



ADVISORY[®]

INDEPENDENT TAX CONSULTING



Deloitte Advanced Tax School 2. december 2014

Agenda

- Om skatteproces og den stigende betydning heraf
- Foredragsholderne
- Præsentationen følger den typiske sagsgang



Bindende svar og Tilladelser mv.



Bindende svar

- For hovedaktionærer, selskaber og fysiske personer og dødsboer.
- SFL kapitel 8 (§§ 21 ff.).
- Kan anvendes på gennemførte dispositioner (senest 1 måned efter årets udløb) såvel som påtænkte dispositioner.
- Svar inden for ca. 1 måned mod gebyr på ca. 300 kr. (2010 niveau).
- Bindende virkning i 5 år.
- Sager forelægges Skatterådet, hvis
 - Konsekvenser for et større antal skattepligtige
 - Vedrører større økonomiske værdier
 - Fortolkning af væsentlig betydning for lovgivningen
 - EU-retlige spørgsmål af væsentlig rækkevidde
 - Har påkaldt sig eller skønnes at kunne påkalde sig offentlig interesse
- SKAT kan dog altid vælge at forelægge for Skatterådet
 - Forventet sagsbehandlingstid: 6-12 måneder.

Bindende svar

- I visse tilfælde kun bindende svar hvis flere spørgere:
 - Fordeling af afståelsessummer
 - Kontrolleret transaktion (LL § 2) – hver part skal anmode
- Oplysning af sagen
 - Spørger har ansvar for oplysning
- Hvad kan der spørges om?
 - Dispositioner
 - Værdiansættelse
 - Ny udvikling i fraflytningssager
- Tilbagekaldelse af bindende svar?
- Hvornår indhentes bindende svar?
 - Brug og misbrug af forhåndsbeskedsinstituttet.
 - Det er ikke en rådgiverforsikring!

Tilladelser mv.

- Eksempler på anvendelse af tilladelsesinstituttet?
 - Skattefrie omstruktureringer med tilladelse
 - KSL § 48 E: "Forskerordningen"
 - Tilbagealg til udstedende selskab i LL § 16 B
 - Likvidation og kapitalnedsættelser i LL § 16 A
 - CFC-dispensation for finansielle virksomheder

- Hvordan udarbejdes en god anmodning?
 - Grundig sagsbeskrivelse og præsentation af eventuelle argumenter – forberedelse til eventuel klagesag uden interne modsigelser mv.



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Reparation: Genoptagelse, omgørelse og betalingskorrektion

Genoptagelse

- Genoptagelse anvendes hvis skatteansættelsen er foretaget på ukorrekt eller forkert grundlag
 - Modsat omgørelse, hvor selve dispositionen ændres.
- Ordinær genoptagelse (SFL § 26)
 - SKAT kan senest genoptage 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb.
 - Skatteyder kan anmode herom.
 - Fremsende oplysninger af faktisk eller retlig karakter der kan begrunde genoptagelsen.
 - Hvornår er det relevant?
 - Fejl
 - Dokumentation for underkendte forhold
 - Glemte forhold, herunder lempelse for dobbeltbeskatning
 - Fremprovokere en klagesag?

Genoptagelse

- Udvidet frist i kontrollerede transaktioner (SKL § 3 B)
 - Senest 1. maj i det 6. år efter indkomstårets udløb.
- Udvidet frist for visse omstruktureringer (SFL § 26, stk. 8).
- Praktisk forløb
 - Husk at beskrive sambeskatningskonsekvenser, hvis relevant.

Genoptagelse

- Ekstraordinær genoptagelse fra SKAT eller skatteyder (SFL § 27) – Fristgennembrud.
 - Ingen tidsmæssige begrænsninger
 - Suppleres dog af almindelige formueretlige forældelsesfrister for de underliggende skatte- eller tilbagebetalingskrav (10 år).
- Situationer
 - Ændring i privat- eller offentligretligt grundlag for ansættelsen.
 - Direkte følge af en ansættelse vedrørende et andet år.
 - En ansættelse af overdragelsessummen for et aktiv vedrørende en anden skatteyder er ændret.
 - Udenlandsk myndighed har truffet afgørelse, hvis SKAT anerkender denne afgørelse.
 - Særligt relevant ved korresponderende TP-korrektioner.
 - Fejlagtigt grundlag som følge af forsæt eller grov uagtsomhed.
 - Underkendelse af hidtidig praksis.
 - Efter anmodning fra skatteyder som følge af særlige omstændigheder.
- Skal varsles senest 6 måneder efter kundskab.

