

Udskriftsdato: 31. december 2025

AFG nr 9362 af 26/03/2019 (Gældende)

Leveringssted ved overdragelse af IP-rettigheder

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0007330

Leveringssted ved overdragelse af IP-rettigheder

Skatterådet bekræfter, at salget af IP-rettigheder fra Spørger til en køber i USA vil skulle ske uden moms efter reglerne i momslovens § 16, stk. 3, selv om Spørger i en overgangsperiode på op til to år efter salget benytter de solgte IP-rettigheder til fremstilling af produkter i Danmark.

Skatterådsmøde 26. marts 2019 - SKM2019. 196. SR

Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at salget af IP-rettigheder fra Spørger til en køber i USA skal ske uden moms efter reglerne i momslovens § 16, stk. 2, selv om Spørger i en overgangsperiode på op til to år efter salget benytter de solgte IP-rettigheder til fremstilling af produkter i Danmark?

Svar:

1. Ja

Under hensyn til skattemyndighedernes tavshedspligt, jf. skatteforvaltningslovens § 17, offentliggøres det bindende svar i redigeret form.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er et dansk selskab i international koncern, som består af en række selskaber.

Spørger ejer IP-rettighederne, der er nødvendige for at kunne fremstille virksomhedens produkter.

Koncernen har ønsket at flytte IP-rettighederne til et af dens amerikanske selskaber.

Spørger har fremlagt følgende beskrivelse af de overdragne IP-rettigheder:

“The “IP” means all proprietary rights developed or under development, owned by or licensed to the Transferor, that are incorporated in, related to, or otherwise utilized in the manufacture and distribution of products to the extent existing on the Effective Date. Products includes formulations used in the production.

It also includes all of the following right, title and interest in the IP.

any and all works subject to protection under copyright law, whether or not registered, that are owned by, developed by or on behalf of, or acquired by or licensed to Transferor;

- any and all patents and patent applications of the Transferor, as well as any extensions, divisions, continuations, continuations-in-part thereof and any applications or patents that claim priority from such patents and applications, including, without limitation, any foreign counterparts thereof, and any other patents that may hereafter be owned by, developed by or on behalf of, acquired by or licensed to the Transferor;
- any and all trademarks, trade names, service marks, logos, designs, trade dresses, and slogans, in word, stylized or design formats, whether or not registered, that are owned by, developed by or on behalf of, acquired by, or licensed to the Transferor;
- any and all trade secrets, formulas, and other proprietary information and associated intellectual and industrial property rights owned by, developed by or on behalf of, acquired by or licensed to the Transferor;

- any and all technical information available as of the Effective Date that relates to any of the IP, which shall include, without limitation, information useful for the development or use of the IP; and
- any and all software products or computer programs in source code, copyrights, patents and patentable inventions, know-how, trade secrets, technical data, confidential information and other proprietary information owned by, developed by or on behalf of, acquired by or licensed to the Transferor.

X IP

The “X IP” means all proprietary rights developed or under development, owned by or licensed to the Transferor, that are incorporated in, related to, or otherwise utilized in the manufacture and distribution of X products to the extent existing on the Effective Date. X products includes formulations used in the X business.

It also includes all of the following right, title and interest in the X IP.

- any and all works subject to protection under copyright law, whether or not registered, that are owned by, developed by or on behalf of, or acquired by or licensed to Transferor;
- any and all patents and patent applications of the Transferor, as well as any extensions, divisions, continuations, continuations-in-part thereof and any applications or patents that claim priority from such patents and applications, including, without limitation, any foreign counterparts thereof, and any other patents that may hereafter be owned by, developed by or on behalf of, acquired by or licensed to the Transferor;
- any and all trademarks, trade names, service marks, logos, designs, trade dresses, and slogans, in word, stylized or design formats, whether or not registered, that are owned by, developed by or on behalf of, acquired by, or licensed to the Transferor;
- any and all trade secrets, formulas, and other proprietary information and associated intellectual and industrial property rights owned by, developed by or on behalf of, acquired by or licensed to the Transferor;
- any and all technical information available as of the Effective Date that relates to any of the X IP, which shall include, without limitation, information useful for the development or use of the X IP; and
- any and all software products or computer programs in source code, copyrights, patents and patentable inventions, know-how, trade secrets, technical data, confidential information and other proprietary information owned by, developed by or on behalf of, acquired by or licensed to the Transferor. ”

Parterne vurderer, at IP-rettighederne har en forventet levetid på seks år.

