

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 10120 af 23/11/2021 (Gældende)

Creditlempelse - Spanien - Frankrig - Indien

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-0626552

Creditlempelse - Spanien - Frankrig - Indien

Spørgers kunder i Frankrig og Spanien tilbageholdt "Foreign Withholding Tax" i forbindelse med spørgers levering af ydelser til disse.

Spørger skulle betale 22 % i skat efter interne danske regler.

For Spaniens vedkommende blev der tilbageholdt 24 % i skat.

For Frankrigs vedkommende blev der tilbageholdt 33,3 % i skat, men det var muligt at få en vis refusion fra de franske skattemyndigheder.

Skatterådet fandt, at der kunne gives lempelse efter ligningslovens § 33, stk. 1.

Skatterådet fandt således, at spørger kunne få creditlempelse, op til 22 %, for skat betalt i Spanien.

Skatterådet fandt endvidere, at spørger kunne få creditlempelse for den endelige beskatning i Frankrig (33 % fratrukket den omtalte refusion), dog højest 22 %.

Indien ville kræve 10,4 % i skat, hvilket svarede til beskatningsprocenten i intern indisk ret.

Det fremgår af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, at indisk skat i relation til lempelse skal anses for betalt med 20 % af honoraret for teknisk bistand - uanset at der opkræves en skat på honorarer for teknisk bistand, der er mindre end 20 %.

Protokollen til dobbeltbeskatningsoverenskomsten angiver imidlertid, at lempelsen er maksimeret til den til enhver tid gældende normale interne sats for beskatning af honorarer for teknisk bistand i Indien.

Da den gældende indiske skattesats var 10,4 %, kunne der kun gives lempelse for de 10,4 %, der faktisk blev betalt i skat i Indien.

Skattestyrelsen kunne således ikke bekræfte, at spørger kunne få creditlempelse på op til 22 %, for skat betalt i Indien. Creditlempelsen kunne højest udgøre de 10,4 %, der skulle betales i skat i Indien.

Skatterådsmøde 23. november 2021 - SKM2021. 649. SR

Spørgsmål

1. Kan spørger få creditlempelse, op til 22 %, for skat betalt i Spanien og Frankrig (Foreign withholding tax), selv om Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med disse lande?
2. Kan spørger få creditlempelse, op til 22 %, for skat betalt i Indien (Foreign withholding tax)?

Svar

1. Ja, se dog indstilling og begrundelse
2. Nej, se dog indstilling og begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger har kunder i Indien, Spanien og Frankrig, som tilbageholder "Foreign Withholding Tax" i henhold til, for Indiens vedkommende den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og for Spanien og Frankrigs vedkommende, landets lovgivning.

Indien kan tilbageholde op til 20 % i skat med henvisning til artikel 13 i dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, ud fra at det er "Teknisk Bistand". Spørger forventer, at Indien vil kræve 10,4 % i skat, hvilket svarer til beskatningsprocenten i intern indisk ret.

For Spanien og Frankrigs vedkommende er det 24 % og 33,3 %, der tilbageholdes i skat. En af spørgers franske kunder har dog oplyst, at det er muligt at få en vis refusion fra de franske skattemyndigheder. Det er således endnu ikke afklaret, hvad den endelige beskatning i Frankrig bliver.

Spørger har ikke modtaget skatteopkrævninger fra de udenlandske myndigheder. Der er tale om skatter, som spørgers kunder i de pågældende lande skal tilbageholde, rapportere og indbetale.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er vores opfattelse, efter samtaler med medarbejdere hos Skattestyrelsen, at der kan ske creditlempelse i begge tilfælde, så længe dette ikke overstiger 22 %, og at vores selskab har en faktisk skyldig skat på selvangivelsen, det kan modregnes på.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørger kan få creditlempelse, op til 22 %, for skat betalt i Spanien og Frankrig (Foreign withholding tax), selv om Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med disse lande.

Begrundelse

Spørger har oplyst, at spørgers kunder i Frankrig og Spanien tilbageholder "Foreign Withholding Tax" i forbindelse med spørgers levering af ydelser til disse.

