



ADVISORY[®]

INDEPENDENT TAX CONSULTING



FAGLIGT NETVÆRK

12.09.2018

AGENDA

- Nyheder:
 - *ATAD I & II – lovforslag sendt i høring*
 - *OECD BEPS Action 8-10: Financial transactions – public discussion draft*
- Seneste afgørelser
 - *Fast driftssted*
 - *Renteswaps – erhvervsmæssig tilknytning*
 - *Bevola C-650/16*
 - *Telia-sagen C-28/17*
 - *Fradrag efter LL § 8 N*
- Digitale nyheder
 - *Skattepligt af point fra videospil*



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

ATAD I & II

- Lovforslag sendt i høring

Introduktion

- Udkast til lovforslag – Implementering af Skatteundgåelsesdirektivet (ATAD I & II) i dansk ret.
- Direktiverne kan anskues som en koordineret EU-respons på OECD's BEPS-projekt → Et minimum af værnsregler i alle MS
- Direktiverne indeholder fem regler til imødegåelse af aggressiv skatteplanlægning og skatteundgåelse:
 1. Rentefradragsbegrænsning
 2. Exitbeskatning
 3. Omgåelsesklausul
 4. Hybrid-regler
 5. CFC-regler

Rentefradragsbegrænsning (Art. 4)

- Allerede omfattende reguleret i dansk ret.
- Ændringerne derfor begrænset til en ny formulering af SEL § 11 C.
 - Gældende rentelofts- og tynd. kap.-regler opretholdes, mens EBIT-reglen erstattes af en ny EBITDA-regel.
 - Selskaber kan herefter maksimalt reducere deres skattepligtige indkomst med "overskydende låneudgifter" svarende til 30% af EBITDA.
 - "Group escape clause"
 - Grundbeløb på 22.313.400 DKK
 - Fradragsbegrænsede overskydende låneudgifter kan fremføres ubegrænset.
 - "Overskudslånekapacitet" kan fremføres i fem år.
 - Opgøres på sambeskatningsniveau.
 - Finansielle selskaber undtages for den nye EBITDA-regel.
 - Virkning fra indkomstår påbegyndt 1. januar 2019 eller senere.

Exitbeskatning (Art. 5)

- Gældende danske regler svarer stort set til ATAD.
- Derfor kun mindre tekniske justeringer.
 - Henstandsordningen nedsættes fra 7 år til 5 år.
 - Kravet, om at henstandssaldoen skal afdrages i takt med at de(t) exitbeskattede aktiv(er) skaber indkomst, bortfalder
 - Intet krav om sikkerhedsstillelse.
 - Indgangsværdi på goodwill mv. og afskrivningsberettigede aktiver ved hjemstedsflytning er handelsværdien, hvis tilsvarende beskatning er udløst i udlandet.
 - Virkning for indkomstår påbegyndt 1. januar 2020 eller senere.

Omgåelsesklauseul (Art. 6)

- Den gældende omgåelsesklauseul i LL § 3, stk. 1 og 2 erstattes af en generel omgåelsesklauseul.
 - Hittidigt anvendelsesområde: Fordele efter direktiverne.
 - Nyt anvendelsesområde: Alle fordele oppebåret af selskaber mv. uanset hjemsted (også rent danske transaktioner omfattes).
 - Retsvirkning: Der ses bort arrangementer eller serier af arrangementer, hvor et af hovedformålene er at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelle (tilrettelagt af velbegrundede kommercielle overvejelser).
 - Hittidig praksis nok stadig retningsgivende for vurderingen.
 - PPT'en vedrørende misbrug af DBO'er bevares uændret, da denne allerede er en udmøntning af BEPS-projektet.
 - Virkning fra og med 1. januar 2019.

