

Udskriftsdato: 27. december 2025

AFG nr 9171 af 29/01/2019 (Gældende)

Genbeskatning af underskud ved outsourcing af produktion med videre

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-1867452

Genbeskatning af underskud ved outsourcing af produktion med videre

Skatterådet bekræftede, at den påtænkte outsourcing af produktion, pakning og emballering af produkt A til brug i produkt B og tilsvarende produkter i H3-produktfamilien fremstillet af H3 Inc. (y-land) til det koncernforbundne selskab H4 (X-land) ikke kunne sidestilles med en hel eller delvis afhændelse af virksomheden i H3 Inc. (y-land) og derfor ikke udløste genbeskatning for H2 ApS efter § 15, stk. 8, i lov nr. 426 af 6. juni 2005, jf. § 33 E, stk. 2, i lovebekendtgørelse nr. 995 af 7. oktober 2004.

Skatterådsmøde 29. januar 2019 - SKM2019. 82. SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at den påtænkte outsourcing af produktion, pakning og emballering af produkt A til brug i produkt B og tilsvarende produkter i H3-produktfamilien fremstillet af H3 Inc. (y-land) til det koncernforbundne selskab H6 (x-land) ikke kan sidestilles med en hel eller delvis afhændelse af virksomheden i H3 Inc. (y-land) og derfor ikke udløser genbeskatning for H2 ApS efter § 15, stk. 8, i lov nr. 426 af 6. juni 2005, jf. § 33E, stk. 2, i lovebekendtgørelse nr. 995 af 7. oktober 2004?

Svar

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

H3 Inc. (H3) er et y-landsk indregistreret aktieselskab, som fremstiller visse produkter i form af (...) samt komponenter og relaterede forbrugsvarer i form af produkt A og D. Produkterne anvendes i (udeladt af offentliggørelsesteksten).

H3 blev stiftet af H7 Inc. i 1988, hvorefter det blev købt af H8 Inc. i 1995.

H2 ApS (H2) købte selskabet i 1998 og ejer fortsat 100 % af aktierne. H2 er det tidligere H4 A/S, der var moderselskabet i den daværende danske koncern. Med virkning fra overtagelsen af H3 i 1998 blev H3 en del af den danske sambeskatning med H2.

H2 blev i 2004 overtaget af H1 Corporation, y-land, og (udeladt af offentliggørelsesteksten). H2 valgte ikke international sambeskatning for indkomståret 2005, hvorfor selskabet blev omfattet af § 15, stk. 8, i lov nr. 426 af 6. juni 2005 om skyggesambeskatning.

Der er knyttet en genbeskatningssaldo til H3 på ca. x mio. kr. for underskud fra perioden 1998-2003. Underskuds-/genbeskatningssaldoen er ikke nedbragt, da H3 har realiseret overskud og har betalt y-landsk selskabsskat i perioden 2004-2017 med en selskabsskattesats betydeligt højere end den tilsvarende danske sats.

H3 er en højteknologisk virksomhed, hvis produkter benyttes over hele verden. Produkterne omfatter (...) samt tilhørende (...) og produkt A (udeladt af offentliggørelsesteksten). Hovedparten af selskabets produkter sælges via koncernens salgsselskaber og (udeladt af offentliggørelsesteksten).

H3's virksomhed består af udvikling, produktion og support til global markedsføring af specifikke serier af produkter, herunder primært Y-serien produkt B samt tidligere og senere versioner/Y-serier, aktuelt produkt C-serien (under et betegnet H3-produktfamilien) og de dertil hørende produkt A og produkt D

til (...). Selskabets kerneproduktlinje er (...). Produktlinjen omfattende H3-produktfamilien fremstilles på H3's faciliteter i Y og Z, y-land.

H3's samlede virksomhed kan opdeles i følgende forretningsområder:

- Forskning og udvikling (R&D)
- Produktion og montering
- Distribution
- Marketing og salg.

Den påtænkte disposition

H3 driver virksomhed inden for et stærkt konkurrencepræget marked og skal gennem optimering af funktioner og processer, herunder gennem løbende reduktion af produktionsomkostningerne, vedvarende sikre, at selskabet fortsat er konkurrencedygtigt med bl.a. andre store multinationale koncerner.

I disse overvejelser indgår hensynet til, at H3 er beliggende i Y, hvor der erfaringsmæssigt er reel risiko for såvel jordskælv som skovbrande. Med henblik på at sikre den fortsatte produktion og leveringsdygtighed, som er en nøgleparameter for H3, er det nødvendigt at supplere de nuværende produktionsfaciliteter i Y.

H3 har allerede etableret et alternativt produktionssted i form af en filial i Z, y-land til sikring af udvikling og produktion af den mere højteknologiske del af produktionen, herunder produkt D.

Det har ligeledes været overvejet at etablere et yderligere produktionssted i Danmark. I denne forbindelse anmodede H2 i 2010 om bindende svar på, hvorvidt en etablering af et yderligere produktionssted i Danmark via et fast driftssted ville udløse genbeskatning af underskud efter § 15, stk. 8, i lov nr. 426 af 6. juni 2005, jf. j.nr. (...). Ved bindende svar af 23. marts 2010 bekræftede Skatterådet, at en flytning af produktionsaktivitet vedrørende produktion af (...), som er en vigtig komponent i produkt D, til et i Danmark beliggende fast driftssted ikke ville udløse genbeskatning af underskud efter § 15, stk. 8, i lov nr. 426 af 6. juni 2005. Etableringen af det danske produktionssted blev dog af forretningsmæssige årsager ikke gennemført.

De ovenfor beskrevne etableringer har alle været knyttet til den mere højteknologiske del af produktionen, nemlig produkt D, der benyttes i H3-produktfamilien. I forlængelse heraf ønsker H3 nu at finde yderligere produktionsfaciliteter til den mere lavteknologiske del af produktionen i form af produkt A til H3-produktfamilien. Fokus er rettet mod et område med mere stabile produktionsforhold, dvs. hvor der er en lavere risiko for naturkatastrofer mv. og lavere produktionsomkostninger, samtidig med at det nødvendige tekniske minimumvidensniveau er til stede. Følgelig er der også en præference for at etablere en supplerende produktionsfacilitet for den del af den samlede virksomhed, der består i produktion, pakning og emballering, og endvidere kun den del af det samlede produkt-/instrumentsortiment, der omfatter komponenten produkt A til andre produkter i H3-produktfamilien.

H3 ønsker af en række forretningsmæssige og strategiske grunde at etablere denne afgrænsede og mere lavteknologiske del hos et koncernforbundet selskab i x-land, H6. Disse grunde omfatter blandt andet følgende:

H6s nyetablerede fabrik i x-land er specifikt bygget til blandt andet produktion af produkt A til andre af gruppens y-serier og er allerede godkendt til produktion af komponenter mv. til Y-industrien af y-lands myndighed. Det tager flere år at opnå en sådan godkendelse, og godkendelsen indebærer, at produktionsstedet er underlagt skrappe krav til produktionssikring, sikkerhed og hygiejne mv. Eksempelvis skal

y-lands myndighed på ethvert tidspunkt have adgang til at komme på kontrolbesøg ("audit") på fabrikken for at sikre, at de stillede krav overholdes.

Der vil være logistiske fordele forbundet med produktion af produkt A i x-land, da H3's salg af andre produkter som produkt A og D sker gennem H5 ApS i Danmark, der blandt andet fungerer som distributionscenter for hele H4-gruppen, inklusiv H3's salg uden for y-land mv. ("Guidance Distribution Principal").

H4-gruppen har allerede etableret anden produktion hos H6 (contract manufacturing setup).

