



ADVISORY[®]

INDEPENDENT TAX CONSULTING



FAGLIGHT NETVÆRK

14. november 2019

Agenda

- Nyheder:
 - Nye CFC-regler
 - Lovfæstelse af fradrag for endelige tab
 - Ændret fast driftssted-definition
 - Krav om indsendelse af TP-dokumentation og udvidet skønsadgang
- Seneste afgørelser:
 - Transfer pricing mv.
- Digitale nyheder



ADVISORY[®]

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Nyheder

Nye CFC-regler - Et broget forløb

- Lovforslag L 28 (2018/2019) af 3. oktober 2018 – Implementering af Skatteundgåelsesdirektivet (ATAD I & II) i dansk ret.
- CFC-reglerne blev udskilt til sidst i processen – Betænkning afgivet af Skatteudvalget den 13. december 2018, L 28 (2018/19).
- CFC-regler indgik i nyt udkast til lovforslag af 12. september 2019. Udløb af høringsfrist 10/10 2019.
- Nyt lovforslag, L 48 fremsat den 6. November 2019



Gældende ret

- SEL § 32 – CFC-regler for selskaber
- CFC-beskatning i hovedtræk
 - Kontrollerede datterselskabers samlede 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 dispensationsmulighed
 - 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) CFC-indkomst $\leq 1/3$ af samlet indkomst
 - U2) Enheden udøver væsentlig økonomisk aktivitet (i EU/EØS)
 - U3) Finansielle selskaber, koncernintern CFC-indkomst $\leq 1/3$
- Model B:
 - Kun medregning af indkomst fra ikke-reelle arrangementer
 - De minimis-undtagelser
- Lempelsesbestemmelser:
 - Lempelse ved udbytte, aktiesalg og lokal selskabsbeskatning

Dansk implementering

- Lovforslag L 48 2019/2020 (af 6. november 2019)
 - Ønske: Opnå balance, der sikrer robust selskabsskattebase og samtidig mindsker de økonomiske og administrative konsekvenser for helt almindelige virksomheder
 - Justeringer fortsat baseret på Model A i ATAD
 - Bredt anvendelsesområde fastholdes (også danske forhold), da SKM vurderer at direktivnær implementering vil indebære et markant mindre provenu (milliardbeløb)
- Voldsom kritik af de foreslåede regler i høringsfasen
 - Større virksomheder: Danfoss, Novo Nordisk, Ørsted
 - Brancheorganisationer mv.: Bl.a. Dansk Industri, Dansk Erhverv, Dansk Byggeri, Landbrug & Fødevarer, Advokatrådet, FSR – Danske Revisorer

Dansk implementering

- Justering af omfattede enheder ("datterselskaber")
 - Alle selvstændige skattesubjekter (også selvejende)
 - Fortsat anvendelse på faste driftssteder i udlandet
 - Nye undtagelser: Datter ejes via arbejdsmarkedsrelateret livsforsikringsselskab eller via ABL § 19-selskab
- Justering af kontrolbetingelsen
 - Moder har selv, eller sammen med tilknyttede personer, direkte/indirekte > 50 % af stemmer/kapital/overskud
 - Nærtstående andele medregnes fortsat (+ fondes/trusts')
 - "Ageren i fællesskab" med uafhængig part → Medregning
 - Tilknyttede personer: Moderselskabet ejer/har > 25%, eller personen ejer/har > 25% i moderselskabet

Dansk implementering

- Ophævelse af aktivbetingelsen
- Ophævelse af dispensationsmulighed
 - Erstatte af undtagelse for "finansielle institutioner" hvor mindre end 1/3 af CFC-indkomsten er "koncernintern"
- Udvidelse vedr. "fiktiv afståelses-beskatning"
- Valg: Kun medregning af CFC-indkomst
 - Bindingsperiode på 5 år
 - Ingen "cherry picking"
- Justeret lempelsesbestemmelse
 - Skal forhindre økonomisk dobbeltbeskatning (øget risiko pga. den udvidede kontrolbetingelse)

Dansk implementering

- Justering af indkomstbetingelsen
 - CFC-indkomsten $> 1/3$ af den samlede indkomst
 - Oprindeligt lagt op til at ophæve "transparensreglen" og undtagelsen for driftsbetingede terminskontrakter mv.
- Indkomst fra faktureringselskaber medregnes
 - Dvs. selskaber, hvis indkomst oppebæres ved salg af varer eller tjenesteydelser, der både er indkøbt fra og videresælges til tilknyttede personer, og som bidrager med ingen eller ringe økonomisk værdi
- **Anden indkomst fra IP!!!**
 - Indkomst fra IP, der realiseres ved afståelse af varer og tjenesteydelser, når salgssummen inkluderer et royaltyafkast på IP (*embedded royalties*)

