Skatteudvalget
(Alm.del - bilag 243) JCJ/uk
Markedsudvalget
(Alm.del - bilag 477)

FOLKETINGETS SKATTEUDVALG

Christiansborg, den 6. juni 1990.

Folketingets Markedsudvalg,
her.

I skrivelse af 20. december 1989 (Markedsudvalget Alm.del - bilag 217, Skatteudvalget Alm.del - bilag 72) har Markedsudvalget anmodet Skatteudvalget om en udtalelse vedrørende et notat fra Skatteministeriet af 11. december 1989 om forslag til fusionsdirektiv, moder-/datterselskabsdirektiv og voldgiftskonvention/direktiv.

De tre direktiver omhandler skattemæssige foranstaltninger til fremme af virksomhedssamarbejde i EF.

Skatteudvalget har tidligere ved skrivelser af henholdsvis 17. juli og 31. oktober 1984 udtalt sig om de ovenfor nævnte direktivforslag.

Udvalget har behandlet sagen i en række møder og har herunder stillet spørgsmål til skatteministeren, som denne har besvaret skriftligt. Udvalget har endvidere stillet spørgsmål til økonoministeren, som denne har besvaret i et samråd.

En række af udvalgets spørgsmål til skatteministeren og dennes besvarelse heraf er optrykt som bilag. På denne baggrund skal udvalget oplyse følgende:

I. Vedrørende forslaget til fusionsdirektiv.

Et flertal (Socialdemokratiets, Det Konservative Folkepartis, Venstres, Det Radikale Venstres, Centrum-Demokraternes og Kristeligt Folkepartis medlemmer af udvalget) finder, at Danmark bør tilslutte sig det foreliggende forslag til fusionsdirektiv. De ude-

stående spørgsmål er uden stor betydning for Danmark, hvorfor Danmark bør tilslutte sig de løsninger på de udestående spørgsmål, som de øvrige medlemsstater kan blive enige om.

Det Konservative Folkepartis, Venstres, Det Radikale Venstres, Centrum-Demokraternes og Kristeligt Folkepartis medlemmer af udvalget) bemærker, at en gennemførelse af fusionsdirektivet vil medføre en skatteudskydelse i tilfælde, hvor et dansk selskab ophører ved fusion med et selskab i et andet EF-land. Denne skatteudskydelse svarer til den skatteudskydelse, der i dag sker efter den gældende danske fusionslov ved fusion mellem 2 danske selskaber eller ved fusion mellem et dansk selskab og et udenlandsk selskab, hvor det er det udenlandske selskab, der ophører. Det vil være urimeligt at beskatte i det tilfælde, hvor det danske selskab ophører ved fusionen med det udenlandske selskab. Det danske selskabs virksomhed fortsætter jo i form af et dansk fast driftssted af det udenlandske fortsættende selskab, og der fremkommer ved fusionen ikke midler til betaling af et skattetilsvar som følge af fusionen.

Partierne bemærker videre, at udviklingen hen mod gennemførelsen af Det Indre Marked har medført, at det må anses for nødvendigt at få gennemført fælles regler bl.a. for fusioner m.v. mellem selskaber, der er hjemmehørende i forskellige medlemslande.

Formålet med Det Indre Marked kan næppe opnås, så længe der er hindringer som de foreliggende for den frie bevægelighed for varer, tjenesteydelser og kapital.

En gennemførelse af forslaget til fusionsdirektiv vil ikke alene være til fordel for udenlandske selskaber, der ønsker at fusionere med danske selskaber, hvor de danske selskaber ophører ved fusionen. En vedtagelse vil også være til fordel for danske selskaber, der ønsker at fusionere med udenlandske selskaber, hvor de udenlandske selskaber ophører ved fusionen.

Et <u>mindretal inden for flertallet</u> (Socialdemokratiets medlemmer af udvalget) bemærker, at fusionsdirektivet giver adgang til fusion af selskaber på tværs af de nationale grænser. Herefter rejser sig spørgsmålet om, hvorvidt der kan ske en udhuling af de dan-

ske beskatningsregler ved en kombination med udenlandske beskatningsregler og ved vanskeligere kontrolforhold.

Udgangspunktet for bedømmelsen af direktivforslaget må herefter være for det første en klarlæggelse af, på hvilke områder der skal ske indførelse af nye beskatningshjemler i dansk ret og af, hvorledes disse skal anvendes tillige med anvendelsen af eksisterende, men endnu ikke anvendte hjemler til dansk beskatning.

For det andet må der lægges vægt på at iværksætte initiativer med henblik på at skabe minimumsbestemmelser om skattekontrol på tværs af de nationale grænser. Sådanne initiativer skal ses i sammenhæng med ændring af de europæiske dobbeltbeskatningsoverenskomster i retning af afvikling af eksemption, indførelse af kreditregel samt indførelse af en generel subsidiær beskatningsklausul som bl.a. kendes fra den danske dobbeltbeskatningsoverenskomst med Storbritannien.

Disse spørgsmål har været drøftet med regeringen.

Socialdemokratiet lægger vægt på:

at der er dansk hjemmel til ved fusioner omfattende selskaber, der ejer skibe eller fly:

1. at gennemføre fuld dansk beskatning af et dansk ophørende selskab, der ikke omdannes til et fast driftssted,

2. at gennemføre dansk beskatning af det til et fast driftssted omdannet ophørende dansk selskab for så vidt angår driftsstedets indkomster og de kapitalgevinster, der fremkommer ved driftsstedets afståelse af skibe eller fly efter fusionen, og

3. at gennemføre dansk beskatning af kapitalgevinster ved afståelse af skibe og fly i forbindelse med fusionen, såfremt det ophørende danske selskabs skibe eller fly ikke drives af det faste driftssted i Danmark,

at regeringen i forbindelse med behandlingen af direktivforslaget vil sikre, at Danmark vil have den ovenfor nævnte beskatningsret efter en eventuel vedtagelse af direktivforslaget,

at liberale erhverv drevet i selskabsform behandles efter reglerne om fast driftssted,

at § 5 A i lov om særlig indkomstskat m.v. er i overensstemmelse med OECD-modellens art. 13, hvoroverfor der ikke er taget forbehold fra noget medlemsland,

at regeringen i forbindelse med behandlingen af direktivforslaget vil sikre, at lande, hvormed Danmark har afsluttet dobbeltbeskatningsoverenskomster forud for OECD-modellens tilblivelse (Frankrig, Holland, Irland og Vesttyskland), anerkender OECD-modellen art. 13 og bemærkningerne hertil, og således også anerkender anvendelsen af § 5 A i lov om særlig indkomstskat m.v.