Hybride mismatches (ATAD I og II)

- De danske regler justeres i overensstemmelse med systematikken og terminologien i direktivet.
 - SEL §§ 2A og 2B ophæves, og erstattes med §§ 8C-8E, mens § 2C justeres.
 - En generel regel samt to specialregler (omvendt hybridt mismatch og mismatch mellem skattemæssige hjemsteder).
- Den generelle regel er toleddet:
 - Main rule: Ikke fradrag i det omfang et hybridt mismatch fører til dobbelt fradrag eller fradrag uden medregning.
 - Defensive rule: Betalinger skal medregnes i det omfang et hybridt mismatch ellers ville give anledning til fradrag uden medregning, når fradraget ikke nægtes i betalerens jurisdiktion.
- NB! Gælder også udenfor koncernforhold, i det omfang der er tale om strukturerede arrangementer.
- Virkning fra 1. januar 2020.

CFC-regler

- **Formål med CFC-lovgivning**
 - Imødegå international skatteplanlægning ved placering af mobil/finansiell indkomst i datterselskaber i lavskattelande
- **Retsvirkning**
 - Medregning af datterselskabets indkomst hos moderselskabet
 - Brud på udgangspunktet om at indkomst kun beskattes i datterselskabets hjemland → Udstrækning af beskatningsretten
- **Historik**
 - USA indførte Subpart F-regler i 1962
 - Danmark indførte tvungen sambeskatning i 1995 (betænkning 1985)
 - OECD opfordrede til at indføre CFC-regler (rapport 1998)
 - EU-domstolens dom i Sag C-196/04 *Cadbury Schweppes*
 - BEPS (2015) og ATAD (2016)

Gældende ret - overblik

- SEL § 32 – CFC-regler for selskaber (FBL § 12 for fonde)
- LL § 16 H – CFC-regler for fysiske personer og dødsboer
- CFC-beskatning efter SEL § 32 i hovedtræk
 - Kontrollerede datterselskabers indkomst skal medregnes hvis:

Formel 11.1

$$\text{Indkomstbetingelsen: } \frac{\text{CFC-indkomsten}}{\text{sammenligningsindkomsten}} > 50 \%$$

Formel 11.2

$$\text{Aktivbetingelsen: } \frac{\text{finansielle aktiver}}{\text{samlede aktiver}} > 10 \%$$

- Visse undtagelsesbestemmelser og dispensationsmuligheder
 - NB! Siden 2007 omfattes danske datterselskaber også

ATAD – art. 7 & 8

- **Grundbetingelser:**
 - Direkte/indirekte kapital-, stemme- eller profitandel > 50 %
 - Effektiv beskatning < 50 % af beskatningen i moderselskabets hjemland
- **Model A:**
 - Medregning af opregnede finansielle/mobile indkomsttyper
 - U1) < 1/3 af indkomsten udgøres af de opregnede indkomsttyper
 - U2) Enheden udøver væsentlig økonomisk aktivitet (i EU/EØS)
- **Model B:**
 - Kun medregning af indkomst fra ikke-reelle arrangementer
 - U1) Regnskabsmæssigt overskud \leq 750.000 EUR og ikke-driftsmæssige indtægter \leq 75.000 EUR
 - U2) Regnskabsmæssigt overskud \leq 10 % af driftsomkostningerne
- **Lempelsesbestemmelser:**
 - Lempelse ved udbytte, aktiesalg og lokal selskabsbeskatning

Dansk implementering

- Udkast til lovforslag
 - Lovgivers "strategi": At justere de gældende regler (mindst muligt)
 - Justeringer baseret på Model A i ATAD
 - Bredt anvendelsesområde fastholdes (rent danske forhold omfattes fortsat)

- Justering af omfattede enheder ("datterselskaber")
 - Alle selvstændige skattesubjekter (også selvejende institutioner mv.)