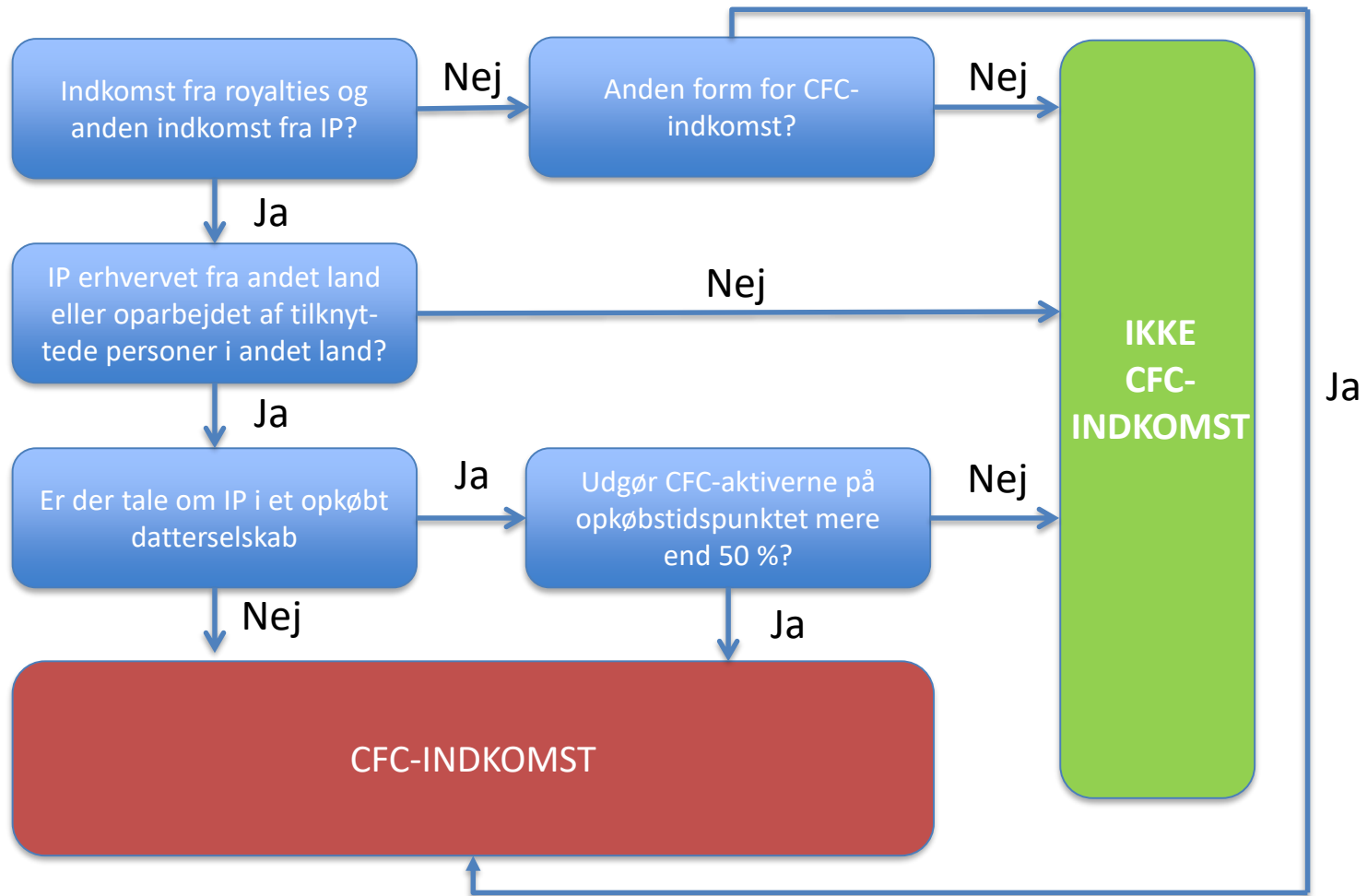
Dansk implementering

- Særligt om anden indkomst fra IP
 - Inspireret af en passage i BEPS-rapport 3 (2015), og anses af SKM for også at følge direkte af ATAD
 - Formålet med udvidelsen er at sikre, at afkast på IP medregnes til CFC-indkomsten, uanset hvordan afkastet materialiserer sig
 - Skal understøtte, at IP og det dertilhørende afkast forbliver dér, hvor IP'en er udviklet
 - Skal ikke have tilbagevirkende kraft → Overgangsregel
 - Skal ikke hindre at datterselskaber har F&U → Kun medregning hvis:
 1. IP er erhvervet fra et andet land, eller er
 2. Oparbejdet ved aktiviteter udført af tilknyttede personer i et andet land (fx koncernintern kontraktsforskning)
 - Skal ikke hindre opkøb → Undtagelse for opkøbte selskaber

