



ADVISORY[®]

INDEPENDENT TAX CONSULTING



FAGLIGT NETVÆRK

01.02.2018

AGENDA

- Seneste afgørelser:
 - *Kurstab som følge af internetbedrageri*
 - *Kasi ApS v. Skatteministeriet II*
 - *Fast driftssted – dobbeltbeskatningsoverenskomst*
 - *Værdiansættelse af fordring – kurstab - transfer pricing*
 - *Periodisering af forudbetaling*
- *Skat og digitalisering:*
 - *Fra digital økonomi til digitalisering af økonomien*

Kurstab på fordring - bedrageri

SKM2018.12SR – Fradrag for kurstab realiseret som følge af bedrageri.

- En dansk skatteyder, en privatperson, havde over en periode foretaget gearede investeringer online; særligt i guld- og olieoptioner gennem MEI New York Inc.
- Efter at have realiseret en gevinst en stor gevinst (ca. USD 500.000), ønskede han at hente pengene hjem, hvilket imidlertid viste sig at være behæftet med en række problemer.
- Baseret på korrespondance fra MEI, SEC og en forening kaldet "ImoLIN", blev skatteyderen mistænksom og kontaktede SEC, som præsenteret for sagens omstændigheder gjorde ham opmærksom på, at han var blevet offer for bedrageri.
- Sagen handlede derfor om, hvorvidt den af skatteyderen foretagne investering på i alt USD 123.000 kunne anses for et fradragsberettiget kurstab.

Kurstab på fordring - bedrageri

SKAT anførte i deres indstilling, at et tab som følge af bedrageri skal anses for et formuetab, jf. SL § 5 a, hvorfor der ikke er fradrag for tabet efter skattelovgivningens almindelige regler, ligesom dette udelukker fradrag efter KGL.

Landsskatteretten lagde i deres afgørelse vægt på, at:

- Debitor ikke var identificeret, hvorfor kravet ikke var søgt inddrevet;
- Ingen objektive beviser på hverken fordringens eksistens eller dens uerholdelighed;
- Anskaffessummen måtte under alle omstændigheder anses for at have været 0 kroner

Sammenfattende fandt Landsskatteretten altså ikke, at skatteyder havde godtgjort at have ret til at fradrage tabet efter KGL. En dissenterende dommer fandt, at tabet var omfattet af SL § 5 a, hvorfor der heller ikke af den grund var adgang til at fradrage tabet.

Kasi ApS v. Skatteministeriet II

Østre Landsret har i en ikke-offentliggjort afgørelse afsagt kendelse til fordel for skatteministeriet i den 2. sag vedrørende Kasi ApS.

- SKAT tilbagekaldte en tilladelse til skattefri tilførsel af aktiver til et selskab (Pandora Jewelry Central Western Europe).
- Som følge af Pandoras børsnotering i 2010 var SKAT af den opfattelse, at den skattefri tilførsel af aktiver til selskabet alene var realiseret med det hovedformål at undgå beskatning.
 - SKAT var under opfattelse af, at der ikke ville ske et salg indenfor en periode på 3 år, hvorfor tilladelse var givet på urigtige forudsætninger.
- Dét forhold, at det ikke var godtgjort, at Kasi ApS var vidende om den forestående børsnotering ikke kunne føre til andet resultat, da Kasi ApS blev identificeret med Deloitte, som igen blev identificeret til Pandora.
- Samlet set eksisterede således en stærk formodning for, at skatteundgåelse reelt var hovedformålet med transaktionen.

Tilbagekaldelsen af tilladelsen derfor berettiget.

Fast driftssted – OECD MC Art. 5

SKM2017.710ØLR – forholdet mellem art.5(1) og 5(3)

- Faktum
 - Polsk håndværker, som i perioder udførte arbejde i Danmark
 - Der var i perioden ikke udført opgaver der (selvstændigt) oversteg 12 måneder
 - Skatteyderen havde i en årrække haft et (erhvervs-)lejemål til rådighed, hvori han i perioder havde indlogeret medarbejdere, opbevaret stilladser og en firma bil
 - Entreprenøren havde været til stede i Danmark siden 2005, og været momsregistreret siden 2007
 - Det anførtes, at der i perioden ikke havde været udført egentlig forretning fra lejemålet. Lejemålet blev alene anvendt til logi af håndværkere, i de perioder, hvor den polske entreprenør havde opgaver i Danmark
- Tvist
 - Skatteyderen anførte, at art. 5(3) var en undtagelse til art. 5(1), således, at i det omfang betingelsen for fast driftssted som følge af byggepladsreglen ikke opfyldes, vil fast driftssted efter den almindelige regel være udelukket

