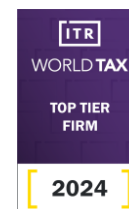




FAGLIGT NETVÆRK

16. maj 2024



Embedded Royalties, v. Jakob Bundgaard

Skattemæssig kvalifikation af udenlandske enheder, v. Jakob Bundgaard

Gennemgang af ny principiel LSR-kendelse som giver skatteyder medhold, v. Katja Dyppel Weber

Sambeskatingsbidrag og nedskrivning af gæld, v. René Lønne Arenfeldt

Arbejdsudleje i koncerner, v. René Lønne Arenfeldt

EMBEDDED ROYALTIES

- A Global Trend On The Rise?

- The importance of IP is increasing – also in the world of taxation
 - BEPS initiatives – advances tax planning techniques involving IP (Google, Amazon, Starbucks etc.)
 - Tax incentives and tax competition

- Tendency: Tax authorities and new business models challenge the boundaries
 - Too high or low royalties
 - Relief for double taxation
 - Business restructurings and transfer of IP - Lost profit potential
 - Mischaracterized royalties

- Recent developments may indicate the beginning of a global trend towards mischaracterized and embedded royalties
 - E.g. ATO Taxpayer Alert 2018/2 – concerned that WHT obligations are not met
 - Pending cases in several jurisdictions
- For that reason, relevant to consider in a broader context
- What is embedded royalties and where does it come from?
 - Familiar concept in TP considerations – missing IP related transactions which should be remunerated
 - BEPS Action 3– ATAD CFC legislation
 - US GILTI – all income not arising from deemed income from tangible assets may be seen as arising from IP
- The BEPS report - Chapter 4 in OECD BEPS-action 3

“For instance, income from IP could be embedded in income from sales and therefore treated as active sales income under the CFC rules of some countries.”

“As discussed above, income from IP that was shifted into the CFC and to which the CFC has added little to no value is commonly considered as sales and services income and could again escape CFC inclusion. Categorical analyses based on legal classification therefore may not attribute income that raises BEPS concerns if they exclude all sales and services income without taking account of these two situations.”

- The relevance of embedded royalties in tax matters
 - Identification of transactions which the parties have not explicitly agreed or remunerated
 - Related party transactions – the TP dimension
 - Withholding tax on embedded royalties
 - CFC taxation - ATAD

- Overall questions
 - Is there is difference between related party transactions and third-party transactions?
 - Treatment under tax treaties – article 12?
 - What is the role of mixed contracts in the embedded royalty discussion?
 - Treat men in domestic law?
 - Do GAARs allow for recharacterization into royalties?

○ Legal basis

- No specific provisions regarding embedded royalties in domestic law or tax treaties
- The starting point must be that an inherent IP component in ordinary business transactions (sale of goods or services) should not be crystalized and taxed
- Legal basis is decided on the basis of ordinary legislation and principles of legal classification
 - Certain authorities claim the existence of such a principle (Australia, Israel, Denmark, India)
- Deeming embedded royalties on the basis of “delineation of actual transaction”
- Generally applicable anti-avoidance rules (GAAR) as legal basis to deem embedded royalties?
- OECD Model Convention Article 12

“par. 2. The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trademark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.”

- Exclusive distribution rights (par. 10.1.) = not royalties
- Supplier use know how for own provision of services and not transfer of know how – ancillary or incidental use of IP
- Mixed contracts (know how vs. services) - Decomposing unless clearly dominating component (principal purpose)

PepsiCo decision - Australia

- Decision from the Australian Federal Court 30 November 2023 (139 pages). Appealed to the Full Federal Court
- Upholds the ATO position – royalty payments should be deemed and subjected to Australian WHT

Facts

- Pepsi group US entities (PepsiCo Inc. and Stokely-Van Camp, Inc. (SVC))
- Entered into exclusive bottling agreements (EBA) with Schweppes Australia Pty. Ltd (SAPL) which is part of the Asahi group
- EBA
 - SAPL should produce, bottle, sell and distribute finished soft drinks on the Australian market under the brands Pepsi, Gatorade or Mountain Dew
 - EBA included a license for SAPL to use trademarks and other IP rights
 - EBA assumed that there was a sale from PepsiCo of concentrates to be used in the production as part of a secret process according to a recipe made available from PepsiCo
 - License
 - One EBA mentioned directly that SAPL was granted a licence (Gatorade)
 - The other did not – but assumed that trademarks could be used (Pepsi)(implied license)
 - Royalty free license to use the trademarks during the term of the EBAs
 - Concentrate was in fact delivered by Singapore company through another PepsiCo entity in Singapore (denominated according to the EBAs)
 - EBA stated payment for the concentrate but not for the use of trademarks
 - Solely payments from AUS to Singapore

The decision

- ATO claimed that the PepsiCo-companies were subject to AUS WHT for 2018 and 2019 (AUD 3.6M)
- Alternatively subject to the DPT (AUD 28.9 AUD)
- Decision by judge Moshinski

- To some extent the payments constituted royalties
- Payments for the right to use the relevant trademarks and other intellectual property
- And the payments "are deemed to have been paid by SAPL to PepsiCo or SVC"
- Analysis: "exercise of characterisation" in which the agreements should be seen in their business and commercial context
- Summarized in par. 245-246:

Apparent from the terms of the EBAs that the payments were, to some extent, consideration for the use of, or the right to use, the relevant trademarks and other intellectual property. The following features and terms of the EBAs are significant:

(a) The parties to the EBAs were PepsiCo and SVC – the owners of the relevant trademarks and other intellectual property. The seller of the concentrate (during the relevant years, PBS) was not a party to the EBAs.

(b) Each of the EBAs contained a license by PepsiCo or SVC (as applicable) of the relevant trademarks and other intellectual property to SAPL.

(c) In each case, the license of the trademarks and other intellectual property was fundamental to the agreement

(d) The payments to be made by SAPL were linked with the license of the trademarks and other intellectual property, in the sense that a failure by SAPL to perform its payment obligations could result in a termination of the agreement and therefore the license.

- Based on the explanations the judge found it unlikely that an agreement on the use of trademarks without any payments could exist:

"In these circumstances, it would be very surprising if PepsiCo and SVC were prepared to licence the relevant trademarks for nothing. This tends to support the proposition, which is apparent in any event from the terms of the EBAs, that the payments were in part consideration for the use of, or the right to use, the trademarks and other intellectual property."

- The actual royalty amounts
 - Based on expert opinions: 5.88% of the net turnover of SAPL
- DPT: applicable is not royalty WHT significant increase of tax burden (40%)

Take aways?

Kort om sagen

- Den 18. marts 2024 afsagde retten i Odense dom i en omstødelsessag mod Thornico Holding A/S og Thornico A/S ("Thornico").
- Konkursboerne påstand om betaling af ca. 100 mio kr. med tillæg af procesrente, idet de gjorde gældende, at sambeskatningsbidrag ikke var afregnet, og – såfremt det alligevel måtte være det – kunne omstødes efter konkurslovens regler.
- Thornico nedlagde frifindelsespåstand, idet de gjorde gældende, at sambeskatningsbidrag var afregnet ved nedskrivning af koncernintern gæld.
 - Overskudsgivende selskaber, som udnytter underskud fra andre selskaber i sambeskatningen, skal kompensere (sambeskatningsbidrag) det eller de underskudsgivende selskaber for underskudsudnyttelsen. Afregning af sambeskatningsbidrag til det underskudsgivende selskab og fra det underskudsudnyttende selskab sker via administrationselskabet.
- Foruden spørgsmålene om, hvorvidt sambeskatningsbidragene var afholdt, og om der var grundlag for omstødelse, var et af sagens centrale spørgsmål, om afregningen af sambeskatningsbidrag kan ske ved nedskrivning af interne mellemregningskonti.
 - Afregning via mellemregning foregår ved, at afregningsbeløbet posteres på de involverede selskabers indbyrdes mellemregning. Der sker ikke en fysisk kontant pengeoverførsel mellem koncernselskaberne. Mellemregningen kan over tid eventuelt udlignes, helt eller delvist, ved en kontant betaling den ene eller den anden vej.
- Thornico Holding A/S udgjorde det øverste moderselskab samt administrationselskabet i sambeskatningskredsen.
 - Imidlertid fungerede Thornico A/S de facto som administrationselskab, da det havde påtaget sig betalingsforpligtelsen.