Dansk implementering

- Overgangsregel angående IP
 - IP skal anses for erhvervet til handelsværdien ved begyndelsen af det første indkomstår, der påbegyndes 1. januar 2020 eller senere, forudsat:
 - IP'en ikke har genereret CFC-indkomst i de foregående tre indkomstår.
 - Hvis erhvervet koncerninternt, skal overdragelsen have medført beskatning.
 - Tvungne maksimale afskrivninger efter AFL § 40, stk. 2, 1. pkt. fra og med det første indkomstår der påbegyndes 1. januar 2020 eller senere.
 - Kortere beskyttelsestid → Større afskrivninger
 - Tvungne afskrivninger maksimeret til indkomsten fra samme aktiv i det enkelte indkomstår

Dansk implementering



Dansk implementering

- Udfordringer ved håndteringen af IP
 - Hvordan udskilles embedded royalties fra den samlede salgspris?
 - SKM: Anvendelse af almindelige armslængdeprincipper – sammenligning med hypotetisk situation (samme funktioner, aktiver og risici, men hvor IP ikke ejes af datterselskabet)
 - Hvad hvis IP er skabt ved forskellige bidrag?
 - SKM: Opgørelse af en forholdsmæssig del svarende til den del af den samlede indkomst fra IP, der isoleret set udgør CFC-indkomst. Alm. transfer pricing-principper – Afsnit i TP Guidelines om indkomst fra IP.
 - Kommer "opkøbsundtagelsen" til at afhjælpe udfordringerne?
 - Næppe, i hvert fald vedrørende "IP-tunge" forretningsområder (pga. 50%-betingelsen). Desuden "fastlåses" den opkøbte IP.

Konklusioner og overvejelser

- Anvendelsesområdet bliver (endnu) bredere
- Ingen grundlæggende omlægning og rent danske forhold omfattes principielt stadig → Uheldige følgevirkninger + EU-ret?
- Håndteringen af IP giver anledning til spørgsmål og praktiske udfordringer
 - EU-retten: OK at behandle udenlandsk IP dårligere end lokal IP (fastlåsnings)? Lever reglerne op til minimumskravene i ATAD (mange IP-undtagelser)?
 - Hvordan skal virksomhederne administrativt håndtere de store krav, der stilles til måling og opdeling af IP?

Fradrag for endelige tab

- Lovhjemlet fradragsret (SEL § 31 E)
 1. Selskaber mv., der ikke er omfattet af international sambeskatning, kan fradrage underskud:
 - i direkte ejede datterselskaber (EU/EØS-lande, Færøerne, Grønland),
 - i indirekte ejede datterselskaber (EU/EØS-lande, Færøerne, Grønland), hvis alle de mellemliggende selskaber er skattemæssigt hjemmehørende i det samme land som det indirekte ejede datterselskab.
 - i faste driftssteder (EU/EØS-lande, Færøerne, Grønland), og
 - vedrørende fast ejendom beliggende i udlandet.
 2. Opgørelsen af det fradragsberettigede beløb skal ske efter danske regler.
 3. Kunne være anvendt i Danmark (se næste slide).
 4. Det betinges, at underskuddet er endeligt (se næste slide).

Fradrag for endelige tab

- Lovhjemlet fradragsret (fortsat)

Endelig tabt

- Fastlæggelsen af, om et underskud er endeligt, skal ske på grundlag af reglerne i ”kildelandet”
- Et underskud er endeligt, i det omfang selskabet m.v., godtgør, at det hverken i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår har været eller ville være muligt at anvende underskuddet efter reglerne i ”kildelandet”.
 - Et underskud er ikke endeligt, når det er anvendt eller vil kunne anvendes i et helt tredjeland.
 - 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.

Kunne være anvendt i Danmark

- 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.
- For så vidt angår underskud i faste driftssteder og underskud vedrørende fast ejendom finder skattelovgivningens almindelige regler tilsvarende anvendelse med hensyn til begrænsninger i fradragsretten for tab og anvendelsen af disse tab inden for en eventuel sambeskatning.

Ændret fast driftssteds-definition

Ny affattelse i overensstemmelse med OECD Model (2017) samt MLI

- Forberedende og hjælpende karakter
 - Præcisering af kravet om "forberedende og hjælpende"
 - Negativlisten er ikke medtaget i den danske version
 - Antifragmenterings-reglen: kan ikke opsplitte sammenhængende virksomhed i flere mindre enheder
- Agent-reglen
 - Tilstrækkeligt at personen handler på vegne af foretagendet og sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelse heraf, som rutinemæssigt indgås uden væsentlige ændringer
 - Modvirke undgåelse af PE ved anvendelse af kommissionær arrangementer
 - Afhængighed: "en person som handler udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af et eller flere foretagender, som personen er nært forbundet med" kan ikke være uafhængige
- Andre strategier til undgåelse af PE-status
 - Byggeanlæg: Opsplitning af kontrakter, medregn tilknyttede aktiviteter, som udføres af nært forbundne foretagender på samme projekt.
 - Ikke medtaget, men formentlig stadig relevant.