Selvangivelsesomvalg

- SFL § 30
 - Mulighed for at ændre valg af selvangivne oplysninger
 - Hvis myndighederne har foretaget en ansættelse, der har betydning for valget
 - Uden nogen civilretlig ændring og uden andre parters involvering.

Omgørelse – SFL § 29

- Omgøre allerede gennemført privatretlig disposition med skattemæssig virkning
- "Fortrydelsesparagraf"
- Undtagelse til det generelle princip om retserhvervelse og pligtpådragelse
 - Eksempelvis relevant:
 - I TP-sager, hvis betalingsforpligtelse ikke er påtaget på tidspunktet for korrektionen eller hvis der ikke er fuld overensstemmelse mellem korrektioner
 - Forhold mellem fysiske personer
 - Transaktion med succession bliver skattepligtig (ex. VOL)
- Fuldstændig omgørelse (annulationsomgørelse)
 - Tilbagelevere de modtagne ydelser

Omgørelse – SFL § 29

- Vilkårsændringer (reparationsomgørelse)
- Betingelser
 - Disposition ikke overvejende båret af skattebesparelsesformål
 - Utvivlsomt utilsigtede skattemæssige virkninger, der er væsentlige
 - Klart lagt frem for myndighederne
 - Privatretlige virkninger af ændringer skal være enkle og overskuelige
 - Alle berørte tiltræder anmodningen

Omgørelse – SFL § 29

- Omfattende praksis - restriktiv
- Grænser for omgørelse?
 - Privatretlig umulighed
 - Ex. allerede gennemført likvidation af selskab i en fusion
 - Ikke anvendelse, hvis blot valg af skattefri transaktion i stedet for skattepligtig.
- Kommer ikke i spil ved ugyldige eller uvirksomme dispositioner, skatteforbehold og betingede aftaler eller rene fejlekspeditioner.
- Recent case: Virksomhedsomdannelse.
- Efter godkendelse af omgørelse kan der ske genoptagelse.

Omgørelse – SFL § 29

- Valg mellem LL § 2, stk. 5 og SFL § 29
 - En vis usikkerhed om afgrænsning mellem de to bestemmelser.
 - Ofte fordel at anvende LL § 2, stk. 5
 - Ikke skrappe betingelser.
 - Men LL § 2 har begrænset anvendelsesområde.

Betalingskorrektion

- Baggrundsforståelse.
 - Vilkårskorrektion
 - Er udtryk for, at vilkårene i givne økonomiske dispositioner kan korrigeres af skattemyndighederne i op- eller nedadgående retning, mens dispositionens retlige form må accepteres
 - Vilkårskorrektion er overbegreb for korrektioner i henhold til LL § 2
 - Korrektionssystematik
- Betalingskorrektion
 - Sekundær korrektion kan undgås
 - Interesse heri, hvis sekundær korrektion er skattepligtig (gælder ikke koncerntilskud)

Betalingskorrektion

- LL § 2, stk. 5:
 - *“Ved ændringer i ansættelsen af den skattepligtige indkomst i henhold til stk. 1, kan den skattepligtige undgå yderligere følgeændringer (sekundære justeringer) ved at forpligte sig til at betale i overensstemmelse med de i stk. 1 anvendte priser og vilkår. 1. pkt. finder alene anvendelse for en kontrolleret transaktion omfattet af skattekontrollovens § 3 B, såfremt den pågældende udenlandske skattemyndighed foretager en beskatning, der er i overensstemmelse med de priser og vilkår, der er lagt til grund ved ansættelsen af den skattepligtige indkomst i henhold til stk. 1.”*
- Det meste af den offentliggjorte praksis drejer sig om denne bestemmelse, men berører også stk. 1.

