NATIONALRAPPORT

BESKATNING
AF
IMMATERIELLE AKTIVER

Advokat, Ph.D., Claus Hedegaard Eriksen

Holst, Advokater

1. Indledning

De senere års generelle liberalisering af den internationale handel har medført fremvækst af nye industrivareeksporterende lande, der udsætter de udviklede kapitalistiske lande såsom Danmark for en skærpet konkurrence indenfor en række brancher. For at kunne klare sig i den stigende internationale konkurrence har virksomhederne i Danmark på baggrund af det høje omkostningsniveau her valgt i større grad at satse på varer med høj kvalitet og et højt vidensindhold. Viden er i denne sammenhæng en metafor for immaterielle aktiver, og derfor er virksomhederne i Danmark blevet mere opmærksomme på eksistensen af immaterielle aktiver og i forlængelse heraf beskyttelsen mod tyveri og misbrug af disse. Danmark har således i de senere år oplevet en klar vækst i erhvervslivets aktivitet vedrørende beskyttelsen af immaterielle aktiver. Antallet af ansøgninger til Patent- og Varemærkestyrelsen om eneretten til teknik og forretningskendetegn er steget betydeligt.[1] Når det gælder beskyttelsen af varemærker og design på EU-niveau, er danske virksomheder i dag unionens mest aktive målt i forhold til indbyggertallet.

Værdien af immaterielle aktiver findes forenklet sagt i, at de giver rettighedshaveren ret til at nedlægge forbud mod, at konkurrenter indenfor et bestemt område gør brug af eksempelvis samme opfindelse, design, varemærke mv. Dermed kan immaterielle aktiver udnyttes forretningsmæssigt. Den forretningsmæssige udnyttelse kan ske på flere måder alt efter, hvilken strategi den enkelte virksomhed vælger. Således kan immaterielle aktiver anvendes til produktion og salg af egne produkter, eller immaterielle aktiver kan sælges eller udlicensieres til andre mod vederlag. Valg af udnyttelsesmetode afhænger ofte af den konkurrencemæssige situation, som den pågældende virksomhed befinder sig i. Det er imidlertid anerkendt, at immaterielle aktiver udgør en stigende andel af virksomhedernes markedsværdi, og de mest værdifulde virksomheder kan efterhånden tilskrive størstedelen af værdien til de immaterielle aktiver. Af samme årsag bliver immaterielle aktiver tilsvarende vigtigere som beskatningsobjekt.

2. Det skatteretlige immaterialretsbegreb

---

[1]. Jf. Rapport fra Patent- og Varemærkestyrelsen om "Et forspring i vidensamfundet", februar 2005, p. 7.

2.1 Definition

Immaterialretten er den del af retsvidenskaben, der befatter sig med retsbeskyttelsen af immaterielle rettigheder, dvs. rettigheder vedrørende litteratur og kunst, videnskab og teknik, industriel formgivning og design samt varemærker og andre dermed beslægtede forhold. Retsbeskyttelsen heraf er lovbestemt og udmøntet i en række forskellige love – benævnt eneretslovene – navnlig loven om ophavsret til litterære og kunstneriske værker, patentloven, brugsmodelloven, designloven og varemærkeloven. Det er forbundet med betydelige vanskeligheder at foretage en præcis positiv afgrænsning af immaterielle rettigheder som begreb.[2] Negativt afgrænset kan det fremhæves, at der er tale om ikke-fysiske eller ikke-finansielle aktiver.[3]

I skatteretten opereres ikke med begrebet immaterielle rettigheder, men derimod med begrebet immaterielle aktiver, jf. AFL § 40, stk. 2. Det skatteretlige immaterialretsbegreb omfatter således ikke kun de rettighedstyper, der behandles i immaterialretten, idet denne disciplin traditionelt er koncentreret om de ovenfor nævnte lovbestemte enerettigheder. Det skatteretlige immaterialretsbegreb må betegnes som et bredere begreb, og kan formentlig positivt afgrænses som omfattende samtlige de immaterielle rettigheder samt aktiver, hvorom der er givet særlige skatteregler. I henhold til AFL § 40, stk. 6 medregnes fortjeneste og tab ved salg eller opgivelse af aktiver omfattet af AFL § 40, stk. 1 og 2 ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Omfattet af bestemmelserne i AFL § 40, stk. 1 og 2 er følgende immaterielle aktiver:

- goodwill,
- særlig fremstillingsmetode eller lignende (knowhow),
- patentret,
- ret til mønstre,
- varemærker,
- forfatter- og kunstnerret,
- ret i henhold til en udbyttekontrakt, og
- ret i henhold til en forpagtnings- eller lejeaftale

Den i AFL § 40, stk. 2 foretagne opregning af immaterielle aktiver er ikke udtømmende.

Det ovenfor nævnte skatteretlige immaterialretsbegreb er som anført ikke blot et bredere begreb end det i immaterialretten anvendte begreb immaterielle rettigheder, men er også et bredere begreb end det immaterialretsbegreb, som anvendes i artikel 12 i OECD's model til dobbeltbeskatningsaftaler, hvis anvendelsesområde hverken omfatter goodwill samt retten ifølge en udbytte-, forpagtnings- og lejekontrakt.

---

2. Jf. M. Koktvedgaard, Immaterialretsdispositioner, 1965, kap. 1.
3. Jf. J. Pedersen m.fl., Skatteretten 1, 5. udg., 2009, p. 696.

Et yderligere indsnævret skatteretligt immaterialretsbegreb findes i KSL § 65 C, stk. 4 vedrørende royaltybeskatning, som undtager ophavsrettigheder fra anvendelsesområdet for royaltybeskatningen.