Regeringen har tilkendegivet, at dette er tilfældet.

Især bemærkes vedrørende selskaber, der ejer skibe eller fly, at regeringen har anmodet Kommissionen og Rådet om en bekræftelse af den danske fortolkning af direktivforslaget, og at det er en forudsætning for dansk tiltræden til fusionsdirektivet, at denne fortolkning indføres i Rådets mødeprotokol.

Socialdemokratiet har endvidere ved sin indstilling lagt vægt på, at regeringen har tilkendegivet, at der efter dens bedste opfattelse ikke vil kunne opstå andre beskatningsproblemer end de under udvalgsbehandlingen rejste som en konsekvens af en eventuel vedtagelse af direktivforslaget.

Socialdemokratiet vil, såfremt det viser sig i den danske praksis, der måtte udvikle sig efter ikrafttrædelsen af direktivet, at der er behov for etablering af nye eller udvidelse af eksisterende danske beskatningshjemler, medvirke positivt til at gennemføre de nødvendige lovændringer for at imødegå skatteunddragelse eller utilsigtet skatteudskydelse.

Socialdemokratiet og regeringen er enige om, at der i forbindelse med gennemførelsen af fusionsdirektivet:

- skal forhandles om udformningen af en regel, hvorefter der kan ske genbeskatning af underskud i et dansk firmas udenlandske faste driftssted, når underskuddet har været fratrukket hos det

danske firma, og det faste driftssted er beliggende i et land, med hvilket Danmark har en dobbelsbeskatningsaftale, hvis lempelse er baseret på eksemptionsmetoden,

- at § 5 A i lov om særlig indkomstskat m.v. skal finde anvendelse ved behandlingen af beskatningsforholdene ved fusioner omfattet af direktivforslaget, og
- at fornøden dansk hjemmel er til stede i skattekontrollovens § 6 for at indfordre alt regnskabsmateriale med bilag og andre dokumenter, der kan have betydning for skatteligningen af et udenlandsk selskabs herværende filial. Hjemmelen gælder direkte kun for så vidt det pågældende materiale befinder sig her i landet. Hvis sådant materiale alene befinder sig i udlandet, kan det dog indfordres, såfremt det følger af en aftale mellem Danmark og det pågældende udland om bistand i skattesager, og der også efter det pågældende udlands skattelovgivning er hjemmel til at indfordre sådan regnskabsdokumentation. Muligheden begrænses således ikke af den nævnte danske hjemmel.

Et mindretal (Socialistisk Folkepartis medlemmer af udvalget) ønsker at udtale følgende:

SF må advare regeringen imod direktivforslaget som sikrer, at der ikke sker beskatning af den værdistigning, der kan konstateres, når formuegoder ved fusion skifter ejer fra det selskab, der ophører, til det fortsættende selskab. SF har også i dansk skattelovgivning stemt imod denne type sucessionsregler.

Ved fusion med et udenlandsk selskab beholder den stat, hvor det ophørende selskab var hjemmehørende, beskatningsretten, men det er særdeles simpelt at lade værdierne sive ud af selskabet uden om beskatningen, og effektiv kontrol må anses for en umulighed. Beskatningsretten må derfor anses for i praksis at være retværdiløs, idet SF dog erkender, at de betingelser, der opstilles af Socialdemokratiet, er skridt i den rigtige retning, omend efter vor opfattelse utilstrækkelige. Derfor advarer SF imod direktivforslaget.

Et andet mindretal (Fremskridtspartiets medlem af udvalget) kan bifalde Kommissionens oprindelige forslag om EF-skatteregler ved fusion m.v., men må reservere partiets endelige stillingtagen, indtil der foreligger et endeligt forslag. Det foreløbige resultat af den langstrakte behandling har jo været, at ECOFIN-rådsmødet den 19. juni 1989 ikke kunne enes om nogen fælles udformning.

Fremskridtspartiet tilråder derfor, at den danske regering på det kommende ECOFIN-møde, stiller sig i en venteposition og umiddelbart efter mødet fremsender et udførligt referat af mødets forløb til Markedsudvalget, bilagt en samlet oversigt over, hvordan hele sagen står.

II. Ad forslaget til moder-/datterselskabsdirektiv.

Et flertal (Socialdemokratiets, Det Konservative Folkepartis, Venstres, Det Radikale Venstres, Centrum-Demokraternes og Kristeligt Folkepartis medlemmer af udvalget) finder, at Danmark bør tilslutte sig det foreliggende forslag til moder-/datterselskabsdirektiv.

De fleste af de udestående spørgsmål er uden stor betydning for Danmark, hvorfor Danmark bør tilslutte sig de løsninger på de udestående punkter, som de øvrige medlemsstater kan blive enige om.

Uden at gøre det til nogen betingelse, bør Danmark dog støtte Hollands og Tysklands opfattelse om, at England ikke må nedsætte den skattegodtgørelse, som England skal yde efter overenskomst med en procentdel af udbytte.

Et mindretal (Socialistisk Folkepartis medlemmer af udvalget) må advare imod direktivet. Problemet er, at udlodning af udbytte fra et datterselskab til et moderselskab ikke må udløse skat andet end i datterselskabsstaten. Udbytter skal således skattefrit kunne udloddes, idet moderselskabet ikke skal beskattes heraf.

Men et multinationalt selskab kan i praksis aflejre over-

skudet i det land, der har den laveste skat. Reglen giver altså vilkårlige muligheder for at flytte skatten derhen, hvor man ønsker det. Denne mulighed har man allerede i et vist omfang - men altså kun i et vist omfang - i dag.

Vedtages forslaget, vil det i modstrid med løfterne forud for folkeafstemningen om den såkaldte EF-pakke, nødvendiggøre fælles beskatningsregler for selskaber i EF-landene.

Et andet mindretal (Fremskridtspartiets medlem af udvalget) anbefaler regeringen på det kommende ECOFIN-møde at stemme ja til det foreliggende skatteforslag om moder-/datterselskabsdirektiv. Uden at gøre det til nogen betingelse for tilslutning foretrækker Fremskridtspartiet den udformning, hvorefter England afskæres fra at nedskære landets forpligtelser til at yde skattegodtgørelse.

