



ADVISORY[®]

INDEPENDENT TAX CONSULTING



FAGLIGT NETVÆRK

26. januar 2021



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Agenda

– Nyheder:

- L 28 endeligt vedtaget
 - Fradrag for endelige tab, ændret fast driftssted-definition samt krav om indsendelse af TP-dokumentation og udvidet skønsadgang
- Transfer pricing og COVID-19
- Status på forhøjelse af F&U fradrag mv.
- Defensiv foranstaltninger mod landene på EU's sortliste.
- Fra non-compliance til straffesag

– Seneste afgørelser mv:

- SKM 2021.33LSR – Cash pool
- SKM 2020.63LSR – Omkvalifikation



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Nyheder



Fradrag for endelige tab – SEL § 31 E

- Fradrag for visse underskud opstået i udlandet fra og med indkomståret 2019
- Dette omfatter underskud:
 1. i direkte og indirekte ejede datterselskaber (SEL § 31 C definition) hjemmehørende i et EU-land, EØS-land, Færørene eller Grønland.
 2. vedrørende faste driftssteder beliggende i et EU-land, EØS-land, Færørene eller Grønland.
 3. vedrørende fast ejendom beliggende i udlandet.
- Underskuddet skal opgøres efter danske regler, og det akkumulerede underskud kan fradrages på det tidspunkt, hvor kravet om, at underskuddet skal være endeligt, er opfyldt.
- Et underskud er endeligt i det omfang selskabet mv. i endelighedsåret godtgør, at det hverken (i) i tidligere indkomstår, (ii) det pågældende indkomstår eller (iii) i senere indkomstår har været eller vil være muligt at anvende underskuddet efter reglerne i det pågældende land.
 - En underskud kan eksempelvis blive endeligt som følge af en likvidation af datterselskabet.
 - Et endeligt underskud er kendetegnet ved, at der ikke længere foreligger en risiko for dobbeltfradrag.

Fradrag for endelige tab – SEL § 31 E

- Et underskud er ikke endeligt, såfremt:
 - At et datterselskab eller et faste driftssted fortsat oppebærer eller har udsigt til at oppebære selv minimale indtægter.
 - At en tredjepart kan udnytte eller ville have kunnet udnytte underskuddet i et datterselskab, eksempelvis:
 - Hvis et underskud i et likvideret selskab eller et lukket fast driftssted kan anvendes af f.eks. et nyetableret fast driftssted, der etableres inden for et nærmere angivet tidsrum efter afviklingen (da først ved udløbet af denne periode).
 - Hvis det er muligt at sælge aktierne i datterselskabet inklusiv underskuddet, således at underskuddet potentielt kan anvendes efter ejerskiftet.
 - Hvis det har været muligt sælge aktierne i datterselskabet inklusiv underskuddet, således at underskuddet potentielt kunne være anvendt efter ejerskiftet (EU-konformitet af denne hypotetiske test er diskutabel).
 - At underskuddet kunne være anvendt eller ville kunne anvendes i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår, hvis reglerne om adgang til fradrag for underskud havde været identiske med de danske regler (EU-konformitet af denne hypotetiske test er diskutabel).
 - Underskuddet er anvendt eller vil kunne anvendes i et helt tredje land.



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Fradrag for endelige tab – SEL § 31 E

- For så vidt angår underskud i datterselskaber, er det en betingelse i forhold til både direkte og indirekte ejede datterselskaber, at underskuddet kunne have været anvendt, hvis der havde været valgt international sambeskatning (formentligt i endelighedsåret). Der er således tale om endnu en hypotetisk eller fiktiv vurdering (EU-konformitet diskutabel).
- Det er op til skatteyder at godtgøre, at betingelserne er opfyldt.
- Styresignal udsendt med tilbagevirkende kraft til indkomståret 2009.
 - Reaktionsfrist: Før 6. juli 2021



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Fast driftssted: Tilpasning til BEPS

Forberedende & hjælpende (SEL § 2, stk. 3 / KSL § 2, stk. 4):