3. Afståelse/erhvervelse af immaterielle aktiver

Immaterielle aktiver er som hovedregel overdragelige, hvormed menes, at immaterielle aktiver kan overføres til andre i overensstemmelse med retsordenens almindelige regler om overførelse af formuerettigheder, fx i form af salg, overførelse ved arv, kreditorforfølgning osv. Overførelse af immaterielle aktiver kan som andre aktiver antage forskellige former. Dels kan de immaterielle aktiver overdrages i deres helhed, hvorved indehaveren giver afkald på ejendomsretten og dermed mister samtlige rettigheder over det pågældende aktiv, dels ved at stifte partielle brugsrettigheder, hvor indehaveren overlader retten til at bruge/udnytte et immaterielt aktiv til en eller flere licenstagere mod betaling i form af royalty.[4]

3.1 Afståelse ved ophør af ejendomsret til immaterielle aktiver

Som ovenfor anført kan immaterielle aktiver købes og sælges med fortjeneste eller tab til følge. Det fremgår af AFL § 40, stk. 6, at kapitalgevinstbeskatning af immaterielle aktiver indtræder på det tidspunkt, hvor de immaterielle aktiver sælges eller opgives. Med salg sidestilles andre former for afhændelse og afståelse, jf. AFL § 47. Den generelle erklæring i AFL § 47 suppleres af AFL § 48, hvori det angives, at forsikrings- og erstatningssummer, herunder ekspropriationserstatning, behandles som salgssummer, medmindre andet er særskilt fastsat. Efter AFL § 49, 1. pkt. sidestilles endvidere afståelse ved arv, gave eller arveforskud i afskrivningsloven med salg. Heraf kan det således udledes, at afskrivningslovens afståelsesbegreb er bredt og generelt.

3.2 Anskaffelses- og afståelsestidspunkt af immaterielle aktiver – periodisering

3.2.1 Udgangspunktet

Af AFL § 40, stk. 6 fremgår det, at gevinst og tab ved salg eller opgivelse af goodwill og andre immaterielle aktiver skal indgå ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Imidlertid fremgår det ikke af bestemmelsen, hvornår et salg eller en opgivelse skal anses

---

4. I nærværende sammenhæng anvendes begrebet royalty som en samlet betegnelse for den betaling, som en licensgiver modtager som betaling for at overlade retten til at benytte/udnytte et immaterielt aktiv.

for sket. Det er karakteristisk for kapitalgevinstbeskatningen generelt, at det i de forskellige kapitalgevinstbeskatningslove er anført, at beskatningen skal ske i det indkomstår, hvor der er sket salg eller afståelse uden at disse begreber er defineret nærmere. For goodwills vedkommende fremgår det direkte af Ligningsvejledningen, at goodwill må anses for at være overdraget på tidspunktet for indgåelse af en bindende aftale om overdragelse af den virksomhed, som goodwillen er knyttet til.[5] Dette bekræftes endvidere af, at det i bestemmelserne i AFL § 40, stk. 1 og 2 fremgår, at afskrivningen på immaterielle aktiver kan ske fra og med det indkomstår, hvor der er indgået en endelig aftale om overdragelsen. Det vil sige, at aftaletidspunktet udgør tidspunktet for den skatteretlige overgang af ejendomsretten ved afståelse af immaterielle aktiver.[6]

Som ovenfor anført er udgangspunktet, at fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver beskattes i afhændelsesåret forstået som aftaletidspunktet uanset, hvornår berigtigelsen af købesummen finder sted. For immaterielle aktivers vedkommende findes der i ligningsloven en række særregler, som fraviger udgangspunktet om, at beskatningen skal ske i afhændelsesåret. Reglerne i ligningsloven skal ses i lyset af, at det ofte kan være vanskeligt at finansiere immaterielle aktiver ordinært modsat materielle aktiver, hvilket skyldes de betydelige usikkerheder, der ofte er forbundet med at vurdere værdien af immaterielle aktiver. De særlige regler om udskydelse af beskatningstidspunktet for immaterielle aktiver findes i LL § 27 A og LL § 12 B.

3.2.2 Udskudt beskatning af afståelsesvederlag

Ved Lov nr. 397 af den 9. december 1968 blev der indsat en bestemmelse i LL § 27 A, som hjemler udskydelse af beskatningstidspunktet for vederlag ved afhændelse af patentret, ophavsret til litterære og kunstneriske værker, ret til mønster eller varemærke eller lignende tidsbegrænsede rettigheder eller af vederlag for afhændelse af en særlig fremstillingsmetode eller lignende (knowhow).[7]

LL § 27 A finder anvendelse i de tilfælde, hvor der er tale om helt eller delvist kreditsalg af de af bestemmelsen omfattede immaterielle aktiver jf. ordlyden i LL § 27 A, stk. 1: *"hvis vederlaget efter aftalen ikke skal betales fuldt ud i afhændelsesåret"*. Bestemmelsen indebærer, at sælger, såfremt det er aftalt, at hele vederlaget ikke skal betales på en gang i afhændelsesåret, kan vælge i dette og senere indkomstår at indtægtsføre de vederlag, som efter de oprindeligt aftalte vilkår kunne kræves betalt i det pågældende år. Vederlagsbeløbene skal dog senest indtægtsføres i det år, hvori de betales. Ændrer parterne senere den oprindelige aftale, således at afdragsperioden bliver længere,

---

5. Jf. LV. 2011 E.I.4.1.1.1.
6. Se til illustration TfS 2005, 700 VLD.
7. Jf. FT 1968-69, Tillæg A, sp. 1121, Tillæg B, sp. 343, 385, FF sp. 737, 953, 2081, 2190. Bestemmelsen er senere ændret ved Lov nr. 490 af 18. december 1970 og ved Lov nr. 428 af 25. juni 1993.

skal vederlagene på trods heraf tages til indtægt i de indkomstår, hvori de kunne kræves betalt efter den oprindelige aftale jf. LL § 27 A, stk. 1, 2. pkt. Ændres aftalen derimod således, at afdragene faktisk betales hurtigere end oprindeligt aftalt, skal afdragene indtægtsføres i betalingsårene, jf. LL § 27 A, stk. 1, 2. pkt.

