



ADVISORY[®]

INDEPENDENT TAX CONSULTING



FAGLIGT NETVÆRK

15.10 2020



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Agenda

- Nyheder:
 - Status på fradrag for udgifter til forskning og udvikling
 - Fradrag for endelig underskud
- Seneste afgørelser:
 - Transfer pricing afgørelser
 - Apple-sagen



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Nyheder



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Forskning og udvikling

- **Indført i 1973**
 - Udvide og sikre adgangen til at foretage fradrag og afskrivninger
 - Afskrivningsret for udgifter afholdt inden opstart
 - Mulighed for fuld fradragsret/straksafskrivning
- **Udbetaling af skatteværdien af underskud fra 2012**
 - Max skatteværdien af faktisk afholdte udgifter, der fradrages eller afskrives som forsøgs- og forskningsudgifter
 - Max skatteværdien af 25 mio. kr.
- **Indfasning af forøgede fradrag for udgifter til forskning og udvikling**
 - 2018-2019: 1,5 pct.
 - 2020-2021: 30 pct.
 - L 30 fra 7. okt. 2020 (maksimeret til 845 mio. kr.)
 - 2022: 105 pct.
 - 2023-2025: 108 pct.
 - 2026-: 110 pct.



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Forskning og udvikling

- **Hvad omfattes?**
 - Ordlyden: "udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed i tilknytning til den skattepligtiges erhverv"
 - Der foretages den samme afgrænsning i de forskellige lovbestemmelser
 - Hvad betyder "i tilknytning til den skattepligtiges erhverv"?
 - Krav om særlig tilknytning til de varer og tjenesteydelser, der sælges til kunder?
 - SKM2016.199 SR omhandlede udviklingen af en app til online lektiehjælp, der skulle kommercialiseres
 - Forarbejderne fra 1973



Forskning og udvikling

- "Udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed"
 - Hvad med udvikling?
 - Forarbejder: "Fradragsretten vil i første række omfatte det udviklingsarbejde, som er knyttet til erhvervsvirksomheden. Herved forstås anvendelsen af videnskabelig eller teknisk viden til at frembringe nye eller væsentligt forbedrede materialer, mekanismer og produkter, processer, systemer eller tjenesteydelser."
 - Skattestyrelsens opfattelse, jf. Den Juridiske Vejledning:
 - Nyhedselement, som skal vurderes i forhold til det aktuelle vidensniveau inden for branchen. Aktiviteten skal resultere i viden/erkendelser, der ikke allerede er i anvendelse inden for den pågældende branche.
 - Skal basere sig på nye koncepter/idéer, der ligger ud over det eksisterende vidensniveau.
 - Der skal i projektet være usikkerhed omkring omkostningerne, tidshorizonten, eller om det forventede resultat kan opnås.
 - Software
 - SKM 2016.199SR om udvikling af app til lektiehjælp
 - Verserende sager i Landsskatteretten om LL § 8 B og § 8 X

Fradrag for endelige tab

- Marks & Spencer/Bevola doktrinen
 - Moderselskab med udenlandske datterselskaber/faste driftssteder (EU/EØS) .
 - Adgang til modregning i medfør af national sambeskatning, men ikke grænseoverskrivende.
 - Kan retfærdiggøres, men:
 - Ikke proportionalt at nægte medregning
 - Hvis udenlandsk datter/fast driftssted (inkl. tredjemand) har **udtømt** alle de muligheder for udnyttelse der eksisterer i dets hjemstat i tidligere indkomstår og i samme indkomstår, samt
 - Hvis der ikke i senere år er mulighed for at udnytte underskuddet hos selskabet selv (eller hos tredjemand).
 - Muligheden for tilvalg af international sambeskatning ændrer ikke herved.
- Styresignal er udsendt i udkastform (*going back*), ligesom at lovforslag netop er genfremsat (*going forward*)

Lovforslag L 28 (genfremførelse)

- Forslag til SEL § 31 E med virkning fra indkomståret 2019
 1. Selskaber mv., der ikke er omfattet af international sambeskatning, kan fradrage underskud:
 1. i direkte og indirekte ejede datterselskaber (EU/EØS-lande, Færøerne, Grønland), hvis alle de mellemliggende selskaber er skattemæssigt hjemmehørende i det samme land som datterselskabet.
 2. i faste driftssteder (EU/EØS-lande, Færøerne, Grønland), og
 3. vedrørende fast ejendom beliggende i udlandet.
 2. Opgørelsen af det fradragsberettigede beløb skal ske efter danske regler.
 3. Det betinges at underskuddet er endeligt efter reglerne i kildelandet, dvs. godtgør, at underskuddet hverken i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår har været eller vil være muligt at anvende underskuddet.
 - Et underskud er ikke endeligt, i det omfang det kunne være anvendt eller ville kunne anvendes, hvis reglerne om adgang til fradrag for underskud i det omhandlede land havde været identiske med de danske regler herom.
 - Et underskud er ikke endeligt, når det er anvendt eller vil kunne anvendes i et helt tredjeland.
 4. For så vidt angår underskud i datterselskaber, er det endvidere en betingelse, at underskuddet kunne have været anvendt efter reglerne i SEL § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning.