Ligningslovens § 33 er en intern lempelsesregel, der kan bruges, hvis der ikke er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og det pågældende land, eller hvis det er mere fordelagtigt at bruge den interne lempelsesregel i stedet for en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Det følger af ligningslovens § 33, stk. 1, at en skattepligtig, der har betalt skat i udlandet (herunder Grønland og Færøerne) af en indkomst optjent i udlandet, har krav på lempelse af den skat, der bliver beregnet i Danmark af den udenlandske indkomst.

Lempelsen udgør det beløb, der er betalt i skat i udlandet af den udenlandske indkomst. Nedslaget kan dog maksimalt udgøre den forholdsmæssige del af den danske skat, der er beregnet af den udenlandske indkomst.

Det er kun skat, der er betalt i kildelandet, der er omfattet af ligningslovens § 33.

Den udenlandske skat skal være opkrævet (pålignet) direkte af den udenlandske skattemyndighed som skat af den udenlandske indkomst.

Spørger skal betale 22 % i skat i Danmark af indtægterne efter interne danske regler.

Der kan kun gives nedslag for betalt skat i udlandet, hvis den udenlandske indkomst er positiv, når den bliver opgjort efter danske regler. Den udenlandske indkomst skal opgøres efter nettoprincippet i ligningslovens § 33 F. Ved beregningen af nedsættelsen af den danske skat skal der derfor ved opgørelsen af den udenlandske indkomst fratrækkes udgifter, der kan henføres til sådan indkomst.

Det er skatteyderen, der har bevisbyrden for, at der er betalt skat til en fremmed stat af indkomst oppebåret i den pågældende stat, og at der dermed er grundlag for lempelse af skattebetalingen til Danmark. Se SKM2019. 634. ØLR.

For Spaniens vedkommende er det oplyst, at der tilbageholdes 24 % i skat.

For Frankrigs vedkommende er oplyst, at der umiddelbart tilbageholdes 33,3 % i skat, men at det er muligt at få en vis refusion fra de franske skattemyndigheder. Det er således endnu ikke afklaret, hvad den endelige beskatning i Frankrig bliver.

Skattestyrelsen finder ud fra det af spørger oplyste, at der kan gives lempelse efter ligningslovens § 33, stk. 1.

Skattestyrelsen finder således, at spørger kan få creditlempelse, op til 22 %, for skat betalt i Spanien.

Skattestyrelsen finder endvidere, at spørger kan få creditlempelse for den endelige beskatning i Frankrig (33 % fratrukket den omtalte refusion), dog højst 22 %.

Nedslagene kan maksimalt udgøre den forholdsmæssige del af den danske skat, der er beregnet af den udenlandske indkomst.

Creditlempelse forudsætter, at spørger vil kunne fremvise dokumentation for, hvor meget skat, der er betalt i henholdsvis Spanien og Frankrig.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at spørger kan få creditlempelse, op til 22 %, for skat betalt i Indien (Foreign withholding tax).

Begrundelse

Spørger har oplyst, at der ikke er fast driftssted i Indien.

Indien beskatter de indtægter, spørger modtager, under henvisning til artikel 13 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Danmark. Denne bestemmelse omfatter "Royalties og honorarer for teknisk bistand". Det er oplyst, at spørgers indtægter fra Indien er honorarer for teknisk bistand og at Indien forventes at tilbageholde 10,4 % i skat af disse indtægter.

"Honorarer for teknisk bistand" omfatter betalinger som vederlag for tjenesteydelser af administrativ, teknisk eller rådgivende natur, herunder tilvejebringelse af tjenesteydelser udført af teknisk eller andet mandskab. Se dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 13, stk. 4.

Det fremgår af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 13, at både bopælslandet Danmark og kilde-landet Indien kan beskatte honorarer for teknisk bistand. Kildelandet Indien kan ifølge artikel 13 beskatte honorarer for teknisk bistand med højst 20 pct.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Indien og Danmark, artikel 23, indeholder bestemmelserne for ophævelse af dobbeltbeskatning.

Når et selskab er hjemmehørende i Danmark, skal Danmark lempe den dér beregnede skat efter credit-princippet, når kildestaten Indien »kan beskatte« en indkomst.

