

Danmarks skatteadvokater 25. maj 2012

Lovforslaget om nulskatteselskaber – L 173

© 2012 CORIT

CORIT ADVISORY©
INDEPENDENT TAX CONSULTING

Virksomhedspræsentation

- Højt specialiseret og uafhængigt skatterådgivningsfirma.
- Assisterer virksomheder med at identificere, håndtere og mindske skatterisici.
- Fokus på internationalt orienterede virksomheder med komplekse skattemæssige udfordringer.
- Stærkt fokus på faglighed og tekniske kompetencer.

- Fokusområder
  - International tax and corporate tax
  - Corporate finance & financial instruments
  - Strategic tax advice and tax policy
  - Tax controversy
  - Energy (Oil & gas)
  - Private equity

© 2012 CORIT

Skatteministeriets MNE handlingsplan (2010)

- Skatteministeriets handlingsplan –Multinationale selskaber
- Styrke indsatsen overfor selskaber med vedvarende skattemæssige underskud og nul-skattebetaling
- Servicecheck af selskabsskattelovgivningen
  - Særlig revisorpåtegning i selskaber med vedvarende underskud
  - Stramning af reglerne om fremførsel af underskud
  - Afskrivningsregler
  - Rentefradragsbegrænsning
  - Gennemstrømning af udbytter
  - Beneficial owner
  - Overdragelse af immaterielle aktiver til selskaber i lavskattelande

© 2012 CORIT



L 173

© 2012 CORIT

CORIT ADVISORY©
INDEPENDENT TAX CONSULTING

Baggrund

- Led i finanslovsforhandlinger.
- Skal sikre et robust skattegrundlag.
  - Erhvervslivet - herunder navnlig MNE – skal bidrage mere til finansieringen af velfærdssamfundet.
- Målrettede stramninger.
- Tiltag, der har til formål at motivere selskaberne til at bidrage til finansieringen af velfærdssamfundet.
- Fremsat 25.4. 2012.
- Ikrafttræden.

© 2012 CORIT

CORIT ADVISORY©
INDEPENDENT TAX CONSULTING

Begrænsning af underskudsfremførsel

- Generelt
  - LL § 15 ophæves og erstattes af SEL §§ 12 12 A, 12 B, 12 C og 12 D.
  - Hidtidige materielle begrænsninger opretholdes uændret.
    - Enkelte justeringer.
      - ”Change of control” skal også omfatte faste driftssteder.

© 2012 CORIT

CORIT ADVISORY©
INDEPENDENT TAX CONSULTING

Begrænsning af underskudsfremførsel

- En model for dansk ”mindestbesteurung”
  - 7,5 mio. kr. kan altid modregnes i positiv skattepligtig indkomst.
    - Bundgrænse.
    - Reguleres efter PSL § 20.
  - Resterende underskud kan højst nedbringe den resterende indkomst med 60%.
  - Fratager ikke selskaberne fradrag for faktiske underskud.
    - Resterende underskud kan fortsat fremføres på ubestemt tid.
    - Tidsmæssig forskydning – likviditetsbelastning.
    - Endeligt tab ved likvidation.

© 2012 CORIT

CORIT ADVISORY©
INDEPENDENT TAX CONSULTING

Begrænsning af underskudsfremførsel

- Opgørelse foretages på sambeskatningsniveau.
  - Én fælles bundgrænse.
  - Undgå muligheden for at opnå adskillige bundgrænser via koncernstrukturer med mange selskaber.
  - Justering af koncerndefinitionen: en koncern kan ikke bestå af selskaber der er begrænset og selskaber der ikke er begrænset i adgangen til underskudsudnyttelse.
    - Kun relevans for særligt reguleret underskudsfremførsel.
  - Evt. 2 selvstændige sambeskatninger.