Spørger har oplyst, at de overdragne IP-rettigheder dækker globalt.

Af forretningsmæssige hensyn skal Spørger fortsat producere produkter i en tidsbegrænset overgangsperiode, indtil produktionen kan foretages i et land uden for Danmark. For at Spørger fortsat skal kunne producere produkter, skal Spørger i overgangsperioden benytte de solgte IP-rettigheder.

Køber af IP-rettighederne vil fakturere Spørger for dennes benyttelse af IP-rettighederne i overgangsperioden. Det forventes, at overgangsperioden vil løbe i op til, og ikke længere end, to år fra datoen for salget af IP-rettighederne til køber.

Koncernen ønsker således at flytte IP-rettigheder og de tilhørende aktiviteter ud af Danmark, og salget af IP-rettighederne til køber er første skridt i denne forretningsmæssige beslutning.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Efter momslovens § 4, stk. 1, skal der som udgangspunkt betales afgift af enhver levering mod vederlag.

Det følger af momslovens § 16, stk. 1, at leveringsstedet for ydelser leveret til afgiftspligtige personer som udgangspunkt er der, hvor køberen er etableret.

Danmark har i momslovens § 16, stk. 2 og stk. 3, implementeret de såkaldte regler for "use and enjoyment", som art. 58 i momssystemdirektivet giver mulighed for. Reglen betyder, at momsbeskatningsstedet i visse tilfælde flyttes ud af og til Danmark alt efter den faktiske benyttelse eller udnyttelse. Dette gælder eksempelvis for ydelser omfattet af momslovens § 21 d, stk. 1.

Formålet med reglerne om "use and enjoyment" er at undgå, at virksomheder/privatpersoner m.v. kommer til at betale moms af ydelser i to lande. Samtidig sikrer reglerne også, at man ikke kan undgå at betale moms i EU, hvis de pågældende ydelser udnyttes i EU. Derudover skal reglerne sikre lige konkurrence mellem indenlandske virksomheder og virksomheder uden for EU.

Overdragelse af ophavsrettigheder og licensrettigheder er en ydelse omfattet af hovedreglen i momslovens § 16, stk. 1, hvorefter leveringsstedet som udgangspunkt følger landet, hvor modtageren af ydelsen er etableret.

Med ordlyden i momslovens § 21 d, stk. 1, nr. 1, "Hel eller delvis overdragelse af ophavsrettigheder, patentrettigheder, licensrettigheder, retten til varemærker, fællesmærker og mønstre og andre lignende rettigheder" vil fastlæggelsen af leveringsstedet ved overdragelse af IP-rettigheder i sin brede forstand dog skulle fastlægges efter momslovens 16, stk. 2 og stk. 3.

IP-rettighederne, som omhandlet af nærværende anmodning om bindende afgiftssvar, må således anses for at være omfattet af momslovens § 21 d, stk. 1, nr. 1.

Det betyder, at leveringsstedet for salget af IP-rettigheder fra Spørger til køber skal fastlægges efter, hvor ydelsen faktisk benyttes eller udnyttes i overensstemmelse med momslovens § 16, stk. 3.

Det fremgår af Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 6.2.6.1, at leveringsstedet ændres afhængigt af, om den faktiske udnyttelse af ydelsen sker her i landet eller uden for EU, og at udtrykkene "faktisk benyttes" og "faktisk udnyttes" anvendes synonymt i momsloven.

Hvis en ydelse både anvendes uden for EU og i Danmark, vil stedet for den faktiske benyttelse eller udnyttelse ifølge Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 6.2.6.2, skulle fastlægges efter, hvor ydelsen primært er tiltænkt udnyttet, og hvor den faktisk overvejende udnyttes. Ved begrebet "overvejende udnyttes" skal forstås udnyttelse/anvendelse med mere end 50 %.