Outsourcing er et enkelt og operationelt fleksibelt setup, da en operationel og delvis finansiell opdeling af H3 i eksempelvis et fast driftssted uden for y-land dermed ikke er nødvendig, og da der ikke vil være færre administrative byrder i form af eksempelvis behov for et separat regnskab/cost center, betaling af husleje, myndighedskontakt mv.

Som tidligere anført kan H3s samlede virksomhed opdeles i følgende forretningsområder:

- Forskning og udvikling (R&D)
- Produktion og montering
- Distribution
- Marketing og salg.

H3s produktportefølje (H3-produktfamilien) omfatter produkter, herunder produkt B samt tidligere og senere versioner, aktuelt produkt C, og de til produkterne tilhørende komponenter mv., der omfatter forbrugsvarer, eksempelvis produkt D og produkt A. En etablering af supplerende produktion af produkt A til andre produkter i H3-produktfamilien vil ikke påvirke hverken produktporteføljen eller de øvrige forretningsområder, hvorfor de resterende forretningsområder i H3 i sagens natur vil fortsætte uændret efter den påtænkte udvidelse af produktionen af produkt A til H3-produktfamilien hos H6.

Outsourcingen indebærer, at H3 udvider produktionen og produktionskapaciteten, idet den nuværende produktion og produktionskapacitet i H3 opretholdes uændret. Produktionsudstyret i y-land vil således fortsat blive anvendt til produktion af produkt A i y-land.

H3 vil bibeholde ejerskabet til produkterne og fortsætte med at fremstille produkterne (både høj- og lavteknologiske produkter) i y-land på selskabets faciliteter i Y og/eller Z, forestå produktion og samling af produkterne samt varetage forskning og udvikling i y-land. Alle immaterielle rettigheder og hertil knyttede funktioner vil således forblive hos H3 i y-land, se nærmere herom nedenfor.

Da den påtænkte outsourcing indebærer, at H6 skal levere produktionsservices til H3, skal der naturligvis fastsættes en armslængdepris herfor.

Inden for transfer pricing er der tre strukturelle muligheder for at vederlægge et koncernforbundet selskab for at udføre produktionsservices: Contract manufacturing, toll manufacturing og license manufacturing. Sidstnævnte kan afhængigt af omstændighederne være en del af eksempelvis en contract manufacturing struktur. H6 vil konkret blive vederlagt i henhold til en toll manufacturing struktur.

Nedenstående oversigt illustrerer fordeling af ansvaret for de enkelte funktioner, aktiver og relaterede risici i den påtænkte udvidelse af produktionen. Hvor der er "X" i kolonner tilhørende H6 og H3 illustreres det, at der for pågældende funktioner og aktiver er et delt ansvar. 5 krydser indikerer, at hele ansvaret ligger hos den pågældende enhed, mens en fordeling af krydser mellem de to enheder indikerer fordelingen af ansvaret mellem de to enheder (eksempelvis 1 kryds = 1/5 af ansvaret).

<u>Resume</u>	<u>H6</u>	<u>H3</u>
<u>Funktioner</u>		
Forskning og udvikling		XXXXX
Sourcing/procurement	XXX	XX
Produktion	XXXX	X
Produktionsplanlægning	XXXX	X
Kvalitetskontrol	XXXX	X
Pakning og emballering	XXXXX	
Færdigvarelogistik	XXXX	X
<u>Aktiver</u>		
Immaterielle aktiver		XXXXX
Materielle aktiver	X	XXXX
<u>Risici</u>		
Markedsrisiko		XXXXX
Forskning og udvikling		XXXXX
Produktionskapacitetsrisiko		XXXXX
Indkøbsrisiko		XXXXX
Produktionsrisiko		XXXXX
Varelagerrisiko		XXXXX
Garantirisiko		XXXXX
Debitorrisiko		XXXXX
Valutarisiko		XXXXX

Som det fremgår af ovenstående, vil alle væsentlige værdiskabende funktioner, alle immaterielle aktiver og væsentlige aktiver og alle risici fortsat henhøre under H3. Udvidelsen af produktionen hos H6 omfatter produktion, pakning og emballering af produkt A og i nogen grad produktionsplanlægning og kvalitetskontrol. De materielle aktiver (driftsmidler mv. til produktionen) vil være ejet af H6 og vil ikke hidrøre fra H3. H3 vil således bevare det fulde ejerskab og udføre alle væsentlige funktioner relateret til forskning og udvikling, immaterielle aktiver, i nogen grad sourcing og færdigvarelogistik samt alle kommercielle risici forbundet med hele produktporteføljen, herunder produkt A.

H3 har således den fulde produktrisiko under hele produktionsforløbet og det efterfølgende ejerskab til og varelagerrisikoen for de af H6 producerede produkt A.

Den påtænkte ordning indebærer en aftale om leverance af afgrænsede services relateret til produktionen og lagerføringen af produkt A til H3-produktfamilien af H6 til H3. H3 vil således fortsat eje og udføre stort set alle væsentlige funktioner relateret til samtlige immaterielle aktiver, der anvendes i forbindelse med produktionen af produkt A til H3-produktfamilien (og naturligvis også de øvrige kerneprodukter i form af andre produkter mv.), og er ansvarlig for samtlige aktiviteter relateret til forskning, udvikling, videreudvikling og videre udnyttelse af disse rettigheder.

H3 har desuden ejerskab til råvarerne samt det højteknologiske produktionsudstyr til brug for produktionen i y-land, hvorimod H6 har ejerskab til og er ansvarlig for produktionsudstyret i x-land. Der overføres ikke aktiver fra H3 til H6 i forbindelse med produktionsudvidelsen.

I sin kapacitet af producent af produkt A til H3-produktfamilien er H3 medansvarlig for indkøb, herunder forhandling og kontraktsindgåelse med leverandører, mens administration af leverancer af råvarer og halvfabrikata til H6 varetages af H6. Da H3 ikke har egne lokaler i nær tilknytning til produktionssted

og lagerfaciliteter hos H6 i x-land, varetager H6 lagerfunktionerne, herunder opbevaring og lagerføring af råvarer, halvfabrikata og færdigvarer ejet af H3 mod vederlag.

I forbindelse med selve produktionen vil H3 planlægge den fornødne produktion af produkt A til H3-produktfamilien, hvorefter H6 vil være hovedansvarlig for den detaljerede produktionsplanlægning baseret på den eksisterende produktionskapacitet, materialer til rådighed samt mandskab. H3 er ansvarlig for den efterfølgende kvalitetskontrol af færdigproducerede produkt A, og i den forbindelse er det hensigten, at H6 skal udføre den egentlige kvalitetskontrol efter udførlig instruks af H3.

H6 står herefter for pakning og emballering samt færdigvarelogistik af de færdigproducerede produkt A til H3-produktfamilien mod vederlag. H3 er således ejer af produkterne i hele produktionscyklussen. H6 bærer ingen markedsrisiko eller debitorrisiko, da selskabets rolle udelukkende er at levere de ovennævnte services til H3 mod vederlag.

H3 kan til enhver tid med et sædvanligt varsel opsige aftalen med H6 og i stedet vælge selv at udføre produktion, emballering og pakning, outsource dette til en uafhængig tredjemand eller outsource til et andet koncernforbundet selskab afhængigt af, hvad der er forretningsmæssigt hensigtsmæssigt.

Baseret på det ovenfor beskrevne, herunder de aktiviteter, som H6 skal udføre på vegne af H3, fordelingen af funktioner, aktiver og risici samt substansen i DEMPE-funktionerne, må ovenstående struktur karakteriseres som toll manufacturing.