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Udkast til styresignal – praksis ændring

- **Genoptagelse**

- Ekstraordinær genoptagelse fra og med indkomståret 2009.
- Konkret er det året, hvori de akkumulerede underskud blev endelige, der skal genoptages.
- Reaktionsfristen gælder 6 måneder gælder fra offentliggørelsen af det endelige styresignal (høringsfrist udløber 29. okt.)

- Konkret genoptagelse:
 - 2009-2013 skal ske via mail i TastSelv Erhverv
 - 2014- skal ske ved via "Anmod om genoptagelse..."

- Dokumentation skal naturligvis medsendes, herunder:
 - Underskuddets størrelse opgjort efter danske regler
 - At der består et endeligt tab
 - At underskuddet kunne have været anvendt efter reglerne i SEL § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning.



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Seneste afgørelser



TP - Overdragelse af IP (I)

Opsigelse af royaltyaftale medfører overdragelse af IP (forventet indtjening) (SKM2020.30.LSR)

- Faktum
 - Dansk filial af tysk selskab, hvis hovedaktivet var licensgivning og services vedrørende produktion af motorer, der foregik hos eksterne licenstagere
 - Skulle modtage 50 % af koncernens royaltyindtægter fra motorprogrammet (50/50 profit split)
 - I forbindelse med omstrukturering skulle royaltyindtægter vedrørende en bestemt motortype overgå til det tyske selskab
 - Kompensation svarende til nettoindtjeningen i opsigelsesperioden (2 år)
- Skat
 - Den danske filial havde opnået økonomisk ejerskab til IP relateret til motortypen
 - Havde ydet værdifulde bidrag til udviklingen heraf
 - Opsigelsen af aftalen medførte overførsel af IP hvilket der også skulle honoreres for
 - Honoreringen skulle baseres på "lost profit potential" i en periode, som var længere end opsigelsesperioden
- Skatteyder
 - Royaltyaftalen var primært aflønning for service
 - Filialen havde ikke medejerskab til hele motorprogrammet, men kun en mindre del
 - Opsigelse af en serviceaftale, hvorfor der alene skal kompenseres for tabet af den forventede indtjening i opsigelsesperioden



TP - Overdragelse af IP (I)

Opsigelse af royaltyaftale medfører overdragelse af IP (forventet indtjening) (SKM2020.30.LSR)

Landsskatteretten

- Filialen havde økonomisk (med)ejerskab til IP, som blev overdraget i forbindelse med opsigelsen. Kompensationen herfor er forventet indtjening i en periode længere end opsigelsesperioden. (AFL § 40, stk. 6 samt LL § 2)
 - Med henvisning til OECD TPG 2017 tillægges parternes faktiske adfærd væsentlig vægt
 - Eksterne royaltyindtægter er fordelt 50/50 (understøtter medejerskab)
 - Ingen egentlige beregninger eller analyser som understøtter fastsættelsen af 50/50
 - Oplysninger om forhold forud for en omstrukturering er vigtig information, når det skal vurderes, om omstruktureringen vedrører overdragelse af IP (9.120)
 - Den indgåede royaltyaftale samt TP dokumentationen og tidligere indsendt materiale, hvoraf det fremgår, at motortypen er re-designet og videreudviklet af filialen, ligesom filialen har ansvaret for at servicere licenstagere
 - LSR tager ikke (direkte) stilling til, om økonomisk ejerskab omfattes af AFL § 40, stk. 6



TP - Overdragelse af IP (II)

Omdannelse fra salgsselskab til kommissionær medfører overdragelse af IP (forventet indtjening) (SKM2020.387.LSR)