LL § 27 A gælder kun for skattepligtige personer, der er ophavsmand til det afhændede immaterielle aktiv (selvskabte immaterielle aktiver) og/eller skattepligtige personer, som har erhvervet det pågældende aktiv som led i den skattepligtiges næringsvej eller i spekulationsøjemed, jf. LL § 27 A, stk. 1, 3. pkt. Bestemmelsen omfatter tillige selskaber og foreninger omfattet af selskabsskatteloven uanset erhvervelsesmåden, dog er koncerninterne overdragelser undtaget bestemmelsens anvendelsesområde, jf. LL § 27 A, stk. 2.

Som det fremgår af bestemmelsen beskattes sælger af det immaterielle aktiv efter et kasseprincip, hvormed menes, at beskatningen sker i takt med, at sælger i henhold til den oprindeligt indgåede aftale modtager/har krav på betaling. Fordelen ved anvendelsen af et kasseprincip er, at sælger af det immaterielle aktiv omfattet af LL § 27 A opnår en betydelig likviditetsfordel. Der skabes hermed en bedre sammenhæng mellem tidspunktet for beskatningen og tidspunktet for modtagelse af betalingen. Dermed undgås eventuelle indlåsningseffekter. Eftersom købers afskrivningsmuligheder ikke reguleres af LL § 27 A, men derimod af de almindelige bestemmelser i AFL § 40, stk. 2 og AFL § 41, stk. 1, forringer anvendelsen af et kasseprincip i relation LL § 27 A ikke købers afskrivningsmuligheder.

3.2.3 Berigtigelse med løbende ydelse

I forbindelse med overdragelse af et eller flere immaterielle aktiver, kan parterne vælge at indgå en gensidigt bebyrdende aftale om, at hele eller en del af købesummen betales med en løbende ydelse. Der er tale om en løbende ydelse, når der hersker usikkerhed om enten ydelsens varighed eller ydelsens årlige størrelse, når ydelsen løber ud over aftaleåret, jf. LL § 12 B, stk. 1, 2. pkt.

Såfremt der er aftalt en løbende ydelse i LL § 12 B's forstand, skal parterne i forbindelse med indgåelsen af den gensidigt bebyrdende aftale til brug for opgørelsen af den skattepligtige indkomst foretage en kapitalisering af den løbende ydelse, jf. LL § 12 B, stk. 2. Den kapitaliserede værdi lægges til grund ved opgørelsen af afståelses- henholdsvis anskaffelsessummen, og indgår dermed ved en eventuel avance- eller indkomstbeskatning samt i et eventuelt afskrivningsgrundlag. Kapitaliseringen foregår ved, at parterne opgør de forventede fremtidige nominelle ydelser, og tilbagediskonterer ydelserne med en af parterne valgt markedsrente. Den kapitaliserede værdi i aftaleåret skal af hver af parterne indføres i en saldo som indgangsværdi, jf. LL § 12 B, stk. 3. For hvert indkomstår reduceres saldoen med de i det pågældende indkomstår faktisk betalte ydelsers nominelle værdi. Saldoen opgøres hvert år, således at den nominelle værdi af de betalte

ydelser fradrages saldoen. Saldoen føres til og med det indkomstår, hvori den løbende ydelse endeligt ophører, eller hvori saldoen bliver negativ. Begge parter skal have det samme beløb på saldoen. Saldoværdien giver således et aktuelt udvisende af hvor stor en del af den kapitaliserede værdi, der endnu ikke er modsvaret af betalte ydelser. Når saldoen bliver negativ, er dette udtryk for, at der er ydet faktiske betalinger, der overstiger den oprindeligt kapitaliserede værdi. Så længe saldoen er positiv, beskattes de betalte ydelser ikke hos modtageren, idet den kapitaliserede værdi er blevet beskattet i afståelsesåret. Tilsvarende kan yderen ikke foretage fradrag for de betalte ydelser, jf. LL § 12 B, stk. 4. I det indkomstår, hvor saldoen bliver negativ, skal modtageren medregne det negative beløb til den skattepligtige indkomst for dette indkomstår. Omvendt kan yderen tilsvarende fradrage det negative beløb i sin indkomst for det pågældende indkomstår. I efterfølgende indkomstår medregner modtageren de i det pågældende indkomstår betalte ydelser til den skattepligtige indkomst, og yderen fradrager de betalte ydelser.

Der er i AFL § 40, stk. 7 indført en særlig henstandsordning for skattebetaling i forbindelse med overdragelse af immaterielle aktiver omfattet af AFL § 40, stk. 1 og 2, som helt eller delvis berigtiges med en løbende ydelse.[8] Henstanden gives med betaling af *"skatten af fortjenesten"* ved afståelsen af det immaterielle aktiv. Udgøres finansieringen kun delvis af en løbende ydelse, gives der kun henstand for den del af avanceskatten, som udgøres af forholdet mellem den kapitaliserede værdi af den løbende ydelse og afståelsessummen for aktivet.

Henstanden i henhold til AFL § 40, stk. 7 bortfalder i takt med, at de løbende ydelser indgår. Den skat, der ydes henstand for, skal være betalt 7 år efter indgåelsen af overdragelsesaftalen. Er skatten ikke endeligt betalt 7 år efter indgåelsen af overdragelsesaftalen, forfalder restbeløbet til betaling ved udløbet af dette indkomstår.

3.3 Beskatningen af fortjeneste og tab

Såvel erhvervede som selvskabte immaterielle aktiver afståelsesbeskattes i medfør af AFL § 40, stk. 6. Fortjeneste og tab ved afståelse af goodwill og andre immaterielle aktiver skal medregnes fuldt ud i den skattepligtige indkomst. For selskabers vedkommende beskattes afståelsesvederlag som skattepligtig selskabsindkomst. Hermed beskattes sådanne indtægter med 25 %, jf. SEL § 17, stk. 1.