III. Ad forslag til voldgiftskonvention

Et flertal (Socialdemokratiets, Det Konservative Folkepartis, Socialistisk Folkepartis, Venstres og Det Radikale Ventres, Centrum-Demokraternes og Kristeligt Folkepartis medlemmer af udvalget) finder, at Danmark bør tilslutte sig det foreliggende voldgiftsforslag. Dog skal Danmark kun tilslutte sig forslaget, hvis det gennemføres som en tidsbegrænset konvention.

De fleste af de udestående spørgsmål er uden stor betydning for Danmark, hvorfor Danmark bør tilslutte sig de løsninger på de udestående punkter, som de øvrige medlemsstater kan blive enige om.

Uden at gøre det til nogen betingelse, bør Danmark dog støtte Englands holdning, om at kulbringeområdet skal holdes uden for Voldgiftskonventionen.

Et mindretal inden for flertallet (Socialistisk Folkepartis medlemmer af udvalget) lægger afgørende vægt på, at forslaget gennemføres som en konvention, der i sin form ikke vanskeliggør

tilslutning hertil fra Grønland, Færøerne og en række andre lande uden for EF.

Den 31. oktober 1984 tilkendegav et flertal bestående af Socialdemokratiets, Socialistisk Folkepartis og Det Radikale Venstres medlemmer af udvalget at flertallet finder, "at regeringen forud for den endelige beslutning bør undersøge, om de grønlandske og færøske myndigheder vil være indstillet på at tiltræde konventionen, ligesom EF bør rette henvendelse til en række lande uden for EF, herunder de nordiske, så det sikres, at konventionsudkastet ikke indeholder formuleringer, der kan vanskeliggøre en tilslutning fra disse landes side."

Som det fremgår af svarene på spørgsmål 54 og 55 har regeringen intet foretaget sig for at opfylde pålægget. Mindretallet skal på det skarpeste påtale, at regeringen sidder et pålæg fra et flertal i et folketingsudvalg overhørigt.

Et mindretal (Fremskridtspartiets medlem af udvalget) anbefaler regeringen på det kommende ECOFIN-møde at stemme ja til forslaget om en EF-voldgiftsordning i sager om overskudsfordelinger mellem koncernselskaber i den udformning, der - inden for den ramme, der blev fastsat på ECOFIN-mødet den 19. juni 1989 - kan opnås flertal for. Fremskridtspartiet vil foretrække, at der ikke indsættes tidsbegrænsninger i reglerne, og at kulbrinteområdet ikke undtages. Fremskridtspartiet foretrækker et direktiv fremfor en konvention.

P. u. v.

Stavad,
formand.

Til
Folketingets Markedsudvalg,
kopi til økonomiministeren og skatteministeren.

Bilag

Nogle af udvalgets spørgsmål til skatteministeren og dennes besvarelse heraf.

Spørgsmål Har forslaget til voldgiftskonvention/direktiv været drøftet med de grønlandske og færøske myndigheder?

Spørgsmål Har forslaget til voldgiftskonvention/direktiv været forhandlet med EFTA-landene og eventuelt andre 3. lande?

Svar: Embedsmænd fra Skatteministeriet har redegjort for hovedindholdet af EF-forslaget til voldgiftskonvention/direktiv på flere møder med embedsmænd fra de andre nordiske lande.

Skatteministeriet har ikke forhandlet forslaget med embedsmænd fra Færøerne og Grønland.

Forslaget har - efter de oplysninger, som Skatteministeriet er i besiddelse af - ikke været drøftet eller forhandlet med andre parter end EF's medlemsstater.

Spørgsmål Ministeren bedes oplyse, om begrebet "fast sted" (liberale erhverv) er omfattet af definitionen på "fast driftssted"?

Svar: Begrebet fast driftssted bruges ved fastlæggelsen af beskatningsret i tilfælde, hvor et foretagende, som er hjemmehørende i en stat, driver erhvervsvirksomhed i en anden stat. Efter artikel 7 i OECD's model til dobbeltbeskatningsoverenskomster må den anden stat nemlig kun beskatte den del af foretagendets indkomst, som er oppebåret gennem et fast driftssted i denne anden stat.

Fast driftssted er defineret i modellens artikel 5, hvor det er nævnt, at det navnlig omfatter bl.a. (a) et sted, hvorfra et foretagende ledes, (b) en filial, (c) et kontor, (d) en fabrik og (e) et værksted.

Begrebet fast sted bruges ved fastlæggelsen af beskatningsret i tilfælde, hvor en person, som er hjemmehørende i en stat, modtager indkomst ved frit erhverv eller ved andet arbejde af selvstændig karakter fra kilder i en anden stat. Efter artikel 14 i OECD-modellen må den anden stat nemlig kun beskatte den del af personens indkomst, som kan henføres til et fast sted der til stadighed står til rådighed for ham i den anden stat med henblik på udøvelsen af hans virksomhed. Udtrykket frit erhverv omfatter navnlig selvstændighed videnskabelig, litterær, kunstnerisk, uddannende eller undervisende virksomhed samt selvstændig virksomhed som læge, advokat, ingeniør, arkitekt, tandlæge og revisor.

I modellens kommentarer til artikel 14 nævnes det, at artiklerne 7 og 14 er baseret på samme principper.

Det nævnes videre, at en person, der udøver frit erhverv, sandsynligvis ikke i almindelighed har lokaler i nogen anden stat end i den, hvor han er hjemmehørende, men hvis der i en anden stat er et center for virksomhed af fast eller vedvarende karakter, skal denne stat være berettiget til at beskatte den pågældendes virksomhed.

Det nævnes også, at frit erhverv ikke omfatter arbejde, der udøves i et ansættelsesforhold.

Fusionsdirektivet skal kun omfatte fusion eller spaltning m.v. mellem selskaber, som nævnt i bilaget til forslaget.

Liberalt erhverv udøves i almindelighed som selvstændig erhvervsvirksomhed, d.v.s. ikke i selskabsform. Der kan ikke - hverken efter reglerne i den gældende fusionslov eller i forslaget til fusionsdirektiv - ske fusion af liberale erhvervsvirksomheder, der ikke drives i selskabsform.

I de tilfælde, hvor liberalt erhverv drives i form af selskaber, kan der ske fusion. I så fald bruges imidlertid ikke reglerne om liberalt erhverv og fast sted, men reglerne om fast driftssted.

