

2. januar 2001
Journal nr. 99/00-4339-259

Skatteministeriet
Departementet
Slotsholmsgade 12
1216 København K
Att.: Ivar Nordland

MODTAGET

3 JAN. 2001

SKM. 10. KONTOR



Ligningslovens § 5 H

Told- og Skattestyrelsen behandler for tiden en anmodning om bindende forhåndsbesked fra [redacted] anvendelsen af ligningslovens § 5 H.

Styrelsen har i den anledning udarbejdet et notat, som angiver hvorledes styrelsen agter at udarbejde den bindende forhåndsbesked. Forinden sagen forelægges for Ligningsrådet hører styrelsen imidlertid gerne, om Departementet er enig i styrelsens fortolkning af ligningslovens § 5 H.

Styrelsen agter at forelægge sagen for Ligningsrådet i januar eller februar 2000.

Med venlig hilsen
Selskabsbeskatningsafdelingen

Niels Kristensen
Direkte telefon 35 29 20 77

10 kt. 2001-340.94



Notat

Ligningslovens § 5 H.

Nærværende notat vedrører problemstillinger i ligningslovens § 5 H.

På området har vi hidtil så vidt ses haft følgende sager:

- en bindende forhåndsbesked til [redacted] den 22. juni 1999.
- en udtalelse den 13. november 2000 til Told- og Skattestyrelsens Selskabsrevisionsafdeling i en sag vedrørende Tele Danmark A/S.
- anmodning af 27. november 2000 fra [redacted] om bindende forhåndsbesked.

[redacted] sagen

Der er den 22. juni 1999 afgivet bindende forhåndsbesked. Forhåndsbeskeden vedlægges som bilag 1. Det er spørgsmål 3 og 4 i forhåndsbeskeden, der angår ligningslovens § 5 H.

[redacted] ejer ca. [redacted] % af kapitalen i det [redacted] selskab [redacted]. [redacted] overvejede at overføre aktiviteten i det [redacted] selskab til et andet [redacted] selskab - [redacted] som ejes 100% af [redacted]. Det danske [redacted] var ikke sambeskattet med det fuldt ud ejede [redacted] datterselskab, men det var meningen, at der skulle ske sambeskatning, når aktiviteten i [redacted] [redacted] var blevet overdraget til [redacted].

I den bindende forhåndsbesked var svaret, at Ligningslovens § 5 H ikke ville finde anvendelse i det forelagte tilfælde, da ingen af de omtalte [redacted] selskaber har været sambeskattet med [redacted] på tidspunktet for erhvervelsen af den pågældende aktivitet.

Svaret ændredes ikke, selvom det danske [redacted] året efter overdragelsen lod sig sambeskatte med det fuldt ud ejede [redacted] selskab, jf. forhåndsbeskedens spørgsmål 4.

Som det fremgår er svaret baseret på, at der ikke forelå sambeskatning mellem det danske selskab og de [redacted] selskaber på tidspunktet for overdragelsen af



aktiviteten mellem de 2 [redacted] selskaber.

Tele Danmark-sagen

Tele Danmark A/ ejer fuldt ud TFH GmbH i Tyskland. Sidstnævnte selskab ejer fuldt ud Talkline GmbH (Tele Danmark A/S's datterdatterselskab).

Talkline GmbH (datterdatterselskabet) påtænkes omdannet til et kommanditselskab. Det kan ske skattefrit i Tyskland. Hermed overdrages aktiver og passiver til kommanditselskabet, hvor TFH GmbH bliver kommanditist. Da kommanditselskaber skattemæssigt er transparente, bliver TFK GmbH skattemæssigt ejer af de overdragne aktiver, herunder oparbejdet goodwill, som ved overdragelsen bliver til en tilkøbt goodwill. Dermed bliver goodwillen også afskrivningsberettiget, hvis TFH bliver inddraget under sambeskatning med Tele Danmark A/S, hvilket netop er planen.

Sagen har væsentlige lighedspunkter med [redacted] sagen, da ingen af de tyske selskaber var sambeskattede med Tele Danmark A/S på omdannelses tidspunktet. Ikke desto mindre har vi anbefalet Tele Danmark A/S at indhente bindende forhåndsbesked om spørgsmålet. Der er (endnu) ikke anmodet om bindende forhåndsbesked.

Som bilag 2 og 3 vedlægges Tele Danmark A/S's forespørgsel af 18. august d.å. og Told- og Skattestyrelsens svar af 14. november d.å. i sagen.

[redacted]-sagen

Ved brev af 27. november d.å. har [redacted] anmodet om bindende forhåndsbesked. Anmodningen vedrører omstrukturering af [redacted]. Selve forhåndsbeskeden angår overdragelse af aktiviteten i et [redacted] selskab til et andet [redacted] selskab. Selskaberne er koncernforbundne, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2. Ved overdragelsen er det erhvervende selskab ikke inddraget under sambeskatning med et dansk selskab, men det er meningen, at det erhvervende selskab skal inddrages under dansk sambeskatning.

Ansøgningen med bilag vedlægges som bilag 4. Der er ikke afgivet svar endnu.

Ligningslovens § 5 H

Ligningslovens § 5 H har følgende ordlyd:

"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.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse, hvis overskud i selskabet m.v., hvorfra det faste driftssted eller den faste ejendom blev erhvervet, på overdragelsestidspunktet beskattes her i landet efter skattelovgivningens almindelige regler, og selskabet ikke



selv har erhvervet det faste driftssted eller den faste ejendom fra et koncernforbundet selskab m.v., jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2."