Den udenlandske indkomst opgøres efter et nettoprincip. Ved beregningen af nedsættelsen af den danske skat skal der derfor ved opgørelsen af den udenlandske indkomst fratrækkes udgifter, der kan henføres til sådan indkomst, jf. ligningslovens § 33 F.

Spørger skal dokumentere, hvor meget skat, der er betalt i Indien. Spørger forventer, at Indien vil kræve 10,4 % i skat, hvilket ifølge spørger svarer til beskatningsprocenten i intern indisk ret.

I den forbindelse fremgår det af dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 23, stk. 3, litra e, at indisk skat i relation til lempelse efter art. 23, stk. 3, litra a, skal anses for betalt med 20 % af honoraret for teknisk bistand - uanset at der efter indisk lovgivning opkræves en skat på honorarer for teknisk bistand, der er mindre end de 20 %, som Indien efter overenskomsten har mulighed for at pålægge (matching credit).

Matching credit er en lempelsesmetode, der kun anvendes i forhold til udviklingslande, for at fremme den økonomiske udvikling der. Man giver virksomhederne en større creditlempelse, end det beløb, de rent faktisk betaler i skat i udviklingslandet. Det er altså en skattebegunstigelse til virksomheder, der har indkomster fra udviklingslandet, her Indien.

Bestemmelsen i nr. 1 i protokollen til dobbeltbeskatningsoverenskomsten angiver imidlertid, at lempelsen efter art. 23, stk. 3, litra e, er maksimeret til den til enhver tid gældende normale interne sats for beskatning af honorarer for teknisk bistand i Indien. Lempele for et større beløb end den skat, der faktisk er betalt, sker således i de tilfælde, hvor der i Indien opkræves en skat på tekniske honorarer, der er mindre end den normale sats, der er gældende.

Da den gældende skattesats i henhold til indisk skattelovgivning efter det oplyste er 10,4 %, kan der kun gives lempelse for de 10,4 %, der faktisk betales i skat i Indien.

Dette er i overensstemmelse med praksis, se SKM2009. 309. SR. Her kunne Skatterådet bekræfte, at der kunne opnås lempelse for indisk royaltyskat efter princippet om matching credit, og at denne lempelse udgjorde det mindste beløb af enten 20 % af royaltyindkomsten eller den til enhver tid gældende interne sats for beskatning i Indien af den pågældende royaltyindkomst. Da den gældende skattesats for royalties i henhold til indisk skattelovgivning var 10 %, kunne der kun gives lempelse for de 10 %, der faktisk blev betalt i skat i Indien.

Skattestyrelsen finder således, at spørger kan få creditlempelse for de 10,4 %, der skal betales i skat i Indien.

Nedslaget kan maksimalt udgøre den forholdsmæssige del af den danske skat, der er beregnet af den indiske indkomst.

Der gives kun creditlempelse for skat, der er betalt. Creditlempelsen forudsætter således, at spørger kan fremvise dokumentation for, hvor meget skat, der er betalt i Indien.

Skattestyrelsen kan således ikke bekræfte, at spørger kan få creditlempelse på op til 22 %, for skat betalt i Indien (Foreign withholding tax). Creditlempelsen kan højest udgøre de 10,4 %, der skal betales i skat i Indien.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Nej, se dog indstilling og begrundelse".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder indstilling og begrundelse fra Skattestyrelsen.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Ligningslovens § 33

Stk. 1. 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. 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.

Praksis

SKM2019. 634. ØLR

Sagen angik, om appellanten havde krav på skattelempelse i medfør af ligningslovens § 33, stk. 1, med skat, som han påstod, at hans arbejdsgiver i Sierra Leone havde indeholdt i hans løn og betalt til skattemyndighederne i Sierra Leone. Arbejdsgiveren var et selskab, som appellanten var direktør i og den daglige leder af.

Appellanten havde fremlagt lønsedler, hvoraf det fremgik, at der var indeholdt skat i lønnen. Appellanten havde endvidere fremlagt dels en erklæring fra selskabets revisor om, at der var betalt skat i det påståede omfang, dels to erklæringer fra skattemyndighederne i Sierra Leone om, at appellanten havde betalt skat i den omhandlede periode, men ikke af hvor meget eller af hvilken indkomst.