- Justering af kontrolbetingelsen
 - Betingelsen opfyldt hvis moderselskabet selv, eller sammen med tilknyttede personer, direkte/indirekte har (ret til) >50 % af stemmer/kapital/overskud
 - "Ageren i fællesskab" med uafhængig part → Medregning
 - Tilknyttede personer:
 - Selvstændige subjekter, hvor moderselskabet ejer/har >25%
 - Fysiske personer og selvstændige skattesubjekter der ejer/har >25% i moderselskabet

Dansk implementering

- Justering af indkomstbetingelsen
 - CFC-indkomsten > 1/3 af den samlede indkomst
 - Definitionen af CFC-indkomst udvides
 - Undtagelsen for terminskontrakter mv., der tjener til sikring af driften, ophæves
 - "Anden indkomst" fra IP (bl.a. "embedded royalties") medregnes
 - Undtagelse for koncerneksterne royalties ophæves (egen F&U)
 - Indkomst fra faktureringselskaber medregnes
 - "Transparensreglen" ophæves
- Ophævelse af aktivbetingelsen
- Ophævelse af dispensationsmulighed
 - Men undtagelse for "finansielle institutioner" hvor mindre end 1/3 af CFC-indkomsten er "koncernintern"
- Øvrige justeringer: indgangsværdier, "fiktiv afståelsesbeskatning" og lempelse (avancer og udbytter vedr. "CFC-aktierne")

Afsluttende bemærkninger

- Udkastet til lovforslaget er nogenlunde som forventet
- "Minimumsjusteringer" foretrukket af lovgiver – reglerne skal stadig anvendes på rent danske forhold
- Benytter lejligheden til at foretage visse stramninger
- Ingen ændringer af lempelsesbestemmelsen for lokal skat
 - Dvs. fortsat ingen lempelse for "mellemliggende CFC-beskatning", hvilket strider mod BEPS-anbefalingerne
- Virkning for indkomstår der starter 1. januar 2019 eller senere



ADVISORY[®]

INDEPENDENT TAX CONSULTING

BEPS ACTIONS 8-10

Discussion draft on financial transactions

Introduktion

- Udkastet er udarbejdet af OECD's arbejdsgruppe WP6
 - Formålet er at opnå konsensus om, hvorvidt og hvordan TP-principperne fra OECD's Guidelines skal appliceres på finansielle transaktioner.
 - Toledet tilgang:
 1. Identifikation af hvordan transaktionen relativiseres til den skattepligtiges kapitalstruktur
 2. Identifikation af de relevante økonomiske karakteristika, som skal lægges til grund ved TP-analysen af transaktionen?
 - Frist for kommentarer 7. september 2018

Ad 1) Kapitalstruktur

- Grundlæggende vilkår kan vanskeliggøre vurderingen af, om den indgåede finansiering er på armslængdevilkår
 - Uafhængige selskaber vil ofte være underlagt en række formelle eller økonomiske krav til deres finansiering
 - Multinationale grupper vil derimod ofte have den nødvendige finansielle styrke til i vidt omfang selv at tilrettelægge deres kapitalstruktur:
 - Der vil derfor *per se* kunne opstå situationer indenfor en MN-gruppe, hvor de specifikke vilkår og omstændigheder divergerer (væsentlig) fra en sammenlignelig uafhængig skattepligtig.
 - Særligt relevant ift. til "høj" gearing og anvendelsen af hybridkapital.
 - Formålet med TPG er ikke:
 - At forhindre/modvirke interne regler som på anden måde adresserer den skattepligtiges kapitalstruktur, ex. rentefradragsbegrænsning.
 - At foretage en egentlig afgrænsning af, hvornår gæld skal respekteres.
 - Nyttige indikatorer:
 - Tilstedeværelse eller fravær af fast indfrielsesdag, om der er pligt til at betale renter, retten til at håndhæve betalingen af hovedstol og renter, kreditors status sammenlignet med andre kreditorer, sikkerhedsstillelse, debtors evne til at tilbagebetale mv.

Ad 2) Den enkelte finansielle transaktion

- Der ligger op til, at der skal foretages en fuld funktionsanalyse, jf. OECD TPG, for at afgrænse en given finansiell transaktion.
 - Dette indebærer, at bl.a. følgende forhold skal analyseres og klarlægges:
 - Kontraktuelle forhold
 - Funktionsanalyse
 - Produktkarakteristika
 - Økonomiske omstændigheder
 - Forretningsstrategi
- Sammenfattende vil finansielle transaktioner skulle analyseres i TP-kontekst på lige fod med andre transaktioner.