- Faktum
 - Dansk selskab ændres fra salgsselskab til kommissionær
 - Distributionsaftale blev opsagt og erstattet af en kommissionæraftale
 - Al omsætning blev bogført i Danmark
 - Betalte x% af det samlede fakturerede softwaresalg (royalty)
 - NY: TNNM (omk. godtgørelse + margin af den samlede nettofakturering)
 - Det danske selskab skal fortsat sælge software, men på vegne af koncernselskab
 - Kundekontrakter indgået forud for omstruktureringen bliver i DK indtil udløb
 - Nye kundekontrakter indgås på vegne af koncernselskabet, dette gælder også fornyelser af eksisterende kundeaftaler
- Skat
 - Skønsmæssigansættelse baseret på tilsidesættelse af ufyldstgørende TP dokumentation
 - Omstruktureringen medførte overdragelse af værdifulde immaterielle aktiver (kunderelationer og knowhow)
 - Der skal betales en compensation baseret på forventet indtjening relateret til disse aktiver i en terminalperiode med evigt varende cash flow
- Skatteyder
 - Der er ikke overdraget immaterielle aktiver i forbindelse med omstruktureringen
 - Sekundært; skal afspejle kundekontrakternes varighed (3-5 år)



TP- Overdragelse af IP (II)

Omdannelse fra salgsselskab til kommissionær medfører overdragelse af IP (forventet indtjening) (SKM2020.387.LSR)

Landsskatteretten

- Selskabet har beskrevet omstændighederne for omstruktureringen, herunder funktionsanalyse samt udarbejdet sammenlignelighedsanalyse
 - Det forhold, at selskabet ikke har beskrevet den af SKAT påståede transaktion vedrørende overdragelse af IP kan ikke i sig selv føre til, at skat kan foretage en skønsæssig ansættelse
- Skat har bevist, at der ved omstruktureringen er overført værdifulde immaterielle aktiver (immaterielle marketingaktiver)
 - Betingelser for at en uafhængig distributør (med højt fremtidigt profitpotentiale) accepterer at blive en kommissionær (stabilt lavere indtjening) (9.45-9-47)
 - Eksisterende TP dokumentation
 - DK har opbygget centrale kunderelationer og har et indgående kendskab til kundernes IT-systemer
 - DK har ekspertise i at integrere gruppens software med kundernes produkter, hvilket udgør en væsentlig faktor for løbende indtjening fra disse kunder
 - Fornyelse af eksisterende kundekontrakter -> overdragelse af kontraktrettigheder (9.67)
- Kompensationen skal baseres på forventelig levetid for selskabets kunderelationer (10 år) (disens)



TP- Ændret afgørelse/dom

TNNM-metoden, goodwillafskrivninger (SKM2020.105.Ø)

- Landsskatteretten gav Skatteyder medhold
 - TP dokumentationen var ikke mangelfuld
 - Selskabet anvendte metode (TNNM), som var den bedst anvendelige ved sammenlignelighedsanalysen
 - Afskrivninger på goodwill skulle ikke indgå som omkostning i selskabets driftsresultat (disens)
 - Regnskabsmæssig goodwill (913 mio) er opstået ved opkøb af selskab (forskellen mellem bogført egenkapital og prisen for selskabet) -> relateret til kapitalinteresser og har ingen driftsmæssig betydning
- Østre Landsret giver SKAT medhold!
 - Afskrivningen på goodwill har indirekte haft forbindelse til A's omsætning og anses derfor som et driftsfremmende aktiv, der skal indgå i TNNM opgørelsen
 - Pkt. 11 i revisionsprotokollatet for 2006: beregningen af goodwill "was based on an income valuation approach"
 - Armslængdeprincippet er således ikke opfyldt -> hjemvisning
 - Skatteyder har ikke godtgjort at sammenlignelighedsselskaberne besad en goodwill, der blot ikke var regnskabsmæssigt aktiveret, og som tilnærmelsesvis svarede til værdien af goodwill i A
 - Vanskeligheden ved at opnå kendskab til størrelsen af mulig goodwill hos sammenlignelighedsselskaberne kan (konkret) ikke føre til en lempelse af den bevisbyrde, der i den foreliggende situation påhviler A



TP - Ændret afgørelse/dom

Fradragsret for royalties – Adecco (SKM2020.303.H)

