Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 9776 af 28/10/2008 (Gældende)

Creditlempelse - periodeforskydning

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.,
SKAT, j.nr. 08-056299

Creditlempelse - periodeforskydning

Spørgsmål

Vil entreprenørfirmaet E kunne opnå lempelse for de i udlandet pålignede (betalte) skatter efter et såkaldt helhedsprincip (se nærmere nedenfor) for entrepriser i udlandet, hvis påligning (betaling) af skatter i udlandet sker efter et produktionskriterium?

Svar

Ja.

Beskrivelse af de faktiske forhold

E er en bygge- og anlægsvirksomhed.

E udfører bygge- og anlægsvirksomhed i Danmark og udlandet. Bygge- og anlægsvirksomheden knytter sig såvel til den private sektor, som den offentlige sektor.

Bygge- og anlægsvirksomheden omfatter projekter i form af erhvervsbyggeri, boligbyggeri, anlæg m.m.

E har med virkning for indkomståret 2005 etableret international sambeskatning med sine udenlandske datterselskaber og faste driftssteder.

E's bygge- og anlægsvirksomhed i udlandet medfører sædvanligvis begrænset skattepligt i de(t) pågældende land(e) af de(n) pågældende entreprise(r).

Entrepriserne strækker sig typisk over flere indkomstår. Principperne og grundlaget for opgørelse af den begrænsede skattepligtige indkomst - og dermed grundlaget for beregning af lokal skat - m.v. varierer fra land til land.

Som følge af den tilvalgte internationale sambeskatning er E også skattepligtig i Danmark af bygge- og anlægsvirksomhed i udlandet.

Problemstillingen

Ved udførelse af entrepriser i udlandet skal der betales lokal skat. Af samme entreprise skal der også betales skat til Danmark.

Entrepriserne strækker sig sædvanligvis over flere (indkomst)år. Tidspunktet for beskatning af den enkelte entreprise og forfaldstidspunktet for skatten, der pålignes, varierer fra land til land, men indkomsten fra entreprisen er principielt den samme.

Visse lande påligner skat efter produktionskriteriet, dvs. at der sker en løbende påligning af skat af den enkelte entreprise i takt med færdiggørelsesgraden.

Ovennævnte er p.t. bl.a. aktuelt for E i land A, hvor E er indgået i et joint venture med opførelse af et større projekt, hvor kontraktsummen er af betydelig størrelse.

E anvender under dansk beskatning faktureringskriteriet. I Danmark sker der således beskatning af de enkelte entrepriser på det tidspunkt, hvor der er sket levering af entreprisen og der herved er erhvervet endelig ret til honorar/betaling (retserhvervelsesprincippet).

Som følge af forskelle i de enkelte landes principper for påligning af lokal skat kan dobbeltbeskatningssituationer opstå, når:

- entreprisen i udlandet strækker sig over flere indkomstår, og der pålignes lokal skat efter produktionskriteriet, og

- der ikke anerkendes lempelse ved den danske skatteberegning for de i udlandet pålignede (betalte) skatter efter et såkaldt helhedsprincip.

Helhedsprincippet skal forstås derhen, at lempelse for betalt udenlandsk skat kan indrømmes i den danske skatteberegning i det indkomstår, hvor der er erhvervet endelig ret til betalingerne i overensstemmelse

med faktureringskriteriet og uanset hvornår i entreprisens forløb, den lokale skat er blevet pålignet og betalt.

Spørgers eventuelle opfattelse ifølge anmodning og bemærkninger til sagsfremstilling

Det er spørgers vurdering, at der skal svares "Ja" til det stillede spørgsmål.