Ad 2) Den enkelte finansielle transaktion

- Særlige problemstillinger opstår vedrørende prisfastsættelsen af finansielle transaktioner. Arbejdsgruppen identificerer særligt tre undergrupper af transaktioner:
 - Treasury functions
 - Koncernintern långivning (risikofri/risiko justeret afkast, kreditvurdering)
 - Cash pooling (best option?, nettobalance)
 - Hedging (service vs. in-house bank/risk taker)
 - Finansiell garantistillelse
 - Eksplicite garantier (Bank "opinion", påvirkes risikoprofil/kreditvurdering)
 - Implicitte garantier
 - Krydsgarantier
 - *Captive insurance*
 - Fronting
 - Genforsikring
 - Forsikringsagenter



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Seneste Afgørelser

Fast driftssted

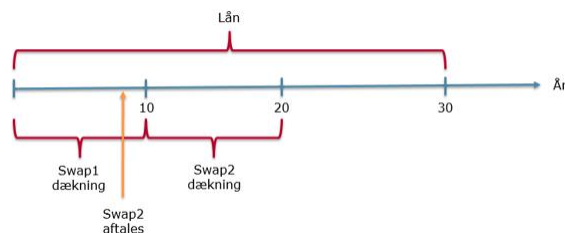
- **SKM2018.238.SR – faktum:**
 - Et udenlandsk selskab, A, havde i en årrække drevet virksomhed i Danmark gennem datterselskabet B ApS.
 - Grundet kontinuerlig urentabel drift, valgte A at likvidere B ApS og hyre en distributør, C, til at varetage salg og distribution til det danske marked.
 - Den tidligere direktør i B ApS skulle forblive i Danmark, og fungere som "country manager", med ansvar for bl.a.:
 - Udbredelsen af As produkter og brand
 - Identifikation af mulige kunder
 - Forestå marketingsaktiviteter, herunder instruktion i brug af As produkter
 - Forestå reparation og vedligehold af As produkter
 - Vedligehold af varelager
 - Fastlæggelsen af budgetter og salgsmål, samt fungere som bindeled mellem A og distributører.
 - A mente, at da country manager ikke direkte forestod salg eller medvirkede direkte i salgsprocessen, måtte hans aktiviteter være at anse for hjælpende og forberedende, hvorfor selskabet ikke havde et fast driftssted i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, jf. den nordiske DBO Art. 5(5).

Fast driftssted

- Skatterådets afgørelse:
 - As Country Manager udførte fast sit job fra et lejet kontor hos C eller fra lokaler hos Cs kunder.
 - Da A således har en medarbejder, som arbejder fra et fast forretningssted i Danmark, og modtager instrukser og løn fra A, er betingelserne for et fast driftssted derfor i udgangspunktet opfyldt.
 - Baseret på en samlet (konkret) vurdering, var de opgaver, som den danske country manager skulle varetage af så væsentlig karakter, at de hverken kunne anses for hjælpende eller forberedende.
 - Country manager forestod alle As kernefunktioner som et naturligt led i sit arbejde.
 - At C formelt var distributør af As produkter og på egen hånd formidlede og konkluderede salg, var i denne forbindelse uden betydning.
 - Afgørende er det faste forretningsstedes almindelige formål set i forhold til hele foretagendets almindelige formål
 - Skatterådet statuerede fast driftssted i Danmark.

Renteswaps – erhvervsmæssig tilknytning

- SKM2018.257.SR - En bank ønskede afklaring på, hvorvidt et renteswap, indgået med henblik på sikring af en allerede sikret gæld, kunne anses for at have erhvervsmæssig tilknytning.
 - Spørgsmålet vedrører den situation, hvor bankens erhvervskunder ønsker at indgå en renteswapaftale til (fremtidig) sikring af en gæld, som i forvejen er sikret.