Ved besvarelsen kan det lægges uprøvet til grund, at aftalegrundlaget vil afspejle substansen i den påtænkte outsourcing, der er et standard toll manufacturing setup, dvs. der er ikke i aftalegrundlaget - hverken eksplicit eller implicit - bestemmelser eller andet, der indebærer, at der reelt er tale om en maskeret afståelse af de afgrænsede funktioner relateret til produktion, pakning og emballering af produkt A til produkt B og andre i H3-produktfamilien.

Ved besvarelsen kan det i øvrigt lægges uprøvet til grund, at vederlæggelsen vil være på armslængdevilkår. Nærværende anmodning er således ikke en anmodning om efterprøvelse af den konkrete vederlæggelse, idet denne i stedet vil være undergivet den almindelige ligning.

Spørgers opfattelse og begrundelse

De tidligere regler om genbeskatning af underskud i ligningslovens § 33E er overført til § 15, stk. 8, i lov nr. 426 af 6. juni 2005. Det følger af disse regler, at dispositioner, der ville udløse genbeskatning efter ligningslovens § 33E, jf. lovbekendtgørelse nr. 995 af 7. oktober 2004, fortsat udløser genbeskatning, indtil genbeskatningssaldiene er udlignede.

Ligningslovens § 33E, stk. 1 og 2, var formuleret som følger, jf. lovbekendtgørelse nr. 995 af 7. oktober 2004:

”Stk. 1. Hvis et udenlandsk selskab, som udtræder af sambeskatningen efter selskabsskattelovens § 31, i sambeskatningsperioden har haft underskud, som er fradraget i andre selskabers skattepligtige indkomst, og som ikke modsvares af senere års overskud, forhøjes moderselskabets skattepligtige indkomst med et tilsvarende beløb i det indkomstår, hvor selskabet udtræder af sambeskatningen. Indgår flere selskaber fra samme land i sambeskatningen, opgøres disse selskabers indkomst samlet. Nettounderskud fordeles forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber, og nettooverskud fordeles forholdsmæssigt mellem de overskudsgivende selskaber.

Stk. 2. Stk. 1, 1. pkt., finder tilsvarende anvendelse, hvis et udenlandsk sambeskattet selskab afhænder aktier eller anparter i selskaber, hvor det direkte eller indirekte ejer mindst 25 % af aktie- eller an-

partskapitalen, eller helt eller delvis afhænder virksomheden til et koncernforbundet selskab m.v., jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2. Dette gælder dog ikke, hvis samtlige aktiver overdrages til et datterselskab omfattet af sambeskatningen, jf. selskabsskattelovens § 31, og underskuddet for det overdragende selskab efter udenlandske regler overføres til det erhvervende selskab. I så fald genbeskattes underskuddet hos det erhvervende selskab”.

Ifølge LL § 33E, stk. 2, 1. pkt., kan der således udløses genbeskatning i to situationer:

- Et udenlandsk selskab afhænder aktier eller anparter i et datterselskab, eller
- Et udenlandsk selskab helt eller delvist afhænder dets virksomhed til et koncernforbundet selskab.

I nærværende sag sker der ingen afhændelse af aktier eller anparter. Der kan derfor ikke udløses genbeskatning efter § 33E, stk. 2, 1. pkt., første led.

Der er i sagens natur ikke tale om en hel afståelse af virksomhed, da outsourcingen kun omfatter en isoleret del af produktporteføljen, nemlig komponenten produkt A til produkt B og andre i H3-produktfamilien, og kun nogle nærmere afgrænsede funktioner relateret til udvidelse af produktion, pakning og emballering af denne isolerede del af produktporteføljen.

Spørgsmålet er herefter, om den påtænkte outsourcing kan sidestilles med en delvis afståelse af virksomhed, der er omfattet af ligningslovens § 33E, stk. 2, 2. pkt. Efter vores opfattelse er svaret herpå evident nej, jf. nedenfor.

Af forarbejderne til bestemmelsen i ligningslovens § 33 E, stk. 2, fremgår:

"Der foreslås en ny bestemmelse i ligningslovens § 33 E, stk. 2, hvorefter der også finder en fuld genbeskatning sted i tilfælde, hvor et udenlandsk sambeskattet datterselskab helt eller delvist afhænder selskabets virksomhed til et koncernforbundet selskab m.v. Herved sikres, at datterselskabet ikke udskiller de sunde dele af selskabets aktiviteter, uden at en genbeskatning af fratrukne underskud finder sted."

Formålet med bestemmelsen er således at sikre, at genbeskatningen ikke omgås ved, at et sambeskattet datterselskab udskiller de sunde og overskudsgivende dele af selskabets aktiviteter til et andet selskab i koncernen, der ikke indgår i sambeskatningen, inden datterselskabet bliver overskudsgivende.

H3 har været overskudsgivende i mere end 10 år, hvilket er den direkte årsag til, at genbeskatningssaldoen ikke er blevet nedbragt (grundet den højere selskabsskattesats i y-land). De isolerede aktiviteter, som pakning, emballering og produktion udgør, er ikke de værdiskabende funktioner i H3 og er dermed ikke de funktioner/aktiviteter, der har genereret overskuddet i H3. Der er derfor ikke tale om, at outsourcingen har til formål at udskille de overskudsgivende dele af virksomheden, før datterselskabet (her H3) bliver overskudsgivende. Tværtimod forventes det, at overskuddet i H3 vil forøges som følge af outsourcingen, idet der vil opnås omkostningsbesparelser.

Videre fremgår det af cirkulære nr. 82 af 29. maj 1997 (ligningslovscirkulæret), punkt 6.5.3.4.2, at:

"Baggrunden for (ligningslovens § 33 E, stk. 2) er, at herved sikres, at datterselskabet ikke omgår genbeskatningen ved at udskille de sunde dele af selskabets aktiviteter."

Ved vurderingen af om afhændelse af aktiver i relation til ligningslovens § 33 E, stk. 2, anses for at være en hel eller delvis afhændelse af virksomhed, tages udgangspunkt i den almindelige skatteretlige forståelse af begrebet "virksomhed".

Det beror på en konkret vurdering om det, der afhændes, må anses for at være en hel eller delvis afhændelse af virksomhed.

Ligningslovens § 33 E, stk. 2, tilsigter at sikre, at genbeskatning sker forinden et datterselskab afhænder den overskudsgivende del af virksomheden til et andet selskab i koncernen, der ikke indgår i sambeskatningen. ”

Afståelses-/afhændelsesbegrebet i ligningslovens § 33 E, stk. 2, skal fortolkes i overensstemmelse med det almindelige skatteretlige afståelsesbegreb. Ifølge SKM2003. 49. LSR er det afgørende for vurderingen af, hvorvidt en virksomhed helt eller delvist er afhændet, om en konkret aktivitet er overført til et koncernforbundet selskab. Ifølge afgørelsen er det eksempelvis afgørende for vurderingen af, hvorvidt en virksomhed kan siges at være afhændet, om aktiviteten må anses for at være *overgået* fra H3 til H6.

Afståelsesbegrebet omfatter derimod ikke leje, herunder licensaftaler om overdragelse af brugsretten til immaterielle rettigheder for en tidsbegrænset periode, jf. Højesterets dom af 8. december 2003 (TfS 2004.76).

I SKM2004. 40. LR kom Ligningsrådet frem til, at der var en afgørende forskel på, hvorvidt et moderselskab varetog funktioner på vegne af et datterselskab eller om funktionen måtte anses for reelt overdraget. Hvis moderselskabet varetog funktioner på vegne af datterselskabet, så ville ændringen ikke udløse genbeskatning af underskud efter LL § 33, stk. 2, 1. pkt., 2. led, men hvis funktionen måtte anses for reelt overdraget, eksempelvis fordi datterselskabets produktion blev nedlagt og fremadrettet udelukkende skulle udføres af moderselskabet, så ville en sådan disposition udløse genbeskatning af underskud efter LL § 33, stk. 2, 1. pkt., 2. led.