Fast driftssted – OECD MC Art. 5

Byrettens begrundelse:

- Det faktum, at skatteyderen drev entreprenørvirksomhed, og derfor som udgangspunkt omfattes af art. 5(3), kan ikke udelukke, at virksomheden omfattes af de øvrige bestemmelser i art. 5.
- Lejemålet ansås for at udgøre et fast forretningssted. Der blev særligt lagt vægt på:
 - Ejendommen må ikke benyttes til andet end erhvervsmæssigt ophold.
 - Adressen fremgår af hjemmesiden under "kontakt" sammen med et dansk tlf. nr.
 - Ejendommen blev anvendt til bispisning og overnatning, samt kortvarig opbevaring af stillads samt at bilen må være parkeret på adressen under overnatning.
 - Aktivitet der havde været på adressen kunne samlet set ikke anses for værende af hjælpende eller forberedende karakter.
 - Det kunne herefter ikke tillægges nogen vægt, at der ikke havde været afholdt kundemøder i lejemålet.

Østre Landsret (stadfæster byrettens dom):

- *"[A]rtikel 5, stk. 3, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Polen [udelukker ikke] skattepligt til Danmark, jf. artikel 5, stk. 1 og artikel 7, i den forelæggende situation, hvor entreprenør virksomhed er udøvet fra et fast forretningssted i Danmark under de af byretten anførte omstændigheder."*
- Præciserer, at der ikke tages stilling til allokering af indkomst.

Værdiansættelse – kurstab - TP

Landsskatterettens afgørelser af 12. december 2017 i sagerne 16-1735381, 16-1735448 og 16-1735217 - Kurstab vedrørende en række låneforhold opstået som følge af investeringer i tyske ejendomsselskaber.

- Faktum
 - Tre danske selskaber havde ved investering i tyske ejendomsselskaber (V5-selskaberne), ydet lån til disse, mod udstedelsen af gældsbreve.
 - Ved en senere refinansiering blev disse lån overdraget fra de danske holdingselskaber til de respektive aktionærer.
 - I 2009 måtte investorerne erkende, at deres investeringer var urentable, hvorfor de tyske ejendomsselskaber, med tilhørende fordringer, blev afstået.
 - De danske investorer havde medregnet fordringerne til kurs pari på anskaffelsestidspunktet og havde ved overdragelsen realiseret et kurstab.

- Tvist
 - Sagen omhandlede, hvilken kursværdi fordringerne kunne opgøres til på anskaffelsestidspunktet, og dermed, hvor stort et kurstab de danske investorer faktisk havde realiseret.

Værdiansættelse – kurstab - TP

SKATs indstilling:

- Kursen på anskaffelsestidspunktet kunne ansættes til kurs 10.
 - Baseret på regnskaberne for årene 2008 og 2009 kan beregnes en dækning for usikrede kreditorer på mellem 70,76 % og 84,97 %, og
 - en beregning baseret på Moody's MIR, der sammenholdt med en tilbagediskontering afstedkommer en kursværdi mellem 24,65 og 31,54.
 - Med udgangspunkt i ovenstående to beregninger, fastsætter SKAT – baseret på "et frit skøn" - en kursværdi for fordringerne på anskaffelsestidspunktet svarende til 10.

Landsskatterettens afgørelse:

- Bevisbyrden for skattemæssige tab påhviler skatteyderen, herunder at godtgøre kursværdi på anskaffelsestidspunktet.
- Henset til, at fordringerne ikke var tiltænkt som værende omsættelige, og det manglende marked for sådanne fordringer, kunne SKATs beregningsmodeller alene tilskrives begrænset værdi.
- I mangel på andre særlige holdepunkter, blev kursen ansat til 48,5 i overensstemmelse med, hvad en udtrædende investor i oktober 2008 havde opnået for tilsvarende fordring.

Periodisering - forudbetaling

SKM2017.728.SR – Et dansk selskabs modtagelse af "Upfront fee" medførte uenighed om periodisering af betalingen.

