

Artikler

119

Nettoprincippets betydning ved lempelsesberegning

af Jakob Bundgaard, ph.d., CORIT Advisory P/S og Aarhus Universitet og Katja Joo Dyppel, ph.d., CORIT Advisory P/S og CBS

Artiklen sætter fokus på den vigtige med upåagtede bestemmelse i ligningslovens § 33 F. Denne bestemmelse som er rykket op på agendaen hos SKAT giver fortsat anledning til væsentlige fortolkningsspørgsmål, som forventes at blive prøvet i fremtidig praksis.

1. Indledning

På trods af, at nettoprincippet blev lovfæstet i 1993, har bestemmelsen i LL § 33 F levet en noget upåagtet tilværelse. Noget tyder på, at bestemmelsen er rykket op i bevidstheden hos myndigheder og skatteydere, og at der er flere sager på vej herom i klagesystemet. Det er på denne baggrund, at vi har fundet anledning til at behandle emnet med denne artikel.

2. Nettoprincippet

LL § 33 F fastlægger, at beregning af den maksimale lempelse efter LL § 33 eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal foretages efter det såkaldte nettoprincip.¹ Bestemmelsen indeholder således regler for opgørelsen af den udenlandske indkomst, der indgår i lempelsesberegningen, når Danmark som bopælsland skal lempe for dobbeltbeskatning efter LL § 33 eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst.² Bestemmelsen er formuleret som følger:

LL § 33 F:

“Ved beregning af den maksimale nedsættelse af dansk skat, enten i henhold til reglerne i lignings-

lovens § 33 eller i henhold til bestemmelserne i en med fremmed stat, med Grønland eller Færøerne indgået overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, skal der ved opgørelsen af den indkomst, der oppebæres fra udlandet, fratrækkes de udgifter; der anses for at vedrøre sådan indkomst, jf. dog stk. 3.

Stk. 2. Udgifter, der ikke kan henføres til enten den danske eller den udenlandske indkomst, skal fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst, jf. dog stk. 3.

Stk. 3. Såfremt en eksportør yder lån til sin aftager i forbindelse med kreditsalg af varer mv., skal renteudgifter mv. som nævnt i § 5, stk. 1, i forbindelse hermed ikke fragå ved opgørelsen af den udenlandske indkomst.”

Formålet med bestemmelsen var oprindeligt at stoppe én type af skattespekulation – investering af lånt kapital i udenlandske finansielle aktiver – som var mulig, når Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst skulle lempe efter eksemptionsmetoden eller matching credit og opgjorde den lempelsesberettigede indkomst efter et bruttoprincip.³

Anvendelsen af nettoprincippet er rykket op ad stigen hos SKAT, jf. produktionsplan for 2012. Dette ses også i en stigning i antallet af sager vedrørende lempelsesberegningen og særligt vedrørende den praktiske konsekvens af nettoprincippet.

En generel anvendelse af nettoprincippet ved opgørelsen af den udenlandske indkomst inde-

bærer, at den udenlandske indkomst ved lempelsesberegningen skal reduceres med de fradragsberettigede udgifter, der kan henføres til erhvervelsen af den pågældende udenlandske indkomst. Med andre ord skal den udenlandske indkomst opgøres efter danske ligningsmæssige regler, således at den udenlandske indkomst reduceres, hvilket medfører, at nedslaget i den danske skat reduceres tilsvarende.⁴

Med henblik på at opgøre nettoindkomsten suppleres LL § 33, stk. 1 med en indirekte fordelingsmetode i LL § 33 F, stk. 2. Herefter skal udgifter, der ikke direkte kan henføres til den udenlandske indkomst, fordeles forholdsmæssigt efter forholdet mellem den udenlandske og den danske indkomst.⁵ Med kombinationen af den direkte metode (som omtales nærmere nedenfor) og den forholdsmæssige fordeling af udgifter opnås dels, at udgifter, der klart er den udenlandske indkomst uvedkommende, ikke henføres til denne, og dels, at der er en klar regel for indkomstopgørelsen i de mere komplicerede tilfælde.⁶