3.4 Erhvervelse

Afskrivningshjemlen vedrørende immaterielle aktiver findes i henholdsvis AFL § 40, stk. 1 og 2 samt AFL § 41. Bestemmelsen i AFL § 40, stk. 1 vedrører afskrivning på goodwill, mens AFL § 40, stk. 2 vedrører afskrivning på andre immaterielle aktiver. AFL § 41 vedrører straksafskrivning på udgifter til erhvervelse af knowhow eller

---

8. Bestemmelsen i AFL § 40, stk. 7 blev indsat ved Lov nr. 386 af 2. juni 1999.

patentrettigheder samt udgifter til erhvervelse af licens- eller brugsrettigheder til knowhow eller patentrettigheder. Herudover indeholder LL § 8 B en særregel, som hjemler straksafskrivning af udgifter til erhvervelse af immaterielle aktiver, såfremt udgifterne afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed.

3.4.1 Afskrivningsrettens indtræden

Afskrivningsretten for aktiver omfattet af AFL § 40 indtræder allerede fra og med det indkomstår, hvori der er indgået endelig aftale om overdragelsen. Modstykket til de fulde skatteårsafskrivninger er, at de immaterielle aktiver ikke i afhændelsesåret kan gøres til genstand for skattemæssige afskrivninger overhovedet, uanset hvornår i salgs- eller opgivelsesåret afhændelsen sker, jf. AFL § 40, stk. 4.

Påbegyndelsestidspunktet for afskrivningen er en fravigelse fra det almindelige princip i AFL § 1 om, at afskrivningen er betinget af en aktuel erhvervsmæssig benyttelse.

Med hjemmel i AFL § 41, stk. 1 kan udgifter til erhvervelse af knowhow eller patentrettigheder samt udgifter til erhvervelse af licens- eller brugsrettigheder til knowhow eller patentrettigheder i tilknytning til den skattepligtiges erhverv i stedet for at afskrives efter AFL § 40, stk. 2, fradrages fuldt i det indkomstår, hvori udgifterne er afholdt. Afskrivningsadgang efter AFL § 41 er betinget af, at udgifterne knytter sig til en erhvervsvirksomhed, som den skattepligtige enten allerede har i gang på det tidspunkt, hvor udgifterne afholdes, eller som den skattepligtige har planer om senere at etablere.

3.4.2 Goodwillafskrivning

Ved erhvervelse af goodwill kan anskaffelsessummen afskrives med 1/7 årligt, jf. § 40, stk. 1. Det er alene tilkøbt goodwill, der kan afskrives, mens afskrivningsadgangen ikke består for goodwill, som er oparbejdet i virksomheden, jf. AFL § 40, stk. 1. Sondringen mellem selvskabt og erhvervet goodwill har sin naturlige forklaring i, at den virksomhed, som selv har oparbejdet goodwill, løbende har opnået fradrag for de driftsomkostninger, eksempelvis reklameudgifter, som er medgået til oparbejdelsen af goodwill. Det forhold, at der alene indrømmes afskrivningsadgang på erhvervet goodwill og således ingen afskrivningsadgang på oparbejdet goodwill, har i praksis ledt til skatteplanlægning, hvorved oparbejdet goodwill konverteres til erhvervet goodwill med deraf følgende afskrivningsadgang. Situationen har været den, at koncerner har foretaget skattefri omstruktureringer i udlandet, hvorved der er sket en overdragelse af oparbejdet goodwill fra et koncernselskab til et andet. Siden etableres der dansk sambeskatning, eller selskabet flytter til Danmark. Det erhvervende selskab vil herefter, når det bliver omfattet af dansk beskatning, kunne afskrive på aktivet på grundlag af handelsværdien på omstruktureringstidspunktet ved sin danske indkomstopgørelse, og koncernen opnår herved en afskrivningsret på goodwill, som ikke er erhvervet mod vederlag, idet

koncernen selv har oparbejdet den pågældende goodwill.[9] For at imødegå disse situationer blev det ved Lov nr. 1215 af 27. december 2003 fastslået i SEL § 8 B, stk. 1, at hvis afskrivningsberettigede aktiver erhverves fra et koncernforbundet selskab inden inddragelsen i sambeskatning, uden at overdrageren er blevet beskattet efter danske eller udenlandske regler, indtræder det erhvervende selskab i det overdragende selskabs anskaffelsessummer og anskaffelsestidspunkter. Endvidere er det i SEL § 8, stk. 2 fastslået, at goodwill eller andre immaterielle aktiver skal anses for oparbejdet af det selskab, som inddrages i sambeskatningen, når aktivet er erhvervet fra et koncernforbundet selskab, som selv har oparbejdet aktivet. Dette gælder dog kun i de tilfælde, hvor det koncernforbundne selskab ikke er blevet beskattet efter danske eller udenlandske regler i forbindelse med overdragelsen. Herved undgås, at en koncern konverterer ikke afskrivningsberettiget goodwill eller andre immaterielle aktiver til afskrivningsberettigede erhvervede aktiver. Endvidere undgås, at der opnås en "gratis" forøgelse af anskaffelsessummen og dermed afskrivningsgrundlaget.

AFL § 40, stk. 5 indeholder en værnsregel, hvorefter afskrivningsgrundlaget i visse situationer bliver nedsat i tilfælde af overdragelser af goodwill mellem parter, hvor den ene part har bestemmende indflydelse på den anden parts handlemåde.[10] Bestemmelsen i AFL § 40, stk. 5 er et eksempel på, at aftaler vedrørende overdragelse af goodwill tillægges andre skattemæssige virkninger, når disse er indgået mellem de i bestemmelsen omfattede interesseforbundne parter, end hvis aftalerne var indgået mellem parter uden interessefællesskab, uanset om aftalerne er indgået på forretningsmæssige vilkår. Forklaringen herpå er, at man skønner, at interessefællesskabet medfører, at der består en forhåndsformodning om, at der i sådanne situationer ikke vil blive indgået aftaler på normale forretningsmæssige vilkår eller, at aftaler på normale forretningsmæssige vilkår ikke vil blive overholdt. Der findes ikke en tilsvarende værnsregel for øvrige immaterielle aktiver.