Retten dom

- Retten fandt, at:
 - Sambeskatningsbidragene var afholdt.
 - De involverede selskaber, herunder Thornico A/S, har fået udarbejdet årsregnskaber fra PwC, hvoraf fremgik, at der var nedskrevet på mellemregningskonti vedr. afregning af sambeskatningsbidrag.
 - "Retten finder på denne baggrund, at Thornico A/S i hvert fald har sandsynliggjort, at der er sket afregning af sambeskatningsbidrag."
 - Sambeskatning kan ske ved gældsnedskrivning via mellemregningskonti.
 - Retten fandt, at afregningsmetoden måtte anses for accepteret af selskaberne, og at der ikke var grundlag for at antage, at denne fremgangsmåde ikke var i overensstemmelse med almindelige obligationsretlige principper.
 - Betingelserne for omstødelse var ikke opfyldt.
 - Selskaberne var ikke insolvente.
 - "På denne baggrund har konkursboerne ikke godtgjort, at selskaberne var – eller ved posteringerne om betaling af gæld via sambeskatningsbidragene på mellemregningerne – blev ude af stand til at betale de løbende forpligtelser, efterhånden som de forfaldt."
- Retten frifandt dermed Thornico for konkursboernes krav.
- <https://www.plesner.com/da-dk/insights/highlights/2024/03/thornico-frifundet-for-omstodelseskrav-paa-ca-100-mio-kr>

- Konsulenter kan anses som lønmodtagere, hvilket medfører at den danske virksomhed hæfter for AM-bidrag og A-skat.
 - Et eksempel er dykkerdommen
- Selv hvis der ikke er tale om lønmodtagere en dansk virksomhed blive ansvarlig for AM-bidrag og A-skat hvis der er tale om arbejdsudleje.
- **Vurdering: Arbejdsudleje til DK virksomhed >< selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed**
 - Arbejdet skal være udført i Danmark
 - Omfatter dog også arbejde udført i Danmarks eksklusive økonomiske zone. Arbejdet skal vedrøre sig etablering, drift og benyttelse af kunstige øer, installationer, anlæg (herunder vedligehold og nedtagning heraf), energiøen i Nordsøen samt havvindmølleparker i forbindelse hermed
 - Arbejdet skal være en integreret del af DK virksomhed, så denne reelt anses for arbejdsgiver
 - Tjenesteydelsens karakter er af afgørende betydning
 - Hvem bærer ansvaret
 - Hvem bærer den økonomiske risiko (Se SKM2021.639.HR)
 - **Altid en konkret og samlet vurdering → "Substance over form" → Hvem er reel arbejdsgiver?**

Den udenlandske arbejdstager er ikke omfattet af arbejdsudlejereglerne, når arbejdet

1. ikke er integreret i virksomhedens forretningsområde, eller
2. er tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed.

Underleverandører er fint. Karakteren af de tjenesteydelser, der leveres af den udenlandske virksomheds ansatte, er som udgangspunkt afgørende for at fastslå, om der foreligger arbejdsudleje. Derudover skulle det fortsat også være muligt at indgå entreprenorkontrakter om arbejdsopgaver, der er en del af virksomhedens kerneydelse, såfremt arbejdet er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomheds arbejde. Den aktuelle dom fra Højesteret viser imidlertid, at det er vanskeligt at opfylde betingelserne.

Det afgørende er, at den udenlandske arbejdsgiver reelt - og ikke kun formelt – bærer ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet. Jo enklere arbejdsopgaver, jo mindre er det reelle ansvar, og jo vanskeligere er det at sandsynliggøre, at den udenlandske arbejdsgiver har et reelt ansvar og risiko.

Højesteretsdom viser, at der reelt ikke er det store spillerum for at benytte lejet arbejdskraft fra en udenlandsk virksomhed, når det arbejde, der skal udføres, hører under virksomhedens kerneområde. Hvis din virksomhed ønsker at anvende udenlandsk arbejdskraft i denne situation, anbefales det derfor, at de udenlandske medarbejdere ansættes i virksomheden.

Det kan være arbejde, som udgør virksomhedens kerneydelser, eller arbejde, som udøves som et naturligt led i en virksomheds drift, f.eks. bogholderi, rengøring eller kantinedrift.

Den omstændighed, at en virksomhed hæfter for ikke-indeholdt kildeskat, påfører ikke i sig selv virksomheden en omkostning, da den normalt vil kunne gøre regnes gældende overfor de

ARBEJDSUDLEJE

- Ydelser i form af hjælp til arbejde i markerne eller i stalden mv. for en landmand vil være integreret i landmandsvirksomhedens forretningsområde.
 - Dette taler for arbejdsudleje for den der yder ydelserne
- En hovedentreprenørvirksomhed, der har til formål at opføre huse, får udført byggearbejde i form af murer-, tømrer- og el-arbejde af underleverandører. Disse ydelser vil som udgangspunkt være integreret i hovedentreprenørens forretningsområde.
- En dansk IT-virksomhed X står for løbende support og vedligeholdelse af et IT-system hos en dansk kunde. X har i en periode på 5 måneder ikke medarbejdere nok til at udføre opgaven og hyrer derfor 5 medarbejdere fra en udenlandsk IT-virksomhed, Y, til at hjælpe med at udføre arbejdet. X står for oplæring af de 5 medarbejdere, og disse indgår i teams sammen med X's egne ansatte. Der er tale om, at X mangler ressourcer til at udføre arbejde, som X's egne ansatte også udfører. X har derfor reelt mulighed for at udøve instruktion, vejledning og kontrol over for Y's ansatte.
 - Dette taler for, at der foreligger arbejdsudleje.

IKKE ARBEJDSUDLEJE

- Entreprenørarbejde fx en tilbygning fx byggeydelser som en landmand modtager i forbindelse at opførelse af en stald vil ikke være integreret i en landbrugsvirksomheds forretningsområde.
 - Taler ikke for arbejdsudleje.
- Underleverandøren påtager sig et afledet ansvar, foretage udbedring af fejl og mangler ved de leverede ydelser.
 - Taler for selvstændig erhvervsvirksomhed.
- Enkeltstående kortvarigt arbejde af en varighed på fx kun nogle få dage til en uge.
 - Taler for selvstændig erhvervsvirksomhed.
- En dansk IT-virksomhed X er specialiseret i ydelser inden for et bestemt IT-system. X sælger et projekt til en dansk kunde, der foruden implementering af standardsystemet også forudsætter en integration med kundens eksisterende IT-system. Ydelsen forudsætter kompetencer, som X ikke har blandt sine egne IT-konsulenter. X indgår en aftale med en udenlandsk IT-virksomhed Y om at levere denne ydelse. Der er tale om tilførsel af kompetencer, der ikke er i virksomhed X, men der er behov for disse i forbindelse med integrationen med kundens IT-system. At ydelsen ikke er en del af det standardsystem, som X er specialiseret indenfor taler for, at integrationsopgaven er afgrænset fra de ydelser, som X leverer. Derved kan denne ydelse anses for at udgøre et selvstændigt delprojekt. Ydermere har X ikke de nødvendige kompetencer til at udøve instruktionsretten og kontrollen med arbejdet.
 - Taler ikke for arbejdsudleje

