



SKATTEMINISTERIET
Departementet

Dato

23. januar 2001

Journalnummer

2001-340-94

L:\10KT\vw\brev\LL § 5 H.wpd

Told- og Skattestyrelsen
Østbanegade 123
2100 København Ø
Att.: Niels Kristensen

Vedr. Ligningslovens § 5 H.

I henvendelse af 2. januar 2001 vedlægger Told- og Skattestyrelsen et notat, som angiver hvorledes styrelsen agter at udarbejde en anmodning om bindende forhåndsbesked fra [redacted] om anvendelsen af ligningslovens § 5 H. Styrelsen spørger i den forbindelse om Departementets fortolkning af ligningslovens § 5 H.

Ligningslovens § 5 H, stk. 1:

"Underskud fra et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, erhvervet af skattepligtige omfattet af selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1 fra et koncernforbundet selskab m.v., jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2 kan alene fremsføres efter § 15 til modregning i senere overskud fra samme faste driftssted eller faste ejendom".

1) Skattepligtige omfattet af selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1:

Told- og Skattestyrelsen anfører i notatet, at ligningslovens § 5 H, stk. 1, kun finder anvendelse, hvor det erhvervende selskab er et her i landet hjemmehørende indregistreret aktieselskab m.v.. Efter styrelsens opfattelse er ligningslovens § 5 H, stk. 1, derfor ikke anvendelig, hvor erhververen af det faste driftssted er et udenlandsk selskab, som er sambeskattet med et dansk selskab.

Departementet er enig med Styrelsen i, at selskaber hjemmehørende i udlandet ikke kan være skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1. Når et udenlandsk datterselskab og et dansk moderselskab sambeskattes, er skattesubjektet for indkomsten optjent af det udenlandske datterselskab imidlertid ikke det udenlandske selskab (hvilket ville være i strid med dobbeltbeskatningsoverenskomsterne), men det danske moderselskab, der i sagens natur er omfattet af selskabsskattelovens § 1. Indkomstopgørelsen for et udenlandsk sambeskattet selskab sker efter de samme regler som gælder for fuldt

skattepligtige selskaber (jf sambeskatningsvilkår 2.7), medmindre der er fastsat udtrykkelige undtagelser herfra (f.eks sambeskatningsvilkår 2.8). Sambeskatningsregelsættet er således bygget op på en forudsætning om, at de regler, som gælder for selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, også gælder for udenlandske sambeskattede selskaber.

Da Ligningslovens § 5 H gælder for selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, gælder den således tilsvarende ved indkomstopgørelsen for udenlandske sambeskattede selskaber.

Efter Departementets opfattelse kan man ikke slutte modsætningsvis fra bestemmelsens henvisning til "selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1" og herved udelukke bestemmelsen fra at omfatte udenlandske sambeskattede datterselskaber. Det fremgår udtrykkeligt af bemærkningerne til ligningslovens § 5 H, at formålet med bestemmelsen netop er at forhindre overførsel af udenlandske underskudsgivende aktiviteter til et dansk koncernforbundet selskab gennem sambeskatning. Dette illustreres i bemærkningerne bl.a. ved følgende eksempel:

"Fusion og tilførsel af aktier m.v. anses i relation til bestemmelsen for at være en erhvervelse. Dette medfører, at bestemmelsen ikke kan omgås ved f.eks. at nystifte et datterselskab i et land, hvor underskudsselskabet er hjemmehørende, og som fra stiftelsen er omfattet af dansk sambeskatning, hvorefter det underskudsgivende selskab fusioneres ind i det nystiftede sambeskattede selskab".

Departementet anser således udelukkende henvisningen til selskabsskattelovens § 1 for at være en afgrænsning i forhold til selskabsskattelovens § 2, og ikke en udelukkelse af udenlandske sambeskattede datterselskaber. En modsat fortolkning ville få alvorlige konsekvenser for fortolkningen af bl.a. ligningslovens § 5 G, ligningslovens § 33 H samt transfer pricing reglerne.

2) Fast driftssted:

Styrelsen anfører herudover, at der i den pågældende sag ikke er tale om overdragelse af et fast driftssted, da aktiviteten overdrages mellem selskaber beliggende i samme land. Et fast driftssted skal ifølge Styrelsen forstås som en filial m.v., som er beliggende i et andet land.

