



ADVISORY[®]

INDEPENDENT TAX CONSULTING

FAGLIGHT NETVÆRK

05.04.2018

AGENDA

- EU-nyt
 - *Udspil vedrørende den digitale økonomi*
 - *Sambeskatnings-sagerne:*
 - *C-650/16 A/S Bevola v. Skatteministeriet*
 - *C-28/17 Telia v. Skatteministeriet*
- Indkomstallokering
 - *OECD-udspil – Agent PE*
- Seneste afgørelser
 - *Transfer Pricing:*
 - *Korrektion – mangelfuld dokumentation*
 - *Microsoft-sagen*
 - *Maskeret udbytte*
 - *Hjemstedsflytning - underskudsbegrænsning?*



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Nyt fra EU

EU Kommissionens Digital Tax Package

OECD Draft Report, 16. marts 2018:

- Ingen konsensus.
- Bedre beskrivelse af forretningsmodeller og værdiskabelse.
- US tilsyneladende klar til at diskutere PE og indkomstallokering.
- Ring-fence tilsyneladende acceptabelt.

Kommissionen fremlagde d. 21. marts sin digitale skattepakke.

Det videre forløb?

EU Kommissionens Digital Tax Package

Comprehensive solution:

- Direktivforslag: Laying down rules to the corporate taxation of a significant presence.
- Udvidelse af PE definitionen.
- *"Significant Digital Presence through which a business is wholly or partly carried on".*
 - Business carried on consists wholly or partly of the supply of digital services through a digital interface + én eller flere af følgende + koncernforbundne enheder.
 - Omsætning overstiger 7M EUR indenfor et indkomstår fra digitale ydelser til kunder i en MS.
 - Antallet af brugere i en MS indenfor et indkomstår overstiger 100.000.
 - Brugers hjemsted: brug af device.
 - IP-adresse eller brug af geolokation.
 - Indgåelse af mere end 3.000 forretningsmæssige kontrakter vedrørende digitale ydelser indenfor en MS med brugere i samme MS.
 - Forretningsmæssig kontrakt = hvis indgået af brugeren som led i erhvervsvirksomhed.
- Begrænser ikke nogen anden EU eller national skattepligtstest.
- Uanset hjemsted: EU eller 3. land.
 - Treaty override? Kun ift. EU-lande, idet direktivet alene finder anvendelse hvis 3. lands DBO indeholder SGP-PE begreb.

EU Kommissionens Digital Tax Package

Comprehensive solution (fortsat):

- Profit allokering:
 - Selvstændighedsfiktion.
 - Funktionsanalyse – funktioner, aktiver og risici – skal inddrage aktiviteter foretaget via significant digital presence.
 - Brugere og data inddrages i funktionsanalysen.
 - Profit split-metoden skal anvendes, medmindre skatteyder kan dokumentere at en anden metode er mere passende.

Commission Recommendation relating to the corporate taxation of a significant digital presence.

- Ændring af PE definition i DBO'er.
- Introducere nye indkomstalokeringsregler i DBO'er.

EU Kommissionens Digital Tax Package

Interim solution – Digital Sales Tax (DST).

- Direktivforslag: On the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services.
 - Anvendelsesområde – omsætning fra:
 - Internet reklame.
 - Platformsydelser (multi-sided digital interface).
 - Data overførsler om brugere eller fra brugeres aktiviteter.
 - Sourcing regler:
 - Reklamer: Hvor deviceen er, når de bliver vist.
 - Platforme: Hvor deviceen er, når kontrakten indgås eller hvor kontoen åbnes.
 - Data: Hvor deviceen, hvorfra data stammer er.
 - Grænser:
 - 750M EUR global omsætning, OG
 - total omsætning fra digitale ydelser, indenfor EU, som overstiger 50M EUR.
 - Skattesats: 3%
 - Ligning, opkrævning og kontrol:
 - Selvangivelse fra skatteyder sendes til én EU MS med totale EU omsætning og CBC-oplysninger.
 - Betales til "State of identification" som betaler videre.
 - Kontrol i henhold til nationale regler.