I et andet eksempel, SKM2005. 340. LR, fastslog Ligningsrådet, at en udvidelse og indgåelse af agenturaftaler ikke medførte en afhændelse af retten til at fortsat at varetage samtlige de funktioner, der var omfattet af agenturaftalen, ligesom ejerskabet til de pågældende funktioner, eksempelvis kundekredsen og varelagrene heller ikke blev anset for afhændet som følge af indgåelse af agenturaftaler med moderselskabet.

I SKM2006. 455. VLR fandt Vestre Landsret om outsourcing af en funktion fra et moder- til datterselskabet, at dette: *”indebar ikke overdragelse af en virksomhed med dertil knyttet goodwill”*.

Det følger således af praksis, at det udelukkende kan udløses genbeskatning efter ligningslovens § 33 E, stk. 2, i det omfang der er tale om en reel overdragelse/afhændelse af en virksomhed, dvs. de relevante funktioner skal være effektivt og endeligt udskilt fra den oprindelige virksomhed.

I nærværende sag er der hverken formelt eller reelt tale om en afståelse af de afgrænsede funktioner relateret til produktion, pakning og emballering af produkt A til produkt B. Dermed er det centrale spørgsmål i sagen alene om en outsourcing af en isoleret del af funktionerne vedrørende et enkelt produkt i den samlede produktportefølje udgør en delvis afhændelse af virksomhed i overensstemmelse med det almindelige skatteretlige afståelsesbegreb.

Outsourcingen indebærer, at H3 udvider produktionen og produktionskapaciteten, idet den nuværende produktion og produktionskapacitet i H3 opretholdes uændret. Herudover bevarer H3 hele den eksisterende virksomhed, herunder hele produktporteføljen og de hertil knyttede funktioner samt ejerskabet og rettighederne knyttet til de isolerede funktioner, der outsources. Endvidere bevarer H3 alle funktioner, aktiver mv. knyttet til immaterielle rettigheder, samt ejerskab og risici vedrørende råvarer og færdigvarer, og H3 vil fortsat besvare og varetage samtlige værdiskabende aktiviteter i forbindelse med produktionen af produkt A til produkt B og andre instrumenter i H3-produktfamilien så som forskning og udvikling, forhandling og kontraktsindgåelse med leverandører og administration af leverancer af råvarer og halvfabrikata til H6. Der overføres hverken medarbejdere eller aktiver fra H3 til H6. H3

vedbliver således med at være den reelle producent af produkt A til produkt B eller andre instrumenter i H3-produktfamilien.

Outsourcing indebærer alene, at H6 vil udføre en serviceydelse for H3 mod vederlag, og at H3 til enhver tid med sædvanligt varsel kan opsige aftalen, således at H3 fremadrettet selv varetager hele produktionen. H3 vil således efter aftaleindgåelsen fortsat bære risici forbundet med H6s produktion produkt A såsom produktionsplanlægning, lagerføring, debitorer, garantistillelser mv.

Outsourcingen medfører ikke nogen ændring i, at H3 gennem hele produktionscyklussen vil have det fulde ejerskab til produktet, og at H3 bevarer og varetager alle funktioner relateret til salg af produkt A, når produktionen er afsluttet. H3 vil derved bevare samtlige rettigheder overfor kunder og distributører vedrørende hele produktporteføljen, herunder produkt A til produkt B samt i øvrigt bevare sine nuværende aktiviteter, der endvidere omfatter blandt andet udvikling, produktion og support til global markedsføring af produkt B og andre instrumenter i H3-produktfamilien, herunder produkt A.

Der foreligger således ikke en hel eller delvis afhændelse af hverken aktiver, aktiviteter eller virksomhed, men i stedet en outsourcing af visse rutinefunktioner mod vederlag. Outsourcingen til H6 er truffet på baggrund af forretningsmæssige overvejelser, og disse overvejelser kunne under andre omstændigheder have ført til, at H3 havde valgt at outsource funktionerne til en ekstern tredjemand, da der er tale om rutinefunktioner vedrørende pakning, emballering og produktion af lavteknologiske produkter. Outsourcingen forventes at forøge overskuddet i H3, hvilket forøger chancen for at genbeskatningssaldoen kommer til beskatning.

På baggrund af ovenstående kan den påtænkte outsourcing ikke sidestilles med en hel eller delvis afhændelse af virksomhed, hvorfor den ikke udløser genbeskatning af underskud efter LL § 33E, stk. 2, 1. pkt., 2. led, jf. lov nr. 426 af 6. juni 2005 § 15, stk. 8. Følgelig skal spørgsmålet skal besvares med ”ja”.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at den påtænkte outsourcing af produktion, pakning og emballering af produkt A til brug i produkt B og tilsvarende produkter i H3-produktfamilien fremstillet af H3 Inc. (y-land) til det koncernforbundne selskab H6 (x-land) ikke kan sidestilles med en hel eller delvis afhændelse af virksomheden i H3 Inc. (y-land) og derfor ikke udløser genbeskatning for H2 ApS efter § 15, stk. 8, i lov nr. 426 af 6. juni 2005, jf. § 33E, stk. 2, i lovbekendtgørelse nr. 995 af 7. oktober 2004.

Begrundelse

Genbeskatning af underskud fradraget efter tidligere sambeskatningsregler

Lov nr. 426 af 6. juni 2005, der indførte reglerne om obligatorisk national sambeskatning, indeholder også en bestemmelse om genbeskatning af underskud fradraget i en sambeskatning tilladt efter den tidligere affattelse af selskabsskattelovens § 31 om sambeskatning.

Dispositioner, som ville udløse genbeskatning efter reglerne i ligningslovens § 33 E, jf. lovbekendtgørelse nr. 995 af 7. oktober 2004, udløser fortsat genbeskatning, indtil genbeskatningssaldiene er udlignet. Det fremgår af § 15, stk. 8, 11. pkt., i lov nr. 426 af 6. juni 2005.

Ifølge ligningslovens § 33 E, jf. lovbekendtgørelse nr. 995 af 7. oktober 2004, forhøjes moderselskabets skattepligtige indkomst, hvis et udenlandsk selskab, som udtræder af sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31, i sambeskatningsperioden har haft underskud, som er fradraget i andre selskabers skatteplig-

tige indkomst, og som ikke modsvares af senere års overskud. Moderselskabets skattepligtige indkomst forhøjes med et tilsvarende beløb i det indkomstår, hvor selskabet udtræder af sambeskatningen.

Moderselskabets skattepligtige indkomst forhøjes tilsvarende, hvis et udenlandsk sambeskattet selskab afhænder aktier eller anparter i selskaber, hvor det direkte eller indirekte ejer mindst 25 procent af aktie- eller anpartskapitalen, eller helt eller delvis afhænder virksomheden til et koncernforbundet selskab m.v., jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2. (Skattestyrelsens understregning)

Af forarbejderne til ligningslovens § 33 E, stk. 2, fremgår, at genbeskatning ved hel eller delvis afhændelse af selskabets virksomhed skal sikre, at datterselskabet ikke udskiller de sunde dele af selskabets aktiviteter, uden at en genbeskatning af fratrukne underskud finder sted.

Der er ikke tale om, at H3 afhænder aktier eller anparter. Det er derfor et spørgsmål, om den påtænkte outsourcing af produktion, pakning og emballering af produkt A er en hel eller delvis afhændelse af virksomheden.