Spørgsmål Ministeren bedes oplyse, hvorledes skibe behandles i relation til driftsstedsproblematikken.

Skibe behandles i dag særegnet med hensyn til ophør m.v.

Svar. EF's forslag til fusionsdirektiv medfører, at to selskaber i to medlemsstater skal kunne fusionere, uden at den stat, hvor det ophørende selskab var hjemmehørende, skal opgive sin beskatningsret. Det ophørende selskab skal omdannes til et fast driftssted af det fortsættende selskab og dette faste driftssted skal ligge i samme stat som det ophørende selskab, således at denne stat kan fortsætte med at beskatte overskuddet i det faste driftssted og fortjenesten ved afståelse af aktiverne i det faste driftssted.

Hvis det ophørende selskab har aktiver, som ikke indgår i et fast driftssted i samme stat, kan det ophørende selskabs hjemstat beskatte det ophørende selskab af fortjenesten ved overdragelsen af disse aktiver til det fortsættende selskab.

Disse regler følger af forslagets artikel 4, hvor det nævnes, at fusionen ikke må medføre nogen skat på kapitalvinding på det ophørende selskabs aktiver, som ved fusionen overføres til det fortsættende selskab. Det gælder dog kun for de overførte aktiver, der som følge af fusionen bliver virkeligt knyttet til et fast driftssted af det fortsættende selskab i det ophørende selskabs hjemstat.

Disse regler er i overensstemmelse med OECD's model til dobbeltbeskatningsoverenskomster, som er grundlaget for Danmarks overenskomster med fremmede stater. Hvis et selskab, som er hjemmehørende i en stat, driver erhvervsvirksomhed i en anden stat gennem et fast driftssted dér, har den anden stat ret til at beskatte det løbende overskud i det faste driftssted, jfr. OECD-modellens artikel 7, og den anden stat har ret til at beskatte fortjeneste ved afståelse af aktiver i det faste driftssted, jfr. artikel 13, stk. 2.

Fortjeneste ved skibsfartsvirksomhed i international trafik kan efter OECD-modellens artikel 8 kun beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

I OECD-modellens bemærkninger til artikel 8 er der dog i punkt 21 taget stilling til tilfælde, hvor skibsfart drives af et fast driftssted. "I tilfælde, hvor foretagendets skibe og fly drives af et fast driftssted, som ikke er hele foretagendets virkelige ledelsessæde (f.eks. skibe og fly, som indsættes i drift af det faste driftssted og som figurerer på dets regnskaber), skal foretagendets virkelige ledelsessæde i henseende til stk. 1 og stk. 2 med hensyn til skibs- og luftfartsvirksomhed betragtes som værende i den kontraherende stat, hvori det faste driftssted er beliggende.

Dette taler for, at et rederiselskab, hvis virkelige ledelse er placeret i en stat, kan drive skibsfartsvirksomhed gennem et fast driftssted i en anden stat.

Under behandlingen af fusionsdirektivet har spørgsmålet om beskatning af skibe og luftfartøjer, der anvendes i internationalt trafik, ikke været drøftet særskilt.

Beskatningen af denne type virksomhed adskiller sig fra anden virksomhed derved, at det afgørende for beskatningsretten ikke er eksistensen af et fast driftssted, men stedet hvor den virkelige ledelse har sit sæde.

Hvis den virkelige ledelse har sit sæde i Danmark, er der ingen problemer. I så fald kan Danmark altid beskatte, uanset om det fortsættende selskab er udenlandsk.

Spørgsmålet om den danske adgang til beskatning opstår, når den virkelige ledelse har sit sæde i udlandet.

Her må der sondres mellem forskellige situationer.

1. Det danske selskab er det ophørende selskab ved fusion.

Det danske selskab omdannes ikke til et dansk fast driftssted af det fortsættende selskab.

I denne situation er der intet i fusionsdirektivet, der forhindrer dansk beskatning, da betingelserne for en udskudt beskatning i henhold til fusionsdirektivets artikel 4 ikke er opfyldt.

2. Det danske selskab er det ophørende selskab. Det omdannes til et fast driftssted her i landet af det fortsættende selskab. Det ophørende danske selskabs skibe og fly indsættes i drift af dette faste driftssted og figurerer på dets regnskaber.

I henhold til de ovenfor citerede bemærkninger til OECD-modellens artikel 8 skulle Danmark her kunne beskatte indkomsterne fra det faste driftssted, ligesom Danmark kan beskatte kapitalgevinsterne ved afståelse af de skibe, som efter fusionen er knyttet til det faste driftssted.

Betingelserne i fusionsdirektivets artikel 4 er opfyldt, og Danmark må derfor ikke beskatte fortjenesten ved overdragelsen af skibe fra det danske selskab til det fortsættende selskab i forbindelse med fusionen.

3. Det danske selskab er det ophørende selskab. Det omdannes til et fast driftssted her i landet af det fortsættende selskab, men det ophørende danske selskabs skibe drives ikke af det faste driftssted.

Det er tvivlsomt, om skibene kan betragtes som aktiver, der er effektivt knyttet til det faste driftssted, således at betingelserne i fusionsdirektivets artikel 4 er opfyldt.

Hovedprincippet bag fusionsdirektivet er, at ingen stat skal opgive sin beskatning, men der skal ske en udskydelse af beskatningen.

Når Danmark ved fusionen afskæres fra at beskatte indkomsten fra skibsfarten, taler dette for, at Danmark kan beskatte fortjenesten ved overdragelse af skibene på fusionstidspunktet.

Jeg er imidlertid indstillet på, at der i EF-regie sker en afklaring, da der kan siges at være en mindre tvivl om fortolkningen af fusionsdirektivet i den situation, der er beskrevet i punkt 3.

Samtidig vil jeg anmode om at få bekræftet den danske fortolkning, når det drejer sig om den situation, der er beskrevet i punkt 2. Dette hænger sammen med, at denne situation mig bekendt ikke har foreligget i dansk praksis og derfor bør afklares fuldstændigt ved denne lejlighed.

Spørgsmål Ad svar på spørgsmål 96.

Anerkender internationale regler den definition af dansk beskatningsret, der er indeholdt i lov om særlig indkomstskat § 5 A. Besvarelsen bedes præciseret med hensyn til

a) ophør af virksomhed
b) afhændelse af aktiver
c) flytning af aktiver til udlandet indenfor det samme selskab.

Der ønskes endvidere en supplering med de konkrete bestemmelser, der er indeholdt i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med de øvrige 11 EF-lande.