Udover ovenstående bidrag fra Den juridiske vejledning er det begrænset med vejledning om, hvad der præcist skal lægges i ordet faktisk udnyttes. Ligeledes er der en begrænset retspraksis på området, når der tages højde for, at flere af de trufne afgørelser vedrører spørgsmålet om, hvor reklameydelse må anses for udnyttet.

Det fremgår dog af Skatterådets afgørelse i SKM2007. 760. SR, "At den transaktion, der består i overdragelsen af en patentrettighed i et land eller område uden for EU (eneretten til erhvervsmæssigt at udnytte en opfindelse i det pågældende land eller område), måtte anses for faktisk at blive benyttet eller udnyttet i det pågældende land eller område uden for EU, idet det, der overdrages, er retten til at nyde beskyttelse efter patentlovgivningen i det pågældende land eller område".

Det afgørende spørgsmål i nærværende sag vil således være, hvor de overdragne IP-rettigheder erhvervsmæssigt er tiltænkt faktisk udnyttet, og hvor IP-rettighederne i overvejende grad udnyttes.

IP eller "Intellectual property" er et fælles navn for den juridiske beskyttelse af intellektuelle materialer, såsom kunst, billeder, litteratur, opfindelser, design og forretningskarakteristika, hvilket sikrer, at de

omfattede varer og tjenesteydelser ikke kopieres eller anvendes uden tilstrækkelig tilladelse. Af denne grund må brugen og/eller udnyttelsen af IP-rettigheeder være i det land, hvor virksomheden kommercielt udnytter IP-rettigheederne.

Spørger har solgt IP-rettigheederne til køber. Køber vil af forretningsmæssige hensyn i op til to år lade Spørger producere de omhandlede produkter i Danmark for at sikre en leveringsforsyning. Køber vil således betale Spørger for på købers vegne at producere de omhandlede produkter.

De varer, som køber lader producere i Danmark, skal kun i et meget lille omfang afsættes på det danske marked, idet 99 % af de færdigproducerede varer i Danmark vil blive solgt til kunder i andre lande end Danmark.

Af samme grund kan IP-rettigheederne ikke anses for overvejende udnyttet/benyttet i Danmark, da de endelige produkter ikke er rettet mod det danske marked og ikke primært skal afsættes erhvervsmæssigt i Danmark.

Endvidere har IP-rettigheederne en forventet levetid på seks år. Benyttelse af IP-rettigheederne i en overgangsperiode på op til to år i Danmark vil således ikke kunne udgøre en overvejende benyttelse i Danmark, idet benyttelsen i Danmark vil kunne opgøres til maksimalt at udgøre under 33 % af IP-rettigheedernes forventede levetid.

Samlet set over rettighedernes levetid vil den samlede udnyttelse, selv hvis vi tager produktionen med, udgøre langt under den grænse på 50 %, som Skattestyrelsen opererer med i deres juridiske vejledning.

Afsluttende er det Spørgers opfattelse, at IP-rettigheederne primært er tiltænkt udnyttet uden for EU, nærmere bestemt i USA og andre vigtige markeder uden for Danmark, da IP-rettigheederne er solgt af forretningsmæssige hensyn på markedsvilkår til et koncernselskab beliggende i USA, og da IP-rettigheederne efter salget vil blive udnyttet af køber i USA. Det forhold, at IP-rettigheederne midlertidigt benyttes af Spørger til produktion i Danmark, ændrer ikke herved.

Det er således Spørgers opfattelse, at leveringsstedet for salget af IP-rettigheeder er USA, da IP-rettigheederne uden tvivl er tiltænkt udnyttet uden for Danmark og i overvejende grad vil blive udnyttet uden for Danmark. IP-rettigheederne udnyttes således faktisk uden for Danmark, og Spørger indstiller derfor til, at spørgsmål 1 besvares med ”Ja”.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at salget af IP-rettigheeder fra Spørger til køber i USA vil skulle ske uden moms efter reglerne i momslovens § 16, stk. 2, selv om Spørger i en overgangsperiode på op til to år efter salget benytter de solgte IP-rettigheeder til fremstilling af produkter i Danmark.