Afhændelse af virksomhed

Ved vurderingen af om afhændelse af aktiver i relation til ligningslovens § 33 E, stk. 2, anses for at være en hel eller delvis afhændelse af virksomhed, tages udgangspunkt i den almindelige skatteretlige forståelse af begrebet ”virksomhed”, jf. cirkulære nr. 82 af 29. maj 1992.

H3 afhænder ikke aktiver fra y-land til x-land, men ifølge SKM2004. 40. LR, der er citeret i 2009.519. SR, er det heller ikke afgørende, om der i forbindelse med overdragelsen af aktiviteten overdrages aktiver. Afgørende er i stedet, hvorvidt aktiviteten må anses for overført eller afhændet.

Det beror på en konkret vurdering om det, der afhændes, må anses for at være en hel eller delvis afhændelse af virksomhed, jf. cirkulære nr. 82 af 29. maj 1997, pkt. 6.5.3.4.2.

Outsourcingen indebærer ifølge det oplyste, at der etableres en supplerende produktion, pakning og emballering af produkt A hos det koncernforbundne selskab H6. H6 vil producere, pakke og emballere produkt A for H3, som aflønner H6 for ydelserne.

Den nuværende produktion af produkt A opretholdes uændret i y-land. Der overføres ikke medarbejdere eller aktiver fra y-land til x-land, og H3 kan til enhver tid vælge at opsigte aftalen med H6.

Praksis

Repræsentanten henviser til SKM2004. 40. LR. Ligningsrådet fandt efter en samlet konkret vurdering, at overdragelse af faktureringen, lagerfunktionen samt økonomi- og IT-funktionen ikke ville udløse genbeskatning af underskud. Derimod fandt Ligningsrådet, at overdragelsen af produktionsaktiviteten ville udløse genbeskatning efter ligningslovens § 33 E, stk. 2, uanset at der ikke blev overdraget aktiver m.v. til moderselskabet.

Repræsentanten opfatter denne afgørelse sådan, at Ligningsrådet udtalte, at der var afgørende forskel på, om der blev varetaget funktioner på vegne af et datterselskab, eller om aktiviteten måtte anses for reelt overdraget. Hvis funktionen måtte anses for reelt overdraget, eksempelvis fordi datterselskabets produktion blev nedlagt og fremadrettet udelukkende skulle udføres af moderselskabet, så ville en sådan delvis virksomhedsafhændelse udløse genbeskatning af underskud efter ligningslovens § 33 E, stk. 2, 1. pkt., 2. led.

Skattestyrelsen opfatter Ligningsrådets bindende forhåndsbesked i SKM2004. 40. LR således, at overdragelse af faktureringen, lagerfunktionen samt økonomi- og IT-funktionen ikke ville udløse genbeskatning af underskud. Overdragelse af produktionen ville derimod udløse genbeskatning af underskud.

Det fremgår således af afgørelsen, at ”overdragelsen af produktionsaktiviteten må anses for en delvis overdragelse af virksomheden”. Det var ikke afgørende, om der i forbindelse med overdragelsen af aktiviteten blev overdraget aktiver. Afgørelsen blev begrundet med, at moderselskabet efter overdragelsen skulle varetage den samme funktion, som datterselskabet tidligere varetog.

Det er derfor relevant at undersøge, om der sker overdragelse af produktion fra H3 til H6.

Den påtænkte outsourcing fra H3 til H6 indebærer, at H6 fremover skal producere produkt A til H3. Der er dog efter det oplyste ikke tale om overdragelse af en eksisterende produktion, men om etablering af en yderligere produktion. Under denne forudsætning er det Skattestyrelsens opfattelse, at H3s outsourcing ikke er sammenlignelig med situationen i SKM2004. 40. LR.

I SKM2002. 260. LR fastslog Ligningsrådet, at der var tale om, at en organisatorisk afgrænset aktivitet, som i sig selv udgjorde en selvstændig virksomhed skulle overdrages. Produktionen af produkt A til produkter i H3 produktfamilien må efter det oplyste også anses for en organisatorisk afgrænset aktivitet, som i sig selv udgør en selvstændig virksomhed adskilt fra den øvrige aktivitet i selskabet.

Det er dog oplyst, at H3 etablerer en udvidelse af produktionen, og ikke overdrager en del af den nuværende produktion. Som Skattestyrelsen forstår situationen, er det derfor hverken hele den nuværende produktion af produkt A eller en afgrænset del heraf, der fremover skal produceres i x-land.

I SKM2001. 285. LR ville et sambeskattet udenlandsk datterselskabs salg af en produktionsejendom til et koncernforbundet ejendomsselskab udløse genbeskatning i moderselskabet, jf. Ligningslovens § 33 E. Der var henset til, at den omhandlede produktionsejendom udgjorde en væsentlig del af aktiverne i det udenlandske datterselskab.

I SKM2002. 260. LR fandt Ligningsrådet, at der ville ske genbeskatning af underskud efter ligningslovens § 33 E, hvis et udenlandsk sambeskattet selskab overdrog en ejendomsadministrationsaktivitet til et datterselskab.

Ejendomsadministrationsaktiviteten udgjorde en organisatorisk afgrænset aktivitet, som i sig selv udgjorde en selvstændig virksomhed adskilt fra den øvrige aktivitet. Aktiviteten ville endvidere kunne udskilles til et datterselskab ved hjælp af fusionsskattelovens regler om skattefri tilførsel af aktiver og kunne anses som en gren af virksomheden.

I SKM2002. 260. LR forholdt Told- og Skattestyrelsen sig også til begrundelsen i SKM2001. 285. LR om, at produktionsejendommen i den sag udgjorde en væsentlig del af aktiverne.

Det var Told- og Skattestyrelsens opfattelse, at begrundelsen ikke kunne tages som udtryk for, at Ligningsrådet havde anset det som en betingelse for afhændelse af virksomhed, at ejendommen udgjorde en væsentlig del af de samlede aktiver. Begrundelsen var alene udtryk for, at det i den konkrete sag havde givet yderligere støtte til et resultat, som allerede fulgte af den fortolkning af det skatteretlige virksomhedsbegreb, som benyttes ved anvendelsen af fusionsskatteloven og lov om skattefri virksomhedsomdannelse. Ligningsrådet tiltrådte Told- og Skattestyrelsens indstilling.

På den baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke er en betingelse for at anse en overdragelse af aktivitet for en afhændelse, at den overdragne virksomhed udgør en væsentlig del af de samlede aktiver. Mere væsentligt var det, jf. SKM2002. 260. LR, om aktiviteten udgjorde en organisatorisk

afgrænset aktivitet, som i sig selv udgør en selvstændig virksomhed adskilt fra den øvrige aktivitet i selskabet. I SKM2002. 260. LR var der desuden tale om en aktivitet, der som udgangspunkt ville kunne udskilles til et datterselskab ved hjælp af fusionsskattelovens regler om skattefri tilførsel af aktiver.

Det fremgår af Den juridiske vejledning C. D. 6.2.3.1 om tilførsel af aktiver efter fusionsskatteloven, at hvis ikke hele selskabets aktiver og passiver tilføres det modtagende selskab, skal der tilføres en eller flere grene af en virksomhed. Ved en gren af en virksomhed forstås alle aktiver og passiver i en afdeling af et selskab, som ud fra et organisationsmæssigt synspunkt udgør en selvstændig bedrift, dvs. en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler. En tilførsel af aktiver skal omfatte samtlige aktiver og passiver i den virksomhed eller samtlige aktiver og passiver i den gren af virksomheden, der tilføres (Skattestyrelsens understregning).