Betalingskorrektion

- Retskrav, hvis opfyldelse af nedenstående få betingelser:
 - 1) Forudsætter primær korrektion, ellers ikke tale om en sekundær korrektion, men blot tilskud el.lign.
 - 2) Forpligte sig til tilbagebetaling i overensstemmelse med ALP
 - Påtages i forbindelse med korrektionen
 - Forpligtelse har virkning fra det oprindelige transaktionstidspunkt
 - Ingen krav til effektueringen af betalingen
 - 3) Ved udenlandske transaktioner er det tillige et krav, at den udenlandske skattemyndighed også foretager en beskatning i overensstemmelse med ALP.
 - Skal modsvare den danske korrektion.
- Gælder ikke hvis der er tale om et aktionærlån, jf. LL § 16 E

Betalingskorrektion

- Fokus på hvornår der foreligger en omfattet korrektion
 - Kontrollerede transaktioner
 - »Priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner«
 - Enhver aftalebetinget privatretlig disposition
 - Varesalg, omsætning af tjenesteydelser, immaterielle værdier, långivning og finansiering mv.
 - Ikke selskabsretlige beslutninger om eksempelvis størrelsen af deklareret udbytte, kapitalforhøjelser mv.
 - Uklart, hvad der ligger heri
 - Afgrænsningsvanskeligheder over for ensidige dispositioner.
 - Uden aftalegrundlag og uden betingelse om modydelse

Betalingskorrektion – Praksis

- Landsskatterettens praksis
 - Rette indkomstmodtager/rette omkostningsbærer
 - TfS 2001.176 LSR
 - Hovedaktionær i A/S var ulønnet direktør i datter ApS og ukontrolleret A/S
 - Datter ApS modtog honorar fra ukontrolleret A/S
 - LSR: Hovedaktionær blev anset som »rette indkomstmodtager« af konsulenthonorar
 - Ikke omfattet af LL § 2, stk. 1 og dermed heller ikke stk. 4
 - TfS 2001.770 LSR
 - Datterselskab (DS) afholdt advokat- og revisoromkostninger ved stiftelse af Holding (H)
 - DS ikke fradrag og H tilskud (skattefrit udbytte, jf. genoptagelsessagen i 2002, 153 LSR)
 - LSR: Spørgsmål om rette omkostningsbærer ikke omfattet af LL § 2, stk. 1

Betalingskorrektion

- Tilskudssituationer
 - Tfs 2001.769 LSR
 - Ren tilskudssag, idet hovedaktionær henførte et projektudviklingshonorar til selskabet
 - LSR: Ikke tale om korrektion af »priser og vilkår«, idet ingen modydelse
 - Tfs 2001, 829 LSR
 - Overførsel af for stort administrationsvederlag mellem forbundne selskaber
 - Tilskudsbeskatning og fradragsnægtelse
 - LSR: Ikke tale om korrektion af »priser og vilkår«

Betalingskorrektion

- Afholdelse af privatudgifter for aktionær
 - TfS 2001, 770 LSR (obiter dictum)
 - Udgifter til vedligeholdelse af ejendomme lejet af hovedaktionæren
 - Må anses som ensidige dispositioner trods lejeaftalen
 - Generelt vedrørende afholdelse af hovedaktionærers privatudgifter

Betalingskorrektion

- Sammenfatning af praksis
 - Krav til den gennemførte transaktion:
 - Modydelse (gensidigt bebyrdende retshandel)
 - Finder ikke sted ved vilkårlige omfordelinger fra rette indkomstmottager eller omkostningsbærer
 - Fortolkning synes rigtig
 - Almindelig sproglig forståelse → modydelse
 - » Pris og vilkår må kunne relateres til noget
 - Men uhensigtsmæssig
 - Hvor går grænsen for modydelsen?
 - Krav til korrektion
 - Ren tilskudsbeskatning og fradragsnægtelse er udelukket.
-
- NB: Måske er dette ændret med SKM 2012.92 H og SKM 2012.221 H
 - “LL § 2 omfatter den retlige kvalifikation af transaktionen”



ADVISORY[®]

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Internationale doppeltbeskatnings- konflikter

International dobbeltbeskatning

- Løsning af internationale dobbeltbeskatningskonflikter, herunder TP-processer
 - Hvad er en international skattekonflikt?
 - Hvordan løser vi en international skattekonflikt?
 - Nationale muligheder
 - Klage, genoptagelse, betalingskorrektion, omgørelse
 - DBO- gensidig aftaleprocedure
 - EU-voldgiftskonvention

Den gensidige aftaleprocedure

- Art. 25 i DBO'er
 - Kompetente myndigheder kan (skal) tage kontakt med henblik på at løse konflikt.
 - Generelle gensidige aftaler tager sigte på fremtidige forhold og berører en på forhånd ubestemt kreds af personer.
 - Konkrete gensidige aftaler tager sigte på at løse en allerede opstået konflikt.