- Selskabet indgik ultimo 2015, en aftale med en koncern vedrørende en udviklingsoptionsaftale, med tilhørende licensoptioner, på de udviklede produkter.
- Selskabet var forpligtet til, på egen regning og risiko, at afholde alle udviklingsomkostninger i forbindelse med udarbejdelse af produkterne.
- Sagens skattemæssige problemstilling omfattede, hvorvidt den endelige erhvervelse skete på tidspunktet for udbetaling eller i takt med arbejdets udførelse.

Periodisering - forudbetaling

SKATs indstilling:

- "Upfront fee" skal betales allerede på aftaletidspunkt, således at selskabet skulle beskattes af en bruttoindtægt i 2015, hvorimod de korresponderende udgifter først ville kunne fradrages i efterfølgende år.
- SKATs begrundelse fulgte af en fortolkning af SL § 4, stk. 1, hvorved indtægten medregnes indkomstopgørelsen, på det tidspunkt hvor der er erhvervet endelig ret til indkomsten, dvs. retserhvervesprincippet.
- SKAT lagde vægt på, at der ikke var tale om en egentlig forudbetaling, men derimod en betaling for adgang til at indtræde i samarbejdet, dvs. en optionspræmie.

Skatterådets afgørelse:

- Skatterådet fandt derimod, at periodisering af betalingen skal ske over kontraktperiodens løbetid i takt med den faktiske afholdelse af udviklingsomkostningerne og arbejdets udførelse.
- Dette henset til, at selskabet er forpligtet til en forholdsmæssig tilbagebetaling af forudbetalingen, hvis der forekommer misligholdelse.
- Selskabet har derfor først erhvervet endelig ret til betalingen samtidig med levering af ydelserne, hvorfor beskatning skal ske i henhold til SEL § 8, jf. SL § 4.

Fra digital økonomi til digitalisering af økonomien

- Skattemæssige udfordringer, skattepolitiske pejlemærker, internationale tendenser og løsningsforslag.

Skat og digitalisering

Fra digital økonomi til digitalisering af økonomien:

- Resultatet af en transformativ proces fremkommet ved informations- og kommunikationsteknologi (IKT).
- Billigere og mere kraftfuld teknologi og standardisering, som har forbedret forretningsprocesser og sikret innovation på tværs af alle sektorer.
- Det er ikke muligt at tale om en digital økonomi – *økonomien er blevet digitaliseret.*

Kendetegn ved digitale forretningsmodeller:

- Store investeringer og behov for skalering.
- Mobilitet med hensyn til IP, brugere og forretningsmæssige funktioner.
- Anvendelse af data.
- Netværkseffekter (betydningen af andre brugeres adfærd til fordel for andre).

Eksempler på "highly digitalized businesses":

- Online detailhandel (Amazon, Zalando, Alibaba).
- Social media model/reklamer (Facebook, Google, Xing etc.).
- Adgang til indhold - Subscription model (Netflix, Spotify).
- Kollaborativ platformsmode (AirBnb, Uber etc.).

Digitalisering rækker (langt) videre...

- Cloud computing, 3D-print, blockchain og kryptovalutaer, web-salg, virtuelle organisationer etc.

Skat og digitalisering

Skattemæssige udfordringer:

- Internettets fremkomst udfordrer traditionelle skattepolitiske principper.
- Fremvækst af fjernaktiviteter har medført problemer for skattemyndigheder – vanskeligt at påligne og opkræve skatter på aktiviteter, som foregår uden for landets grænser, (Taxing Global Digital Commerce, 2013, p. 27).
- Skatteregler er primært indrettet mod den fysiske verden, (Taxing Global Digital Commerce, 2013, p. 27).
- Er skattereglerne vedrørende nexus tilstrækkelige?
 - *“The PE has changed from being a fairness tool into an obstacle preventing the levying of taxes on business income from the market country”* – Brauner/Pistone, BIT 2017, p. 683.
- Data (værdiansættelse, nexus, profit allokering og kvalifikation).
- Kvalifikation af indkomst fra digitale forretningsmodeller.

Skat og digitalisering

Medfører digitalisering større BEPS risici? (BEPS #1, p. 144)

- Betydningen af IP.
- Centraliseret infrastruktur som kan operere på afstand fra markedsstaten mens der udøves betydelige salg af goder og services fra afstand, kombineret med minimalt brug af personale => Fragmentering af fysiske aktiviteter med henblik på at undgå beskatning.
- Delvist håndteret af BEPS initiativer (PE, TP, CFC etc.).
 - BEPS adresserer ikke det generelle synspunkt, at markedsstater bør tillægges beskatningsret.