Nettoprincippet i LL § 33 F, herunder fordelingsreglen i LL § 33 F, stk. 2, finder anvendelse ved enhver lempelse for dobbeltbeskatning, uanset hvad den udenlandske indkomst består af og uanset, om det er en person eller et selskab m.v., der oppebærer den udenlandske indkomst. Således finder reglen også anvendelse ved beregning af lempelse for faste driftssteder i udlandet.⁷ Endelig finder reglen anvendelse uanset, om der skal lempes efter creditprincippet i LL § 33, eller om en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst foreskriver lempelse efter eksemptions-, credit- eller matching creditmetoden.⁸

Bestemmelsen i LL § 33 F vil derimod ikke aktualiseres ved beregning af lempelse efter LL § 33 for sambeskattede udenlandske datterselskaber. Dette hænger sammen med, at der i disse tilfælde forinden lempelsesberegningen efter LL § 33 i forbindelse med indkomstopgørelsen i det danske moderselskab og det udenlandske datterselskab er foretaget en endelig fordeling af indtægter og udgifter mellem de to selskaber.⁹

Endelig indeholder LL § 33 F, stk. 3, en generel undtagelse fra nettoprincippet ved kreditsalg af varer m.v. til udlandet. Undtagelsen finder kun anvendelse, såfremt varer, industrielt, kommer-

cielt eller videnskabeligt udstyr sælges på kredit til udlandet. Derimod vil eksempelvis pengeinstitutterts udlån til udlandet ikke falde ind under undtagelsen.¹⁰

2.1 Nettoopgørelse efter den direkte metode – LL § 33 F, stk. 1

LL § 33 F, stk. 1, fastslår den direkte metode, hvorefter der ved opgørelse af *den indkomst, der oppebæres fra udlandet*, skal fratrækkes *de udgifter*, der anses at vedrøre denne indkomst.

Den i LL § 33 F omfattede udenlandske indkomst udgør indkomst, der oppebæres fra udlandet. Med henblik på at medregne indkomsten ved opgørelsen af lempelsesbrøken er det således ikke tilstrækkeligt, at indkomsten har en sammenhæng med den skattepligtiges aktiviteter i udlandet, eftersom det må være en betingelse, at indkomsten rent faktisk er oppebåret i udlandet.¹¹

Såfremt indkomsten er oppebåret i et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, er det ligeledes en betingelse, at overenskomsten har tillagt kildelandet beskatningsretten hertil.¹²

2.1.1 Relevante udgifter

Ved lempelsesberegningen indebærer nettoprincippet, at den lempelsesberettigede udenlandske indkomst bliver reduceret med de fradragsberettigede udgifter, der vedrører den udenlandske indkomst.¹³

Det fremgår ikke klart, hvor snævert udtrykket “udgifter” skal forstås i denne sammenhæng. Niels Winther-Sørensen har anført, at i denne sammenhæng må udtrykket “udgifter”, forstås som en henvisning til dansk rets almindelige opgørelsesregler, således at de beløb, der bringes til fradrag i den danske opgørelse (de negative indkomstkompontener), er omfattet.¹⁴ Endvidere har forfatteren anført, at dette bl.a. må medføre, at også afskrivninger må anses som “udgifter”, hvilket særligt vil kunne få betydning for royaltyindkomst. Hvis der f.eks. afskrives på købesummen for et patent efter LL § 16 F, og patentet afkaster licensindtægter fra udlandet, må årets afskrivninger anses for at være “udgifter”, der skal fratrækkes ved opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst.¹⁵

Udtrykket fortolkes dog mere snævert af Landsskatteretten i en kendelse offentliggjort i TfS 2002, 686. Landsskatteretten fandt, at en fonds fradragsberettigede kurstab ikke var udgifter, der skulle medregnes, når fondens nettoindkomst fra udlandet skulle opgøres efter LL § 33 F. Med særlig henvisning til, at det af bemærkningerne til bestemmelsen fremgår, at bestemmelsen “indebærer, at den udenlandske indkomst skal reduceres med de fradragsberettigede udgifter, der kan henføres til denne, eller med andre ord, at den udenlandske indkomst skal opgøres efter danske regler” – udtalte retten, at uanset om fonden skulle medregne kursgevinster og -tab ved indkomstopgørelsen er der under henvisning til den i SL §§ 4 - 6 lovfæstede sondring mellem fradragsberettigede udgifter og formuetab ikke grundlag for at kvalificere dette fradragsberettigede kurstab som en udgift i relation til LL § 33 F.¹⁶