Den gensidige aftaleprocedure

- Gensidige aftaler vedrørende generelle spørgsmål
 - Fx fuldstændiggøre eller tydeliggøre en definition.
 - Kan ikke tillægges lovkraft grundet manglende kundgørelse
 - Kan ikke gøres gældende til skade for en borger
 - En borger må kunne påberåbe sig en gensidig aftale, som præciserer en af flere mulige fortolkningsløsninger.

- Gensidige aftaler vedrørende konkrete spørgsmål
 - Parallelt med national klage
 - Betingelser for realitetsbehandling hos kompetent myndighed:
 - DK kompetent myndighed = SKAT, store selskaber = Kontoret for International Selskabsbeskatning.
 - Truffet foranstaltninger af en eller begge overenskomststater, som vil medføre en beskatning i strid med DBO'en.
 - Kontakt allerede ved kendskab hertil (agterskrivelse).
 - Ingen særlige formkrav.
 - Indbringes i hjemstat.
 - Dog begge stater, hvis TP-konflikt.
 - Indgives inden for 3 år fra meddelelse om de foranstaltninger, der resulterer i uberettiget beskatning.

Den gensidige aftaleprocedure

- Gensidige aftaler vedrørende konkrete spørgsmål (fortsat)
 - Sagsbehandling
 - Første fase: Sandsynliggørelse af begrundet klage
 - Anden fase: kompetente myndigheder etablerer kontakt – alvorligt forsøg på at løse konflikt.
 - Garanti for løsning?
 - I praksis løses ganske mange dobbeltbeskatningsproblemer.
 - Resultat skal være konformt med DBO og intern ret
 - Yderligere lempelse kræver særlig hjemmel
 - » INDRIVL § 13, stk. 6 – forudsætter gæld til det offentlige.
 - Påklage til domstole, men ikke til administrativ myndighed

Forhåndsprisaftaler (APA)

- Forhåndsprisaftaler
 - OECD TPG
 - 1999: Vejledning til MAP APA
 - 2007: Vejledning fra EU Kommissionen om APA'er
 - Ikke intern dansk hjemmel
 - Derfor er art. 25 i DBO grundlaget for APA'er i Danmark
- Giver høj grad af sikkerhed i TP forhold
- Vedrører faktuelle forhold, som undergives en prøvelse, verifikation og vurdering af skattemyndighederne
- Efterfølgende kontrol af kritiske forudsætninger
- Ofte afgrænset til konkrete kontrollerede transaktioner
- Bilateral APA
 - 3 aftaler: mellem myndigheder og skatteyder og begge myndigheder.
- Sagsbehandlingen:
 - (1) Pre-filing møde, (2) ansøgning, (3) vurdering og forhandling, (4) gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder.

Korresponderende korrektion

- Artikel 9(2) i OECD MDBO
 - Pligt til korresponderende korrektion
 - Hvis enighed om kvalifikation og pris
 - Den stat der foretager primær korrektion har bevisbyrden for, at korrektionen er korrekt.
 - Formål: forhindre økonomisk dobbeltbeskatning
 - Adgang til gensidig aftaleprocedure

Voldgift

- Artikel 25, stk. 5 i OECD's modeloverenskomst
 - Gensidig aftaleprocedure
 - Sagen forelægges for den kompetente myndighed
 - Forhandling mellem skattemyndighederne i maks. 2 år
 - Derefter overgang til voldgiftsprocedure
 - Forudsætter anmodning fra den virksomhed, som har forelagt sagen .
 - Ingen dom eller kendelse fra Landsskatteretten.
 - Berørte virksomheder skal acceptere løsningen.
 - Voldgiftsudvalgets beslutning er bindende for de to landes skattemyndigheder.