Af reglen i AFL § 40, stk. 5 følger, at afskrivningsretten for goodwill reduceres, i det omfang aktivet erhverves fra en interesseforbundet part, der som følger af overgangsregler i AFL ikke selv skal beskattes fuldt ud ved afståelsen. Ordlyden af bestemmelsen angiver anvendelsesområdet til at omfatte overdragelser mellem en person og et selskab eller mellem selskaber indbyrdes.

3.4.3 Afskrivning på øvrige immaterielle aktiver

Hvis en skatteyder afholder udgifter til erhvervelse af øvrige immaterielle aktiver, kan sådanne aktiver som udgangspunkt i lighed med goodwill afskrives med 1/7 årligt, jf. AFL

---

9. Se eksempelvis TfS 2003, 850 LR.

10. Det skal fremhæves, at bestemmelsen ikke påvirker den skattemæssige anskaffelsessum, der vil skulle danne grundlag for erhververens afståelsesbeskatning ved senere afståelse af goodwill. Der er således alene tale om en reduktion af erhververens afskrivningsgrundlag.

§ 40, stk. 2. Afskrivningen kan finde sted fra og med det indkomstår, hvori der er indgået endelig aftale om afståelse eller opgivelse til og med året før afståelses- eller opgivelsesåret, jf. AFL § 40, stk. 2 og 4. Udgangspunktet finder dog ikke anvendelse ved erhvervelse af aktiver, der er beskyttet efter anden lovgivning, eksempelvis ophavsretsloven, patentloven osv., og hvor beskyttelsesperioden på aftaletidspunktet er mindre end 7 år, eller hvor disse aktiver erhverves midt i en beskyttelsesperiode for en mindre rådighedsperiode end 7 år.[11] I disse tilfælde erstattes afskrivningssatsen på 1/7 årligt med en sats, der svarer til, at anskaffelsessummen afskrives med lige store årlige beløb over beskyttelsesperioden, jf. § 40, stk. 2, 3. pkt.

Adgangen til at foretage afskrivning på immaterielle aktiver består alene, så længe det pågældende aktiv eksisterer. Når aktivet ikke længere eksisterer, kan der heller ikke foretages afskrivning.

I AFL § 41, stk. 1 findes, som ovenfor fremhævet, en særlig bestemmelse, som angiver, at udgifter til erhvervelse af knowhow eller patentrettigheder i tilknytning til den skattepligtiges erhverv eller udgifter til erhvervelse af licens- eller brugsrettigheder til knowhow eller patentrettigheder kan fradrages fuldt ud i det indkomstår, hvori udgifterne er afholdt. Hvis erhververen af knowhow eller patentrettigheder eller licens- eller brugsrettigheder til knowhow eller patentrettigheder senere afstår disse, hvor anskaffelsesudgiften er fradraget fuldt ud i anskaffelsesåret, skal afståelsessummen medregnes fuldt ud i afståelsesåret, jf. AFL § 41, stk. 2. Reglen indebærer med andre ord skat af genvundne afskrivninger.

Baggrunden for at indrømme straksfradrag for udgifter til erhvervelse af knowhow og patentrettigheder samt udgifter til erhvervelse af licens- eller brugsrettigheder til knowhow og patentrettigheder skal ses i lyset af, at henholdsvis knowhow og patentrettigheder har en særdeles kort teknologisk og økonomisk levetid på grund af den hastige produktudvikling, som indebærer, at aktiverne bliver teknologisk og økonomisk forældet længe før den fysiske nedslidning sker.[12]

---

[11]. Ved Lov nr. 313 af 21. maj 2002 blev formuleringen af AFL § 40, stk. 2, 3. pkt. ændret således, at det nu fremgår af bestemmelsen, at afskrivningssatsen på 1/7 årligt erstattes med en sats, der svarer til, at anskaffelsessummen afskrives med lige store årlige beløb over beskyttelsesperioden. Den ændrede formulering indebærer, at afskrivningssatsen er den samme ved erhvervelse af tidsbegrænsede rettigheder under 7 år, uanset om rettigheden erhverves midt i beskyttelsesperioden eller op til beskyttelsesperiodens udløb.

[12]. Jf. FT 1991-92, Tillæg A, sp. 906 ff.

Straksafskrivningsadgangen er en undtagelse i forhold til det almindelige afskrivningssystem for immaterielle aktiver, og bryder derfor med princippet om at tilvejebringe en ensartet skattemæssig behandling af samtlige immaterielle aktiver.[13]

3.4.4 Immaterielle aktiver som anvendes i forsøgs- og forskningsvirksomhed

Iværksættelse af udvikling eller opfindelse af eksempelvis et nyt produkt er ofte ensbetydende med en betydelig likviditetsmæssig belastning af opfinderen, eftersom der i udviklings- eller opfindelsesfasen ikke indgår indtægter, der kompenserer opfinderen for de afholdte udgifter hertil. Som følge heraf samt med det formål at fremme den erhvervsrettede forskning blev bestemmelsen i § 8 B indført i ligningsloven ved Lov nr. 184 af 30. marts 1973.[14]

Efter LL § 8 B, stk. 1 kan visse udgifter, som afholdes til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til den skattepligtiges erhverv, samt udgifter til grundforskning, der afholdes af en igangværende virksomhed, efter den skattepligtiges eget valg enten fratrækkes fuldt ud i det år, hvori udgifter er afholdt, eller afskrives med lige store årlige beløb over dette og de følgende 4 indkomstår som bundne, lineære afskrivninger. Den skattepligtige har således frit valg mellem at fradrage udgifterne straks eller afskrive udgifterne over en 5-årig periode.[15] Bestemmelsen omfatter ikke udgifter til efterforskning af råstoffer, som dog kan fradrages efter LL § 8 B, stk. 2.