Landsretten udtalte, at det er skatteyderen, der har bevisbyrden for, at der er betalt skat til en fremmed stat af indkomst oppebåret i den pågældende stat, og at der dermed er grundlag for lempelse af skattebetalingen til Danmark.

Landsretten fandt efter en samlet vurdering, at der var en sådan usikkerhed om appellantens skattebetaling til Sierra Leone, at han ikke havde løftet bevisbyrden for, at der var grundlag for at bringe lempelsesreglen i ligningslovens § 33, stk. 1, i anvendelse. Landsretten lagde herved bl.a. vægt på, at der ikke var fremlagt bilag, der dokumenterede selskabets betaling af den ifølge lønsedlerne indeholdte skat til myndighederne i Sierra Leone, og at de fremlagte oplysninger om appellantens formue og pengestrømme ikke harmonerede med oplysningerne om hans indtægt og skattebetaling i Sierra Leone.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Indien, Artikel 13

Royalties og honorarer for teknisk bistand

1. Royalties og honorarer for teknisk bistand, der hidrører fra en kontraherende stat og betales af en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat.
2. Sådanne royalties og honorarer for teknisk bistand kan imidlertid også beskattes i den kontraherende stat, hvorfra de hidrører, og i overensstemmelse med lovgivningen i denne stat, men såfremt modtageren

er den retmæssige ejer af royalties eller honorarer for teknisk bistand, må den skat, der pålignes, ikke overstige 20 pct. af bruttobeløbet af royalties eller honorarer for teknisk bistand.

3. Udtrykket »royalties« betyder i denne artikel betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende enhver ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, herunder spillefilm eller film eller bånd til radio- eller fjernsynsudsendelser, ethvert patent, varemærke, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode, eller for anvendelsen af eller retten til at anvende industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr, eller for oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer.

4. Udtrykket »honorarer for teknisk bistand« betyder i denne artikel betalinger af ethvert beløb til enhver person - bortset fra betalinger til en medarbejder hos den person, der foretager betalingerne - som vederlag for tjenesteydelser af administrativ, teknisk eller rådgivende natur, herunder tilvejebringelse af tjenesteydelser udført af teknisk eller andet mandskab.

5. Bestemmelserne i stykke 1 og 2 skal ikke finde anvendelse, såfremt den retmæssige ejer af royalties eller honorarer for teknisk bistand, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat, hvorfra royalties eller honorarer for teknisk bistand hidrører, gennem et der beliggende fast driftssted eller i denne anden stat udøver frit erhverv fra et der beliggende fast sted, og den rettighed, ejendom eller kontrakt, som ligger til grund for de udbetalte royalties eller honorarer for teknisk bistand, har direkte forbindelse med et sådant fast driftssted eller fast sted. I så fald skal bestemmelserne henholdsvis i artikel 7 eller i artikel 15 finde anvendelse.

6. Royalties og honorarer for teknisk bistand skal anses for at hidrøre fra en kontraherende stat, hvis de betales af denne stat selv, af en politisk underafdeling, af en lokal myndighed, eller af en person, der er hjemmehørende i denne stat. I tilfælde hvor den person, der betaler royalties eller honorarer for teknisk bistand, hvad enten han er hjemmehørende i en kontraherende stat eller ej, imidlertid har et fast driftssted eller et fast sted i en kontraherende stat, i forbindelse med hvilket forpligtelsen til at betale royalties eller honorarer for teknisk bistand er påtaget, og sådanne royalties eller honorarer for teknisk bistand afholdes af dette faste driftssted eller faste sted, skal sådanne royalties eller honorarer for teknisk bistand anses for at hidrøre fra den stat, hvori det faste driftssted eller faste sted er beliggende.