Svar. I de tilfælde, hvor en person eller et selskab, som er hjemmehørende i en stat, afhænder aktiver, som befinder sig i en anden stat, skal dobbeltbeskatningsaftalen mellem de to stater løse spørgsmålet om, hvilken stat der har retten til at beskatte værdistigning på disse aktiver.

I OECD's model til dobbeltbeskatningsaftaler tager artikel 13 stilling til beskatningsretten til kapitalgevinster.

Artikel 13, stk. 1, bestemmer, at fortjeneste, som en person eller et selskab, der er hjemmehørende i den ene stat, modtager ved afhændelse af fast ejendom i den anden stat, kan beskattes i denne anden stat.

Stk. 2 bestemmer, at fortjeneste som en person eller et selskab, der er hjemmehørende i den ene stat, modtager ved afhændelse af rørlig formue, der udgør en del af erhvervsformuen i et fast driftssted i den anden stat, herunder også fortjeneste ved afhændelse af sådant fast driftssted (særskilt eller sammen med hele foretagendet) kan beskattes i den anden stat.

Fortjeneste ved afhændelse af rørlig formue, der hører til et fast sted, som en person, der er hjemmehørende i den ene stat, har til rådighed til udøvelse af frit erhverv i den anden stat, herunder også fortjeneste ved afhændelse af sådant fast sted, kan tilsvarende beskattes i den anden stat.

Stk. 3 bestemmer, at fortjeneste ved et foretagendes afhændelse af skibe eller luftfartøjer i international trafik kun kan beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

OECD-modellens artikel 13, stk. 4, bestemmer, at fortjeneste ved afhændelse af alle andre aktiver end de i stk. 1, 2 og 3 omhandlede kun kan beskattes i den stat, hvor afhænderen er hjemmehørende.

OECD-modellens artikel 13 om beskatning af kapitalgevinster skal dog ses sammen med artikel 23 (metodebestemmelsen). Denne regel medfører, at selv om en person eller et selskab, som er hjemmehørende i en stat (bopælsstaten), har en indtægt, der kan beskattes i den anden stat (kildestaten), må bopælsstaten alligevel medregne indtægten ved beskatningen af personen eller selskabet, men bo-

pælsstaten skal i såfald nedsætte sin beskatning under hensyn til beskatningen i kildestaten.

Hvis et foretagende her i landet afhænder nogle af dets aktiver eller opgiver dets virksomhed, vil Danmark beskatte eventuel værdistigning på aktiverne i henhold til dansk lovgivning, uanset om aktiverne befinder sig her i landet eller i udlandet. Såfremt foretagendet har et fast driftssted i en fremmed stat, hvormed Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan denne stat beskatte eventuel værdistigning på aktiverne i det faste driftssted. I så fald må den dansk skat nedsættes under hensyn til den udenlandske skat.

Hvis udenlandsk foretagende afhænder aktiver, som er en del af et fast driftssted her i landet, vil Danmark beskatte eventuel værdistigning på disse aktiver i henhold til dansk lovgivning (d.v.s. lov om særlig indkomstskat m.v. § 10 for personligt drevne foretagender og § 13, 3. pkt. for foretagender i selskabsform). Den stat, hvor foretagendet er hjemmehørende, må lempe eventuel dobbeltbeskatning ved at nedsætte dets beskatning under hensyn til de danske skatter.

I de tilfælde, hvor et foretagende, som er hjemmehørende i udlandet og som har et fast driftssted her i landet, flytter aktiver fra dette faste driftssted til anvendelse i det samme foretagendes afdelinger i udlandet, vil Danmark sidestille sådan flytning med et salg af aktiverne, jfr. lov om særlig indkomstskat m.v. § 5 A.

§ 5 A er i overensstemmelse med OECD-modellen. I bemærkningerne til artikel 13 er nemlig i punkt 10 nævnt følgende:

"I nogle stater sidestilles overdragelsen af et aktiv fra et fast driftssted, der er beliggende på denne stats territorium, til et fast driftssted eller til samme foretagendes hovedkontor, beliggende i en anden stat, med afståelse af formuegoder.

Artiklen hindrer ikke disse stater i at beskatte fortjenester eller gevinster, der er anset for at opstå i forbindelse med en sådan overdragelse;".

I bemærkningerne til OECD-modellens enkelte artikeler er nævnt de enkelte landes forbehold. Der er ingen OECD-lande og dermed heller ingen EF-stater, som har taget forbehold overfor at sidestille flytning af aktiver fra et fast driftssted med salg af aktiver.

Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster med Belgien, Italien, Luxembourg, Portugal, Spanien og UK har regler, som er identiske eller svarende til OECD-modellens artikel 13. Det samme gælder den underskrevne overenskomst med Grækenland, som dog endnu ikke er godkendt af det græske parlament.

Danmarks overenskomster med Frankrig (fra 1957), Irland (fra 1964), Holland (fra 1957) og Tyskland (fra 1962) er udarbejdet før OECD-modellen og har ikke regler om beskatning af kapitalgevinster, som følger OECD-modellen. På den anden side har disse overenskomster ikke regler, som er i strid med OECD-modellen.

Det antages sædvanligvis, at de ældre overenskomster skal fortolkes i overensstemmelse med OECD-modellen, med mindre overenskomsternes regler udtrykkeligt bestemmer det modsatte.

Frankrig, Irland, Holland og Tyskland har ikke taget forbehold til OECD-modellens artikel 13, og disse stater har tilsvarende regler i deres nyere overenskomster. På den baggrund må det antages, at de anerkender OECD-modellens artikel 13 og bemærkningerne hertil.

Spørgsmål

Såfremt den nuværende Mindstekravsbekendtgørelse opretholdes uændret, hvilke oplysninger er et dansk selskab, der fortsætter som fast driftssted i en fusion, pligtig at aflevere til skattemyndighederne om aktiver, der indgår i en succession.

Spørgsmål

Er regeringen indstillet på at benytte hjemlen i skattekontrollovens § 3, stk. 3 til at ændre Mindstekravsbekendtgørelsen, således at der i en fusionssituation stilles ubetinget krav om at der afleveres en detailleret specifikation over samtlige aktiver, der som led i fusionen forbliver tilhørende det faste driftssted i Danmark.

Endvidere ønskes oplyst, om regeringen er indstillet på at stille krav om en tilsvarende specifikation over aktiver i forbindelse med det faste driftssteds selvangivelse.