- At arbejdet foregår i den danske virksomhed er ikke ensbetydende med, at arbejdet er integreret i den danske virksomhed
 - Det er afgørende om arbejdet knytter sig til aktiviteter i det danske selskab, og hvilket selskab der har instruktionsretten
 - Instruktionsretten er ikke påvirket af, om det danske selskab er en moder- eller datterselskab
 - Den danske virksomhed skal betale for ydelsen, for at være omfattet af reglerne
- **Eksempler fra Juridisk Vejledning**
 - Funktionsopdelt koncern
 - **Arbejdsudleje:** Hvis DK står for en specifik funktion, og funktionen udføres af både DK og udenlandske medarbejdere i DK, vil arbejdet som UP anses som en integreret del DK og denne anses for at være reel arbejdsgiver
 - **Ikke arbejdsudleje:** Medarbejdere fra udenlandsk selskab Y udsendes til et DK selskab X i samme koncern for i en kortere periode at udføre rådgivning inden for en af de specifikke stabsfunktioner, som koncernen har valgt at samle i Y, fx HR. Y vil som udgangspunkt blive anset for den reelle arbejdsgiver, og der vil derfor ikke være tale om arbejdsudleje
 - Tilførsel af specialviden i kortere tidsrum
 - **Ikke arbejdsudleje:** Medarbejdere fra et Y udsendes til X i samme koncern for, i en kortere periode, at overvåge implementeringen af en koncernintern markedsstrategi udviklet af Y for koncernen. Y vil som udgangspunkt blive anset for den reelle arbejdsgiver som følge af Y's specialviden vedrørende den koncerninterne strategi og som følge af, at funktionen med at overvåge den koncerninterne strategi henhører under selskab Y.
 - Koncerninterne møder
 - **Ikke arbejdsudleje:** Et dansk moderselskab indkalder ledere mv. fra de udenlandske datterselskaber til en møderække med koncernledelsen i Danmark om de fremtidige opgaver inden for koncernen. De udenlandske lederes deltagelse i møderækken knytter sig til deres job som leder i de udenlandske selskaber og anses derfor ikke for integreret i det danske moderselskabs virksomhed.
 - **Ikke arbejdsudleje:** Når et dansk moderselskab fx beder en finansdirektør for et af de udenlandske datterselskaber om at komme til Danmark for at deltage i møder mv. for at bidrage med den viden og ekspertise, der knytter sig til det udenlandske datterselskab.
 - **Arbejdsudleje:** En medarbejder indgår i ledelsesteamet for det danske selskab (hovedkontor), men bevarer sin ansættelse i et af koncernens udenlandske selskaber. Medarbejderen udfører opgaver lokalt for det udenlandske koncernselskab, men opholder sig også i perioder i Danmark for at deltage i strategisk arbejde mv. for det danske hovedkontor. I det tilfælde er det arbejde/den mødeaktivitet, der udføres i Danmark knyttet til arbejdet som en del af ledelsesteamet for det danske selskab, og arbejdet må derfor som udgangspunkt anses for at indgå som en integreret del af den danske virksomhed.
 - **Ikke arbejdsudleje:** Midlertidig direktør opholdt sig en dag i et dansk koncernselskab i en kort periode. Der blev henset til karakteren og omfanget af arbejdet i Danmark. Den midlertidige direktør løste fortsat sine tidligere direktøropgaver andre steder i koncernen og var ikke pålagt faste opgaver i spørgers virksomhed. Arbejdet i Danmark havde mere karakter af overordnet supervision. (SKM2015.288.SR.)
 - Forskel: Henset til omfanget på én dag, samt manglen af instruktionsbeføjelser og reel arbejdsgiver
 - Koncerninterne kurser og træningsophold
 - Nyansat medarbejder ansat i et udenlandsk datterselskab opholder sig en måned i HQ i Danmark for at opnå kendskab til koncernens kultur, forretningsgange m.v. Den nyansatte udfører ikke et arbejde for den danske virksomhed, men får teoretisk og/eller praktisk oplæring. Det skal i den enkelte situation vurderes, om en udenlandsk medarbejder ved midlertidige ophold udfører egentligt arbejde for det danske selskab. Se fx SKM2014.135.SR, hvor ovenstående forhold fører til at der ikke er tale om arbejdsudlejning

- Ved arbejdsudleje kan arbejdslandet altid beskatte vederlaget til den arbejdsudlejede, fordi vederlaget anses for at være betalt af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i arbejdslandet.
 - Løses efter OECD's modeloverenskomst
 - Kildestaten har beskatningsretten, selvom DBO'en siger at den udlejede som følge af ophold overgår til at blive beskattet efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 14, nr. 2, og at DK som kildestat derved mistede beskatningsretten jf. artikel 15, stk. 2, litra a
 - DBO'er kan indeholde særlige bestemmelser vedr. arbejdsudleje, hvor disse vil have forrang

Aage Haugland-dommen

- Første niveau
 - Andet niveau
 - Tredje niveau
 - Fjerde niveau

Dykkerdommen (SKM 2023.12.HR)

- Første niveau
 - Andet niveau
 - Tredje niveau
 - Fjerde niveau

SKATTEMÆSSIG KVALIFIKATION AF UDENLANDSKE ENEHDER

- Korrekt kvalifikation af udenlandske enheder er afgørende for den skattemæssige handling
 - Afgør hvilke regler der gælder for enheden og dennes investorer.

- Metode
 - Selvstændig dansk skatteretlig kvalifikation (lex fori).
 - Sammenligning af kendetegn for dansk selskab som er omfattet af SEL § 1.
 - Udviklet i praksis og udgør en lang række kriterier med forskellig vægt – intet kriterium er afgørende
 - Udenlandsk ret er uden betydning – med mindre der foreligger et hybridt mismatch arrangement.

KRITERIER ANVENDT TIL KVALIFIKATION

○ Mest anvendte kriterier

- Vedtægter.
- Hæftelsesform.
- Organisatoriske forhold herunder ledelse og beføjelser.
- Principperne for indkomstanvendelse.
- Øvrige karakteristika ved kapitalen.
- Indskudskapital.
- Indtræden og udtræden.
- Fordeling af likvidationsprovenu.
- Aflæggelse af regnskab.

○ Mindre anvendte kriterier

- Afholdelse af generalforsamling.
- Udlandets kvalifikation af enheden.
- Krav ved udtræden.
- Deltagerantal.
- Virkemåde, struktur og formål.

○ Sjældent anvendte kriterier

- Parternes benævnelse.
- Offentlig registrering eller anden form for anerkendelse.
- Omfattet af UCITS-direktivet.
- Omfattet af øvrige direktiver.

Trods kriteriernes anvendelsesrangering foretages der altid en samlet helhedsvurdering baseret på en case-by-case basis.

- US LLC er et eksempel på, at praksis ikke er entydig
 - På trods af en tilstedeværelse af det centrale kriterium om hæftelsesbegrænsning, anses LLC'er alligevel som værende transparente i flere tilfælde:

SKM2014.28.SR

Transparent enhed

- Skattestyrelsen lægger vægt på følgende kriterier:
 - Ingen af deltagerne hæftede personligt (talte for selvstændigt skattesubjekt).
 - én deltager i enheden,
 - der blev ikke udstedt aktier,
 - særlige regler for udvidelse af medlemskredsen,
 - ingen selvstændige ledelsesorganer, generalforsamling, eller årsrapport
 - Ved stiftelsen indskydes en kapital på 1.000 USD
 - overskud/underskud blev fordelt ift. Ejerandel
 - Indskrænkende muligheder for medlemmers udtræden indenfor de første to år efter stiftelsen

SKM2017.712.SR

Transparent enhed

- Skattestyrelsen lægger vægt på følgende kriterier:
 - Investorerne beskrives som deltager med en deltagerandel i de pågældende enheder,
 - der udstedes ikke aktier,
 - der føres en særskilt kapitalkonto for de enkelte medlem,
 - indtægter blive udloddet til Members, når et projekt begynder at generere et positivt resultat,
 - begrænsning i muligheden for udvidelse af medlemskredsen, da nye medlemmer ska godkendes,
 - overskud/underskud blev fordelt ift. ejerandel eller en skævfordelene fordelingsnøgle.