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 et endeligt tab på DKK 2,8 millioner realiseret.
 - 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 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

Generaladvokatens indstilling til afgørelse:

- 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.
- Ikke-hjemmehørende filialer må som hovedregel sidestilles med datterselskaber, og da der i den konkrete sag ikke er holdepunkter for andet, skal den ikke-hjemmehørende filial sidestilles med en hjemmehørende filial.
- Den begrænsning af den frie etableringsret, som kravet om tilvalg af international sambeskatning for at opnå realiseret fradrag i en ikke-hjemmehørende filial, opstillede var ikke proportionel.

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

Generaladvokatens udtalelse:

- Skatteministeriet har ikke godtgjort at den praksis, som følger af Philipsdommen, ikke finder anvendelse i nærværende sag.
 - Forskelsbehandling af sammenlignelige situationer er derfor en ikke-afkræftet formodning.
- Hensynet til undgåelse af double dip fordrer, at der faktisk kan opnås fradrag, og at dette ikke blot er en teoretisk mulighed.
 - Såfremt det svenske selskab kan påvise, at alle muligheder for udnyttelsen af underskuddet i Sverige er udtømte, vil det være i strid med den fri etableringsret (TEUF Art. 49) at nægte fradrag i den danske indkomst.



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Allokering af indkomst til faste driftssteder

Indkomstallokering - OECD

Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments – BEPS Action 7.

- Nyt OECD-udspil vedrørende indkomstallokering til faste driftssteder:
 - Modelkonventionens art. 5(4), vedrørende supplerende og forberedende aktiviteter, og
 - Modelkonventionens art. 5(5), vedrørende afhængige agenter.
- Nye tiltag – særligt ift. art. 5(5) PE:
 - Umiddelbart svært at få øje på det nyskabende, omend:
 - Fremrykket tidspunkt for statueringen af PE; ingen krav om permanens, men derimod tilstrækkeligt at der eksisterer et agentforhold, som omfattet af art. 5(5).
 - Indkomstallokeringen pre-BEPS og post-BEPS er væsentligt overensstemmende, jf. præmis 29, hvorefter: *".. Any approach on how to attribute profits to a PE that is deemed to exist under the pre-BEPS version of Article 5(5) should therefore be applicable to a PE that is deemed to exist under the post-BEPS version of Art. 5(5)."*

Indkomstallokering - OECD

Indkomstallokering når der statueres agent-PE grundet koncernforbindelse:

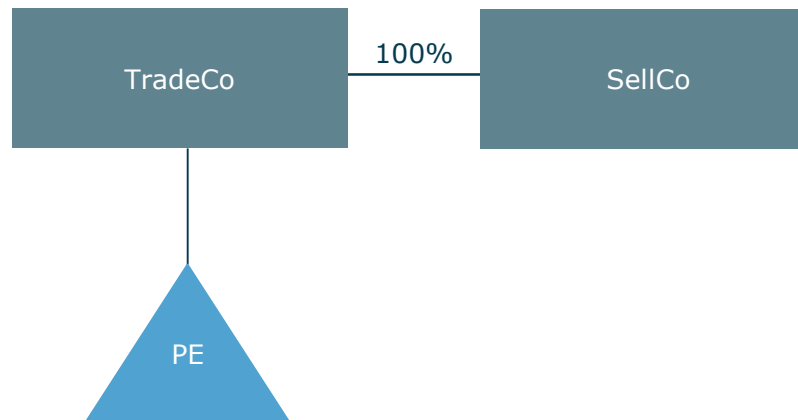
- Allokeringen af indkomst til fast driftssted fremkommer ved appliceringen af art. 7 og art. 9 i den relevante DBO;
 - Allokering af indkomst til PE efter art. 7.
 - Armslængde honorering af service fee betalt fra PE til lokal service provider efter art. 9.
- Ligegyldigt i hvilken rækkefølge artiklerne appliceres, da resultatet bør blive det samme, jf. præmis 34.
- Dobbeltbeskatning i kildestaten bør undgås.