Spørger har herved henset til, at ligningslovens § 33, stk. 1 hjemler et retskrav for E til at opnå nedslag i den danske skatteberegning vedrørende den udenlandske indkomst, hvoraf der er opkrævet og betalt udenlandsk skat,

at ligningslovens § 33, stk. 1 ikke indeholder krav til den tidsmæssige placering af den i udlandet opkrævede og betalte skat i henseende til indrømmelse af lempelse,

at der bør være samtidighed mellem gennemførelsen af den danske beskatning af den udenlandske indkomst og skatteberegningen heraf, herunder for lempelsen af den i udlandet opkrævede og betalte skat, som vedrører den udenlandske indkomst, der indgår under dansk beskatning, uanset hvornår skatten er pålignet og betalt.

at ligningsvejledningen støtter det nævnte,

at baggrund og grundlag for indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster støtter det nævnte,

at det grundlæggende princip i dansk skatteret om undgåelse m.v. af international dobbeltbeskatning opfyldes herved, og endelig (og ikke mindst)

at lovgivers motiver hviler på et ønske om at undgå international dobbeltbeskatning.

Uddybende er anført:

Det er et fasttømret, grundlæggende princip i dansk skatteret, at international dobbeltbeskatning af samme indkomst skal forhindres.

Princippet udøves i praksis bl.a. ved (1) indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster og (2) den interne lempelsesregel i ligningslovens § 33.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne kan indeholde flere forskellige lempelsesprincipper, mens ligningslovens § 33 kun lemper efter credit-princippet.

Det fælles mål hermed er at opfylde de skattepligtiges retskrav på at undgå dobbeltbeskatning.

Ligningslovens § 33

Ligningslovens § 33, stk. 1 har følgende ordlyd:

"Skat, der er betalt til fremmed stat, til Grønland eller til Færøerne og opkrævet af indkomst fra kilder dér, det være sig ved direkte påligning eller ved indeholdelse, kan fradrages i de indkomstskatter til stat og kommune, der skal svares af denne indkomst i Danmark, jf. dog pensionsafkastbeskatningslovens § 19, stk. 2. Fradragsbeløbet skal dog ikke kunne overstige den del af den samlede danske skat, der efter forholdet mellem den i fremmed stat, i Grønland eller på Færøerne beskattede del af indkomsten og hele den i Danmark beskattede indkomst falder på førstnævnte del af indkomsten."

Af stykkets 1. pkt. fremgår det, at skat betalt til fremmed stat af indkomst opkrævet fra kilder i fremmed stat kan fradrages i de danske indkomstskatter.

Af stykkets 2. pkt. fremgår det, at indrømmelse af fradrag for udenlandsk betalt og opkrævet skat i den danske skatteberegning er maksimeret til den forholdsmæssige andel af den danske skat, som falder på den udenlandske indkomst.

Sammenfattende giver ligningslovens § 33, stk. 1, den skattepligtige et retskrav på at opnå nedslag i den danske skatteberegning vedrørende den udenlandske indkomst, hvoraf der er opkrævet og betalt udenlandsk skat, dog maksimeret, jf. bestemmelsens 2. pkt.

Ligningslovens § 33, stk. 1, eller forarbejderne hertil, indeholder ikke specifikke krav til den tidsmæssige placering af den i udlandet opkrævede og betalte skat i relation til indrømmelse af lempelse, blot skal der

være overensstemmelse mellem den udenlandske indkomst, som indgår i den danske skatteberegning, og den i et konkret udland opkrævede og betalte skat.

Disse forudsætninger vil altid være opfyldte i E's tilfælde.

Samtidighed

Der er herved samtidighed mellem gennemførelsen af dansk beskatning af den udenlandske indkomst og skatteberegningen heraf, herunder lempelse for den i udlandet opkrævede og betalte, som direkte knytter sig til den danske beskatning af den udenlandske indkomst.

Pålignede og betalte lokale skatter i indkomstårene forud for færdiggørelsesåret får dermed blot karakter af "a conto skatter", mens lokale skatter, der eventuelt pålignes og betales efter færdiggørelsesåret, får karakter af en restskat.

Lempelse herfor sikrer samtidigheden og det grundlæggende princip om undgåelse m.v. af international dobbeltbeskatning, som allerede anført ovenfor.

Ligningsvejledningen

I Ligningsvejledningen "Dobbeltbeskatning", afsnit D.C.1 "Ligningslovens § 33", anføres det indledningsvis:

"Hvis en skattepligtig har betalt skat i udlandet af en i udlandet, herunder i Grønland eller på Færøerne, erhvervet indkomst, har vedkommende krav på et nedslag svarende til:

- den i udlandet betalte skat - dog højst

- den forholdsmæssige andel af den danske skat, som falder på den udenlandske indkomst."