SKM2020.84.SR

Selvstændigt skattesubjekt

- Skattestyrelsen lægger vægt på følgende kriterier:
 - Overskudsfordeling pba. indskudt kapital,
 - begrænset hæftelse
 - selvstændig og uafhængig ledelse,
 - ejerskabet fordelt på aktielignende værdipapirer,
 - der kan stemmes på værdipapirerne,
 - selskabet har en indskudskapital,
 - selskabets forhold er vedtægtsreguleret,
 - stort antal selskabsdeltagere.

SKM2020.429.SR

Selvstændigt skattesubjekt

- Skattestyrelsen lægger vægt på følgende kriterier:
 - Fordeling af overskud sker efter indskudt kapital,
 - ingen personlig hæftelse,
 - selvstændige vedtægter,
 - selvstændig ledelse,
 - bestemmelse om likvidationsudlodning.

- Nylig Østre Landsrets dom viser vigtigheden af spørgsmålet
- Faktum
 - Det tidligere Nets sælger en aktie i Visa Europe Ltd (UK) til Visa Inc. i USA i 2016
 - Vederlag korrigerer tidligere pris på aktierne i Nets
 - Anmodning om bindende svar – omfattet af ABL § 4c (skattefri porteføljeaktie)?
 - Spørgsmålet er, om Visa Europe Limited skal betragtes som et udenlandsk selskab svarende til danske aktie- eller anpartsselskaber.
 - Betingelse i aktieavancebeskatningslovens § 4 C, stk. 3: Porteføljeselskabet (Visa Europe Ltd.) skal være et aktie- eller anpartsselskab, skattepligtigt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, eller et tilsvarende udenlandsk selskab.
 - Lovbemærkninger: Porteføljeselskabet skal selskabsretligt anses som et aktie- eller anpartsselskab. For udenlandske selskaber vurderes begrænset hæftelse, udbytte, og indflydelse.
 - SMBA'er: Ikke porteføljeselskaber pga. lov om erhvervsdrivende virksomhed, som ikke modtager udbytte svarende til indskudt kapital.
- Skatterådet
 - Visa Europe Ltd.: Britisk private limited company med begrænset ansvar. Udbytte og udlodninger baseres på ejernes service fees og antal udstedte Visakort.
 - Sammenligning: Visa Europe Ltd. sidestilles med selskab uden udbytte eller ejerindflydelse.
 - Konklusion: Visa Europe Ltd. opfylder ikke kravene som dansk aktie- og anpartsselskab ifølge aktieavancebeskatningslovens § 4 C, stk. 3.

- Østre landsret

- Fandt, at Visa Europe Limited ikke opfyldte kravene til skattefritagelse, da selskabet ikke fordelte udbytte efter ejerandel som krævet.

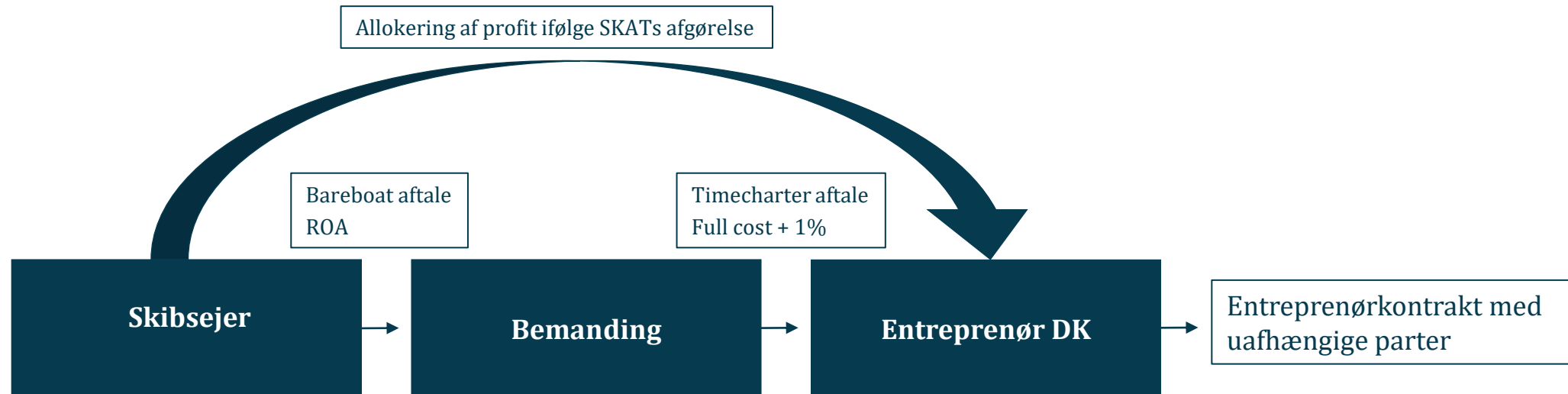
Visa Europe Limited er registreret som et private company limited by shares i henhold til den britiske Companies Act fra 2006. Der er mellem parterne enighed om, at udbytte i Visa Europe Limited ikke fordeles ud fra den indskudte kapital, men ud fra kriterier, der relaterer sig til de "Service Fees", medlemmerne (dvs. ejerne) har betalt til Visa Europe Limited set i forhold til de samlede "Service Fees". Disse "Service Fees" opgøres således på grundlag af den omsætning, det enkelte medlem generer til selskabet. Det samme følger klart af de dagældende Articles of Association, jf. navnlig pkt. 12.2, jf. dagældende Membership Regulations, afsnit D. Selskabet besidder følgelig ikke det ovennævnte grundlæggende træk om at udbetale udbytte efter ejerandel, som efter selskabs-loven er afgørende for, om et selskab kan registreres som et aktie- eller anpartsselskab.

- Ikke tale om en forskelsbehandling i henhold kapitalens fri bevægelighed
 - Bestemmelsen i aktieavancelovens § 4 C, stk. 3, sidestiller efter sit indhold og forarbejderne udenlandske selskaber, som svarer til danske aktie- og anpartsselskaber, med de i bestemmelsen nævnte danske aktie- og anpartsselskaber. Der foreligger følgelig ikke direkte forskelsbehandling.



LANDSSKATTERETSKENDELSE TP SAG

- Tre selskaber i tre forskellige jurisdiktioner
 - Indkomstårene 2011-2013
 - Udenlandsk skibsejerselskab med en international bestyrelse og én ansat
 - DK selskab havde udfærdiget TP dokumentation