Svar:

Skattepligtige selskaber skal efter skattekontrollovens § 3, stk. 2, vedlægge selvangivelsen et årsregnskab.

Selskaber, der har hjemsted i udlandet, men udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, er skattepligtige af indtægterne fra det faste driftssted, jf. selskabsskattelovens § 2.

Disse selskaber skal selvangive indtægterne fra det faste driftssted her i landet, og selvangivelsen skal vedlægges et årsregnskab for driftsstedet.

Årsregnskabet skal opfylde betingelserne i Mindstekravsbekendtgørelsen.

I mindstekravsbekendtgørelsens §§ 8 og 9 er kravene til årsregnskabets status beskrevet, jf. vedlagt.

Told- og Skattestyrelsen oplyser, at kravene i Mindstekravsbekendtgørelsen om oplysninger om regnskabs- og skattemæssige værdier - og om sammenhængen mellem disse - er tilstrækkelige til at skattemyndighederne kan konstatere, om der er sket afgang af aktiver, der i forbindelse med en fusion fortsat hører til det faste driftssted i Danmark. Er dette tilfældet, må skattemyndighederne på sædvanlig måde kontrollere forholdet nærmere.

Kopi af Told- og Skattestyrelsens udtalelse over problemstillingen vedlægges.

Fusionsdirektivet giver således ikke i sig selv anledning til en ændring af mindstekravsbekendtgørelsens bestemmelser om specifikation af aktiver, eller til særlige krav om specifikation af aktiver i selvangivelsen for faste driftssteder.

Mindstekravsbekendtgørelsen skal imidlertid revideres efter vedtagelsen af skatteforvaltningsloven, i lyset af de over årene indhøstede ligningsmæssige erfaringer med bestemmelserne. Viser det sig ved dette udredningsarbejde, at ligningen kan effektiviseres ved en udbygning af reglerne om specifikation af aktiver, uden at det påfører erhvervslivet uforholdsmæssige revisoromkostninger, vil sådanne regler blive gennemført.

Kapitel 2.

Krav til status (balance).

§ 8. Likvide beholdninger skal specificeres med angivelse af eventuelt indskudsted og kontonummer. Beholdninger af værdipapirer skal specificeres. Har virksomheden omsætning af værdipapirer som næringsvej, er det tilstrækkeligt, at specifikationen fremgår af bogholderiet.

Har den skattepligtige ikke omsætning af værdipapirer som sin næringsvej, skal obligationer, pantebreve, gældsbreve og andre pengefordringer, der ikke opfylder mindsterentekravet efter lov om skattemæssig behandling af gevinst og tab på fordringer og gæld, særskilt specificeres med angivelse af pålydende rente og anskaffelsessum.[3])

Stk. 2. Tilgodehavender for vare- og tjenesteydelser skal optages uden nedskrivning. Andre debitorer specificeres med angivelse af navn og adresse. Hensættelser til imødegåelse af forventede tab på debitorer skal vises.

Stk. 3. Varelagre skal opføres til dags-, indkøbs- eller fremstillingspris, og skattemæssige nedskrivninger skal, såfremt de er medtaget i regnskabet, anføres særskilt som foreskrevet i lov om skattemæssig opgørelse af varelagre m. v.

Stk. 4. Igangværende arbejder skal optages som en særlig post på grundlag af de i § 14, stk. 2, nævnte opgørelser.

Stk. 5. Aktiver, hvorpå der foretages skattemæssige afskrivninger, skal opføres grupperet således, at der gives de nødvendige oplysninger for kontrollen med afskrivningsgrundlaget og de foretagne afskrivningers beregning. For så vidt angår skattemæssige afskrivninger på aktiver, der ikke afskrives efter afskrivningslovens afsnit I, II og III, skal tillige angives anskaffelsestidspunktet for aktivet.

Stk. 6. Er der foretaget henlæggelse til investeringsfond, skal regnskabet være affattet som foreskrevet i bekendtgørelse nr. 346 af 18. december 1958 om investeringsfonds.

Stk. 7. Gæld skal vises opdelt i:

a) Vare- og omkostningskreditorer.

b) Gæld sikret ved pant i fast ejendom. Kreditors navn og adresse angives.

c) Anden gæld. Kreditors navn og adresse samt evt. kontonummer angives.

Kapitel 3.

Krav til redegørelse for ændringer i egenkapitalen (formueforklaring).

§ 9. I forbindelse med statusopgørelsen skal der redegøres for, hvorledes egenkapitalen har ændret sig ifølge opgørelsen over indtægter og udgifter, udbetaling af overskud, udtagelse af penge eller andet til indehavere, eller som følge af ændringer i aktiver og passiver, som ikke fremgår af opgørelsen over indtægter og udgifter, jfr. handelsministeriets bekendtgørelse om bogføringspligtens omfang og indhold, § 4, stk. 6, og de af ligningsrådet fastsatte mindstekrav til regnskaber for regnskabspligtige.

Stk. 2. Privat vareforbrug og privatandele af omkostninger m.v. overført fra driftsregnskabet, jfr. § 2, stk. 4, og § 4, skal vises som særlige poster.

SKATTEMINISTERIET
Told- og Skattestyrelsen

Skatteministeriet
Departementet
Slotsholmsgade 12
1216 København K.

Vedrørende fusionsdirektivet og mindstekravsbekendtgørelsen.

I skrivelse af 28. marts 1990 har Departementet anmodet om en uddybning af Told- og Skattestyrelsen skrivelse af 20. marts 1990 samt besvarelse af supplerende spørgsmål.

Der ønskes specielt en nærmere beskrivelse af, hvorledes skattemyndighederne på grundlag af mindstekravsbekendtgørelsens regnskabsbestemmelser kan kontrollere, at der ikke foretages bevidst eller ubevidst skatteunddragelse ved at føre aktiver ud af landet i forbindelse med fusioner med udenlandske selskaber.

Som anført i Told- og Skattestyrelsens skrivelse af 20. marts 1990 skal aktiver, hvorpå der foretages skattemæssige afskrivninger, grupperes således, at der gives de nødvendige oplysninger for kontrollen med afskrivningsgrundlaget. For aktiver, som ikke afskrives efter afskrivningslovens afsnit I, II og III, skal anskaffelsestidspunktet angives.

Ved opgørelsen af afskrivningsgrundlaget skal til- og afgangen på de enkelte afskrivningsgrupper oplyses, jf. endvidere vedlagte virksomhedsskema S 477.