- Krav uanset om aktivitet er oplyst i art. 5 MOECD

Anti-fragmentation regel (SEL § 2, stk. 3 / KSL § 2, stk. 4):

- Flere gensidigt supplerende funktioner
- I en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed
- Ikke alle af forberedende eller hjælpende karakter
- Forbindelse omfattet af LL § 2



Fast driftssted: Tilpasning til BEPS

Agent-regel (SEL § 2, stk. 4 / KSL § 2, stk. 5):

- Repræsentanter der sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af selskabet, foreningen m.v.
- Imødegåelse af kommissionær-arrangementer, hvis kontrakter:
 - indgås i navn af selskabet, foreningen m.v.,
 - vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder ejet af selskabet, foreningen m.v., eller som selskabet, foreningen m.v. har brugsret til, *eller*
 - vedrører levering af tjenesteydelser fra selskabet, foreningen m.v.
- (SEL § 2, stk. 5 / KSL § 2, stk. 6): Handler repræsentanten udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af en forbindelse omfattet LL § 2, anses repræsentanten ikke for at være en uafhængig repræsentant.

Fjernsalgsregel ophæves



Nye regler om formel TP

TP-dokumentation skal udarbejdes løbende og indgives til skatteforvaltningen **senest 60 dage** efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet

- Skatteforvaltningen kan efter anmodning forlænge fristen, hvis "særlige forhold" taler for det
- Konsekvensen af, at dokumentationen ikke er indgivet rettidigt (eller er mangelfuld):
 - Bl.a., at Skatteforvaltningen er berettiget til at skønne på det bedst mulige grundlag
 - En korrektion skal fortsat – jf. almindelige forvaltningsretlige principper – være begrundet og skatteforvaltningen skal i alle tilfælde – forinden en eventuel korrektion – rette henvendelse til den skattepligtige med henblik på at søge at underbygge den skønsmæssige ansættelse bedst muligt.
- Skønsmæssige ansættelse kan påklages til LSR og indbringes for domstolene
- Daglige tvangsbøder kan pålægges, hvis TP-dokumentation ikke indgives rettidigt
- Bødestraf hvis forsætligt eller uagtsomt, at TP-dokumentation ikke er indgivet rettidigt
- Har virkning for indkomståret 2021 og senere indkomstår



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Transfer Pricing og COVID-19



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

TP & COVID-19

OECD rapport offentliggjort 18. december 2020

- *Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic*
- Fokus på fire prioriterede områder
 - Sammenlignelighedsanalysen
 - Underskud og allokering af specifikke COVID-19 omkostninger
 - Hjælpepakker
 - Gensidig aftaleprocedure (APA)
- Præciseringer, kommentarer og illustration af de praktiske problemer der kan opstå i lyset af COVID-19
- Armslængdeprincippet ændres ikke, ligesom de almindelige principper for funktions- og sammenlignelighedsanalysen samt fastlæggelsen af armslængdehonorering er uændret



TP & COVID-19

Sammenlignelighedsanalysen – hvad skal man sammenligne med?

- Genbesøg funktionsanalysen
 - Ville uafhængige parter have forsøgt at genforhandle vilkår
 - Lokale, regionale eller branchebestemte ændringer
- Pragmatiske løsninger
 - Mulighed for reguleringer i 2021
 - Periodiske ændringer/forhold evt. baseret på nedlukning
- Information fra tidligere kriser
- Periodiske ændringer/forhold evt. baseret på nedlukning

Tab og allokering af specifikke COVID-19 omkostninger

- Tab forbundet med påtagne (og kontrollerede) risici
 - *Simple or low risk functions in particular are not expected to generate losses for a long period of time*
- Genforhandling og force majeure
- Ekstraordinære og ikke tilbagevendende omkostninger
 - Kan omkostningerne skubbes videre (evt. til forbrugere)
- Konsistens
 - Ændringer i påtaget risiko skal kommercielt underbygges
 - Samme regnskabsmæssige behandling (ved sammenligning)



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

TP & COVID-19

Hjælpepakker

- Er den modtagne hjælpepakke relevant?
 - Hvem kan og har modtage den, hvad er betingelserne?
 - Lønkomensation, tabt omsætning, lån, garantier, infrastruktur
- Påvirker hjælpepakkerne prisen?
- Påvirker hjælpepakkerne risikoallokering?