3.4.5 Opgørelse af fortjeneste og tab, fastlæggelse af afskrivningsgrundlaget

Fortjeneste eller tab ved afståelse af immaterielle aktiver opgøres som forskellen mellem afståelsessummen og anskaffelsessummen med fradrag af samtlige foretagne afskrivninger, herunder forlodsafskrivninger, jf. AFL § 40, stk. 6. Afstås oparbejdet goodwill eller andre immaterielle aktiver, der er skabt af afhænderen selv, medregnes afståelsessummen fuldt ud i den skattepligtige indkomst. Tilsvarende er tilfældet, hvis udgifter til erhvervelse af knowhow eller patentrettigheder er fratrukket fuldt ud i indkomstopgørelsen i henhold til bestemmelsen i AFL § 41, stk. 1, jf. AFL § 41, stk. 2.

Fortjeneste og tab ved afståelse af immaterielle aktiver kan ligesom ved andre typer af indkomst fremtræde på anden måde end kontant betaling. I så fald skal der ske en omregning til salgssummens kontantværdi, jf. AFL § 45, stk. 1. Dette samme gælder for erhververens anskaffelsessum til brug for fastsættelse af dennes afskrivningsgrundlag. Kontantværdien beregnes ved at lægge den kontante del af salgssummen henholdsvis

---

[13]. Princippet om tilvejebringelse af en ensartet skattemæssig behandling af immaterielle aktiver blev anført som en af grundene for vedtagelse af Lov nr. 428 af 25. juni 1993 om beskatning af goodwill mv., jf. bemærkningerne til lovforslaget angivet i FT 1992-93, Tillæg A, sp. 9697 ff.

[14]. Jf. FT 1972-73, Tillæg A, sp. 2081, Tillæg B, sp. 819, Tillæg C, sp.1201.

[15]. Er afskrivningsmodellen valgt, kan der ikke uden told- og skatteforvaltningens tilladelse ændres princip, jf. TfS 1992, 442 LR.

anskaffelsessummen sammen med kursværdien af den resterende del af overdragelsessummen. Omregningen skal ske efter kursværdien på overdragelsestidspunktet.

4. Licensgivning af immaterielle aktiver

Værdien af immaterielle aktiver såsom patenter, varemærker, design mv. findes forenklet sagt i, at de giver rettighedsindehaveren ret til at nedlægge forbud mod, at konkurrenter gør brug af eksempelvis samme opfindelse, produktkendetegn eller produktdesign i det eller de lande, hvori den pågældende immaterialretlige beskyttelse er opnået.[16] Der består således for rettighedsindehaveren en slags monopol på udnyttelse af selve aktivet. Såfremt rettighedsindehaveren ikke selv ønsker at gøre brug af sine immaterielle aktiver, består der to alternativer. Det ene alternativ er licensgivning. Det andet alternativ er salg. Ved salg af et immateriel aktiv er handlingen dog irreversibel, og den oprindelige rettighedsindehaver har efter salget mistet samtlige rettigheder over det pågældende immaterielle aktiv. Ved licensgivning har rettighedsindehaveren derimod stadig en ejers fulde råden over det immaterielle aktiv med de indskrænkninger, som licensaftalen fastsætter.

For opnåelse af brugsret/udnyttelsesret over et immaterielt aktiv betaler licenstager et vederlag, der ofte betegnes licensafgift, leje eller royalty.[17] Royalties betragtes i denne sammenhæng som en slags leje for at benytte de immaterielle aktiver, og royalty kan dermed dække betaling af forskellige ydelser såsom vederlag for udnyttelse af patent, varemærker osv.

Idet der ikke findes nogen særregler om beskatningen af royaltybetalinger, anvendes de almindelige regler i SL §§ 4 og 6.

4.1 Beskatning af licensgiver

Indkomst fra licensaftaler, herunder i form af royalty og lignende, anses for indkomst omfattet af SL § 4 b. SL § 4 b omfatter tidsbegrænset overdragelse af brugsrettigheder til immaterielle aktiver.

Skatteretten indeholder ikke en endelig og entydig definition af royaltybegrebet. Dog er den skatteretlige royaltydefinition i KSL § 65 C, stk. 4 retningsgivende for, hvad der skal anses for at udgøre royaltybetalinger. Heraf fremgår, at der ved royalty forstås betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende ethvert patent, varemærke, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller

---

[16]. Jf. J. Vestergaard-Jensen og E. Simonsen i RBL 1997, nr. 1, p. 33.

[17]. I det følgende anvendes alene betegnelsen royalty som en samlebetegnelse for licensafgift, leje m.v.

fremstillingsmetode eller som vederlag for oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer.

Med udgangspunkt i parternes aftale kan det således afgøres, om der tillige i skatteretlig henseende foreligger en royaltybetaling. Afgørende for bedømmelsen, af hvorvidt en indtægt i skattemæssig henseende kan kvalificeres som royalty, bliver således ikke afgrænsningen af de enkelte typer af immaterielle aktiver, men derimod afgrænsningen af brugsretten overfor ejendomsretten i relation til det af parternes aftale omhandlede immaterielle aktiv. Kun såfremt betalingen udgør betaling for opnåelse af en brugsret og/eller udnyttelsesret, foreligger en betaling, der i civilretlig og skattemæssig henseende kan kvalificeres som royalty. Såfremt betalingen udgør betaling for en ejendomsret, er der tale om et afståelsesvederlag henholdsvis en købesum.

4.2 Beskatning af licenstager

Fradragsretten for royaltybetalinger følger af SL § 6, stk. 1, litra a, hvorefter udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, er fradragsberettigede.