Skat og digitalisering

Skattemæssige udfordringer – Eksempel: Amazon

- Forretningsmodel: online detailhandel.
- Kunder indgår aftaler med Amazon Distribution i Luxembourg.
- Levering foregår via logistikcentre spredt ud over Europa.
- Erhvervsindkomst – hjemstedsstat har beskatningsret, med mindre der er et PE i kildestaten.
 - Lagerfunktion – hidtil undtaget: *"the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise"*.
 - BEPS 7 – MLI art. 13: ikke undtaget, hvis logistikcentre er kerneaktivitet.
 - Intet PE, hvis end ikke logistikcenter i markedsstaten.

Skat og digitalisering

Skattemæssige udfordringer – Eksempel: Google

- Forretningsmodel: reklameplads og services til erhvervsdrivende.
- Lokale Google selskaber yder support services til det lokale marked: admin, promotion, marketing etc.
- Kunder indgår kontrakter direkte med Google Irland (datterselskab til Google US).
- Lokale Google selskaber har ikke medført agent PE og vederlæggelse gennem cost plus service fee.
- Udfordret uden succes i flere lande, herunder Frankrig (Paris Administrative Tribunal 12. July 2017).
- BEPS 7 – MLI art. 12: udvidelse af agent PE definitionen til også at omfattet aktiviteter der leder til indgåelse af kontrakter.
 - Tvivlsomt om ændringerne påvirker denne bedømmelse (se: <http://kluwertaxblog.com/2017/07/24/permanent-establishment-la-lutte-continue/?print=pdf>).

Skat og digitalisering

Skattemæssige udfordringer:

- OECD, EU MS og en række yderligere lande er enige om, at der er et problem!
- Men haster det med at finde nye løsninger.....?
 - Der synes at være en politisk opfattelse af, at det haster med at finde nye løsninger.. der mistes provenu "by the hour".
 - Foranlediget af US baserede Tech-virksomheder, som under anvendelse af eksisterende regler, betaler minimal skat i EU's markedsstater.
- Eksisterer der reelt en "unfair" konkurrence mellem gamle virksomheder og tech virksomheder?
 - *"There is no causal relationship between the relatively recent rise of e-commerce as a sales platform and the corporate income tax base". ECIPE Occational Paper – No 4/2014, Lee-Makiyama and Verschelde.*
- Hvilken betydning får BEPS og US tax reform og hvornår kan disse effekter måles?

Skat og digitalisering

Overordnede skattepolitiske pejlemærker:

- Sikre fremgang og vækst, uden store provenutab.
- Sikre at nye forretningsmodeller ikke forhindres grundet skatteregler – teknologineutralitet – Ottawa declaration.
- Tage hensyn til forskelligheder også indenfor digitale forretningsmodeller.
- Ikke ring fence.
- EU- og WTO konformitet.

Skat og digitalisering

Internationale reformovervejelser (OECD aktiviteter):

- BEPS #1 fremhæver mulige løsninger – dog uden anbefalinger:
 - (A) Significant Economic Presence:** SEP PE, Virtual PE, Digital PE etc.
 - (B) Kildeskat på digitale transaktioner:**
 - Endelig bruttobeskatning på digitale transaktioner eller en backup til sikring af beskatning af digitalt PE.
 - Problematisk, (Kofler, Mayr & Schlager: ET 2017, p. 529 f):
 - Samlet vurdering af alle digital forretningsmodeller, uanset forskelligheder, herunder med værdiskabelse og profit marginer.
 - Forfatningsmæssige udfordringer, hvis parallelt med nettobeskatning.
 - Diskrimination.
 - DBO'er.
 - (C) Equilization levy:**
 - Speciel type afgift til at kompensere for manglende indkomstskat vedrørende internetbaseret forretningsaktivitet – begrænset til skatteydere med "significant economic presence".
 - Herved undgåes DBO begrænsninger og allokeringproblemer forbundet med virtual PE.
 - Bekymringer, (Kofler, Mayr & Schlager i ET 2017, p. 523 ff og Brauner/Pistone i BIT 2017, p. 681).
 - Uklar afgrænsning: subjektiv og objektiv rækkevidde.
 - Internationale begrænsninger (EU og WTO-ret).
 - Overvæltning.
 - Hensyntagen til forskelligheder i forretningsmodeller.
- Omfattende udkast til OECD rapport forventes til april 2018.