Gensidig aftaleprocedure (APA)

- Er i udgangspunktet (fortsat) bindende
 - Medmindre materielle ændringer i de økonomiske forhold medfører, at kritiske antagelser ikke længere opfyldes
- Skatteyder skal i så god tid, som muligt orientere herom
- Skattemyndighederne opfordres til at forsætte med at bruge samme eller tilsvarende metode
- Forhandling af nye APA'er
 - Opfordring til at inkludere en vis fleksibilitet



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Status på forhøjelse af F&U fradrag mv.



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.
 - Maksimeret til 845 mio. kr./910 mio. kr.
- 2022: 105 pct.
- 2023-2025: 108 pct.
- 2026-: 110 pct.

Der foretages den samme afgrænsning i LL § 8 B/ AFL § 6, stk. 1, nr. 3 og LL § 8 X



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Forskning og udvikling

Udviklingsomkostninger

- Forarbejder fra 1973:
- *"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. ...***
- Hvad skal *"nye eller væsentligt forbedrede"* måles i forhold til?
 - Absolut målestok?
 - Tilstrækkeligt at komme op på niveau med udenlandske/danske/lokale konkurrenter?
 - Formålet med bestemmelsen



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Forskning og udvikling

Udviklingsomkostninger ved udvikling af IT

- Forarbejder til LL § 8 X:
- *"Som eksempler på aktiviteter, som ikke er omfattet af forslaget, kan nævnes undervisning, personaleuddannelse, dokumentations- og informationsarbejde, bibliotekstjeneste, rutinemæssig indsamling af data, service til kunder eller andre afdelinger i organisationen, produktionsplanlægning, arbejdsstudier, salgs- og markedsanalyser, patent- og licensarbejde samt **rutinemæssig udvikling af software.**"*
- Skal det forstås sådan, at alt der ligger ud over *"rutinemæssig udvikling"*, automatisk vil være omfattet af ligningslovens § 8 B?
 - SKM 2020.501.LSR: Nej

Forskning og udvikling

Hvad kan udledes af spørgsmål/svar ved L 30/30A?

- Skatteministeriet forsøgte at undgå af definere yderligere
 - Redegjorde for Skattestyrelsens praksis, som p.t. vurderes af Landsskatteretten og domstolene
- Utallige opfølgende spørgsmål for at få skatteministeren til at uddybe definitionen
 - Forståelig frustration, men...
 - Er det klogt?!

Spørgsmål 37 til L 30/30 A, Ft. 2020/2021

- *“Vil ministeren redegøre for, hvad de provenumæssige konsekvenser vil være ved en bredere fortolkning af anvendelsesområdet for fradrag for udgifter til forsknings- og forsøgsvirksomhed, og hvis anvendelsesområdet – såfremt det ikke er ministeren vurdering, at allerede indgår – udvides til at omfatte udviklingsarbejde af interne processer?”*

Svar:

- *“En **udvidelse** af det forhøjede fradrag for forskning og forsøg **til også at omfatte interne processer** vil medføre, at flere typer udgifter omfattes end efter gældende regler. Det vil medføre et mindreprovenu, der vil skulle finansieres.”*



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Forskning og udvikling

SKM 2020.230 LSR

- Dansk selskab havde afholdt 1,2 mio. kr. ved udvikling en ny type silke i samarbejde med selskabets udenlandske leverandører
- Skatteankestyrelsen, Skattestyrelsen og LSR var enige om, at det var omfattet af LL § 8 X
 - udvikling af nye materialer, som selskabet anvendte i deres tøjkollektioner
 - Ikke et krav, at selskabet opnår patent på produktet, eller at selskabet er det eneste, der anvender det færdigudviklede produkt.

Afgørelsen er indbragt for domstolene

- Hvorfor?
- Skatteministeren: *"ikke mulighed for at kommentere på en konkret afgørelse"*



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Forskning og udvikling

SKM 2020.501 LSR

- IT-udviklingsprojekt, som skulle give kunderne mulighed for at tracke transporter, bl.a. programmering af løsningen.