Begrundelse

Spørger, som er en dansk virksomhed, sælger mod vederlag alle sine IP-rettigheederne i relation til sine produkter til et koncernforbundet selskab, som er hjemmehørende i USA.

Spørger er en afgiftspligtig person, som driver momspligtig virksomhed, og Spørgers salg af sine immaterielle aktiver er derfor som udgangspunkt momspligtigt, jf. momslovens § 8, stk. 1.

Spørgers salg af IP-rettighederne har dog som udgangspunkt ikke leveringssted i Danmark, jf. momslovens § 16, stk. 1, idet IP-rettighederne leveres til et selskab, som hverken har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed her i landet eller har et fast forretningssted her i landet.

I henhold til momslovens § 16, stk. 3, har ydelser omfattet af momslovens § 21 d, stk. 1, nr. 1, imidlertid alligevel leveringssted her i Danmark, såfremt ydelsen faktisk benyttes eller udnyttes her i landet.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at Spørgers salg af sine IP-rettighederne er omfattet af momslovens § 21 d, stk. 1, nr. 1, om hel eller delvis overdragelse af ophavsrettigheder, patentrettigheder, licensrettigheder, retten til varemærker, fællesmærker og mønstre og andre lignende rettigheder.

Det skal på denne baggrund undersøges, hvorvidt de overdragne IP-rettigheder faktisk benyttes eller udnyttes her i landet efter overdragelsen i momslovens § 16, stk. 3's forstand.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der ved fortolkningen af begrebet "faktisk benyttes eller udnyttes" i momslovens § 16, stk. 3, skal tages udgangspunkt i en naturlig sproglig forståelse af bestemmelsens ordlyd. Der er ikke fortolkningsbidrag i bestemmelsens forarbejder, og bestemmelsen må herefter forstås således, at det er afgørende er, hvor IP-rettighederne faktisk leveres, og hvor aftageren af IP-rettighederne derfor faktisk modtager og drager nytte af de pågældende IP-rettigheder.

Det bemærkes, at stedet for den økonomiske udnyttelse af ydelsen ikke i sig selv har nogen betydning, jf. SKM2006. 203. VLR.

I relation til eksempelvis overdragelse af patenter har Skatterådet i SKM2007. 760. SR udtalt, at den transaktion, der består i overdragelsen af en patentrettighed i et land eller område uden for EU (eneretten til erhvervsmæssigt at udnytte en opfindelse i det pågældende land eller område), må efter Skatterådets opfattelse anses for faktisk at blive benyttet eller udnyttet i det pågældende land eller område uden for EU, idet det, der overdrages, er retten til at nyde beskyttelse efter patentlovgivningen i det pågældende land eller område.

Det forhold, at patentet overdrages til et selskab eller en anden virksomhed, der har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed her i landet, medførte i sagen således ikke, at patentet kunne anses for faktisk benyttet eller udnyttet her i landet, idet overdragelsen af patentet var ensbetydende med overdragelsen af retten til beskyttelse efter patentlovgivningen i et tredjeland.

Det bemærkes endvidere, at når en ydelse anvendes eksempelvis både udenfor EU og i Danmark, så skal stedet for den faktiske benyttelse eller udnyttelse fastlægges efter, hvor ydelsen primært er tiltænkt udnyttet, og hvor den faktisk overvejende udnyttes.

En ydelse anses derfor for at være faktisk udnyttet udenfor eksempelvis EU, hvis den primært er tiltænkt udnyttet udenfor EU og i overvejende grad også anvendes udenfor EU. Ved "overvejende grad" forstås en anvendelse på mere end 50 %.

Skattestyrelsen bemærker, at Spørgers overdragelse af IP-rettighederne bl.a. omfatter alle igangværende arbejder, alle patenter og patentansøgninger, alle varemærker, alle forretningshemmeligheder know-how mv., al teknisk information i relation til produkterne, samt alle software produkter mv. relateret til produkterne. Det bemærkes endvidere, at de overdragne IP-rettigheder efter det oplyste dækker globalt.

