



ADVISORY<sup>®</sup>

INDEPENDENT TAX CONSULTING



# International beskatning 2013

Nettoprincippets betydning ved lempelsesberegningen

Kvalifikation af udenlandske enheder



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

## Nettoprincippets betydning ved lempelsesberegningen

# Nettoprincippet

## **LL § 33 F:**

*Ved beregning af den maksimale nedsættelse af dansk skat, enten i henhold til reglerne i ligningslovens § 33 eller i henhold til bestemmelserne i en med fremmed stat, med Grønland eller Færøerne indgået overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, skal der ved opgørelsen af den indkomst, der oppebæres fra udlandet, fratrækkes de udgifter, der anses for at vedrøre sådan indkomst, jf. dog stk. 3.*

*Stk.2. Udgifter, der ikke kan henføres til enten den danske eller den udenlandske indkomst, skal fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst, jf. dog stk. 3.*

- Indsat ved lov nr. 426 af 25. Juni 1993.
- Formålet: Stoppe skattespekulation – investering af lånt kapital i udenlandske finansielle aktiver – ved DBO-lempelse efter eksemptionsmetoden eller matching credit og opgjorde den lempelsesberettigede indkomst efter et bruttoprincip.
- Anvendelsen af nettoprincippet er rykket op på SKATs agenda, jf. produktionsplan for 2012.
- Betydning ved opgørelsen af lempelsesberettiget indkomst – Dermed ikke ved opgørelsen af faktisk betalt skat
- Enhver lempelse for dobbeltbeskatning, uanset indkomsttype og uanset, om det er en person eller et selskab m.v., der oppebærer den udenlandske indkomst.
- Gælder også ved lempelse for faste driftssteder i udlandet.

# Nettoprincippet

## Eksempel

Global income	€ 2,000,000.00
Danish tax (25 % of global income)	€ 500,000.00

### Service fee from subsidiary:

Income	€ 1,000,000.00
Related costs	€ 950,000.00
Net income (5 % profit)	€ 50,000.00

WHT (33 % of gross amount)	€ 330,000.00
Relief in Danish tax	€ 12,500.00
Total global tax	€ 817,500.00

Effective global tax percentage: 41 %

## Selskabsskat på 25%

- Kildeskat 5%: Ikke fuld lempelse ved udgiftsallokering på >80% af bruttoindkomsten
- Kildeskat 10% Ikke fuld lempelse ved udgiftsallokering på >60% af bruttoindkomsten

# Nettoprincippet

## Direkte metode

- Ved opgørelse af den indkomst, der oppebæres fra udlandet, skal fratrækkes de udgifter, der anses at vedrøre denne indkomst.
- Hvis indkomst fra DBO-land: betingelse, at overenskomsten har tillagt kildelandet beskatningsretten hertil.

### *"Udgifter"?*

- Formentlig henvisning til dansk rets almindelige opgørelsesregler.
- Formentlig også afskrivninger (ex.vis betydning for royalties).
- Snæver fortolkning i SKM 2002.364.LR.
  - LSR fandt, at en fonds fradragsberettigede kurstab ikke var udgifter, der skulle medregnes.
  - Således ikke alle beløb, der bringes til fradrag i den danske opgørelse, som medregnes ved nettoopgørelsen eftersom formuetab som oprindeligt omfattes af skattefriheden i SL § 5 ikke medregnes.

# Nettoprincippet

## ***Udgifter der kan "henføres" til den udenlandske indkomst:***

- En udgift vedrører en *udenlandsk indtægt*, hvis der består en *klar sammenhæng* mellem udgiften og den udenlandske indtægt.
- Udgifter, der både kan henføres til lande, hvor der er oppebåret indtægter og lande, hvor der ikke er
  - Fordeles på de lande, hvor de er afholdt – uanset om der er oppebåret indtægt fra det pågældende land eller ej.
- SKM2002.573.LSR
  - Udgifterne fordeles efter en vurdering af, hvilke golfturneringer udgifterne specifikt vedrører.

## ***Eksempler***

- Renteudgifter, som vedrører et lån, der er optaget netop med henblik på at erhverve den udenlandske indkomst.
- Royaltybetalinger for patenter, der udelukkende anvendes i den udenlandske virksomhed.

# Nettoprincippet

## ***Periodisering***

- Ingen særlige regler for periodisering.
- Derfor almindelige regler for periodisering
- Modif: LL § 5 D

## ***Bruttoindkomst***

- SKM2001.542.ØLR
  - Omfatter alene skattepligtige indtægter.
- Omfattes hele den skattepligtiges hhv. udenlandske og danske bruttoindkomst?.
- Formentlig ikke skal medtage indtægter, der klart ikke har nogen sammenhæng med de udgifter, der ønskes fordelt (SKM2002.573.LSR)

## **Indirekte metode**

- Den direkte metode suppleres af den indirekte metode
- Hvor det ikke kan påvises, hvilke udgifter der kan henføres til den udenlandske indkomst, skal der ske en forholdsmæssig fordeling af disse udgifter efter forholdet mellem den udenlandske og den danske bruttoindkomst.

# Nettoprincippet

## *Eksempler*

- Generalomkostninger
- Renteudgifter vedrørende en kassekredit, som anvendes til generel finansiering af både indenlandske og udenlandske aktiviteter m.m.
- R&D/Udviklingsomkostninger?

## **Forholdet mellem den direkte og den indirekte metode**

- Ikke altid klart, hvilke omkostninger der skal fordeles efter den indirekte metode og hvilke, som kan henføres direkte til enten den udenlandske eller den danske indkomst.





ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

## Kvalifikation af udenlandske enheder

# Kvalifikation

- Klassisk og altid relevant tema.
  - Hovedemne IFA 2014
  - Ikke inddragelse af spørgsmålet om hybride enheder, fonde, trusts mv..
  
- Transparens eller selvstændig skattesubjektivitet.
  - Ikke entydigt, om transparens eller selvstændig skattesubjektivitet foretrækkes.
  
- Adskillige skatteretlige bestemmelser forudsætter skattesubjektivitet med forskellige formuleringer.
  
- Praktiske situationer
  - Begrænset skattepligt
    - Selskaber og foreninger mv. som nævnt i § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet.
  - Fuld skattepligt for udenlandske selskaber med ledelsens sæde i Danmark
  - Hjemtagelse af udbytter
  - Afståelse af kapitalandele omfattet af ABL
  - CFC-beskatning
  - International sambeskatning

# Kvalifikation

- I Danmark anvendes lex fori tilgangen,
  - Dansk skatteret bliver afgørende.
  - Vurdering af om den pågældende sammenslutning svarer til en sammenslutning omfattet af SEL § 1, stk. 1.
    - Men ikke faktisk omfattet af SEL § 1.
  - Case by case vurdering af konkrete forhold
    - Konkret vurdering af selskabets hele karakter.
    - Udgangspunkt i enhedens vedtægter og etableringsstatens selskabslovgivning.
  - Få centrale domstolsafgørelser
- Betydningen af udenlandsk ret?
  - Som udgangspunkt ikke inddragelse af udenlandsk kvalifikation
  - I praksis forholdsvis sjældent forekommende, at selskaber, der i domicillandet anses for selvstændige skattesubjekter, ikke også anerkendes som sådanne i Danmark.
  - Hensyntagen til udenlandsk ret i grænsetilfælde
    - TfS 1995, 905 LSR om et spansk K/S, der anerkendtes som skatteretssubjekt,
    - TfS 1999, 411 LR om et selskab på Bahamas, hvor det udtaltes, at de lavere kapitalkrav ikke var til hinder for at betragte selskabet som selvstændigt skattesubjekt.

# Kvalifikation – JV C.D.1.1.3.

- Taler for enhed
  - Inden hæfter personligt
  - Fordeling af overskud i forhold til indskudt kapital
  - Fordeling af overskud på baggrund af omsætning, men fordeling af likvidationsudlodning på baggrund af kapitalens størrelse.
  - Selvstændige vedtægter
  - Særskilt regnskab
  - Særlige foreningsorganer
  - Mulighed for udvidelse af medlemskredsen
  - Bestemmelse om hvad der skal ske ved opløsning
  - Indskudskapital
- Taler mod selvstændig enhed
  - Fordeling af overskud og likvidationsprovenu på grundlag af omsætning
  - Personlig hæftelse
  - Ingen fordeling af overskud på baggrund af kapitalindskud
  - Anvendelse af overskud til almennyttige eller almenvelgørende formål.

# Kvalifikation

- Undersøgelse af anvendte kriterier I nyere praksis: *Bundgaard & Bonde Jensen* i SU 2013.343.
  - Mest anvendte kriterier
    - Vedtægter
    - Hæftelsesform
    - Organisatoriske forhold, herunder ledelse og beføjelser
    - Sammenslutningens virkemåde og struktur
    - Omfattet af UCITS
    - Deling af overskud
  - Mindre anvendte kriterier
    - Afholdelse af generalforsamling
    - Udenlandsk kvalifikation af enheden.
  - De sjældent anvendte kriterier
    - Parternes benævnelse
    - Årsrapport
    - Kapitalens karakteristika.

# Kvalifikation

- **OECD's modeloverenskomst**
  - Artikel 4, stk. 1
    - I denne overenskomst anvendes udtrykket "hjemmehørende i en af de kontraherende stater" på enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller et andet lignende kriterium. Udtrykket omfatter tillige staten, enhver politisk underafdeling og lokal myndighed. Dog omfatter udtrykket ikke en person, som er skattepligtig til den pågældende stat udelukkende af indkomst fra kilder i denne stat, eller formue, der befinder sig der.
- **EU-retten**
  - Regler om at ligestille selskaber, der er stiftet i henhold til en medlemsstats lovgivning, med statsborgere
  - Fri bevægelighed og andre rettigheder m.v.
  - Traktaten/direktiver definerer ikke, hvem der skal være et skattesubjekt
  - Ikke noget krav om absolut anerkendelse af udenlandsk kvalifikation.
    - Se *Gijs Fibbe*: EU Law Aspects of Hybrid Entities.
  - EU-selskaber omfattet af bilagene til selskabsskattedirektiverne.
    - Generelt anerkendt som skattesubjekter i dansk ret?

# Kvalifikation

- Nyere eksempler
- SKM 2010.654 SR (Kvalifikation af US LLC)
  - Skatterådet
    - LLC'et kunne kvalificeres som en transparent enhed, hvorefter hovedaktionæren i LLC'et skulle beskattes personligt af udbytte fra det danske ApS, da hovedaktionæren ansås for personligt at eje anparterne i ApS et.
    - Det eneste, der talte for at anse LLC et for et selvstændigt skattesubjekt, var, at deltageren ikke hæftede personligt. Herudover pegede de øvrige oplysninger i retning af at anse enheden for en skattemæssig transparent enhed.
    - I tråd med hidtidig praksis, som dog er kritiseret
    - Se også TfS 2011.90 og TfS 2011.992.
      - LLC – transparent
      - Samlet vurdering af virkemåde og struktur samt ingen ledelsesorganer
      - Trods begrænset hæftelse.
- SKM2013.811.SR (Irakisk LLC)