Skat og digitalisering

Internationale reformovervejelser (EU aktiviteter):

- Talinn Summit sept. 2017: COM(2017)547 final.
- Der er ikke konsensus blandt EU MS.
- *"The underlying principle for corporate tax is that profits should be taxed where value is created. However, in a digitalized world, it is not always very clear what the value is, how to measure it, or where it is created?"*, p. 7.
- To centrale skattepolitiske udfordringer identificeres:
 - Hvor skal beskattes? (nexus) – Hvorledes etableres og beskyttes beskatningsret i stater, hvor digitale virksomheder kan yde services med en minimal eller helt uden fysisk tilstedeværelse, selvom der er betydelig forretningsmæssig tilstedeværelse; og
 - Hvad skal beskattes? (value creation) – Hvorledes skal profit allokeres i nye digitale forretningsmodeller drevet af IP, data og viden.
- EU sigter mod en koordineret indsats.
- Afventer OECD's 2018 rapport.

Skat og digitalisering

Internationale reformovervejelser (EU aktiviteter - fortsat):

- Vejen frem:
- Beskatningen af den digitale økonomi skal forankres i de generelle internationale skatteregler.
- Nye internationale regler er nødvendige med henblik på at fastslå, hvor værdi skabes og hvorledes den skal fordeles i skattemæssig henseende:
 - PE definitionen; alternative indikatorer for "significance presence".
 - Transfer pricing: Kræver alternative metoder til at allokere profit som bedre opfanger værdiskabelsen i nye forretningsmodeller.
 - Værnsregler.
 - CCCTB – Kommissionen opfatter CCCTB som det rette EU regelsæt til brug for nye PE regler og profitallokering baseret på formelallokering, som bedre reflekterer, hvor værdi skabes.
- Kortsigtede alternative løsninger:
 - Equilization tax på omsætning.
 - Kildeskat på digitale transaktioner.
 - Afgift på omsætning fra ydelse af digitale services eller reklameaktiviteter.

Skat og digitalisering

Unilaterale initiativer

- I fraværet af egentlige retningslinjer i BEPS har landene været ivrige efter af skaffe yderligere provenu gennem innovative skatter:
 - UK DPT & Australien MAAL.
 - Indien: Equalization levy (6 % på betalinger til udenlandske selskaber for reklameservices).
 - Italiensk web tax (3 % på immaterielle digitale produkter).
 - UK HMRC Position Paper (klar til handling).
- Hvilken betydning vil disse ukoordinerede initiativer have?

Skat og digitalisering

Beskatning efter værdiskabelse (value creation):

- Er der forskel på værdiskabelse i digitale og andre forretningsmodeller?
- Markedets værdi:
 - Skabes værdi ved forbrug i forhold til R&D, innovation og produktion?
 - Skattepolitisk diskussion – I hvert tilfælde ikke i overensstemmelse med hidtidig opfattelse af value creation.
 - Beskattes forbrug ikke gennem momssystemet?
- Data:
 - Skaber dataindsamling værdi i sig selv?
 - Værdi kommer fra menneskelig innovation (significant people functions) ctr. synspunktet om "Data mining".
 - Værdi opstår ved systematisk indsamling, analyse og brug af data til at skabe brugerinvolvering:
 - Hvilke data skal indsamles?
 - Systemer til indsamling og lagring af data.
 - Udvikling af analytiske værktøjer.
 - Brug af analyseresultater til at træffe forretningsmæssige beslutninger, som skaber værdi.

Skat og digitalisering

Significant Economic Presence: SEP PE (Virtual PE).

- Alternativt tilknytningskriterium som hurtig EU løsning for at genetablere fairness i fordelingen af beskatningskompetencen.
 - *“Bring international tax categories and concepts back into line with the business models”* – Brauner/Pistone, BIT 2017, p. 685.
- Evt. gennem EU Multilateral Protokol.
- Fastslå digital tilstedeværelse – fx udbyde fuldt ud dematerialiserede aktiviteter.
 - Apps, databaser, markedspladser, lagring, reklame
- Significance?
 - Landeomsætning fra digitale aktiviteter,
 - Lokalt domænenavn,
 - Lokal digital platform,
 - Lokale betalingsmuligheder, eller
 - Brugerbaserede faktorer som aktive månedlige brugere.
- Allokering? Der er advokeret for øget brug af profit split-metoden.
- Nye håndhævelses og compliance issues.
- DBO'er skal inddrages.



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

JAKOB BUNDGAARD

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

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

WWW.CORIT-ADVISORY.COM

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