Departementet anser ikke anvendelsen af udtrykket "fast driftssted" i ligningslovens § 5

H for at indeholde et krav om, at overdragelsen skal ske mellem selskaber i forskellige lande. Udtrykket "fast driftssted" er blot anvendt for at understrege, at det er en aktivitet, som overdrages og ikke et selskab.

Det er nødvendigt at understrege, at bestemmelsen omhandler overdragelsen af en aktivitet, da det netop er herved forskellen består mellem værnsreglerne i ligningslovens § 5 H og selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 6. pkt.. Ligningslovens § 5 H forhindrer overførsel af underskudsgivende *aktiviteter* i udlandet til et dansk koncernforbundet selskab gennem sambeskatning. Hvorimod selskabsskattelovens § 31, stk. 1, 6. pkt. forhindrer overførsel af et underskudsgivende udenlandsk *selskab* til et dansk koncernforbundet selskab gennem sambeskatning.

3) Betydning af eksisterende/senere sambeskatning med dansk selskab:

I [redacted] sagen anså Styrelsen ikke ligningslovens § 5 H for at være anvendelig, da ingen af de [redacted] selskaber var sambeskattet med et dansk selskab på tidspunktet for erhvervelsen af aktiviteten. Efterfølgende har Styrelsen imidlertid ændret opfattelse. Styrelsen mener nu, at det er uden betydning, om der foreligger sambeskatning med et dansk selskab på erhvervelsestidspunktet, eller om sambeskatningen først opstår senere, da man i begge tilfælde vil kunne sige, at aktiviteten er erhvervet af en skattepligtig omfattet af selskabsskattelovens § 1.

Departementet er enig med Styrelsen i dette synspunkt.

Konklusion:

På baggrund af ovenstående anser Departementet ligningslovens § 5 H for at omfatte den situation, hvor aktiviteten i et udenlandsk underskudsgivende selskab overdrages til et andet udenlandsk selskab, som er koncernforbundet og sambeskattet med et dansk selskab. Dette gælder, uanset om aktiviteten overdrages mellem to selskaber, som er hjemmehørende i samme stat, eller om sambeskatningen med det danske koncernforbundne selskab etableres før eller efter overdragelsen.

I notatet henviser Styrelsen samtidig til Tele Danmark-sagen, hvor formålet med aktivitetsoverdragelsen er at gøre oparbejdet goodwill afskrivningsberettiget. Departementet skal i den sammenhæng gøre opmærksom på afskrivningslovens § 40, stk. 5:

"Ved overdragelse mellem en person og et selskab m.v. eller mellem selskaber m.v. indbyrdes, hvor den ene af parterne i overdragelsen på grund af aktiebesiddelse,

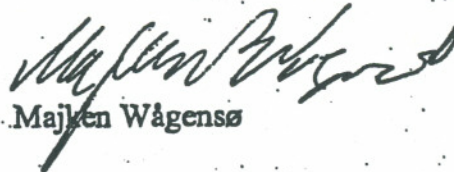
vedtægtsbestemmelse, aftale eller fælles ledelse har bestemmende indflydelse på den anden parts handlemåde, nedsættes erhververens afskrivningsgrundlag efter stk. 1 med et beløb svarende til den ikke-afskrivningsberettigede del af overdragerens anskaffelsessum".

Bestemmelsen medfører, at der ikke er afskrivningsret på koncernintern erhvervelse af oparbejdet goodwill. Dette præciseres yderligere i TfS 2000.65, hvor Landsskatteretten understreger, at bestemmelsen også omfatter erhvervelse af goodwill fra udenlandske selskaber. Afskrivningsgrundlaget skal i sådanne tilfælde nedsættes med et beløb, som svarer til den ikke-afskrivningsberettigede del af overdragerens anskaffelsessum opgjort efter danske regler. Det vil sige, at erhververen kun kan afskrive på den del af goodwillen, som overdrageren selv ville kunne have afskrevet på. Såfremt overdrageren selv har oparbejdet goodwillen, er der derfor intet afskrivningsgrundlag.

Med venlig hilsen



Ivar Nordland



Majken Wågensø