- Kort om faktum
 - Dansk datterselskab i udenlandsk koncern, som opererer med vikar- og bemandingsvirksomhed – det mest værdifulde brand i Schweiz i 2015 og 2016
 - Har betalt varemærkeroyalties på 1,5% af omsætningen fra 1/1-03 til 30/6-06
 - Herefter ændret til 2% og 4% for hhv. industri og professionelle
 - I perioden 2006-2009 udgjorde det næsten 84 mio.
- Landsskatteretten og Østre landsret gav SKAT medhold
 - Royalties udgør ikke en fradragsberettiget driftsomkostning
 - SKAT er berettiget til at anlægge et skøn
- Højesteret giver skatteyder medhold!
 - TP dokumentationen var ikke mangelfuld i så væsentligt omfang at den kan tilsidesættes
 - At skattestyrelsen er uenig eller rejser berettiget tvivl om sammenlignelighedsanalysen indebærer ikke i sig selv at dokumentationen er mangelfuld
 - Betaling af royalty for benyttelse af varemærke, adgang til knowhow og henvisning af kunder fra koncernens internationale netværk har den fornødne tilknytning til indkomsterhvervelsen og er dermed en fradragsberettiget driftsomkostning
 - Skatteministeriet har ikke godtgjort eller sandsynliggjort (disens)
 - At der er lokale forskelle som tilsiger forskellig betaling på markederne i de lande, som anvendes i sammenlignelighedsanalysen
 - at den anvendte royaltysats på 2 % ikke er på armslængde
 - At Adecco A/S's egen markedsføring giver grundlag for at fratække vederlag/kompensation ved opgørelse af royaltybetalingen



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

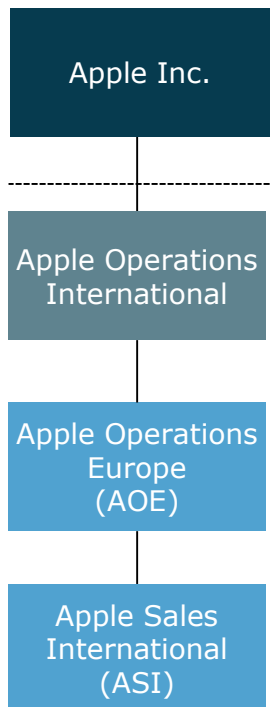
Apple-sagen

- Statsstøtte – og ikke mindst Apple sagen – har fået stor opmærksomhed i kampen mod unfair skattekonkurrence.
 - Tanken er at innovation mv. – og ikke staten – skal afgøre hvilke virksomheder, der bliver succesfulde.
- Begunstigelsen kan eksempelvis ske ved lempelige skatteregler eller konkrete administrative afgørelser.
- Kommissionens fokus har i senere år mest været på afgørelser (tax rulings).
 - Visse multinationale virksomheder opnår skattefordele sammenlignet med andre virksomheder.



Apple-sagen

- Baggrund



- Apple Inc. på den ene side og ASI og AOE på den anden side havde indgået en cost-sharing agreement (samt en markedsføringsaftale).
 - Apple Inc. forblev den juridiske ejer af de immaterielle aktiver.
 - Apple Inc. tildelte ASI og AOE royalty frie licenser, der blandt andet gjorde det muligt for disse virksomheder at fremstille og sælge de pågældende produkter i det område, der var tildelt dem, det vil sige hele verden bortset fra Nord- og Sydamerika.
 - Parterne delte omkostningerne og risiciene forbundet med F&U.
- ASI og AOE var begge indregistreret i Irland, men havde ledelsens sæde i USA.
 - Dvs. selskaberne var ikke fuld skattepligtige nogen steder
 - I stedet havde selskaberne registreret filialer i Irland og havde faste driftssteder der.
- ASI og AOE opnåede i 1991 og 2007 tax rulings vedrørende allokeringen af indkomst til Irland under irske regler.
- Spørgsmålet var om Irland med disse rulings havde givet ASI og AOE særbehandling (statsstøtte)



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Apple-sagen

Var der tale om statsstøtte

- Kommissionen – Ja!
 - Forkert allokering af IP og profit herfra (afvigelse fra OECD ALP).
 - Ledelsen i ASI og AOE i USA kan ikke have udført de nødvendige funktioner, hvorfor de nødvendige funktioner må være udført af medarbejderne i Irland.
 - I øvrigt var der også visse fejl i allokeringen ("TNMM") og der var tillagt for mange diskretionære beføjelser ("elastisk") til den enkelte sagsbehandler.
 - Ulovlig statsstøtte på 13 mia. EUR skal betales tilbage.
- Retten – Nej!
 - Kommissionen har ikke løftet bevisbyrden, hverken i forhold til at IP skulle allokere til ASI og AOE i Irland (PE) – men i stedet brugt udelukkelsesmetoden - eller at fejlene i allokeringen var nok til at statuere statsstøtte.
 - Ingen ulovlig statsstøtte.
- EU-domstolen – sagen kun lige indbragt.



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