Samspeilet mellem art. 7 og art. 9 ved allokering af risici:

- OECD fremhæver selv allokeringen af risici, som et væsentligt element – særligt relevant hvor det faste driftssted og agenten er koncernforbundne.
 - Der er ikke nødvendigvis identitet mellem begrebet risici, som forstået i relation til art. 7 (AOA; *significant people function*) og art. 9 (TPG; *control of risk*), jf. præmis 39.
 - Allokering af samme risiko til både agenten og det faste driftssted kan medføre dobbeltbeskatning, da indkomsten knyttet til risikoen bliver allokeret, og derfor beskattet to gange.
- Uklar sondring mellem *risiko* i konteksten af art. 7 og art. 9.
- Nettoindkomst allokeret til PE kan være nul eller negativ.
- For at reducere administrationen, kan kildelandet vælge kun at beskatte agenten.

Indkomstallokering - OECD

Eksempel:



- Step 1: TradeCo skal vederlægge SellCo på armslængde, jf. art. 9
- Step 2: Funktionsanalyse af TradeCo PE, med henblik på at bestemme, hvilke funktioner og risici PE'et (økonomisk) ejer.
- Step 3: Analysér de interne transaktioner mellem PE og HQ, samt bestem armslængde vederlæggelsen for disse.
 - NB! Fradragsberettiget.
- Step 4: Opgør det faste driftsstedes skattepligtige (netto)indkomst.



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Seneste afgørelser

Transfer Pricing-korrektion

SKM2018.62.LSR – Skønsmæssig forhøjelse foretaget grundet manglende sammenlignelighedsanalyse samt utilstrækkelige informationer om kontrollerede transaktioner i TP-dokumentationen.

- Faktum:
 - Selskabet producerede speciallavede produktionsanlæg til industrien, som distribueredes via salgsselskaber i ind- og udland.
 - Selskabet havde udarbejdet og indleveret TP-dokumentation for indkomstårene 2005-2009.
 - Det var oplyst, at det danske selskab var gruppens entreprenør, og at dette havde realiseret underskud i alle de pågældende indkomstår.
- SKATs afgørelse:
 - SKAT fandt, at selskabets dokumentation var utilstrækkelig. Dette særligt henset til, at der ingen sammenlignelighedsanalyse var udarbejdet, ligesom SKAT fandt, at der var visse formelle mangler og at dokumentationen ikke var udarbejdet løbende.
 - Samlet var det ikke muligt for SKAT at vurdere hvorvidt selskabets priser og vilkår overholdte armslængdeprincippet i ligningslovens § 2, stk. 1.
 - Da dokumentationspligten ikke var opfyldt, var SKAT berettiget til at foretage en skønsmæssig TP-korrektion af selskabets skattepligtige indkomst.

Transfer Pricing-korrektion

Landsskatterettens:

- LSR tiltrådte, at SKAT havde været berettiget til at foretage en korrektion baseret på et skøn, da TP-dokumentationen havde væsentligt mangler.
 - Herunder fandtes det, at en sammenlignelighedsanalyse på avanceniveau (TNMM) *skal* inddrage avancer opnået ved lignende transaktioner mellem uafhængige, med henvisning til OECD TPG.
- LSR tiltrådte yderligere, at SKAT kunne anvende det danske selskab som testet part, selv om dette ubestridt var det mest komplekse.
 - Der var ikke fremlagt tilstrækkelig information om salgsselskaberne til, at disse kunne anvendes som testede parter.
- Slutteligt fandt LSR ikke anledning til at tilsidesætte SKATs benchmark.
 - Æt selskab blev taget ud, hvorfor den regulerede median blev nedsat fra 6,04% til 4,42%.
 - Ikke påvist at SKATs skøn ikke var i overensstemmelse med armslængdeprincippet selvom salgsselskaberne vil opnå negative avancer.