./.

Oplysningerne vedrørende til- og afgangen indgår i grundlaget for skattemyndighedernes vurdering af hvorvidt der bør indkræves dokumentation for til- og afgangen. I visse tilfælde kan der endvidere være behov for en fysisk kontrol af tilgangen og omstændighederne ved aktivers afgang, herunder eksempelvis om arms længde-princippet er iagttaget.

Kontrollen og kontrolmulighederne afviger således ikke fra de tilfælde, hvor et udenlandsk selskab har etableret et fast driftssted i Danmark, uden dette er sket gennem fusion med et dansk selskab.

☐ Amaliegade 44, 1256 København K, Telefon 33 15 73 00
☐ Nyropsgade 45, 1602 København V, Telefon 33 14 06 11
☒ Meldahlsgade 5, 1613 København V, Telefon 33 12 98 00
☐ Prinsesse Maries Allé 2, 1908 Frederiksberg C, Telefon 31 24 14 00
☐ Datavej 16, 3460 Birkerød, Telefon 42 81 57 11

Der er i realiteten også de samme kontrolproblemer, når et udenlandsk selskab har etableret et datterselskab i Danmark, idet der dog her - gennem revisionskravet - er fysisk kontrol af aktivernes tilstedeværelse.

Endvidere anmodedes Told- og Skattestyrelsen om at vurdere det hensigtsmæssige i en driftsmiddelspecifikation af hensyn til kontrol - på fusionstidspunktet og senere - med tilstedeværelsen af de ved fusionen overdragne aktiver.

Et udgangspunkt for tilvejebringelse af en driftsmiddelspecifikation kan for eksempel være årsregnskabslovens bestemmelse om selskabers regnskabsaflæggelse.

Ifølge årsregnskabslovens § 17 (lov nr. 284 af 10. juni 1981 med senere ændringer) skal der for hver post under anlægsaktiverne i balancen eller i noterne gives oplysninger om aktivernes sammensætning på statustidspunktet.

Forudsætningen for at disse oplysninger kan gives er, at selskabet i bogføringen eller i et anlægskartotek (driftsmiddelspecifikation) eller på anden måde registrerer de forskrevne oplysninger for hvert aktiv eller grupper af ensartede aktiver som benyttes i selskabets drift, og herunder også om aktiverne er fuldt af- eller nedskrevet, eksempelvis småinventar. Afgang omfatter såvel salg som udrangering af anlægsaktiver, herunder aktiver som kasseres som uanvendelige eller værdiløse, eller som ikke længere benyttes.

Såfremt årsregnskabslovens regler bliver udvidet til at være gældende for virksomheder med fast driftssted i Danmark efter at være fusioneret med et udenlandsk selskab, kan sådanne specifikationskrav være grundlag for vurdering af til- og afgang af aktiver. Materialet vil dog være svagt i kontrolmæssig henseende, idet de registrerede afgange som følge af kassation, uanvendelighed, manglende værdi, svind m.v. vanskeligt lader sig dokumentere tilfredsstillende. Registreringerne af til- og afgange som følge af køb og salg vil kunne kontrolleres ved de sædvanlige revisionsmetoder.

Med hensyn til spørgsmålet om hvorvidt de oplysninger der efter fusionslovens § 6 skal indsendes til Told- og Skattestyrelsen i forbindelse med en fusion, kan erstatte en driftsmiddelspecifikation som grundlag for kontrollen med tilstedeværelsen af de ved fusioner overdragne aktiver, skal bemærkes:

Den ifølge cirkulæret til fusionsloven omtalte regnskabsopstilling (pkt. 18 b) der skal udvise samtlige aktiver og passiver i hvert af de fusionerende selskaber, er i almindelighed summarisk opgjort. Da opgørelserne bør hvile på årsregnskabslovens regnskabsbestemmelser, er der ad denne vej mulighed for at tilvejebringe en fuldstændig specifikation over aktiverne på fusionstidspunktet.

Det er således Told- og Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke er behov for særlige skattemæssige specifikationskrav. Det kunne imidlertid være hensigtsmæssigt, om udenlandske selskabers filialer med fast driftssted her i landet - for driftsstedets vedkommende - skulle aflægge årsregnskab efter årsregnskabslovens regler (det vil sige med de deri anførte regnskabs- og revisionskrav).

Slutteligt bemærkes, at opgørelser, kartoteker og lignende over driftsmidler m.v., som det fusionerede selskab i henhold til årsregnskabsloven har udarbejdet om de enkelte posters sammensætning m.v., efter Told- og Skattestyrelsens opfattelse, kan forlanges indsendt i henhold til skattekontrollovens § 6.

Virksomhedsskema

for indkomståret 1988

Personligt erhversdrivende

Myndighed
KMNR.

Ejers navn og adresse

Virksomhedens navn og adresse

Revisors navn og adresse

Ejers personnummer

Evt. ægtefælles personnummer

Virksomhedens SE-nummer

Virksomhedens VIRK-nummer

Omfatter regnskabet flere brancher sæt X

Regnskabsperiode (udfyldes ikke)

Aktuel regnskabsperiode (dg./md./år)

Afleveres oplysningerne på EDB-medium, sæt X

Ønskes serviceoplysninger, sæt X

Hvis henvendelse kan rettes direkte til revisor, sæt X

Branche

OBS! Tallene skal se sådan ud

+ - 1 2 3 4 5 6 7 8 9 0

Anlægs-aktiver

	Tilgang	Afgang	Anvendte investeringsfonds, forskudsafskrivninger og etableringskonti
Immaterielle aktiver	3900	3910	3940
Bygninger og installationer	3901	3911	3941
Driftsmidler	3903	3913	3943
Blandede driftsmidler	3904	3914	

Private andele

Eget vareforbrug	+	2731
Bil	+	2732
Private andele i øvrigt	+	2737
Private andele i alt overføres til kapitalposteringer på side 2		2739

Særl. sk.mæssige specifik.

Rep. og vedligeholdelse af bygninger	3981
Rep. og vedligeholdelse i øvrigt	3984
Skattefri rejse- og befordringsgodtgørelser	3982
Anlægsarbejder for egen regning	3985

Afstemning med selvangivelse S 10 (se vejl.)