Landsskatteretten

- *"For at udviklingen og forskningen herefter kan omfattes af bestemmelsen må kræves, at denne indeholder en vis ny viden i forhold til allerede kendt teknik, **og i relation til software teknologisk eller videnskabelig fremskridt mv.**"*
- Konkret ikke oplyst om sådan ny viden mv. i forhold til eksisterende viden, teknik mv., som må kræves



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Forskning og udvikling

SKM 2020.501 LSR

- Hvorfra henter LSR kravet om en vis ny viden i forhold til allerede kendt teknik, og i relation til software teknologisk eller videnskabelig fremskridt mv.?
 - Landsskatteretten redegør for skatteministerens hørings svar til Dansk Erhverv om Oslo-manualen om "Innovation" ifm. LL § 8 X i 2011/12
 - Dansk Erhverv ønskede ordningen udvidet til Innovation
 - Skatteministeren redegjorde for definitionen af Innovation i Oslo manualen
- Kritik af Landsskatterettens argumentation
 - Reelt modsætnings slutning fra definitionen af "Innovation" i Oslo Rapporten
 - Man kan ikke slutte, at LL § 8 B og § 8 X ikke kan indeholde noget af det, som indgår i definitionen af "Innovation" i Oslo-rapporten, blot fordi man ikke har udvidet LL § 8 B til at omfatte Innovation

Hvad er gældende praksis og gældende ret?



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Defensive foranstaltninger

Lovforslaget har været i høring og er endnu ikke fremsat.

Det foreslås, at der indføres to sæt af defensive foranstaltninger mod landene på EU's sortliste.

- Nægtelse af fradrag for visse betalinger
- Skærpelse af udbyttebeskatningen

Sortlisten

- Amerikansk Samoa, Anguilla, Barbados, De Amerikanske Jomfruøer, Fiji, Guam, Palau, Panama, (Trinidad og Tobago), Samoa, Seychellerne, Vanuatu

Grålisten

- Australien, Botswana, Eswatini, Jordan, Maldiverne, Marokko, Namibia, Saint Lucia, Thailand og Tyrkiet.

Det foreslås, at loven træder i kraft den 1. juli 2021.



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Defensive foranstaltninger

Fradragsnægtelse ved LL § 5 H

- Betalinger kan hverken fradrages eller på anden måde indgå ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, når
 - modtageren af betalingen er skattemæssigt hjemmehørende eller registreret i ét af de anførte lande og har en forbindelse som omhandlet i LL § 2.
 - modtageren af betalingen ikke er skattemæssigt hjemmehørende eller registreret i ét af de anførte lande, men modtageren ikke er betalingens retmæssige modtager, og betalingen videreføres til en modtager som omhandlet overfor.
- Ved betalinger forstås ethvert vederlag ydet ved anskaffelse af ejendoms- eller brugsret til et aktiv, en ydelse eller en rettighed, herunder vederlag for pengelån, kautioner eller kreditter.
- Reglen gælder ikke, hvis den skattepligtige godtgør, at betalingens retmæssige modtager er skattemæssigt hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU eller EØS, eller som har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Defensive foranstaltninger

Udbytteskat og indeholdelsespligt

- Indkomstskatten udgør 44 pct. af udbyttet af hovedaktionæraktier, jf. ABL § 4, samt af udbytter af datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier, jf. ABL §§ 4 A og 4 B, når udbyttets retmæssige ejer er skattemæssigt hjemmehørende i et af de anførte lande.
- Der skal indeholdes 44 pct., når udbyttedtageren er skattemæssigt hjemmehørende eller registreret efter reglerne i et af de anførte lande.
 - Der skal tilsvarende indeholdes hvis udbyttet videreføres til en modtager i et af de anførte lande.
 - Der skal ikke indeholdes hvis det godtgøres, at udbyttets retmæssige ejer er skattemæssigt hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU/EØS, eller som har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Fra non-compliance til straffesag