© 2012 CORIT

CORIT ADVISORY©
INDEPENDENT TAX CONSULTING

Begrænsning af underskudsfremførsel

- De hidtidige specielle underskudsregler finder anvendelse før den generelle underskudsbegrænsning.
- Ældste underskud anvendes først
  - Dvs. underskudsbegrænsningen reducerer yngste underskud først.
- Reglen gælder for såvel selskaber som filialer
- Samspil mellem LL § 33 H og begrænsningsreglerne.
  - Begrænsningen finder ikke anvendelse, hvis LL § 33 H anvendes til at forhøje den skattepligtige indkomst til et højere beløb end reglerne om underskudsbegrænsning ville føre til ved isoleret anvendelse.
- Afledt virkning på reglerne om renteloft.
  - Fremførte underskud udgør et aktiv efter reglerne om renteloft.
  - Aktiver stiger derfor, hvis der sker underskudsbegrænsning.
    - Fører til en mindre renteloftbegrænsning.

© 2012 CORIT

CORIT ADVISORY©
INDEPENDENT TAX CONSULTING

Begrænsning af underskudsfremførsel

Eksempel med 2 indkomstår	
År 1 Fremført underskud	21mio.
Skattepligtig indkomst	25mio.
Underskudsmodregning	18 mio. (7,5 mio. + 60% af 17,5 mio.)
Skattepligtig indkomst	7 mio.
Skat (25%)	1,75 mio.
År 2	
Skattepligtig indkomst	20 mio.
Underskudsmodregning	3 mio. (herefter 0 til fremførsel)
Skattepligtig indkomst	17 mio.
Skat (25%)	4,25 mio.
Samlet skat	6 mio.

© 2012 CORIT

CORIT ADVISORY©
INDEPENDENT TAX CONSULTING

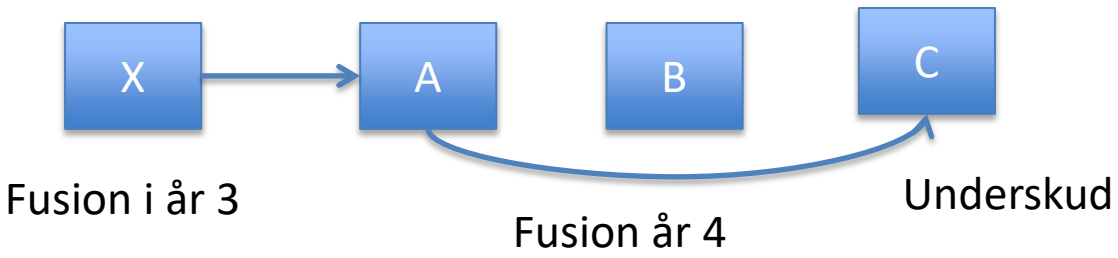
Begrænsning af underskudsfremførsel

- Praktiske overvejelser:
  - Selvangivelsesvalg
    - Afskrivninger mv.
  - Fremskynde skattepligtig indkomst
  - Timing for licensaftaler, serviceaftaler mv.
  - Transfer pricing
  - Hjemtage skattepligtige udbytter
  - Management fee's
  - Royalties – licensbetalnger etc.

© 2012 CORIT

Underskud ved omstrukturering

- Justering skal sikre, at bortfaldet af fremførte underskud ved skattefri omstruktureringer i FUL § 8, stk. 6 ikke kan undgås
- Forhindre ind-fusionering af et ikke-koncernforbundet selskab, hvorefter det modtagende og sambeskattede selskab fusioneres ind i et sambeskattet underskudsselskab.



© 2012 CORIT

CORIT ADVISORY©
INDEPENDENT TAX CONSULTING

Underskud ved omstrukturering

- Ny formulering af FUL § 8, stk. 6
  - Modtagende selskaber kan ikke modregne underskud i andre sambeskattede selskaber, hvis der ved skattefri omstrukturering er modtaget aktiver eller passiver fra selskaber, som ikke var en del af sambeskatningskredsen på opståelsestidspunktet.
  - Gælder dog ikke:
    - Hvis det indskydende selskab i omstruktureringen indgik i sambeskatning med det modtagende selskab i det eller de år, hvor underskuddet opstod, og
    - Hvis det indskydende selskab ikke har deltaget i en skattefri med et ikke sambeskattet selskab i eller efter underskudsåret.