Da H3 ikke overfører produktionsudstyr til x-land, er det ikke åbenbart, at der er tale om en aktivitet, der ville kunne udskilles efter fusionsskattelovens regler om skattefri tilførsel af aktiver. Det fremgår imidlertid af SKM2004. 40. LR, at det ikke er afgørende for vurderingen af, om der sker en delvis virksomhedsafhændelse, at der foreligger en gren af en virksomhed.

I SKM2009. 519. SR ville overførsel af en viderefaktureringsaktivitet fra et udenlandsk datterselskab til et 100 procent ejet selskab i samme land dog ikke udløse genbeskatning, selvom det var selskabets eneste aktivitet. Der lagdes bl.a. vægt på, at der ikke var ansatte i det overdragende selskab, og at den egentlige lønadministration udførtes af et revisionsfirma. Der var i den konkrete situation tale om en administrativ foranstaltning etableret af praktiske årsager, der ikke udgjorde en hel eller delvis virksomhed. Skattestyrelsen finder dog ikke, at dette kan sammenlignes med H3, der udøver virksomhed.

Spørger henviser endvidere til SKM2005. 340. LR, hvor A ejede 100 procent af aktierne i B, der lå i X-land. Produktlinjen blev produceret af B i X-land. En udvidelse og indgåelse af agenturaftaler medførte ikke en afhændelse af retten til fortsat at varetage samtlige de funktioner, der var omfattet af agenturaftalen, ligesom ejerskabet til de pågældende funktioner, herunder ejerskabet til fx kundekredsen og varelagrene, heller ikke blev anset for afhændet som følge af indgåelse af agenturaftaler med moderselskabet.

Spørger henviser herudover til SKM2003. 49. LSR, hvor et dansk moderselskab ville likvidere sine udenlandske datterselskaber, og derefter videreføre salgsaktiviteterne. Landsskatte retten fandt, at forholdet måtte sidestilles med afhændelse eller overførsel af datterselskabernes virksomhed til moderselskabet, hvilket ville udløse genbeskatning af underskud efter ligningslovens § 33 E, stk. 2 og 3.

Spørger henviser i den forbindelse videre til SKM2003. 586. HR, hvor appellantens ved tidsbegrænsede aftaler havde opnået brugsrettighederne til filmrettigheder i Danmark for en begrænset periode. Højesterets flertal fandt, at overdragelse af sådanne tidsbegrænsede brugsrettigheder for en begrænset periode ikke kunne betragtes som en "afhændelse" af tidsbegrænsede rettigheder i relation til ligningslovens § 16 F og tidligere i ligningslovens § 2, nr. 4, jf. § 15.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at overførslen af brugsrettigheder i SKM2003. 586. HR ikke er sammenlignelig med H3s etablering af et supplerende produktionssted i x-land.

Spørger henviser endelig til SKM2006. 455. VLR, der drejede sig om, hvorvidt et selskab var berettiget til at afskrive på et beløb, der var betalt i henhold til en aftale, der var indgået med et koncernforbundet selskab. Der var tale om, at et selskab overdrog gennemløbet af fuelolie til et andet selskab. Selskabet betalte i denne forbindelse for goodwill. Skattestyrelsen finder, at situationen i den nævnte afgørelse adskiller sig væsentligt fra den foreliggende situation, hvor der etableres produktion hos H6.

Skattestyrelsens opfattelse

Som sagen foreligger oplyst, etableres der et supplerende produktionssted i x-land. Der sker med etableringen i x-land en udvidelse af den samlede produktion, idet den nuværende produktion i H3 opretholdes uændret på samme niveau som hidtil med anvendelse af det samme produktionsudstyr som hidtil. Det er dermed ikke blot produktionskapaciteten, men også den faktiske produktion, der udvides i form af, at der vil blive produceret et større samlet antal produkt A.

Formålet med bestemmelsen om genbeskatning er, at datterselskabet ikke må udskille de sunde dele af selskabets aktiviteter, uden at en genbeskatning af fratrukne underskud finder sted. Der skal derfor ikke kunne overføres indkomspotentiale til et koncernforbundet selskab ved fx at flytte funktioner, aktiver eller risici til andre koncernforbundne selskaber.

Udvidelsen af produktionen hos H6 omfatter produktion, pakning om emballering af produkt A og i nogen grad produktionsplanlægning og kvalitetskontrol.

Det er desuden oplyst, at produktionsudstyret i y-land fortsat vil blive anvendt til produktion af produkt A i y-land. Det produktionsudstyr, der hidtil er anvendt til produktionen af produkt A hos H3 i y-land, anvendes derfor fortsat til den samme produktion hos H3 i y-land efter etableringen i x-land.

Det lægges til grund for Skattestyrelsens indstilling, at produktionen øges i form af produktion af et større antal produkt A, og at der ikke flyttes en del af den nuværende produktion, som opretholdes uændret.

Det lægges desuden til grund for Skattestyrelsens indstilling, at der ikke overdrages aktiver fra H3 i y-land til H6 i x-land, og at der heller ikke udlånes aktiver fra H3 i y-land til H6 i x-land.

Endelig lægges det til grund, at produktionen hos H6 alene omfatter rutinefunktioner, der ikke indeholder anvendelse af immaterielle rettigheder/ aktiver, som fx know how.

Det er på baggrund af disse oplysninger Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke sker en hel eller delvis overdragelse af virksomheden.

Transaktionen vil derfor ikke udløse genbeskatning for H2 ApS efter § 15, stk. 8, i lov nr. 426 af 6. juni 2005.

Der er ikke foretaget en vurdering af, om transaktionen sker på arms længde vilkår.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Ja”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Lov nr. 426 af 6. juni 2005 § 15, stk. 8

Stk. 8. Ophører en sambeskatning tilladt efter den hidtidige affattelse af selskabsskattelovens § 31 med et udenlandsk datterselskab i det førstkommende indkomstår, der påbegyndes den 15. december 2004 eller

senere, forhøjes moderselskabets indkomst med overskud i det udenlandske datterselskab i efterfølgende indkomstår, så længe der er en genbeskatningssaldo. Såfremt et andet datterselskab opfylder betingelserne for at have deltaget i sambeskatningen efter de hidtidige regler, finder reglerne i ligningslovens § 33 E, jf. lovbekendtgørelse nr. 995 af 7. oktober 2004, om videreførelse af genbeskatningssaldoen i dette andet datterselskab tilsvarende anvendelse, således at moderselskabet i givet fald genbeskattes af overskud i dette andet datterselskab. Ved medregningen af overskud i efterfølgende indkomstår opgøres indkomsten i overensstemmelse med skattelovgivningens almindelige regler med de undtagelser, der inden denne lov fandtes for sambeskattede selskaber. Indgår flere selskaber fra samme land, opgøres disse selskabers indkomst samlet. Underskud i efterfølgende indkomstår kan uanset ligningslovens § 15 ikke fremføres. Skat betalt til fremmed stat, Grønland eller Færøerne og danske skatter opkrævet efter selskabsskattelovens § 2 kan fradrages i den danske skat efter ligningslovens § 33, stk. 5, jf. lovbekendtgørelse nr. 995 af 7. oktober 2004. Skatteværdien af nettooverskud efter creditlempelse fordeles forholdsmæssigt mellem de overskudsgivende selskaber. Genbeskatningssaldoen opgøres pr. selskab som et beløb svarende til den i selskabsskattelovens § 17, stk. 1, nævnte procent af de genbeskatningspligtige underskud på tidspunktet for sambeskatningsophøret. Genbeskatningssaldoen nedbringes med skatteværdien af senere års overskud fratrukket creditlempelsen. Selvangivelsen skal indeholde opgørelse af genbeskatningssaldi. Selvangivne saldi udgør efter foretagelsen af en skatteansættelse en del af denne. Dispositioner, som ville udløse genbeskatning efter reglerne i ligningslovens § 33 E, jf. lovbekendtgørelse nr. 995 af 7. oktober 2004, udløser fortsat genbeskatning, indtil genbeskatningssaldiene er udlignet. Ved genbeskatningen, bortset fra genbeskatning efter § 33 E, stk. 3, medregnes en indkomst svarende til genbeskatningssaldoen divideret med den i selskabsskattelovens § 17, stk. 1, nævnte procent, der gælder for det indkomstår, hvor genbeskatningen sker. For så vidt angår underskud, der er fradraget i andre selskabers skattepligtige indkomst for indkomståret 1992 og senere indkomstår, som er påbegyndt den 6. december 1995 eller tidligere, finder § 33 E som indsat ved lov nr. 219 af 3. april 1992 og som ændret ved § 3 i lov nr. 312 af 17. maj 1995, fortsat anvendelse. For transaktioner, som udløser genbeskatning vedrørende underskud, der er fradraget i andre selskabers skattepligtige indkomst i indkomstår påbegyndt den 6. december 1995 eller tidligere, kan selskabet vælge at anvende § 33 E som affattet ved § 2, nr. 12, i lov nr. 487 af 12. juni 1996. (Skattestyrelsens understregning)