Transfer pricing krav og skøn

Nyt krav om indsendelse af TP-dokumentation

- Udarbejdes løbende og indsendes senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet
- Kan efter anmodning forlænge fristen, hvis særlige forhold taler herfor
- Gælder fra indkomstår, som påbegyndes 1/1 2020

Konsekvens

- Skatteforvaltningen har adgang til at foretage en skønsmæssig ansættelse, hvis dokumentation ikke er indgivet rettidigt.
 - Ved udøvelse af skønnet vil eventuelt efterfølgende modtaget dokumentation blive inddraget.
 - Skatteforvaltningen er forpligtet til at indhente og inddrage alle relevante oplysninger i en sag, inden der træffes afgørelse.

Øvrigt

- Det vil blive undersøgt, om der er grundlag for at lempe reglerne for rent danske transaktioner.
- Ikke opbakning til at lave en generel undtagelse for dokumentation af transaktioner under 5 mio.
 - Skal ikke udarbejde skriftlig dokumentation for kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige



ADVISORY[®]

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Seneste afgørelse(r)

Transfer pricing

En ny type TP sag

SKM2019.537Ø – fradragsret for royalties

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.
- Det danske selskab har selv afholdt markedsføringsomkostninger – ved udtrædelse af aftalen er der ingen kompensation for goodwill
- Fælles indsat i Danmark, Sverige og Norge
- Økonomiske forhold
 - Nettoomsætning på mellem ca. 450-965 mio. og resultat mellem 8,5 til minus 60,9 mio.
 - EBIT i 2006 0,1% og resten af perioden negativ. For moderselskabet lå EBIT i 2006-2009 mellem ca. 68 og 83 %

En ny type TP sag

Landskatterettens afgørelse

- SKAT var berettiget til at foretage et skøn
 - Baseret på væsentlige mangler i dokumentationen
 - Franchise-aftaler mellem uafhængige parter kan ikke danne grundlag for sammenlignelighedsanalyse (totalkoncept vs. enkelte immaterielle aktiver)
- Selskabet havde ikke tilstrækkeligt godtgjort, at der ved betaling af royalties var opnået sådanne fordele, der kunne medføre en betaling på mere end 0%
 - Selskabet havde vedvarende underskud, selv med adgang til globale kunder
 - Betalingen for anvendelsen af IP anses derfor ikke at have medført en sådan fordel, som uafhængige parter ville have betalt for
- De aftaler mellem uafhængige parter, som blev fremlagt til støtte for 2 % kunne ikke ændre på resultatet, da de ikke var sammenlignelige
 - Andre markeder: Rusland, Ukraine, Sydafrika, Beijing, Guatemala, Den Dominikanske Republik, Panama, Mauritius, Costa Rica
 - Selskaberne var betydeligt mindre

En ny type TP sag

Østre landsrets dom

- Påstand 1: Royalties udgør ikke en fradragsberettiget driftsomkostning
- Påstand 2: SKAT er berettiget til at anlægge et skøn
- Påstand 3: Det danske selskab har udført markedsføringsydelser for moderselskabet uden vederlag eller compensation, således at fradragsværdien af royalties svarer til den manglende indtægtsførelse heraf

Uanset at der er forhold, der taler for at betalingen af royalty er en fradragsberettiget udgift, har skatteyder ikke løftet bevisbyrden herfor.

- Opererer på det danske marked, hvor prisen er den væsentligste konkurrence parameter
- Lang periode med underskud
- Moderselskabet må have egne formål med at være på det danske marked
- Royaltybetalingen må anses for at være et standardvilkår uafhængigt af marked
- Manglende besvarelse om afholdte markedsføringsomkostninger på det danske marked (for det danske selskab og moderselskabet)

En ny type TP sag

Hvad er væsentligt at bemærke

- Bevisbyrden vendes!
- SKAT har flere gange fremsat provokationer med anmodning om yderligere information. Ved manglende efterlevelse heraf synes SKATs skøn/antagelse at blive lagt til grund
 - Baseret på regnskabstal i 2006-2009: mere end 35 mio. SKAT har opgjort udgiften til 177 mio.
- Der tages ikke højde for, at der anbringes "modsigende argumenter"
 - Sammenlignelighed – inddrager ikke resultatet fra Sverige og Norge
 - Prisen er den væsentligste parameter (eneste) vs. moderselskabet bør betale for markedsføring på det danske marked
- Beløbet har (fortsat) en betydning for afgørelsen



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Digitale nyheder



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