Et særligt spørgsmål vedrørende fradragsret for royaltybetalinger rejser sig i relation til bestemmelsen i AFL § 41, stk. 1. Af bestemmelsens 1. pkt. fremgår det, at udgifter til erhvervelse af knowhow eller patentrettigheder i tilknytning til den skattepligtiges erhverv kan fradrages fuldt ud i det indkomstår, hvori udgiften er afholdt. Det samme gælder for udgifter til erhvervelse af licens- eller brugsrettigheder til knowhow eller patentrettigheder jf. § 41, stk. 1, 2. pkt. Hvad der nærmere skal forstås ved udgifter til erhvervelse af licens- eller brugsrettigheder til knowhow eller patentrettigheder, er ikke nærmere defineret i bestemmelsen, og bemærkningerne til bestemmelsen er ligeledes tavse herom. Spørgsmålet er således i denne henseende, om bestemmelsen hjemler fradrag for royaltybetalinger, som erlægges for brugs- og/eller udnyttelsesretten til knowhow eller patentrettigheder, idet det dog bemærkes, at disse udgifter som udgangspunkt allerede er fradragsberettigede i henhold til SL § 6, stk. 1, litra a. Periodiseringen i henhold til SL § 6, stk. 1, litra a, sker imidlertid som udgangspunkt i henhold til pligtpådragelsesprincippet, og således efterhånden som endelig forpligtelse til at betale for brug af licensen indtræder, mens AFL § 41, stk. 1 hjemler fuldt fradrag for udgifterne i de indkomstår, hvori udgifterne er afholdt. Spørgsmålets besvarelse afhænger af en fortolkning af, hvad der i henhold til bestemmelsen karakteriseres som "erhvervelsesudgifter" i relation til licens- eller brugsrettigheder, idet det dog herved skal fremhæves, at hverken licens- eller brugsret civilretligt indebærer, at der er sket afståelse eller erhvervelse. Det synes at være en almindelig opfattelse i den skatteretlige teori, at bestemmelsen i AFL § 41, stk. 1, 2. pkt. hjemler straksfradrag for engangsbeløb, som erlægges af licenstager i aftaleåret for at benytte det immaterielle aktiv i en årrække samt udgifter til notering af licensrettigheder

hos de patentudstedende myndigheder.[18] Meget taler for en fortolkning af AFL § 41, stk. 1, 2. pkt. i denne henseende, idet bestemmelsen således får et reelt selvstændigt indhold ved siden af reglen i SL § 6, stk. 1, litra a, i relation til udgifter vedrørende licens- og brugsrettigheder. En engangsbetaling vil, som ovenfor anført, efter SL § 6, stk. 1, litra a skulle periodiseres i de indkomstår, som udgiften relaterer sig til. Den her fremhævede fortolkning af AFL § 41, stk. 1, 2. pkt. medfører dermed, at licenstager, som forudbetaler licensen, i skattemæssig henseende sidestilles med en erhverver af et immaterielt aktiv.

4.3 Periodeafgrænsning af royaltyindtægter

Det antages traditionelt i dansk skatteret, at det periodefordelingsmæssige udgangspunkt er retserhvervelsesprincippet, forstået på den måde, at dette princip må anvendes, medmindre særlige regler eller praksis på et område fører til et andet resultat.[19] Løbende indtægter og skattepligtige engangsindtægter skal i henhold til retserhvervelsesprincippet medtages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst på det tidspunkt, hvor der erhverves ret hertil, ligesom løbende driftsudgifter fradrages på det tidspunkt, hvor der består pligt til at betale disse. Det kan være vanskeligt præcist at afgrænse, hvad der nærmere ligger i retserhvervelsesprincippet, idet retserhvervelsesprincippet ikke er et begreb med et klart defineret indhold i civilretten. Selvom retserhvervelsesprincippet fastlægger det relevante beskatningstidspunkt som det tidspunkt, hvor skatteyderen har erhvervet ret til at modtage en ydelse, eller har pådraget sig en forpligtelse til at erlægge en ydelse, fastlægges retserhvelsen i praksis efter uensartede kriterier.[20]

Som en følge af at det periodefordelingsmæssige udgangspunkt er retserhvervelsesprincippet, når ikke andet følger af særlige regler eller praksis, må modtageren af en royalty beskattes heraf, når der er erhvervet ret hertil, uanset om der måtte være aftalt royalty som et fast årligt beløb eller en variabel royalty. Dette skal ses i sammenhæng med, at royalty ikke kan anses for en skattemæssig afståelse af ejendomsretten, men derimod alene vederlag for brugsretten og/eller udnyttelsesretten til et immaterielt aktiv. Royaltybetalinger er således ikke afståelsesvederlag, hvorfor der ikke er hjemmel til at foretage kapitalisering i det år, hvor licensaftalen indgås, uanset om der i licensaftalen er fast en minimumsroyalty for den årrække, som licensaftalen vedrører. Royaltybetalinger minder derimod i sin karakteristik om leje- og leasingydelser, hvorfor sammenligning hermed i relation til periodeafgrænsning er nærliggende. Leje- og

---

[18]. Jf. J. Pedersen. m.fl. Skatteretten 1, 5. udg., 2009, p. 723 note 93 samt J. Vestergaard-Jensen og A. Kusk i TfS 2000, 649.

[19]. Jf. Thøger Nielsen, Indkomstbeskatning I, 1965, p. 364 ff., J. Pedersen m.fl., Skatteretten 1, 5. udg., 2009, p. 269 ff.

[20]. Jf. I. Langhave Jeppesen, Skatteretlig periodisering, 2005, p. 122 ff.

leasingindtægter henføres efter praksis til den periode, som lejen vedrører.[21] Hvis der er forudbetalt leje for en flerårig periode, skal lejen fordeles over perioden, uanset der måtte være aftalt uopsigelighed fra begge parters side. Retserhvervelsen indtræder her løbende, efterhånden som aktivet stilles til disposition. Det synes nærliggende at anvende samme princip for royaltyindtægter grundet indtægters sammenlignelighed med leje- og leasingindtægter i form af, at disse fremkommer som følge af, at der stilles et aktiv til disposition.