Den udnyttelse af IP-rettighederne, som efterfølgende finder sted i Danmark er alene køberens beskyttelse i henhold til patenterne i Danmark, samt en udlicitering af produktionen til Danmark i en periode på ca. 2 år.

Det er på denne baggrund Skattestyrelsens samlede vurdering, at de overdragne IP-rettigheder ikke bliver hverken udnyttet eller benyttet i Danmark mere end 50 % - tværtimod må den efterfølgende udnyttelse/benyttelse af de samlede overdragne globale IP-rettigheder i Danmark anses for at være meget begrænset.

Overdragelsen af IP-rettighederne kan på denne baggrund ikke anses for at have leveringssted i Danmark, jf. momslovens § 16, stk. 3, og overdragelsen skal derfor ikke pålægges dansk moms.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Af momslovens § 16, stk. 1-3, fremgår følgende:

"Leveringsstedet for ydelser er her i landet, når ydelsen leveres til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, og som har etableret stedet for sin økonomiske virksomhed her i landet eller har et fast forretningssted her i landet, hvortil ydelsen leveres, eller i mangel heraf har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted her i landet, og ydelsen leveres hertil, jf. dog stk. 2 og 3 og § 18, § 19, stk. 1, § 21, stk. 1, § 21 a og § 21 b.

Stk. 2. For teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og de ydelser, der er nævnt i § 21 d, stk. 1, anses leveringsstedet ikke for at være her i landet, hvis ydelsen faktisk benyttes eller udnyttes uden for EU.

Stk. 3. For teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og de ydelser, der er nævnt i § 21 d, stk. 1, anses leveringsstedet for at være her i landet, hvis ydelsen leveres af en afgiftspligtig person etableret her i landet til en afgiftspligtig person etableret uden for EU, hvis ydelsen faktisk benyttes eller udnyttes her i landet. "

Af momslovens § 21 d, stk. 1, 1. pkt., fremgår følgende:

"Leveringsstedet for følgende ydelser, der leveres til en ikkeafgiftspligtig person, der er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted uden for EU, er ikke her i landet:

1) Hel eller delvis overdragelse af ophavsrettigheder, patentrettigheder, licensrettigheder, retten til varemærker, fællesmærker og mønstre og andre lignende rettigheder. "

Praksis

SKM2006. 203. VLR⁻

Sagen vedrørte spørgsmålet om fastlæggelse af det momsmæssige leveringssted for bannerreklamer for udenlandske spillevirksomheder beliggende uden for EU på en dansksproget hjemmeside. Landsretten fastslog, at den dagældende momslovs § 18, stk. 3, nr. 3, (nu § 15, stk. 4, nr. 4) skulle fortolkes i overensstemmelse med 6. momsdirektivs artikel 9, stk. 3, pkt. b, og at det afgørende derfor var, om den faktiske benyttelse eller udnyttelse af reklameydelsen havde fundet sted her i landet. Stedet for den

økonomiske udnyttelse af ydelserne kunne efter landsrettens opfattelse ikke tillægges særlig betydning, idet den økonomiske udnyttelse af ydelser i sådanne tilfælde altid vil ligge uden for EU.

Landsretten fastslog, at hjemmesiden som dansksproget måtte antages at være målrettet mod dansksprogede brugere som led i spillevirksomhedernes bestræbelser på at opnå andele i det danske marked for online spil. På den baggrund fastslog landsretten, at den faktiske benyttelse af reklameydelserne primært fandt sted i Danmark, og der blev derfor givet Skatteministeriet medhold i, at reklameydelserne var momspligtige her til landet.

SKM2007. 760. SR—

Skatterådet fandt, at indskud af patenter og rettigheder som apportindskud i innovationsselskaber, som foretages af Danmarks Tekniske Universitet, og for hvilke universitetet modtager aktier, optioner eller warrants, er momspligtig, som salg af rettigheder.

Momsgrundlaget kan opgøres svarende til den subjektive værdi af de modtagne aktier, og vil normalt kunne fastsættes til den værdi, som innovationsselskabet og universitetets medinvestorer kan acceptere, at værdien af apportindskuddet er fastsat til, såfremt der er tale om uafhængige tredjemænd.