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Seneste afgørelser



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

TP – Cash Pool

SKM2021.33 LSR – skønsmæssig ansættelse og renter i cash pool

- Dansk datterselskab i udenlandsk koncern, som har deposits (likviditets placering) og lån hos søsterselskab (H4)
- H4 varetager funktionen som koncernens interne bank
 - Har ingen ansatte, men ca. 20 medarbejdere i H5 varetager arbejdsopgaverne i H4
 - Modtage og tilbagebetale deposits samt at finde og beregne renten
 - Simpel funktion (som er den H4 skal honoreres for)
 - Søge den bedst mulige forrentning af de modtagne deposits
 - Ikke en simpel funktion (men Selskabet hverken efterspørger eller modtager denne service)
- H4 modtager service fee for treasury service



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

TP – Cash Pool

Landskatterettens afgørelse

- SKAT var berettiget til at foretage et skøn
 - Grundet mangelfuld dokumentationen
 - Manglede grundlæggende funktionsanalyse af H4, som Selskabet havde kontrollerede transaktioner med
 - Ikke redegjort for, hvordan H4 i forhold til funktioner, aktiver og risici er sammenlignelig med eksterne banker
- Selskabet have ikke bevist, at SKATs skøn ikke var på AL
 - Selskabet havde modtaget lån fra H4 til en højere rente end Selskabet modtog ved placering af likviditet også hos H4
 - LSR fandt det ikke godtgjort, at pengestrømmende udgjorde forskellige finansieringsinstrumenter med forskellige risici og at rentesatserne dermed skulle være forskellige
 - Lagt vægt på, at H4 ingen ansatte har og dermed ikke kan anses for at have kontrol over de forbundne risici
 - At der var indgået forskellige kontraktuelle forpligtelser for pengestrømmene blev tillagt mindre vægt
- LSR fastsatte derfor risikomarginal ved forretningen af Selskabets deposits og lån ens



ADVISORY®

INDEPENDENT TAX CONSULTING

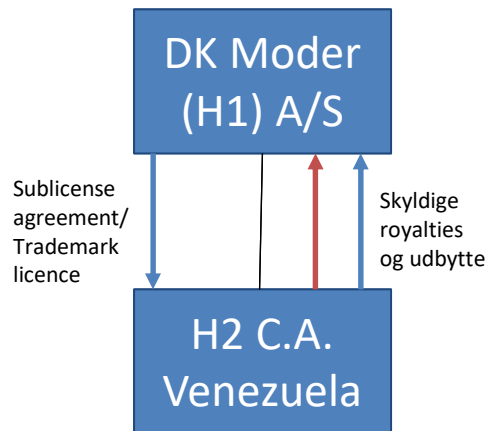
TP – Cash Pool

Hvad er væsentligt at bemærke

- Den manglende funktionsanalyse får både betydning for bevisbyrden men også i forhold til vægtning af kontraktuelle forhold
 - Ikke tilstrækkelige oplysninger til at kunne lave en kreditvurdering
- SKAT hæver ændrer sit oprindelige skøn og hæver indkomsten yderligere
 - Der synes at blive lagt vægt på forholdet mellem indtægt og ansatte: *"H4 får meget store indtægter (årligt ca. XX-XX [...] kr.), og at blot 20 personer, som ikke engang er ansat i H4, udfører hele treasury aktiviteten for alle koncernens [...] driftsselskaber."*
- Dermed har beløb nok (fortsat) en betydning for afgørelsen

Omkvalifikation

SKM 2020.63 LSR: Adgangen til disposition ved omkvalifikation af udbytte til royalty