Ligningsvejledningen anfører (heller) ikke nogen krav til den tidsmæssige placering af den i udlandet opkrævede og betalte skat.

Der er således fuld overensstemmelse med punktet "Ligningslovens § 33, stk. 1", jf. det ovenfor anførte.

Dobbeltbeskatningsoverenskomster

Tilsvarende forhold gør sig gældende for så vidt angår dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået.

SKATs indstilling og begrundelse

Lempelse for skat, betalt i udlandet, bygger på princippet om at ophæve dobbeltbeskatningen af samme indkomst hos samme person.

For E sker der i udlandet som anført indtægtsføring af en indkomst i et andet indkomstår end i Danmark.

SKAT er opmærksom på, at den almindelige opfattelse i teorien er, at hvis der i kildestaten skal betales skat i et indkomstår, i hvilket der ikke i domicillandet opgøres nogen positiv lempelsesberettiget indkomst, ydes der ikke lempelse i domicillandet, selvom den pågældende indkomst rent faktisk bliver beskattet i Danmark på et senere tidspunkt.

Efter SKATs opfattelse er der ikke tilstrækkeligt grundlag for at fastholde den ovennævnte almindelige opfattelse i en situation som den foreliggende.

SKAT baserer sin opfattelse på følgende:

1) Som anført af spørger indeholder hverken Ligningslovens § 33 eller forarbejderne hertil specifikke krav til den tidsmæssige placering af den i udlandet opkrævede og betalte skat i relation til indrømmelse af lempelse.

2) I pkt. 32.8 i kommentarerne til OECD´s modeloverenskomst er anført følgende om art. 23 B (creditmetoden):

"F. Problemer i forbindelse med tidsmæssig forskydning

32.8 De bestemmelser i overenskomsten, der tillader kildestaten at beskatte særlige arter af indkomst eller formue sætter ikke nogen begrænsning med hensyn til, hvornår denne skat kan pålægges. Da både art. 23 A og art. 23 B stiller krav om, at der skal indrømmes lempelse i tilfælde, hvor en indkomst- eller formueart kan beskattes i kildestaten i overensstemmelse med bestemmelserne i overenskomsten, følger heraf, at sådan lempelse skal indrømmes uden hensyn til, hvornår skatten er pålagt i kildestaten. Bopælsstaten skal derfor indrømme lempelse for dobbeltbeskatning ved anvendelse af credit- eller eksemptionsmetoden med hensyn til en sådan indkomst- eller formueart, uanset om kildestaten beskatter indkomsten i et tidligere eller i et senere år. Nogle stater følger imidlertid ikke ordlyden i art. 23 A og i art. 23 B i deres bilaterale overenskomster og knytter den lempelse for dobbeltbeskatning, som de indrømmer i henhold til skatteoverenskomster til den lempelse, som de indrømmer i henhold til deres interne lovgivning. Det forventes imidlertid, at disse lande finder andre måder (f.eks. ved at anvende den gensidige aftaleprocedure) at lempe den dobbeltbeskatning på, som kan opstå i tilfælde, hvor kildestaten pålægger skat i et andet skatteår."

Danmark har ikke taget forbehold hertil, og da kommentarerne anses som en del af gældende dansk ret, skal problemer i forbindelse med manglende samtidighed således løses.

Bestemmelsen i ligningslovens § 33 er i det alt væsentlige identisk med art. 23 B i modeloverenskomsten, og de to bestemmelser skal efter SKAT´s opfattelse fortolkes ens.

SKAT finder, at den af spørgeren foreslåede fremgangsmåde er hensigtsmæssig, idet lempelse for udenlandsk skat indrømmes, når samme indkomst beskattes både i udlandet og i Danmark, uanset at skattebetaling falder på forskellige tidspunkter.

SKAT indstiller, at spørgsmålet besvares med ja.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet er enig i SKATs indstilling.