- Skatterådets afgørelse:
 - Under forudsætning af, at der ikke på noget tidspunkt sker dobbeltdækning, og de øvrige kriterier for, at swapaftalen kan anses for at have erhvervsmæssig tilknytning er opfyldt, kan en fremtidig renteswapaftale vedrørende et allerede sikret lån anses for indgået med erhvervsmæssig tilknytning.
 - *“Det tages i betragtning, at formålet med at indgå den nye renteswap, før den eksisterende er udløbet er at reducere virksomhedens udgifter, samt at der på intet tidspunkt foreligger dobbeltdækning af den eksisterende og den nye renteswap.”*

A/S Bevola v. Skatteministeriet

- Sag C-650/16 – Dansk selskabs fradrag i den skattepligtige indkomst for endeligt underskud realiseret i finsk filial.
 - Faktum:
 - Det danske selskab A/S Bevola har bl.a. en finsk filial (SEL § 8, stk. 2).
 - I 2009 lukkede Bevola den finske filial.
 - Ved lukningen blev realiseret et endeligt tab på DKK 2,8 millioner.
 - Selskabet ønskede derfor at inddrage tabet i den danske beskatning, således at det danske selskabs skattepligtige indkomst blev nedsat svarende til det realiserede tab.
 - Østre Landsrets præjudicielle spørgsmål:
 - *"Er TEUF artikel 49 til hinder for en national beskatningsordning som den i hovedsagen omhandlede, der medfører at der er mulighed for fradrag for tab i indenlandske filialer, mens der ikke er mulighed for fradrag for for tab i filialer beliggende i andre medlemsstater, heller ikke under betingelser svarende til [ECJs] dom i]Marks & Spencer], præmis 55-56, medmindre koncernen har valgt international sambeskatning?"*

A/S Bevola v. Skatteministeriet

- EU-domstolen:
 - Fællestræk eksisterer mellem nærværende sag og M&S-sagen, om end:
 - M&S-sagen vedrørte realiseret tab i et datterselskab, modsat i en filial i nærværende sag.
 - Det er ikke udelukket at opnå fradrag for tabet i Danmark, som i stedet kræver at selskabet vælger international sambeskatning.
 - M&S-doktrinen om endelig tab finder analog anvendelse på faste driftssteder
 - Et tab får endelig karakter, når alle muligheder for at fradrage dette tab i kildestaten er udtømt og der ikke længere oppebæres nogen som helst indtægt fra dette driftssted i kildestaten, således at der ikke længere er nogen mulighed for, at der kan tages hensyn til det nævnte underskud i den nævnte medlemsstat.
 - EU-domstolen fandt det ikke nødvendigt/relevant at inddrage muligheden for tilvalg af international sambeskatning, i en situation hvor tabet i det ikke-hjemmehørende faste driftssted er endeligt.

Telia v. Skatteministeriet

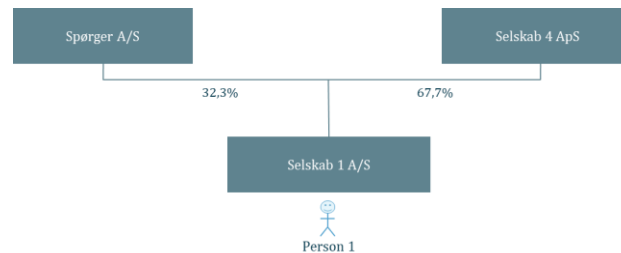
- Sag C-28/17 – Dansk koncerns mulighed for at fradrage underskud opstået i dansk filial af svensk koncernselskab.
 - Faktum:
 - Tab opstået i dansk filial som følge af koncernens omstrukturering.
 - Koncernen var sambeskattet i Danmark, hvor tabet ønskedes fradraget.
 - SKAT fandt ikke, at svensk lovgivning forhindrede fradrag af det pågældende tab, hvorfor der var tale om et fradragsberettiget tab i Sverige.
 - Østre Landsrets spørgsmål:
 - Kan [ECJs] afgørelse i Philips Electronics-afgørelsen anvendes på det pågældende spørgsmål?
 - Hvis nej, udgør nægtelsen af fradragsret for det omhandlede tab så en restriktion, jf. TEUF art. 49?
 - Kan en sådan restriktion retfærdiggøres af hensynet til undgåelse af dobbeltfradrag og/eller hensynet til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetence?
 - Er en sådan restriktion proportionel?