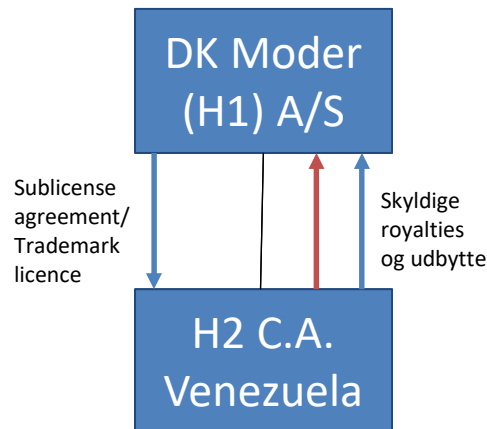
- Dansk moder havde aftaler med datter i Venezuela siden 1992 om anvendelse af brands til brug for lokalt marked.
- Betaling af royalty – opgjort efter omsætning (3,5%-5%) – betales i Bolivar
 - Samlet tilgodehavende for manglende betalinger fra 2008-2013 - stigninger kunne ikke effektueres –tilladelse ikke givet fra Venezuelanske myndigheder til betaling
 - DK skat: værdiansættelse af fordring til 0 eller periodiseringsdispensation.

Forbudt at anvende udenlandsk valuta i Venezuela

- Siden 2003 CADIVI system – fremmed valuta via centralbank
- Alene muligt at opnå tilladelse til import formål med konkrete beløb
- Helt undtagelsesvist fik selskabet tilladelse til at erhverve nogle statsobligationer
- Disse blev solgt til 3M i USD.
- Analyseret fra lokale advokater, at selskabet kunne udlodde provenuet som udbytte til DK Moder
- Derfor blev det foretaget udlodning til DK Moder, som i DK blev behandlet som skattefrit udbytte.

Omkvalifikation

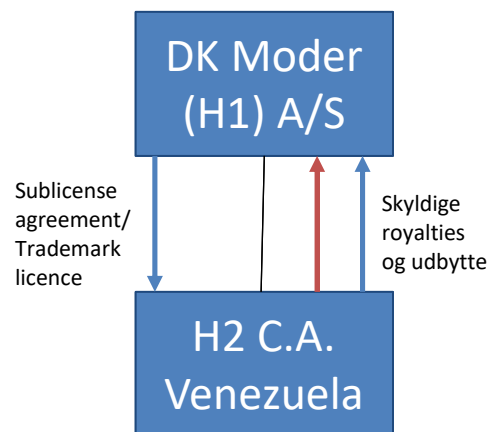
SKM 2020.63 LSR: Adgangen til disposition ved omkvalifikation af udbytte til royalty



- Skattestyrelsen gennemførte en forhøjelse med det modtagne udbytte, idet man anså det for at udgøre skattepligtige royaltybetalinger i stedet.
 - Dispositionskorrektion - Non-recognition – OECD TPG 1.122-1-124.
 - Argumentation:
 - Tredjemand ville ikke acceptere betaling af udbytte, hvis der var skyldigt tilgodehavende på royalties som tidsmæssigt lå forud for udbyttet.
 - Forudsætninger for periodiseringsdispensation ikke opfyldt
 - Anset for "ekstraordinært usædvanligt"
- Selskabet hævdede
 - At det ville være ulovligt i Venezuela at agere som Skat fandt ville være normen fra en uafhængig 3M.
 - Helt naturligt at få alle tænkelige beløb ud fra Venezuela med hyperinflation m.v.
 - Intet grundlag for at foretage en dispositionskorrektion

Omkvalifikation

SKM 2020.63 LSR: Adgangen til disposition ved omkvalifikation af udbytte til royalty



LSR

- Bevisbyrde hos SKAT at ALP ikke er opfyldt.
- Lægger til grund, at royalties ikke kunne være udbetalt efter national lovgivning uanset at selskabet havde opfyldt alle formaliteter.
- Det findes at den manglende betaling af royalties alene skyldes de venezuelanske myndighedernes restriktioner.
- Ikke grundlag for at omkvalificere udbytte til royalty i LL § 2.
 - Lægger vægt på de særlige omstændigheder og de gældende restriktioner.
 - Selskabet har forsøgt at opnå fornøden tilladelser.
 - Idet ikke-godkendte betalinger af royalties ville være i strid med national lovgivning ville uafhængige parter ikke agere som hævdet af Skattestyrelsen.
 - Dermed ikke grundlag for omkvalifikation i medfør af OECD TPG 1.122-1.124. (*commercial rationality?*)



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