Som anført kan licensaftaler vedrørende immaterielle aktiver være betinget af, at licenstageren i forbindelse med licensaftalens indgåelse erlægger den aftalte royalty for anvendelsen af aktiverne som et engangsbeløb eller en forudbetaling. Betaling af et engangsbeløb eller en forudbetaling vil ofte ikke i sin helhed skulle indtægtsføres i aftaleåret, idet retserhvervelsesprincippet således tilsiger, at ydelsen først skal indtægtsføres, når der er erhvervet endelig ret hertil. Det afgørende i denne sammenhæng er således, hvorvidt modtageren har erhvervet endelig ret til engangsbetalingen eller forudbetalingen i aftaleåret, eller om denne retserhvervelse først indtræder løbende. I de tilfælde, hvor retserhvervelsen indtræder løbende skal betalingen fordeles over de enkelte år, som ydelsen vedrører.[22]

4.4 Periodeafgrænsning af royaltyudgifter

SL § 6 indeholder bestemmelser om, hvilke udgifter der kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det fremgår af SL § 6, stk. 1, litra a, at der er fradrag for driftsomkostninger, hvilket defineres som de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. I relation til den skatteretlige periodisering er terminologien "anvendt" fortolket som et krav om, at skatteyder i indkomståret har pådraget sig en endelig forpligtelse til at afholde den pågældende udgift.[23] Ofte vil det også være tilstrækkeligt for opnåelse af fradrag, at der er opstået en sådan forpligtelse til at betale, hvorimod der ikke stilles krav om faktisk betaling. Det må imidlertid konstateres, at periodiseringen af udgifter er meget mere kompleks, og således afhænger af en lang række faktorer. I relation til royaltyudgifter skal det bemærkes, at der synes at bestå nogen usikkerhed vedrørende periodiseringen.

Som anført ovenfor antages det traditionelt i dansk skatteret, at det periodefordelingsmæssige udgangspunkt er pligtpådragelsesprincippet, forstået på den måde, at dette princip må anvendes, medmindre særlige regler eller praksis på et område fører til et andet resultat.[24] For en licenstagers vedkommende må således gælde, at der

---

[21]. Jf. LV 2011, A.A.2.1., E.A.3.1.1. og E.K.1.3.

[22]. Se TfS 1995, 462 ØLD.

[23]. Jf. J. Pedersen m.fl., Skatteretten 1, 5. udg. 2009, p. 282, I Langhave Jeppesen, Skatteretlig periodisering, 2005, p. 124.

[24]. Jf. Thøger Nielsen, Indkomstbeskatning I, 1965, p. 364 ff.

som udgangspunkt er parallelitet med beskatningen af royalty hos licensgiver, idet der således er fradragsret for royaltybetalinger, efterhånden som endelig forpligtigelse til at betale for brugen af licensen indtræder, jf. SL § 6, stk. 1, litra a. Modsvarende indtægtssiden må udgangspunktet således være, at periodiseringen af royaltyudgifter sker i overensstemmelse med pligtpådragelsesprincippet udtrykt som det tidspunkt, hvor en udgift påhviler skatteyderen som en endelig retlig forpligtelse, medmindre andet følger af særlige regler eller praksis. Betales royalty forud i form af en engangsbetaling eller en forudbetaling for en flerårig periode, henføres betalingen således til det indkomstår, som udgiften relaterer sig til, idet det fremgår af SL § 6, stk. 1, litra a, at en udgift skal være anvendt i årets løb for at kunne fradrages som en driftsomkostning i det pågældende indkomstår. I retspraksis synes imidlertid vedrørende engangsbetalinger at bestå en tendens til at lægge vægt på betalingstidspunktet. I TfS 2004, 76 H, som omhandlede et selskabs erhvervelse af brugsrettigheder til film, fandt Højesterets flertal i relation til fradragstidspunktet efter SL § 6, stk. 1, litra a, at forudbetalt royalty i form af to engangsbeløb kunne fradrages i de enkelte betalingsår, eftersom udgifterne i disse år var anvendt. Flertallets afgørelse må antages at være begrundet med, at indtægterne for brugsrettighederne til de pågældende film fortrinsvis ville komme de første år.

5. Værdiansættelse

Ved overdragelse af immaterielle aktiver skal der som ved alle andre overdragelser foretages en værdiansættelse af de overdragne aktiver. For overdrageren er værdiansættelsen afgørende for, om der i sidste ende kan konstateres et provenu for den ydede indsats. For erhververen er værdiansættelsen afgørende for, hvor stor en investering erhververen skal forrente i årene fremover. Skattemæssigt udgør værdiansættelsen af immaterielle aktiver grundlaget for opgørelse af kapitalgevinst hos overdrageren samt opgørelse af anskaffelsessummer og afskrivningsgrundlag for erhververen.

Den skattemæssige værdiansættelse af immaterielle aktiver udgør en udfordring for skatteretten grundet usikkerheden om hvilke værdiansættelsesmodeller, som skal lægge til grund. Vedrørende værdiansættelse af patent- og ophavsrettigheder fremgår det af pkt. 29 i cirkulære nr. 185 af 17.11.1982 om værdiansættelse af aktiver og passiver i dødsboer mm. og ved gaveafgiftsberegning, at disse aktiver skal værdiansættes til en skønnet værdi, hvor man ved ansættelsen af denne værdi er henvist til at foretage beregninger over de fremtidige indtægter på grundlag af ydelser, som er modtaget. I mangel af andet grundlag kan rigtigheden sættes til 2/3 af det samlede afkast i de sidste tre år. Branchekutymer eller dokumenterede købstilbud fra tredjemand kan også anvendes ved værdiansættelsen. Til brug for værdiansættelse af goodwill har Ligningsrådet – såfremt der ikke er andre holdepunkter for øvelsen af skønnet over handelsværdien – vedtaget en beregningsregel,

der som vejledende regel kan danne grundlag for skønnet over handelsværdien, jf. TSSCIR 2000-10. Det skal understreges, at reglen er vejledende og derfor må fraviges, såfremt særlige forhold gør sig gældende, og det resultat, der fremkommer som følge af reglen, skal underkastes en selvstændig vurdering af, om det afspejler handelsværdien.

Værdiansættelsescirkulæret bygger på det princip, at goodwillværdien findes ved at kapitalisere den del af virksomhedens overskud, der ikke kan anses som forrentning af de øvrige af overdragelsen omfattede aktiver.