© 2012 CORIT

CORIT ADVISORY©
INDEPENDENT TAX CONSULTING

Hæftelse i sambeskatning

- Baggrund
  - *"Manglende hæftelse har givet anledning til problemer i enkelte konkrete sager".*
- Solidarisk hæftelse for administrationsselskab og sambeskattede selskaber, hvor hele kapitalen er ejet direkte eller indirekte af koncernselskaber.
  - SEL § 31, stk. 4 og SEL § 31 A, stk. 4:
    - Udbytteskat, renteskat, royaltyskat, selskabsskat mv.
    - Sambeskattet med det udbetalende selskab på indeholdelsestidspunktet.
    - Helejet:
      - Hele kapitalen ejet af koncernselskaber ved udgang af indkomstår.

© 2012 CORIT

CORIT ADVISORY©
INDEPENDENT TAX CONSULTING

Hæftelse i sambeskatning

- Subsidiær hæftelse
  - Minoritetsselskaberne
  - Hæftelse tillige begrænset til den del af kravet, der svarer til den andel af kapitalen i det hæftende selskab, der ejes af andre koncernselskaber.
  - Uklar formulering.

- Forøget fokus på sambeskatningskredse.
- Udtræden af sambeskatning
  - Ikke hæftelse fra tidspunktet for udtræden af sambeskatning
  - Kun hæftelse for egen andel af skatten.
- Frasalg
  - Ingen hæftelse fra tidspunktet for salg.
- Sambeskatning uden ejerskab?

© 2012 CORIT

Revisorerklæring ved TP-dokumentation

- Pålæg om indsendelse af revisorerklæring om TP dokumentation (SKL § 3 B).
- Uafhængig revisor.
  - Må ikke have medvirket til at udarbejde dokumentationen.
- Udtalelse med "begrænset sikkerhed".
  - Udarbejdet i overensstemmelse med TP bekendtgørelsen.
  - Referencerammen: Revisors faglighed.
    - Herunder kendskab til nærtstående transaktioner efter ÅRL § 98 c.

© 2012 CORIT

CORIT ADVISORY©
INDEPENDENT TAX CONSULTING

Revisorerklæring ved TP-dokumentation

- Betingelser:
  1. Transaktioner med fysiske eller juridiske personer uden for EU/EØS, som ikke har indgået DBO, eller
  2. Underskud i fire på hinanden følgende indkomstår.
     - Resultat af primær drift før finansiering, ekstraordinære poster og skat (EBIT).
     - Opgøres på enkeltselskabsbasis.
  3. Hensigtsmæssigt og relevant for Skat.
     - Overvejende formodning om, at TP dokumentation er utilstrækkelig.
     - Klare indikationer.
     - Saglige hensyn.
     - Der vil normalt blive lagt vægt på transaktionernes betydning i forhold til virksomhedens samlede økonomi.

© 2012 CORIT

CORIT ADVISORY©
INDEPENDENT TAX CONSULTING

Revisorerklæring ved TP-dokumentation

- Revisorerklæringen er ikke bindende for Skat's endelige vurdering.
- Kan kræves indtil genoptagelsesfristen er udløbet.
- Frist for efterlevelse: 90 dage fra datering.
- Hvis ikke TP-dokumentation, så ikke mulighed for at kræve TP-erklæring.
- Bemyndigelse for Skat til at fastsætte regler om indhold og afgivelse.
- Ikke klageadgang vedrørende pålægget.
  - Hensynet til en hurtig behandling og fokus på det materielle spørgsmål.
  - Dog muligt at indbringe for LSR, hvis Skat henlægger sagen uden forhøjelse.
- Manglende efterlevelse medfører ret til skønsmæssig ansættelse.

© 2012 CORIT

CORIT ADVISORY©
INDEPENDENT TAX CONSULTING

Bøder i transfer pricing-sager

- Generelt forhøjede bøder for undladt indberetning
  - SKL § 14
    - Graduering efter virksomhedens størrelse målt efter ansatte.
    - 5.000 kr. ved 1-4 ansatte og indtil 80.000 kr. ved over 100 ansatte.
- Transfer pricing dokumentation – forkerte oplysninger
    - Det største af følgende to beløb:
      - 0,5% af omstætningen op til 500 mio., 0,1% af den resterende del op til en 1 mia. kr. og 0,05% af omsætningen over en mia. kr.
      - 250.000 kr. for op til 50 medarbejdere og stigende med 250.000 kr. for hver yderligere 50 medarbejdere. Er der over 500 medarbejdere, ansættes bødes til 2 mio. kr.
    - Kun undtagelsesvist overstige 2 mio. kr.