- Indsendte ny klage med retvisende faktum og uddybende juridisk argumentation

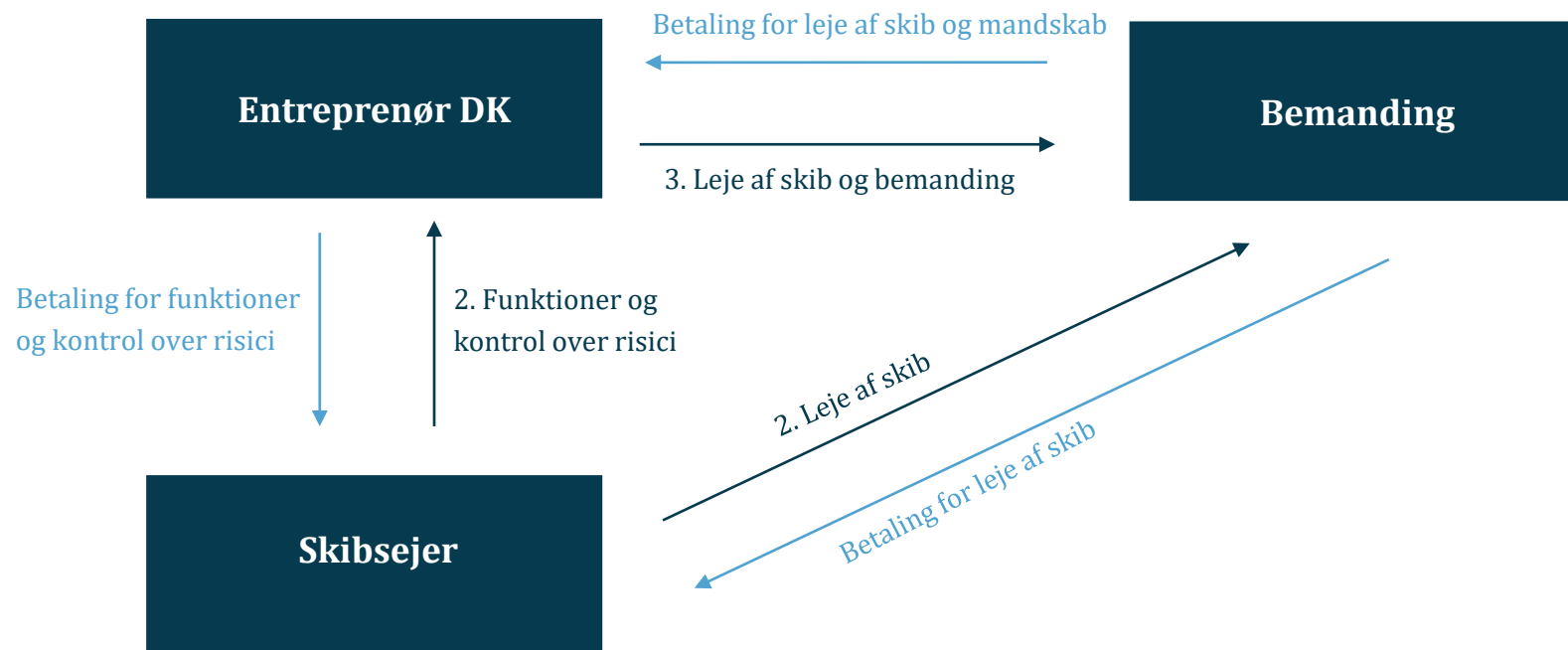
- **Bemandingsselskabet**
 - Det var ikke dokumenteret at TC-aftalen var på ARL, men lagde til grund, at aftalerne samlet set medførte, at Bemandingsselskabet var armslængdehonoreret

- **Skibsejerselskabet**
 - Skulle kun have et risikojusteret afkast af kapital stillet til rådighed (anskaffelsessum + forbedringer)
 - Havde ikke kontrol over risici forbundet med at være skibsejer – i stedet skulle resultatet af aktiviteten allokeres til det danske entreprenørselskab
 - Havde kun én medarbejder, hvis løn blev viderefaktureret
 - Ingen operationel ledelse og ikke påvist, at denne medarbejder havde fornødne kompetencer
 - Bestyrelsen aflønnes ikke
 - ..
 - Krav om velunderbygget dokumentation for den nye forklaring
 - Postkasseselskab

- **Den relevante transaktion**
 - Foretager ikke en dispositionskorrekt, men *“foretager en korrekt fastlæggelse (delineation) af den faktiske transaktion”*

 - *Herudover skal Skattestyrelsen blot bemærke, at det ville føre til samme indkomstkorrigeeringer, såfremt Skattestyrelsen havde korrigeret transaktionerne med [bemandingsselskabet], hvorefter de [x] skattemyndigheder - med præcis de samme begrundelser som Skattestyrelsen - ville korrigerer transaktionerne med [skibsejerselskabet].*

- Den relevante "nye" transaktion
 - Korrektionen beror ikke på en tilsidesættelse af de af parterne indgående transaktioner, men vedrører en (ny) separat transaktion mellem entreprenørselskabet og skibsejerselskabet
 - Vederlaget til entreprenørselskabet for denne nye transaktion skal *ikke* modregnes i lejebetalingen, der via bemandsingselskabet betales til skibsejerselskabet, eftersom denne nye transaktion ikke skal vurderes sammen med de øvrige transaktioner, bl.a. ud fra argumentet om, at der ikke er "nogen nær sammenhæng mellem transaktionerne"



○ Principale påstand

- At Skibsejerselskabet har båret og haft kontrol over de risici og aktiviteter, der var forbundet med at eje og udleje det relevante fartøj. Selskabet havde den finansielle kapacitet til at bære markedsrisikoen og driftsrisikoen
 - Ledelsesorganet var en udnævnt og kompetent international bestyrelse, og ikke entreprenørselskabet
 - Ændres ikke fordi bestyrelsesposterne blev varetaget af ledende medarbejdere i andre koncernselskaber uden særskilt honorering herfor. Det forhold, at der er delvist personsammenfald mellem ledelsen i de to selskaber, ændrer ikke på, at bestyrelsen udgjorde ledelsen
 - Det har ikke betydning for sagen, i hvilket omfang medarbejderen rent faktisk havde evnen (kompetence og erfaring) til at træffe risikorelaterede beslutninger vedrørende skibsejerskabet

○ Subsidiære påstand

- SKAT har ikke løftet bevisbyrden for, at prisfastsættelse ikke er på armslængdevilkår
- Indkomstforhøjelsen af Entreprenørselskabet - uden samtidig at korrigere transaktionerne med Bemandingsselskabet - kan ikke være andet end en såkaldt dispositionskorrektur.
 - Strenge juridiske betingelser og Skattestyrelsen har ikke løftet bevisbyrden for, at der er tale om »exceptional cases«
- De nye afsnit i OECD TPG (2017) i relation til afgrænsningen af den rette transaktion (dispositionskorrektioner) udgør en klar »ændring« i forhold til tidligere versioner af OECD TPG
 - Finder ikke anvendelse i de konkrete indkomstår

- Selskabet havde udfærdiget **behørig TP dokumentation**
 - SKAT kunne ikke lave en skønsmæssig ansættelse
- Lægger i **overensstemmelse med aftalegrundlaget, regnskaber mv.** til grund, at Skibsejerselskabet er såvel **formel** som **reel** ejer og dermed som udgangspunkt også **rette indkomstmodtager** af en lejeindtægt vedrørende udleje
- I **TPG 2017's** nye afsnit om, hvordan skattemyndighederne kan "definere" de kontrollerede transaktioner (accurately delineation of the actual transaction) er der **væsentligt udvidede** muligheder for skattemyndighederne i forhold til at vurdere de samlede forhold ved definering af, hvilke kontrollerede transaktioner der har fundet sted
 - Udover muligheden for at tage hensyn til risiko ved fastsættelse af vederlag er der også mulighed for at flytte en indtægt fra et koncernselskab til et andet.
 - Der ses ikke at være grundlag for den af SKAT foretagne korrektion.
- En eventuel TP-korrektion som følge af at risikoen ved driften henføres til selskabet, skulle være en korrektion af vederlaget - altså en korrektion af lejen fra entreprenørselskabet - via bemandselselskabet
 - Skattestyrelsen har ikke påvist et grundlag for at korrigere de interne fastsættelser af leje for skibet.
- Det bemærkes, at Entreprenørselskabet udover det formelle og reelle ejerskab **også anses at have båret den økonomiske risiko ved at eje skibet**, samt at det ikke på det foreliggende grundlag anses for godtgjort, at Skibsejerselskabet ikke havde kontrol over risikoen ved anskaffelsen og driften af skibet.