Ligningslovens § 33 E, stk. 1 og 2, i LBK nr. 995 af 7. oktober 2004

Hvis et udenlandsk selskab, som udtræder af sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31, i sambeskatningsperioden har haft underskud, som er fradraget i andre selskabers skattepligtige indkomst, og som ikke modsvares af senere års overskud, forhøjes moderselskabets skattepligtige indkomst med et tilsvarende beløb i det indkomstår, hvor selskabet udtræder af sambeskatningen. Indgår flere selskaber fra samme land i sambeskatningen, opgøres disse selskabers indkomst samlet. Nettounderskud fordeles forholdsmæssigt mellem de underskudsgivende selskaber, og nettooverskud fordeles forholdsmæssigt mellem de overskudsgivende selskaber.

Stk. 2. Stk. 1, 1. pkt., finder tilsvarende anvendelse, hvis et udenlandsk sambeskattet selskab afhænder aktier eller anparter i selskaber, hvor det direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktie- eller anpartskapitalen, eller helt eller delvis afhænder virksomheden til et koncernforbundet selskab m.v., jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2. Dette gælder dog ikke, hvis samtlige aktiver overdrages til et datterselskab omfattet af sambeskatningen, jf. selskabsskattelovens § 31, og underskuddet for det overdragende selskab efter udenlandske regler overføres til det erhvervende selskab. I så fald genbeskattes underskuddet hos det erhvervende selskab. (Skattestyrelsens understregninger)

Cirkulære nr. 82 af 29. maj 1997, pkt. 6.5.3.4.2

(...)

Baggrunden for denne bestemmelse er, at herved sikres, at datterselskabet ikke omgår genbeskatningen ved at udskille de sunde dele af selskabets aktiviteter.

Ved vurderingen af om afhændelse af aktiver i relation til ligningslovens § 33 E, stk. 2, anses for at være en hel eller delvis afhændelse af virksomhed, tages udgangspunkt i den almindelige skatteretlige forståelse af begrebet »virksomhed«.

Det beror på en konkret vurdering om det, der afhændes, må anses for at være en hel eller delvis afhændelse af virksomhed.

Ligningsloven § 33 E, stk. 2, tilsigter at sikre, at genbeskatning sker forinden et datterselskab afhænder den overskudsgivende del af virksomheden til et andet selskab i koncernen, der ikke indgår i sambeskatningen.

(...)

Forarbejder

Bemærkninger til § 15, stk. 8, i lov nr. 426 af 6. juni 2005

I de gældende regler kan moderselskabet bringe sambeskatningen til ophør ved at give meddelelse herom til skattemyndigheden senest inden udløbet af fristen for rettidig selvangivelse for det indkomstår, i hvilket særbeskatning ønskes påbegyndt. På tilsvarende vis kan moderselskabet bringe medregning af overskud i et udenlandsk selskab til ophør mod fuld genbeskatning af genbeskatningssaldoen. Ved fuld genbeskatningen medregnes en indkomst svarende til genbeskatningssaldoen divideret med den i selskabsskattelovens § 17, stk. 1, nævnte procent.

Dispositioner, der ville udløse genbeskatning efter ligningslovens § 33 E, udløser efter overgangsreglen fuld genbeskatning af selskabets genbeskatningssaldo. Opfylder det udenlandske selskab ikke længere betingelserne for sambeskatning efter de hidtidige regler, fordi moderselskabet ikke længere ejer alle aktierne i selskabet, men fortsat har bestemmende indflydelse på datterselskabet, udløses der fuld genbeskatning af det pågældende selskabs genbeskatningssaldo. Ved salg af aktier i datterselskabet til uafhængig tredjemand, således at moderselskabet m.fl. ikke længere har bestemmende indflydelse, er genbeskatningen dog begrænset efter § 33 E, stk. 3, til – som udgangspunkt – likvidationsfortjenesten. Underskud, der ikke bliver genbeskattet efter § 33 E, stk. 3, kan efterfølgende blive genbeskattet, jf. § 33 E, stk. 4 og 5. (Skattestyrelsens understregning)

Bemærkninger til ligningslovens § 33 E, stk. 2, - Lov nr. 487 af 12. juni 1996 (L 118 1995-96)

(...)

Der foreslås en ny bestemmelse i ligningslovens § 33 E, stk. 2, hvorefter der også finder en fuld genbeskatning sted i tilfælde, hvor et udenlandsk sambeskattet datterselskab helt eller delvist afhænder selskabets virksomhed til et koncernforbundet selskab m.v. Herved sikres, at datterselskabet ikke udskiller de sunde dele af selskabets aktiviteter, uden at en genbeskatning af fratrukne underskud finder sted.

(...)

Praksis

Den juridiske vejledning C. D. 3.4.4⁻

(...)

Dispositioner der udløser fuld genbeskatning

(...)

Datterselskabets salg af aktier eller virksomhed:

Hvis betingelserne for sambeskatning efter de hidtidige sambeskatningsregler i SEL § 31 og det tilhørende sambeskatningscirkulære, TSS-cirkulære 2004-42, er opfyldt, men det udenlandske datterselskab

- afhænder aktier eller anparter i selskaber, hvor det direkte eller indirekte ejer mindst 25 pct. af aktie- eller anpartskapitalen, eller
- helt eller delvis afhænder virksomheden til et koncernforbundet selskab

udløses der også fuld genbeskatning af genbeskatningssaldoen for det udenlandske datterselskab. Se dagældende LL § 33 E, stk. 2, 1. pkt. i lovbekendtgørelse nr. 995 af 7. oktober 2004 og § 15, stk. 8, 12. pkt. i lov nr. 426 af 6. juni 2005.

(...)

Den juridiske vejledning C. D. 6.2.3.1 Gren af en virksomhed

(...)

Definition

(...)

Ved en gren af en virksomhed forstås alle aktiver og passiver i en afdeling af et selskab, som ud fra et organisationsmæssigt synspunkt udgør en selvstændig bedrift, dvs. en samlet enhed, der kan fungere ved hjælp af egne midler.

(...)

Samtlige aktiver og passiver

En tilførsel af aktiver skal omfatte samtlige aktiver og passiver i den virksomhed eller samtlige aktiver og passiver i den gren af virksomheden, der tilføres.