© 2012 CORIT

CORIT ADVISORY©
INDEPENDENT TAX CONSULTING

Bøder i transfer pricing-sager

- SKL § 17, stk. 4 – undladt at udarbejde dokumentation
  - Fast beløb på 250.000 kr. med tillæg af 10% af indkomstforhøjelsen.

© 2012 CORIT

CORIT ADVISORY©
INDEPENDENT TAX CONSULTING

Åbenhed om selskabers skatteforhold

- Skat kan fremover offentliggøre forhold, som i dag er omfattet af tavshedspligt.
  - Skattepligtig indkomst efter fradrag af underskud
  - Årets anvendte underskud
  - Den beregnede indkomstskat for året.
  - Hvilken skattepligtsbestemmelse selskabet mv. er omfattet af.
  - Oplysninger om sambeskatning
- Udgp. oplysninger vedrørende indkomståret 2011 og frem.

© 2012 CORIT

Indkomstopgørelsen i faste driftssteder

- Bringe de danske regler i overensstemmelse med ny artikel 7(2) i OECD's modeloverenskomst.
  - Direkte henvisning til Authorized OECD Approach (AOA) i art. 7(2) i OECD modellen.
- Faste driftssteder i DK
  - SEL § 2, stk. 1, litra a og KSL § 2, stk. 1, nr. 4.
- Faste driftssteder i udlandet
  - SEL § 8, stk. 2
- Finder kun anvendelse, hvis der ikke er en DBO eller, hvis aktuel DBO er fra før 2010.

© 2012 CORIT

Indkomstopgørelsen i faste driftssteder

- Selvstændighedsfiktion og armslængdeprincippet
- Allokering baseret på:
  - Funktioner
  - Aktiver
  - Risici
- Funktionsanalyse
- Prissætning af alle interne transaktioner – OECD TP Guidelines.
- Væsentligste ændringer:
  - Hidtil fradrag for bl.a. generalomkostninger med faktiske omkostninger – nu anvendes armslængdepriser.
  - Armslængdebetaling for intern kapital - rentefradrag
- Fysiske personer: Allokering af aktier til faste driftssteder
- Ny KSL § 2, stk. 1, nr. 4: Ikke kun allokering af næringsaktier også anlægsaktier – parallelt med selskaber.

© 2012 CORIT

CORIT ADVISORY©
INDEPENDENT TAX CONSULTING

Indkomstopgørelsen i faste driftssteder

- AOA bygger på totrinstest:
  1. Identifikation af aktiviteter, der udføres af PE
     - Funktions- og faktumanalyse baseret på OECD Transfer Pricing Guidelines
     - Allokering af risici og økonomisk ejerskab til immaterielle og finansielle aktiver
     - Allokering af økonomisk ejerskab til materielle aktiver
     - Allokering af fri egenkapital til PE
     - Anerkendelse af interne ydelser
  2. Interne ydelser
     - Afregnes til armslængdepris efter OECD TP Guidelines
     - Afregning for interne renter, royalties og god ledelse anerkendes fortsat ikke.
     - Ny løsninger vedrørende allokering af eksterne renter.
       – Differencen mellem samlet finansiering og fri kapital for PE kan renteberegnes

© 2012 CORIT

CORIT ADVISORY©
INDEPENDENT TAX CONSULTING

JAKOB BUNDGAARD

MANAGING DIRECTOR
HONORARY PROFESSOR, M.SC., PH.D.

CORIT ADVISORY P/S
LYNGBY HOVEDGADE 17, 2. SAL
2800 KONGENS LYNGBY
DENMARK

M: +45 40 42 22 84
E: JB@CORIT.DK

WWW.CORIT-ADVISORY.COM