SAMBESKATNINGSBIDRAG OG NEDSKRIVNING AF GÆLD

○ Faktum

- Den 18. marts 2024 afsagde retten i Odense dom i en omstødelsessag mod Thornico Holding A/S og Thornico A/S ("Thornico").
- De to konkursboer påstod betaling af ca. 100 mio. kr. med tillæg af procesrente, idet de gjorde gældende, at sambeskatningsbidrag ikke var afregnet, og – såfremt det alligevel måtte være det – kunne omstødes efter konkurslovens regler.
- Thornico nedlagde frifindelsespåstand, idet de gjorde gældende, at sambeskatningsbidrag var afregnet ved nedskrivning af selskabernes gæld på de interne mellemregningskonti.
 - Ved udnyttelse af underskud i sambeskattede selskaber skal der betales et beløb svarende til skatteværdien af skatteudnyttelsen til det selskab, der ikke selv udnytter underskuddet
 - Afregning via mellemregning foregår ved, at afregningsbeløbet posteres på de involverede selskabers indbyrdes mellemregning. Der sker ikke en fysisk kontant pengeoverførsel mellem koncernselskaberne.

- Rettens dom
 - Betaling kan ske via mellemregningskonti
 - Styresignal, TfS 2010.39:
 - *“Betaling, der alene posteres via en mellemregning, anses [...] som en reel betaling, der frigør datterselskabet for hæftelse efter SEL § 31, stk. 4, 11. pkt., den nu gældende § 31, stk. 8, hvis posteringen efter de almindelige obligationsretlige principper må anses for en reel betaling.”*
 - Retten fandt med afsæt heri, at afregningsmetoden var OK.
 - Obligationsretligt OK
 - Betaling via mellemregningskonti har stået på i en årrække og der er ikke grundlag for at antage, at fremgangsmåden ikke skulle være i overensstemmelse med almindelige obligationsretlige principper.
 - Nedskrivning var foretaget
 - Nedskrivningen var bogført, og der var ikke tilstrækkeligt grundlag for at tilsidesætte bogføringen
 - Betingelserne for omstødelse var ikke opfyldt
 - *“På denne baggrund har konkursboerne ikke godtgjort, at selskaberne var – eller ved posteringerne om betaling af gæld via sambeskatningsbidragene på mellemregningerne – blev ude af stand til at betale de løbende forpligtelser, efterhånden som de forfaldt.”*
 - Retten frifandt dermed Thornico for konkursboernes krav.



ARBEJDSUDLEJE I KONCERNER

- Udenlandske konsulenter (enkeltmandsvirksomheder) kan efter omstændighederne blive anset for at være lønmodtagere, hvilket medfører, at den danske virksomhed/PE hæfter for AM-bidrag og A-skat.
 - Et eksempel er dykkerdommen (SKM2023.13.HR) hvor 101 dykkere, der skulle bistå et projekt i Nordsøen, blev anset som lønmodtagere med hæftelse for A-skat og AM-bidrag til følge.
- Selv hvis der ikke er tale om lønmodtagere, fx da der indgås aftale med en stor virksomhed, kan en dansk virksomhed blive ansvarlig for AM-bidrag og A-skat, hvis der er tale om arbejdsudleje.
 - Reglerne om arbejdsudleje gælder alle brancher og gælder også ved udlejning af arbejdskraft mellem koncernselskaber
- **Konsekvens**
 - Arbejdsudleje medfører, at den danske virksomhed skal indeholde arbejdsudlejeskat og AM-bidrag (ca. 35%)

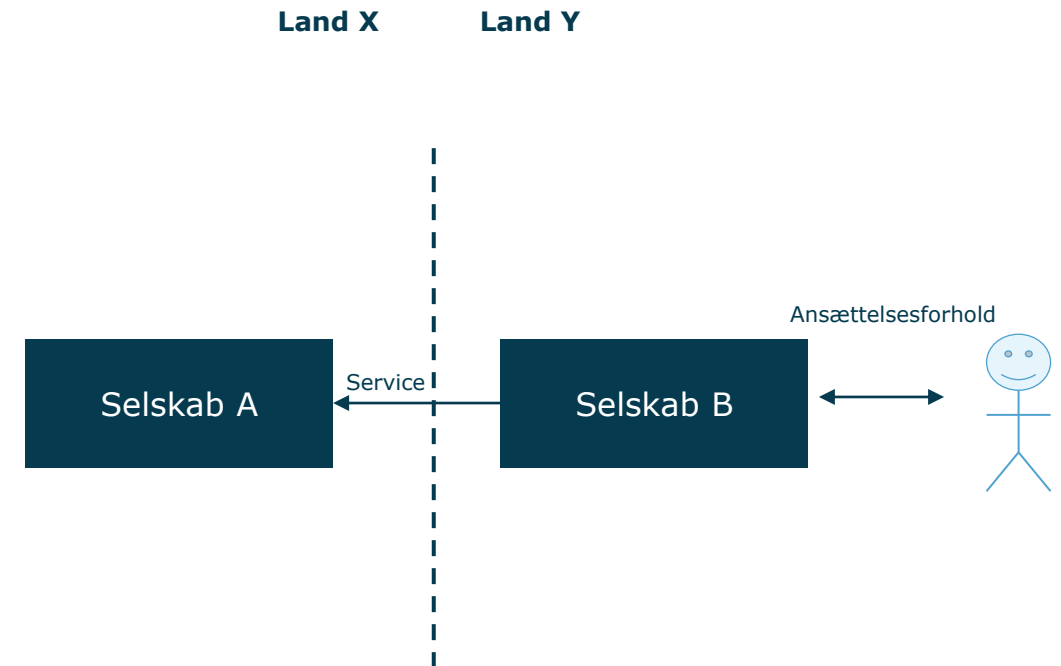
○ Lønsskat

- Fuld skattepligt fx ved ophold over 183 dage
- Begrænset skattepligt, vederlag for arbejde for en dansk arbejdsgiver udført her i landet
- Arbejde udført i DK, for en udenlandsk virksomhed, der ikke har et PE i DK, medfører altså ikke skattepligt til DK før 183 dage

Arbejdsudleje skal "løse" den forskel

○ KSL § 2, stk. 1, nr. 3

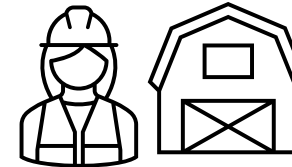
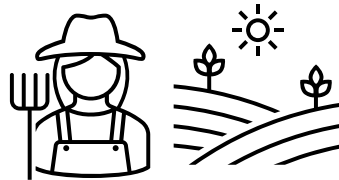
- Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler endvidere personer [...] for så vidt de pågældende personer:
- Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden.



- Betingelse for arbejdsudleje
 - Arbejdet skal være udført i Danmark
- Arbejdsudlejereglerne gælder ikke, når arbejdet
 - ikke er integreret i, eller naturligt led af, virksomhedens (arbejdslejers) forretningsområde, eller
 - er tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed.