SKAT v. Microsoft

Østre Landsrets afgørelse af 28. marts 2018 – Ikke grundlag for TP-korrektion, endsige skønsmæssig fastsættelse deraf.

- Faktum:
 - Det danske selskab Microsoft Danmark ApS foretog markedsføring og kundepleje, på vegne af det irske selskab Microsoft Ireland Operation Limited, som selv varetog markedsføringsaktiviteter på vegne af Microsoft USA for EMEA.
 - Der var indgået en serviceaftale mellem MSDK og MIOL, hvorefter MSDK skulle markedsføre i Danmark på vegne af MIOL.
 - Som led i en skattekontrol havde MSDK indgivet TP-dokumentation for indkomstårerne 2004-2007.
- SKATs afgørelse:
 - SKAT fortolker den indgående serviceaftale således, at MSDK skal foretage markedsføring på vegne af MIOL svarende til Microsofts globale set-up.
 - SKAT foretog derfor en skønsmæssig ansættelse af MSDKs indkomst, således at denne reflekterede vederlæggelse svarende til Microsofts samlede salg til Danmark, svarende til ca. mDKK 300 fordelt over indkomstårene 2004-2007.

SKAT v. Microsoft

Skatteministeriets påstand:

- Skatteministeriet anførte, at der lovgivningsmæssigt er et krav om, at selskabers TP-dokumentation skal foreligge senest på selvangivelsestidspunktet for det pågældende år, jf. "udfærdige og opbevare" samt "forelægge" i SKL § 3 B, stk. 5.
- Derudover anførte skatteministeriet, at MSDK ikke havde udfærdiget en sammenlignelighedsanalyse, hvorfor hverken SKAT eller selskabet på baggrund af TP-dokumentationen var i stand til at udlede, hvorvidt MSDK havde handlet på armslængde.

Sammenfattende fandt Skatteministeriet, at den ikke-rettidige udfærdigelse af TP-dokumentationen, og den mangelfulde natur, gav SKAT ret til skønsmæssigt at ansætte selskabets indkomst.

SKAT v. Microsoft

Østre Landsret:

- Landsretten gav Skatteministeriet medhold i, at TP-dokumentation skal foreligge senest på selvangivelsestidspunktet.
 - Dokumentationen var ikke rettidigt udarbejdet.
 - SKAT havde ikke rykket for TP-dokumentationen, og der var hverken varslet tvangsbøder eller bødepålæg, jf. SKK § 5, stk. 2 og/eller § 17, stk. 3, hvorfor dette forhold ikke kunne medføre, at SKAT havde adgang til skønsmæssigt at foretage skatteansættelse.
- SKAT kunne ikke foretage en skønsmæssig ansættelse.
 - SKAT havde ikke på noget tidspunkt krævet supplerende oplysninger.
 - Vanskeligt at finde sammenlignelige virksomheder til brug ved vurderingen af, om vederlæggelsen er sket på armslængde vilkår.
 - Sammenholdt med *"karakteren af den udarbejdede transfer pricing-dokumentation"*, medførte dette, at der ikke var tilstrækkeligt grundlag til at anse dokumentationen for mangelfuld i et sådan omfang, at det i sig selv kan berettige SKAT til skønsmæssig ansættelse.
- SKAT havde ikke godtgjort, at der ikke var handlet på armslængde vilkår.
 - MSDK udførte alene markedsføringsaktiviteter inden for rammerne af aftalen med MIOL.
 - Ikke grundlag for at antage at MIOL har haft ret til at sælge/pligt til at markedsføre licenser til multinationale PC-producenter, eller at selskabet har modtaget vederlag herfor.