Telia v. Skatteministeriet

- EU-domstolen:
 - SEL § 31, stk. 2, andet punktum, går ud over, hvad der er nødvendigt for at forhindre dobbelt fradrag af underskud i det tilfælde, hvor en koncern fratages enhver mulighed for at fradrage underskud i en hjemmehørende filial.
 - I hovedsagen skyldes underskuddet imidlertid sammenlægningen af to danske filialer i koncernen og sidstnævntes valg – som er berettiget i henhold til svensk ret – af at lade denne fusion behandle skattemæssigt i Sverige som en i Sverige skattefri omstrukturering af aktiviteter. Dette har den konsekvens, at modregningen af underskuddet i det svenske datterselskabs indkomst i praksis ikke vil være mulig.
 - Proportionalitetsprincippet er derimod overholdt, hvis det er tilladt at modregne underskuddet i det ikke-hjemmehørende datterselskabs hjemmehørende faste driftssted i den danske koncerns indkomst som en undtagelse fra reglen i selskabsskattelovens § 31, stk. 2, andet punktum, hvis koncernen godtgjorde, at modregningen i datterselskabets indkomst af underskuddet faktisk er umulig i den anden medlemsstat.

Fradrag efter LL § 8 N

- SKM2018.432.SR - I forbindelse med et salg af virksomhed, havde den hidtidige bestyrelsesformand i det solgte selskab ret til at modtage 3% af den gevinst, som realiseredes af sælgerne i forbindelse med salget.
 - Spørger A/S ønskede bekræftet, at der var fradrag til betalingen til Person 1, jf. ligningslovens § 8 N.



- Skatterådets afgørelse:
 - Udgiften var afholdt af de sælgende selskaber – Spørger og Selskab 4, ingen af hvilke person 1 var ansat i.
 - Person 1 var derfor ikke omfattet af personkredsen i LL § 8 N.
 - Selskaberne var endvidere ikke sambeskattede, hvorfor bestemmelsen i LL § 8 N, stk. 2, ej heller kunne finde anvendelse.
- Spørgers betaling til person 1 var derfor ikke fradragsberettiget, jf. LL § 8 N e.c.



ADVISORY[®]

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Digitale Nyheder

Skattepligt af point optjent via spilleapp

- SKM2018.435.SR - Spørgsmålet vedrørte den skattemæssige behandling af point optjent ved benyttelsen af appen X, som kunne konverteres til værdikuponer.
 - Spillet X kan downloades gratis enten via App Store eller Google Play.
 - Brugere af spillet optjener point baseret på deres effektive spilletid, som efterfølgende kan omsættes til værdikuponer.
 - Selskabet ønskede derfor en række konsekvenser afklaret, herunder:
 - Hvorvidt point optjent gennem spillet var undergivet spilleafgiftsloven?
 - Hvorvidt point optjent gennem spillet var skattepligtige for brugerne?
 - Hvis ja, hvorvidt point optjent gennem spillet var at anse som honorar?
 - Endvidere, hvordan den skattepligtige værdi af pointene skal opgøres?

Skattepligt af point optjent via spilleapp

- Skatterådets afgørelse:
 - Point, som kunne omsættes til en værdikupon med en kontantværdi var at anse som skattepligtig indkomst.
 - Indkomsten var at anse for endeligt retserhvervet ved udnyttelse af point
 - En eventuel skattepligtig indkomst baseret på point var ikke at anse som et honorar, og skal derfor ikke anses som A-indkomst.
 - Den skattemæssige værdi af point optjent via spillet X, skal ansættes til den subjektive værdi for spilleren.
 - NB! Såfremt der kan opnås en tilsvarende økonomisk fordel kan opnås gennem andre medlemskaber eller på anden måde, vil der ikke foreligge et gode af økonomisk værdi, hvorfor der ikke vil være skattepligt, jf. SL § 4a.



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

CORIT Advisory P/S

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

WWW.CORIT-ADVISORY.COM

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