7. I tilfælde, hvor en særlig forbindelse mellem den, der betaler, og den retmæssige ejer, eller mellem disse og en tredje person, har bevirket, at de betalte royalties eller honorarer for teknisk bistand, overstiger det beløb, som ville være blevet betalt, såfremt den nævnte forbindelse ikke havde foreligget, skal bestemmelserne i denne artikel alene finde anvendelse på det sidstnævnte beløb. I så fald skal det overskydende beløb kunne beskattes i overensstemmelse med lovgivningen i hver af de kontraherende stater under hensyntagen til de øvrige bestemmelser i denne overenskomst.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Indien, artikel 23

Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning

Stk. 3. I Danmark skal dobbeltbeskatning undgås således:

a) I tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst eller ejer formue, som ifølge bestemmelserne i denne overenskomst kan beskattes i Indien, skal Danmark, medmindre bestemmelserne i punkt c medfører andet, indrømme:

i) fradrag i den pågældende persons indkomstskat med et beløb lig med den indkomstskat, som er betalt i Indien;

ii) fradrag i den pågældende persons formueskat med et beløb lig med den formueskat, som er betalt i Indien.

b) Et sådant fradrag skal imidlertid ikke overstige den del af indkomstkatten eller formueskatten - som beregnet før indrømmelsen af fradraget - der kan henføres til henholdsvis den indkomst eller formue, som kan beskattes i Indien.

c) I tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst eller ejer formue, som ifølge bestemmelserne i denne overenskomst kun kan beskattes i Indien, kan Danmark medregne denne indkomst eller formue i beskatningsgrundlaget, men skal i indkomstkatten eller formueskatten indrømme fradrag med den del af indkomstkatten eller formueskatten, som kan henføres til henholdsvis indkomsten, der oppebæres fra, eller formuen, der ejes i Indien.

d) For så vidt angår det fradrag, som er omhandlet i punkt a, skal udtrykket »indkomstskat, som er betalt i Indien« anses for at omfatte ethvert beløb, som skulle betales som indisk skat efter indisk lovgivning og i overensstemmelse med denne overenskomst i noget år, såfremt der ikke havde været bevilget skattefritagelse eller -nedsættelse for dette år i medfør af:

i) Section 10 (4), 10 (4A), 10 (4B), 10 (6) (vii a), 10 (15) (iv), 10 A, 32 A, 80-HH, 80-I, 80-J og 80-L i the Income-tax Act, 1961 (43 of 1961), i det omfang de var i kraft på og ikke er blevet ændret siden datoen for denne overenskomsts undertegnelse eller blot er blevet ændret i en sådan grad, at deres almindelige karakter ikke er berørt; eller

ii) enhver anden bestemmelse, der herefter vedtages, om fradrag ved opgørelse af skattepligtig indkomst eller om skattefritagelse eller -nedsættelse, som de kompetente myndigheder i de kontraherende stater er enige om at anse for givet med henblik på Indiens økonomiske udvikling, hvis den ikke derefter er blevet ændret eller blot er blevet ændret i en sådan mindre grad, at dens almindelige karakter ikke er berørt;

e) For så vidt angår det fradrag, som er omhandlet i punkt a, skal indisk skat på renter samt royalties og honorarer for teknisk bistand i intet tilfælde anses for at være betalt med en lavere sats end i) med hensyn til renter - a) 10 pct. for banker og b) 15 pct. for andre tilfælde; og ii) 20 pct. med hensyn til royalties og honorarer for teknisk bistand.

Det følger af protokolbestemmelsen til overenskomsten, at

"For så vidt angår artikel 23, stykke 3, e), er der enighed om, at de dér nævnte satser for skat i intet tilfælde skal overstige den sats for kildeskat, som anvendes for sådanne indkomstarter efter indisk skattelovgivning".

Praksis

SKM2009. 309. SR

Skatterådet kunne bekræfte, at der kunne opnås lempelse for indisk royaltyskat efter princippet om matching credit, og at denne lempelse udgjorde det mindste beløb af enten 20 % af royaltyindkomsten eller den til enhver tid gældende interne sats for beskatning i Indien af den pågældende royaltyindkomst. Da den gældende skattesats i henhold til indisk skattelovgivning var 10 %, kunne der kun gives lempelse for de 10 %, der faktisk blev betalt i skat i Indien.