Voldgift

- Ingen DK DBO'er indeholder en sådan klausul
 - DBO imellem Israel og Schweiz indeholder voldgiftbestemmelser, som afventer intern hjemmel
 - DBO med Tyskland art. 43, stk. 3
 - Kompetente myndigheder kan pålægge uafhængigt organ at give ekspertudtalelse – ikke bindende.
- Flere lande har overenskomster med voldgiftsbestemmelser af forskellig karakter, herunder Holland, Tyskland, Østrig og USA.

EU's voldgiftskonvention

- Gensidig aftaleprocedure
- Sagen forelægges for den kompetente myndighed
 - Dokumentation skal fremlægges fra skatteyder
- Forhandling mellem skattemyndighederne i maks. 2 år
- Derefter overgang til voldgiftsprocedure
 - Ingen parallel national klage
 - Voldgiftsudvalg har 6 måneder til at komme med et forslag til løsning
 - Løsning i overensstemmelse med armslængdeprincippet
 - Kompetente myndigheder skal ophæve dobbeltbeskatning inden 6 måneder efter, at de har fået forslaget fra udvalget
 - Ved udvalgets forslag
 - Ved anden løsning, som de kan blive enige om

EU's voldgiftskonvention

- EU's Voldgiftskonvention – hvilke fordele?
 - Sikkerhed for ophævelse af dobbeltbeskatning
 - Virker "præventivt" – dvs. skattemyndighederne finder oftere en løsning
 - Kortere tidshorisont end ved en gensidig aftaleprocedure
 - Adfærdskodeks om anvendelsen – mere smidig sagsbehandling



ADVISORY[®]

INDEPENDENT TAX CONSULTING

EU-ret Praktisk håndtering og processuel strategi

EU-ret

- Som udgangspunkt vedrører Traktaten ikke skattespørgsmål
 - Men medlemsstater skal udøve deres kompetence i overensstemmelse med EUF Traktaten.
- EU-retten er en del af dansk ret, som har fået større og større betydning.
- Derfor:
 - Relevans for alle danskbaserede koncerner med grænseoverskridende aktiviteter.

EU-ret

- EUD nedbryder skattesystemer uden at erstatte
 - Regel efter regel findes i strid med EU-retten.
 - Domstolen er blevet mere modig over de forløbne ca. 20 år.
 - Ikke megen vejledning til udformning af nye skattesystemer.
- Samme fremgangsmåde/test
 - Omfattet af TFEU?
 - Restriktion/diskrimination?
 - Sagligt begrundet?
 - Proportionalitet og egnethed?

EU-ret

- Baggrund
 - Skatteyder/Kommissionens succesrate ved EUD 75% mod 15% ved danske domstole.
 - God idé at følge EUD's praksis tæt.
- Inddragelse af EU-kommissionen
 - Henlede Kommissionens opmærksomhed på givne problemstillinger.
 - Klageformular:
http://ec.europa.eu/eu_law/your_rights/your_rights_forms_en.htm
 - Sendes med post, e-mail (SG-PLAINTE@ec.europa.eu) eller afleveres til lokalt repræsentationskontor for EU-Kommissionen.
 - Ca. 12 måneder inden endelig beslutning.
 - Kan gøres parallelt med nationale skridt.

EU-ret

- Selvangivelse i henhold til ønsket resultat
 - SKAT vil formentlig underkende og dermed må påbegyndes en klagesag.
 - Mulighed for overspringelse i LSR efter 6 mdr.
 - LSR har aldrig henvist en sag.

- Gruppesøgsmål
 - Sjældent relevant

- Genoptagelse
 - Ekstraordinær genoptagelse – SFL § 27, stk. 1, nr. 7.
 - Ved underkendelse af hidtidig lovgivning.
 - Fra indførelse af lovgivningen.

- Erfaringer



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING



JAKOB BUNDBGAARD

MANAGING DIRECTOR
HONORY PROFESSOR, M.SC., PH.D.

M: +45 40 42 22 84

E: JB@CORIT.DK

CORIT ADVISORY P/S
LYNGBY HOVEDGADE 17, 2. SAL
2800 KONGENS LYNGBY
DENMARK

WWW.CORIT-ADVISORY.COM

M: +45 40 42 22 84
E: CORIT@CORIT.DK