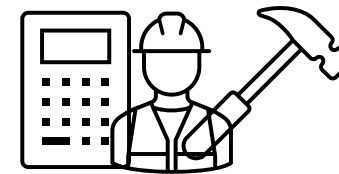
- Integreret

- Landmand (m/k)
- Markarbejde vs. opførelse af stald



- Tilstrækkeligt udskilt

- Entreprenør
- Underleverandør med og uden ansvar



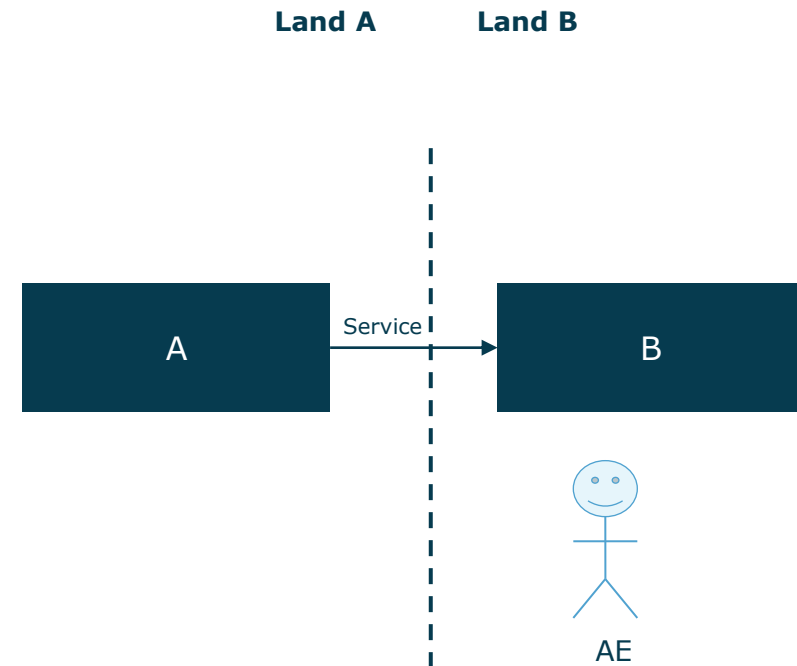
EKSEMPEL 1 – SPECIALISERET RÅDGIVNING

○ Faktum

- A indgår en aftale med B om at levere ydelser i form af **instruktion**.
- A har **specialiseret sig i brugen af forskellig software** og B ønsker at oplære sine medarbejdere
- A sender en medarbejder AE til B for at rådgive.

○ Vurdering

- B er en selvstændig virksomhed der leverer ydelser der er en integreret del af B, og land A kan derfor ikke statuere arbejdsudleje.

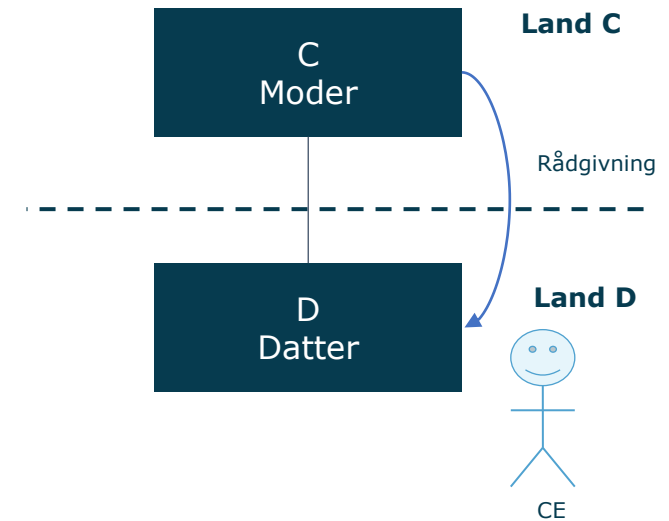


○ Faktum

- C har udviklet en **verdensomspændende markedsstrategi** for koncernens produkter
- C sender en medarbejder CE til D, der sælger koncernens produkter, for at **instruere i strategien**

○ Vurdering

- **C's virksomhed går ud på at lede koncernen**, og ydelserne leveret af CE er en integreret del af C's virksomhed.
- Ikke arbejdsudleje

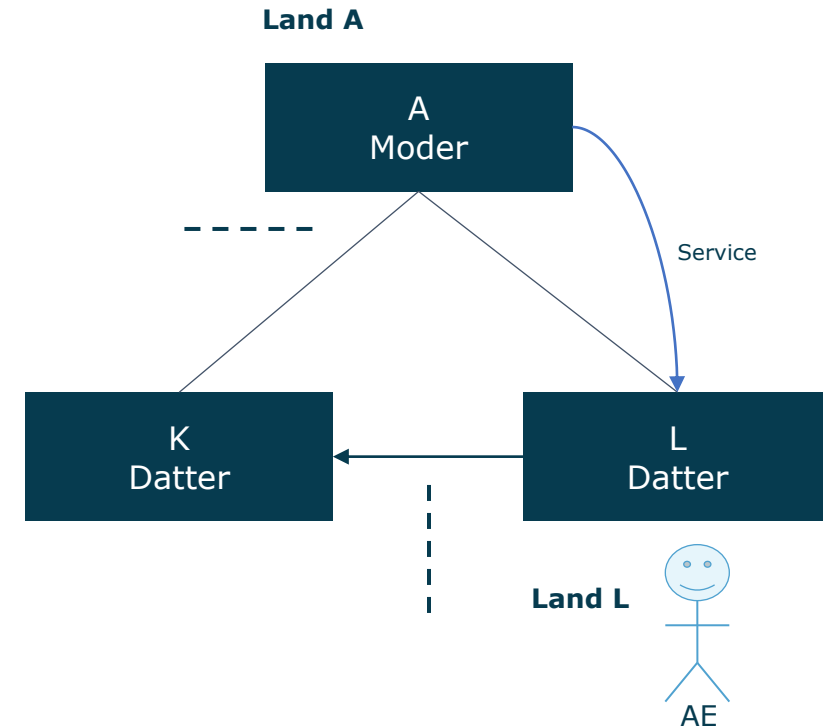


○ Faktum

- En multinational koncern har **globale funktioner** fordelt over forskellige selskaber og lande.
- AE er ansat i A og arbejder med HR i koncernen, og rejser ofte blandt de forskellige lande hvor koncernselskaberne er beliggende.
- AE har været 3 måneder i land L for at arbejde med HR relaterede spørgsmål for L.

○ Vurdering

- Arbejdet udført af AE er en integreret del af **A's virksomhed som består i administration mv.** af koncernens selskaber herunder HR, finans og strategi.
- Dette er ofte centraliseret i koncerner.
- Dette taler imod arbejdsudleje



○ Faktum

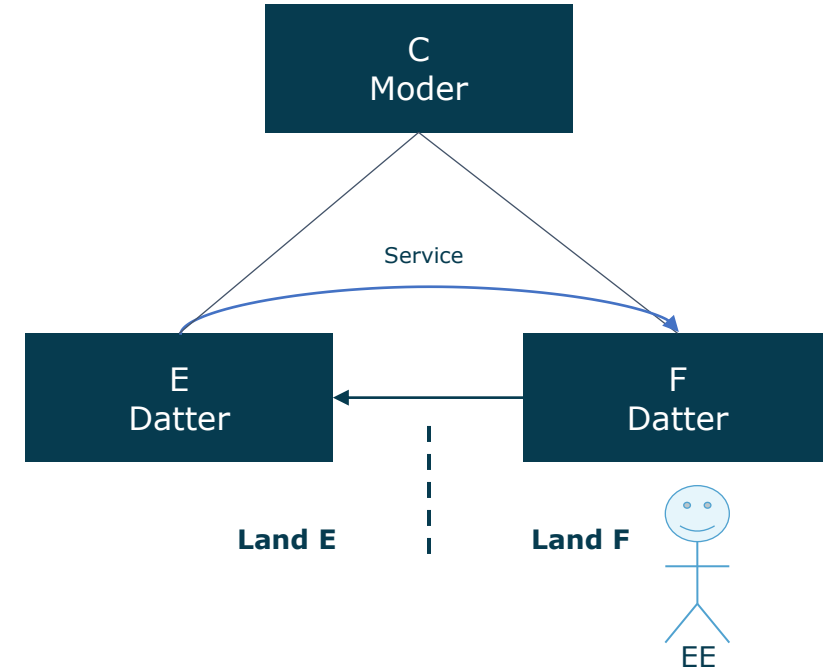
- En koncern **ejer og driver hoteller** globalt.
- F mangler personale med tilstrækkelige sprogkompetencer og E sender derfor EE til F for at arbejde i 5 måneder.

