwill hos distributøren. En yderligere uafklaret problemstilling synes at være spørgsmålet om, hvorvidt der så at sige findes et armslængdeopsigelsesvarsel, hvorved der bør ydes kompensation ved opsigelse med kortere varsel end mindsteopsigelsesvarslen. Civilretlig retspraksis indebærer tilsyneladende, at opsigelsesvarsler på 6 måneder er passende, såfremt forhandleraftalen har løbet 16-20 år. For 10-årige aftaler er 3 måneders varsel blevet accepteret, mens 1 måned accepteres ved aftaler, der har løbet op til 2 år⁹. Denne praksis giver indikationer af, hvad tredjemand ville acceptere i relation til opsigelsesvarsel ved distributionsaftaler, hvilket dog naturligvis kan variere efter handelsrelationens nærmere omstændigheder.

2.6 Koncerninterne serviceydelser - servicecentre

Mobile income kan endelig indebære en optimering af koncerninterne servicefunktioner, herunder placeringen af funktioner samt de metoder, der anvendes til at beregne betaling for ydelserne. En mulighed er at oprette et fælles koncerninternt servicecenter, selvom dette normalt ikke vil blive henført under mobile income problematikken. En række lande tilbyder gunstige betingelser både hvad angår forretnings- og skattemæssige forhold. Oprettelsen af et servicecenter kan indebære en ikke ubetydelig omstrukturering af servicefunktionerne i koncernen, alt efter om man vælger at lægge alle

⁹ Se om denne praksis Erling Borchert i UfR 1999 B, s. 79 ff, og samme i UfR 1993 B, s. 97 ff.

koncerninterne serviceydelser centralt eller nøjes med specielle funktioner (eksempelvis et call-center). Det er derfor afgørende, at såvel de forretningsmæssige som de skattemæssige konsekvenser afdækkes.



Figur 6. Standard service center struktur

Det skal også vedrørende oprettelsen af centraliserede service centre bemærkes, at disse ofte er forretningsmæssigt begrundede, idet strukturen ofte er forbundet med betydelige rationaliseringsgevinster.

§ 3 Sammenfatning og perspektiver

Skatteretten udvikler sig i takt med virkeligheden. Det samme kan i endnu højere grad siges om disciplinen »skatteplanlægning«. Der er ovenfor redegjort for nogle af de teknikker, der vel efterhånden må antages at være gængse i forbindelse med koncerners skatteplanlægning. Der er ikke tale om en skatteretlig døgnflue, og metoderne ændrer sig i takt med de udfordringer, de stilles over for. Det må således fastslås, at tankegangen om »mobil indkomst« udgør en bestanddel af dansk skatteret, hvilket såvel skatteydere som lovgiver tilsyneladende har vænnet sig til.