MSDK blev frifundet.

Transfer Pricing-korrektion

SKM2018.125.LSR – Ikke hjemmel til statuering af maskeret udbytte på baggrund af Transfer Pricing-korrektion, med henvisning til forskellig skattemæssig behandling af selskaber i forskellige lande.

- Faktum:
 - Et ægtepar ejede en koncern bestående af tre selskaber; H 1 ApS, H 1 Holding ApS og H 2, som var hjemmehørende i et andet land.
 - I 2007 indgik H 1 Holding ApS og H 2 en serviceaftale, hvorefter H 2 skulle have fuld omkostningsdækning og 50-70% af H 1 Holding ApS' overskud.
 - SKAT foretog på baggrund af ovenstående faktum en Transfer Pricing-korrektion i form af en indkomstforhøjelse svarende til igangværende arbejder.
- SKATs afgørelse:
 - SKAT havde yderligere truffet afgørelse om en sekundær korrektion i form af, at ægteparret var begrænset skattepligtige af maskeret udbytte svarende til den økonomiske fordel – et skattepligtigt tilskud - der var overført fra H 1 Holding ApS til H 2.

Transfer Pricing-korrektion

Landsskatteretten:

- Landsskatteretten henviser til to tidligere afgørelser, som vedrørte kontrollerede transaktioner:
 - TfS 2000, 325 LSR (Maskeret udbytte), og
 - SKM.2001.248.LSR (Ikke maskeret udbytte).
- I 2000-afgørelsen var der ikke sammenfald i aktionærkredsen, hvorfor aktionærerne i det modtagende selskab blev beskattet af maskeret udbytte svarende til deres ejerandele.
- Omvendt i 2001-afgørelsen ansås en overførsel mellem to 100% ejede selskaber ikke for at medføre økonomisk fordel, hvorfor der ikke var grundlag for at statuere maskeret udbytte.
- I den konkrete sag var det ubestridt, at den samme aktionær ultimativt ejede begge selskaber, hvorfor ingen økonomisk fordel var opnået.
- Yderligere fandt Landsskatteretten ikke, at den skattefordel der kan opnås som følge af selskabernes hjemsted i forskellige skattejurisdiktioner udgør en sådan økonomisk fordel, som 2001-afgørelsen omhandler.

Samlet set fandt Landsskatteretten, at der ikke var den fornødne hjemmel til at statuere maskeret udbytte med henvisning til forskellene i den skattemæssige behandling af selskaberne.

Fast Driftssted - Underskud

SKM2018.93.SR – Selskabsretlig hjemstedsflytning fra Luxembourg til Danmark, medførte ikke at underskud i selskabets faste driftssteder i Danmark gik fortabt.

- Faktum:
 - Kapitalselskabet har registreret hjemsted i Luxembourg, men ønsker, at flytte selskabet til Danmark.
 - Selskabet ejer to danske K/S'er og et K/S-Holdingselskab, som skattemæssigt anses for at være transparente enheder.
 - Disse faste driftssteder havde tilsammen et fremførbart underskud ultimo 2016.
 - Sagens skattemæssige problemstilling omfattede, hvorvidt disse underskud fortabes som følge af en hjemstedsflytning.

Fast Driftssted - Underskud

SKATs indstilling og begrundelse:

- Ifølge selskabslovens regler kan ethvert kapitalselskab foretage grænseoverskridende flytning af hjemsted indenfor EU/EØS.
- Der er ikke tale om stiftelse af et nyt selskab.
- Efter selskabsskattelovens § 12 kan underskud oppebåret i et fast driftssted, omfattet af national sambeskatning, fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.
- SKAT mener, at selskabet ikke mister muligheden for underskudsfræmførsel ved selskabsretlig hjemstedsflytning, eftersom flytningen ikke betyder stiftelse af et nyt selskab eller indførsel af nye aktiver under sambeskatningskredsen.



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Tak for nu!

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