○ Vurdering

- Arbejdet udført af EE er snarere en integreret del af F's virksomhed end af E's virksomhed.
- Dette taler for arbejdsudleje

○ Praksis

- Nyansat medarbejder ansat i et udenlandsk datterselskab **opholder sig en måned i HQ** i Danmark for at **opnå kendskab til koncernens kultur**, forretningsgange m.v.
- Den nyansatte udfører ikke et arbejde for den danske virksomhed, men får teoretisk og/eller praktisk oplæring.
- Se fx SKM2014.135.SR, hvor ovenstående forhold fører til at der ikke er tale om arbejdsudlejning

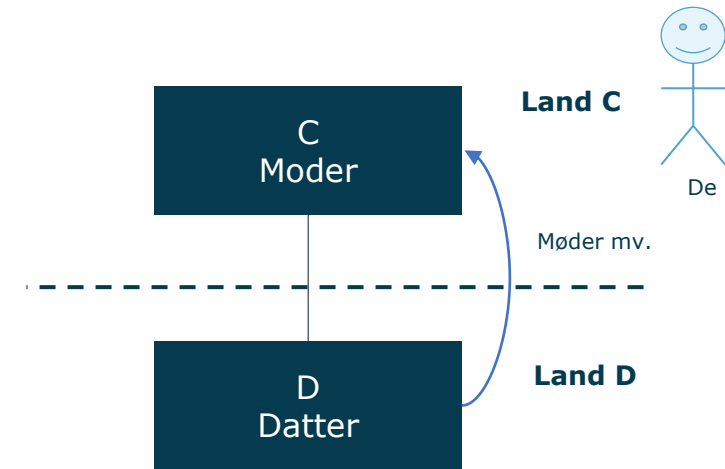


○ Faktum

- C indkalder **ledere i datterselskaber** til møder i Land C om fremtidige opgaver inden for koncernen og for at afrapportere om deres lokale virksomhed (D).

○ Vurdering

- Der er ikke tale om arbejdsudleje
- Modsat vil det forholde sig, hvis vedkommende **indgår i ledelsesteamet** for C (hovedkontor), men af andre årsager bevarer sin ansættelse i D.
- I det tilfælde er det arbejde/den mødeaktivitet, der udføres i Land C knyttet til arbejdet som en del af ledelsesteamet for C, og arbejdet må derfor som udgangspunkt anses for at indgå som en integreret del af C, hvilket taler for arbejdsudleje.



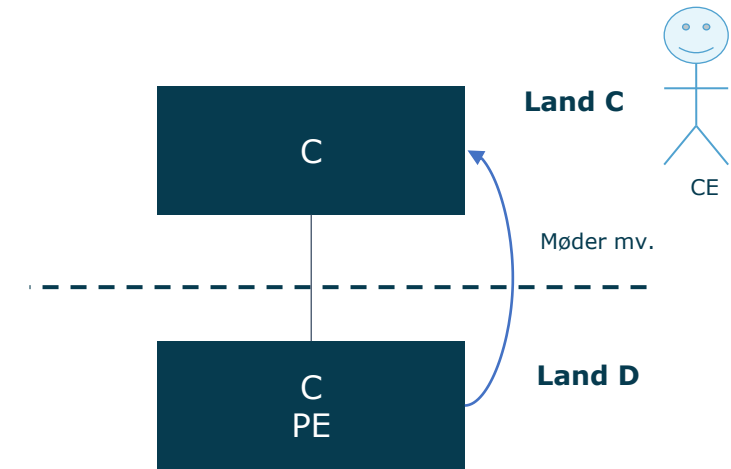
EKSEMPEL 5b – KONCERNMØDER - PE

○ Faktum

- C indkalder ledere i datterselskaber til møder i Land C om fremtidige opgaver inden for koncernen og for at afrapportere om deres lokale virksomhed (C PE).

○ Vurdering

- Nu er CE ansat af en arbejdsgiver i land C og derfor indtræder der (begrænset) skattepligt fra dag 1.

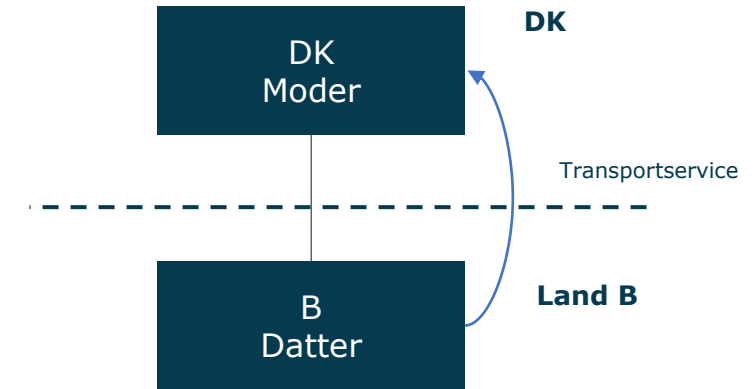


○ Faktum

- En koncern ønsker at outsource levering af varer til et udenlandsk selskab

○ Vurdering

- Østre Landsret, SKM2018.548.ØLR, udtaler, at man ikke bare outsource chaufføropgaven, da den ikke kan udskilles.
- *"Afgørelsen af, om der foreligger arbejdsudleje, skal træffes ud fra en **samlet vurdering** af, om den **overordnede ledelse** påhvilede H1 A/S, om arbejdet udførtes på en arbejdsplads, som H1 A/S disponerede over, og som selskabet bar ansvaret for, om vederlaget blev beregnet efter **medgået tid**, eller under hensyntagen til anden sammenhæng mellem vederlaget og den løn, arbejdstageren fik, om hovedparten af arbejdsredskaberne og materiel blev stillet til rådighed af H1 A/S samt om G1 OÜ ikke ensidigt fastsatte antallet af arbejdstagere og deres kvalifikationer."*
- Hvis lastbilerne var ejet af B og B havde det reelle ansvar mv. var der formentlig ikke tale om arbejdsudleje.



○ Arbejdsudleje

- En dansk IT-virksomhed står for løbende support og vedligeholdelse af et IT-system hos en kunde. Virksomheden har i **en periode ikke medarbejdere nok** og hyrer 5 medarbejdere fra en udenlandsk IT-virksomhed.
- Den danske virksomhed **står for oplæring** af de 5 medarbejdere, og disse indgår i teams sammen med virksomhedens egne ansatte. Der er tale om, at **virksomheden mangler ressourcer til at udføre arbejde, som virksomhedens egne ansatte også udfører**. Virksomheden har derfor reelt mulighed for at udøve instruktion, vejledning og kontrol over for den udenlandske virksomheds ansatte.

○ Ikke arbejdsudleje

- En dansk IT-virksomhed der er specialiseret i ydelser inden for et bestemt IT-system sælger et projekt til en kunde, der foruden implementering af standardsystemet også forudsætter en integration med kundens eksisterende IT-system. Ydelsen forudsætter **kompetencer, som virksomheden ikke har** blandt egne IT-konsulenter og indgår derfor en aftale med en udenlandsk IT-virksomhed om at levere denne ydelse. Der er tale om **tilførsel af kompetencer**, der ikke er i virksomheden, men som der er behov for i forbindelse med integrationen med kundens IT-system. At ydelsen ikke er en del af det standardsystem, som virksomheden er specialiseret indenfor taler for, at **integrationsopgaven er afgrænset** fra de ydelser, som virksomheden leverer. Derved kan denne ydelse anses for at **udgøre et selvstændigt delprojekt**. Ydermere har virksomheden **ikke de nødvendige kompetencer til at udøve instruktionsretten** og kontrollen med arbejdet. Taler imod arbejdsudleje

- Et helt afgørende element vedr. arbejdsudleje er hvor de hyrede medarbejdere fysisk arbejder.
 - Reglerne kan virke gammeldags, men det er til gavn for danske virksomheder, at man kan outsource opgaver, hvor der arbejdes fra konsulentens hjemland, uden at det medfører skattemæssige udfordringer.
 - Bemærk dog udfordringen med konsulenter/enkeltmandsvirksomheder
- Nogen som har haft sager om arbejdsudleje?
 - Som de vil dele? 😊
- Spørgsmål?



TAK FOR I DAG