Tilførsel af en (gren af en) virksomhed, hvortil der er knyttet goodwill eller andre immaterielle aktiver, skal derfor også omfatte de immaterielle aktiver, der er knyttet til (grenen af) virksomheden.

SKM2009. 519. SR⁻

Skatterådet bekræfter, at overførsel af en viderefaktureringsaktivitet vedrørende lønadministration fra et 100 %-ejet, udenlandsk datterselskab til et 100 %-ejet, nystiftet administrationsselskab i samme land, ikke vil udløse genbeskatning af underskud i det udenlandske datterselskab, jf. ligningslovens § 33 E, stk. 2, jf. lov nr. 426 af 6. juni 2005 § 15, stk. 8. Viderefaktureringsaktiviteten er selskabets eneste aktivitet.

SKM2006. 455. VLR⁻

Sagen drejer sig om, hvorvidt sagsøgeren var berettiget til at foretage afskrivning på et beløb, der var betalt i henhold til en med et koncernforbundet selskab indgået aftale. Sagsøgeren gjorde i første række gældende, at der ved aftalen var erhvervet skattemæssig goodwill, subsidiært at der var tale om en indtjeningsrettighed, som der kunne afskrives på i henhold til afskrivningslovens § 40, stk. 2, eller statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Landsretten udtalte, at den omstændighed, at det koncernforbundne selskab lod sagsøgeren udføre de funktioner, der tidligere var knyttet til den omhandlede olie-gennemløbsvirksomhed, mod vederlag, ikke indebar overdragelse af en virksomhed med dertil knyttet goodwill. Landsretten bemærkede herved, at gennemløbsvirksomheden blev nedlagt, at der ikke blev overført personale og aktiver, at der heller ikke blev afstået kunder, forretningsforbindelser eller lignende, og at der reelt forelå et tjenesteforhold, hvorfor der ikke var grundlag for at indrømme sagsøgeren afskrivningsret for goodwill.

Landsretten fandt heller ikke, at der var tale om erhvervelse af indtjeningsrettigheder, der kunne give grundlag for afskrivningsret i medfør af afskrivningslovens § 40, stk. 2, eller statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Ministeriets frifindelsespåstand blev herefter taget til følge.

SKM2005. 340. LR⁻

Ligningsrådet blev spurgt om, hvorvidt det kunne tiltrædes, at udvidelse henholdsvis indgåelse af nogle agenturaftaler ikke medførte hel eller delvis overdragelse af virksomheden i datterselskabet B, der ville udløse fuld genbeskatning efter LL § 33 E, stk. 2. På baggrund af oplysningerne om indholdet af de påtænkte agenturaftaler, fandt Ligningsrådet, at B ikke med udvidelsen henholdsvis indgåelsen af agenturaftalerne havde afhændet retten til at fortsat at varetage samtlige de funktioner, der var omfattet af agenturaftalen, ligesom B ej heller havde afhændet ejerskabet til de pågældende funktioner, herunder ejerskabet til eksempelvis kundekredsen og varelagrene. Ligningsrådet fandt følgelig, at udvidelsen henholdsvis indgåelsen af agenturaftalerne ikke i sig selv indebar en hel eller delvis afhændelse af virksomheden i B. I forbindelse med udvidelsen af den ene agenturaftale ville en del af eksportsalgsapparatet blive flyttet fra agenturgiveren, dvs. datterselskabet B, til agenten, dvs. moderselskabet A. Ligningsrådet fandt, at flytningen af en del af eksportsalgsapparatet ikke kunne anses for en forudsætning for og dermed en integreret del af udvidelsen af agenturaftalen. Flytningen af en del af eksportsalgsapparatet var derimod en selvstændig disposition. På baggrund af oplysningerne i sagen, herunder blandt andet de pågældende medarbejders arbejdsfunktioner, fandt Ligningsrådet, at flytningen af de pågældende medarbejdere ikke kunne sidestilles med en delvis virksomhedsafhændelse. Ligningsrådet kunne følgelig tiltræde, at de pågældende dispositioner ikke udløste genbeskatning af underskud efter LL § 33, stk. 2. Endvidere blev Ligningsrådet spurgt om, hvorvidt det kunne tiltrædes, at indgåelse af udvidet agenturaftale mellem datterselskabet B og moderselskabet A ikke medførte fast driftssted i Danmark for B. Ligningsrådet afviste at besvare spørgsmålet, da dette ikke kunne besvares med den fornødne grad af sikkerhed.

SKM2004. 40. LR⁻

Ligningsrådet blev spurgt om, hvorvidt overdragelse af henholdsvis faktureringen, lagerfunktionen, økonomi- og IT-funktionen samt produktionsaktiviteten fra nogle sambeskattede datterselskaber til moderselskabet ville udløse genbeskatning af underskud efter ligningslovens § 33 E, stk. 2. Ligningsrådet fandt efter en samlet konkret vurdering, at overdragelse af faktureringen, lagerfunktionen samt økonomi- og IT-funktionen under de givne omstændigheder ikke ville udløse genbeskatning af underskud. Derimod fandt Ligningsrådet, at overdragelsen af produktionsaktiviteten ville udløse genbeskatning af underskud efter ligningslovens § 33 E, stk. 2, uanset at der ikke blev overdraget aktiver m.v. til moderselskabet.

SKM2003. 586. HR⁻

Sagen vedrørte spørgsmålet om afskrivning på filmrettigheder. Appellanten havde ved tidsbegrænsede aftaler opnået brugsrettighederne til filmrettigheder i Danmark for en begrænset periode. Højesterets flertal fandt, at overladelse af sådanne tidsbegrænsede brugsrettigheder ikke kunne betragtes som en "afhændelse" af tidsbegrænsede rettigheder i den forstand, hvori dette udtryk benyttes i ligningslovens §

16 F og – tidligere – i ligningslovens § 2, nr. 4, jf. § 15. Højesterets flertal fandt endvidere, at de beløb, som appellant i de i sagen omhandlede indkomstår havde betalt for brugsrettighederne, måtte anses for ”anvendt” til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten og således var fradragsberettiget som driftsomkostninger i de pågældende indkomstår.

SKM2003. 49. LSR–

Et dansk moderselskab ønskede at lividere sine udenlandske datterselskaber, der alene drev salgsvirksomhed med koncernens produkter. Moderselskabet ville efter likvidationerne videreføre salgsaktiviteterne primært ved at tilknytte datterselskabernes ansatte som selvstændige handelsagenter. Landsskatteretten fandt, at forholdet måtte sidestilles med afhændelse eller overførsel af datterselskabernes virksomhed til moderselskabet, hvilket ville udløse fuld genbeskatning af underskud efter ligningslovens § 33 E, stk. 2 og 3.

SKM2002. 260. LR–

Et udenlandsk sambeskattet selskab fungerede primært som holdingselskab for andre udenlandske datterselskaber, men havde også en ejendomsadministrationsaktivitet, som selskabet ønskede at overdrage til et nystiftet datterselskab. Ligningsrådet fandt, at overdragelsen ville udløse genbeskatning af underskud efter ligningslovens § 33 E.

SKM2001. 285. LR–

Et moderselskab ønskede i en bindende forhåndsbesked Ligningsrådets stillingtagen til, hvorvidt selskabets sambeskattede udenlandske datterselskabs salg af sin produktionsejendom til et koncernforbundet ejendomsselskab ville udløse genbeskatning i moderselskabet af tidligere fratrukne underskud hidrørende fra det udenlandske datterselskab, jf. Ligningslovens § 33 E. Ligningsrådet besvarede spørgsmålet bekræftende.