Alle 3 sager har eet fælles kendetegn; de vedrører overdragelser mellem retssubjekter beliggende i samme land. Som Told- og Skattestyrelsen ser det, er der 3 spørgsmål, der må behandles nærmere.

1. "skattepligtige omfattet af selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1"

Ligningslovens § 5 H gælder kun underskud fra fast driftssted/fast ejendom, som er erhvervet af skattepligtige omfattet af selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1.

Spørgsmålet er, hvad der ligger i dette begreb.

Efter Told- og Skattestyrelsens opfattelse kan skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1 alene være her i landet hjemmehørende indregistrerede aktieselskaber m.v., jf. formuleringen af selskabsskattelovens § 1. Udenlandske selskaber kan ikke falde ind under begrebet, uanset om de er sambeskattede med danske selskaber. Inddragelse af et udenlandsk selskab under dansk sambeskatning medfører ikke, at det udenlandske selskab er omfattet af selskabsskattelovens § 1, med mindre det udenlandske selskab har ledelsens sæde her i landet, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6.

Når spørgsmålet rejses her beror det på bemærkningerne til lovbestemmelsen. Det er her anført:

"Selskaber m.v. og fonde m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1 og fondsbeskatningslovens § 1 omfattes af reglen. Herved får bestemmelsen ligeledes betydning for udenlandske sambeskattede datterselskaber".

Styrelsen er ikke ganske klar over, hvad der ligger i, at bestemmelsen får betydning for udenlandske sambeskattede selskaber. Under behandling af [redacted]-sagen havde styrelsen den umiddelbare opfattelse, at bestemmelsen også gælder udenlandske sambeskattede selskaber. Sagen blev dog afgjort på baggrund af en opfattelse om, at reglen ikke fandt anvendelse, når ingen af de udenlandske selskaber var sambeskattet med et dansk selskab på tidspunktet for overdragelsen af aktiviteten.

Styrelsen er imidlertid nu af den opfattelse, at ligningslovens § 5 H, stk. 1 ikke vil finde anvendelse, hvor det faste driftssted overdrages mellem to udenlandske selskaber - heller ikke selvom det erhvervende selskab er sambeskattet med et dansk selskab. Uanset hvorledes bemærkningerne til bestemmelsen skal forstås, må der ved fortolkningen af selve bestemmelsen tages udgangspunkt i, at det faste driftssted skal være erhvervet af skattepligtige omfattet af selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1. Et udenlandsk sambeskattet selskab er ikke omfattet



af selskabsskattelovens § 1.

Synspunktet underbygges af cirkulære nr. 82 af 29. maj 1997, pkt. 6.2, hvor det anføres, at reglen skal sikre, at en allerede eksisterende udenlandsk underskudsgivende filial eller fast ejendom ikke placeres *i et dansk selskab* alene Cirkulæret lægger altså til grund, at der skal være tale om et dansk selskab.

2. Fast driftssted

For alle 3 sager er der som nævnt tale om overdragelse af aktivitet mellem selskaber beliggende i samme land. Et fast driftssted er ifølge den almindelige forståelse af begrebet en filial m.v. beliggende *i et andet land*. Når et selskab overdrager en virksomhed beliggende i selskabets eget hjemland, kan der ikke være tale om overdragelse af et fast driftssted.

Når et [redacted] selskab, som i [redacted] sagen overdrager en af selskabets drevte virksomheder til et andet [redacted] selskab, kan der efter styrelsens opfattelse ikke være tale om overdragelse af et fast driftssted, hvorfor ligningslovens § 5 H også af denne årsag er uanvendelig i de 3 sager.

3. Betydningen af en eksisterende/senere sambeskatning med dansk selskab

I [redacted] sagen blev ligningslovens § 5 H ikke anset anvendelig, fordi ingen af de [redacted] selskaber var omfattet af sambeskatning med et dansk selskab på tidspunktet for erhvervelsen af den danske aktivitet.

Efterfølgende er styrelsen imidlertid af den opfattelse, at spørgsmålet om, hvorvidt der forelå sambeskatning på erhvervestidspunktet ikke er relevant. Styrelsen finder således fortsat, at resultatet i [redacted] sagen er korrekt, men at begrundelsen skulle have været en anden; nemlig at ligningslovens § 5 H ikke finder anvendelse, dels fordi aktiviteten ikke blev erhvervet af et selskab omfattet af selskabsskattelovens § 1, dels fordi den virksomhed, der erhverves ikke er et fast driftssted.

[redacted]-sagen

Styrelsen agter at udarbejde et udkast til bindende forhåndsbesked, hvorefter aktivitetssalget ikke er omfattet af ligningslovens § 5 H allerede fordi, aktiviteten ikke erhverves af et selskab omfattet af selskabsskattelovens § 5 H.

Måtte man - mod forventning - komme frem til, at et udenlandsk sambeskattet selskab i relation til ligningslovens § 5 H er omfattet af selskabsskattelovens § 1, og måtte man yderligere komme frem til, at der er tale om overdragelse af fast driftssted til trods for at der er tale om overdragelse af en aktivitet fra et selskab til et andet indenfor samme land, vil resultatet være, at ligningslovens § 5 H skal finde anvendelse. I så fald må en fortolkning af bestemmelsen nærmest føre til, at det er uden betydning om der forelå sambeskatning med et dansk selskab på erhvervestidspunktet, eller om sambeskatningen først opstår senere. Også på dette senere tidspunkt vil man nemlig i så fald kunne sige, at aktiviteten *er erhvervet* af en skattepligtig omfattet af selskabsskattelovens § 1.