Skattemæssigt resultat i felt 3499 fra side 2 (fortegn)		
Skattemæssigt resultat øvrige virksomheder (fortegn)		
Fradrag for medarbejdende ægtefælle fra S 10 punkt 31	-	
Kontingent vedrørende virksomhed til S 10 punkt 28	+	
I alt = S 10 pkt. M i virksomhedsordn. eller pkt. J+K-L uden for virk.ordn.	=	

Forbeholdt skattemyndighederne

1040	1041	1042
1043	1044	1045
1046	1019	

Resultatopgørelse

Opgørelse af driftsøkonomisk resultat	Dækningsbidrag	Netto-omsætning	+ 2100
	Stykomkostninger	Vare-forbrug	- 2205
		Produk-tionsløn	- 2210
		Andre stykomkost.	- 2240
	Kapacitetsomkostninger	Administra-tionsløn	- 2300
		Personale-omkostninger	- 2310
		Reklame & marketing	- 2320
		Tab på debitorer	- 2330
		Sma-anskaffelser	- 2335
		Husleje og varme	- 2345
		Kontormiddel	- 2350
		Øvrige kap.omkost.	- 2360
		Driftsøkonomiske afskrivninger	- 2380
		Sekundære indtægter	+ 2410
		Sekundære udgifter	- 2415
		Ekstraordinære indtægter	+ 2420
		Ekstraordinære udgifter	- 2425
	Renter	Finansierings-indtægter	+ 2430
		Finansierings-udgifter	- 2435
		Driftsøkonomisk resultat (fortegn)	2499
Opgørelse af skattemæssigt resultat		Driftsøkonomiske afskrivninger tilbageført	+
	Skattemæssig afskr.	Bygninger og installationer	- 3871
		Driftsmidler	- 3873
		Blandede driftsmidler	- 3874
		Andre	- 3875
		Ændring varelager-nedskrivning (fortegn)	3800
		Henlagt til investeringsfond	- 3805
		Forskuds-afskrivning	- 3810
		Strakfradrag (bygninger)	- 3815
		Korrektioner - skriv de 3 sidste cifre til det felt der korrigeres, samt beløb med fortegn	
		Sk.mæssigt resultat (fortegn)	3499

Balance

Opgørelse af driftsøkonomisk egenkapital	Anlægsaktiver	Immaterielle aktiver	+ 2500
		Materielle	+ 2510
		Finansielle	+ 2530
	Omsætningsaktiver	Varebe-holdning	+ 2553
		Igangværende arbejder	+ 2554
		Tilgodeha-vende for salg	+ 2565
		Øvrige til-godehavender	+ 2570
		Værdipapirer	+ 2575
		Likvide beholdninger	+ 2580
	Gæld	Leverandører af varer	- 2600
		Kortfristet gæld	- 2605
		Langfristet gæld	- 2612
		Hensættelser	- 2625
		Egenkapital ultimo (fortegn)	2799
Opgørelse af skattemæssig egenkapital		Immaterielle og materielle anlægsaktiver tilbageført	-
	Skattemæssige værdier	Ejendomme	+ 3881
		Driftsmidler	+ 3883
		Blandede driftsmidler	+ 3884
		Andre an-lægsaktiver	+ 3885
		Formuenedslag	- 3860
		Nedskrivning på varelager	- 3865
		Korrektioner - skriv de 3 sidste cifre til det felt der korrigeres, samt beløb med fortegn.	
		Sk.mæssig egenkapital (fortegn)	3799
Kapitalposteringer		Egenkapital primo (fortegn)	2700
		Driftsøkonomisk resultat overført (fortegn)	
		Indskud kontant	+ 2710
		Øvrige indskud	+ 2712
		Hævninger kontant	- 2715
		Private andele fra side 1 felt 2739	-
		Andre kapitalindtægter	+ 2750
		Andre kapitaludgifter	- 2755
		Egenkapital ultimo overført (fortegn)	▶

"Hvilke ændringer af dansk lovgivning påtænkes gennemført som en følge af en eventuel vedtagelse af fusionsdirektivforslaget, herunder ændringer, som vil være nødvendige for at sikre en dansk hjemmel for beskatning på områder, hvor der vil være en dansk beskatningsret?"

Svar:

Der henvises til svaret på spørgsmål 53 (Alm. del - bilag 86).

Der er som bilag til dette svar fremsendt et notat af 9. januar 1990, bl.a. omhandlende nødvendig lovgivning som følge af en vedtagelse af fusionsdirektivet, moder-/datterselskabsdirektivet og voldgiftskonventionen.

Regeringen har ikke umiddelbart planer om at gennemføre andre ændringer i dansk lovgivning end de dér nævnte.

For så vidt angår spørgsmålet om lovændringer som vil være nødvendige for at sikre en dansk hjemmel for beskatning på områder, hvor der efter fusionsdirektivet vil være dansk beskatningsret bemærkes:

Bortset fra et enkelt tilfælde, der omtales nedenfor, er der allerede med de gældende danske regler en hjemmel til en dansk beskatning på områder, hvor der efter fusionsdirektivet vil være dansk beskatningsret.

Der er i svaret på spørgsmål 104, (situation 1), givet en redegørelse for beskatningsreglerne i forbindelse med en fusion, hvor et dansk selskab, der ophører ved fusion med et selskab i en anden medlemstat, har et fast driftssted i udlandet.

Som det fremgår af svaret skal Danmark ifølge fusionsdirektivets artikel 11, stk. 1, fraskrive sig retten til fremtidig at beskatte det udenlandske faste driftssteds driftsresultat.

Ifølge artikel 11, stk. 1, kan Danmark dog i forbindelse med fusionen i det ophørende danske selskabs indkomst medregne underskud fra det faste driftssted, som tidligere er blevet fratrukket i selskabets skattepligtige overskud.

Bestemmelsen skal ses i lyset af, af enkelte medlemsstater ophæver dobbeltbeskatning af indtægt fra et udenlandsk fast driftssted ved at holde såvel overskud som underskud fra driftsstedet uden for selskabets skattepligtige indkomst i hjemlandet. De pågældende stater tillader dog i visse tilfælde selskabet at foretage fradrag for underskud i det faste driftssted mod at der på et senere tidspunkt sker genbeskatning af det tidligere fratrukne underskud.

Der er ikke med de gældende danske regler hjemmel til at foretage en sådan genbeskatning af tidligere fratrukket underskud ved overdragelse af erhvervsformuen i et udenlandsk fast driftssted fra et dansk selskab til et udenlandsk selskab.