Efter administrativ praksis er det således ikke alle beløb, der bringes til fradrag i den danske opgørelse, som medregnes ved nettoopgørelsen, eftersom formuetab som oprindeligt omfattes af skattefriheden i SL § 5 ikke medregnes. Idet der efter LL § 33 F er tale om en reduktion af indkomsten med de efter dansk ret fradragsberettigede omkostninger, bør det tillige nøje undersøges, hvorledes det spiller ind i denne henseende, at der i de senere år er sket en markant indskrænkning af rækkevidden af driftsomkostningsbegrebet i dansk ret.

2.1.2 Udgifter der kan “henføres” til den udenlandske indkomst

Efter den direkte metode, skal der ved opgørelse af den indkomst, der oppebæres fra udlandet, fratrækkes *de udgifter*, der anses at vedrøre denne indkomst. En udgift vedrører en *udenlandsk indtægt*, hvis der består *en klar sammenhæng* mellem udgiften og den udenlandske indtægt.

Der kan eksempelvis være tale om renteudgifter, som vedrører et lån, der er optaget netop med henblik på at erhverve den udenlandske indkomst.¹⁷ Tilsvarende vil royaltybetalinger for patenter, der udelukkende anvendes i den udenlandske virksomhed, have en sådan nær sammenhæng med den udenlandske indkomst, at royalty-

betalingen efter den direkte metode kan henføres hertil.¹⁸

Det er ikke klart, hvordan udgifter, som ikke kun vedrører den udenlandske indkomst, skal fordeles efter den direkte metode. Landsskatteretten har ved en enkelt lejlighed taget stilling hertil, men grundet de konkrete forhold i sagen gives der ikke meget vejledning i denne henseende.

I en landsskatteretskendelse offentliggjort i TfS 2002, 1029 anses en golfspillers afholdte turneringsudgifter for at vedrøre den udenlandske indkomst (præmieindtægter), således at disse udgifter skulle fratrækkes ved opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst efter den direkte metode i LL § 33 F, stk. 1. Med henblik på at opgøre den lempelsesberettigede indkomst for hvert land, hvori der var opnået præmieindtægter, var det nødvendigt at kende størrelsen af turneringsudgiften ved deltagelse ved hver af de enkelte turneringer. Eftersom en sådan opgørelse imidlertid ikke forelå, fandt retten, at turneringsudgifterne skulle fordeles ud på de lande, hvori golfspilleren havde deltaget i turneringer, i forhold til det antal dage, golfspilleren havde opholdt sig i de pågældende lande i forbindelse med deltagelse i turneringerne. Landsskatteretten bemærkede endvidere, at turneringsudgifterne både skulle fordeles ud på de lande, hvori klageren havde opnået præmieindtægter, og på de lande, hvori klageren ikke havde opnået præmieindtægter.

Udgifterne fordeles således ikke efter bruttoindkomst, som efter den indirekte metode i LL § 33 F, stk. 2, men derimod efter en vurdering af, hvilke turneringer udgifterne specifikt vedrørte.

For så vidt angår fordelingen efter LL § 33 F, stk. 1 kan kendelsen tages til indtægt for, at såfremt en skatteyder har afholdt udgifter, der både kan henføres til lande, hvor der er oppebåret indtægter og lande, hvor der ikke er, skal udgifterne fordeles på de lande, hvor de er afholdt – uanset om der er oppebåret indtægt fra det pågældende land eller ej. Henset til ordlyden af LL § 33 F, stk. 1 synes dette resultat ikke overraskende.¹⁹

2.1.3 Tidsmæssig sammenhæng – periodisering

LL § 33 F indeholder ikke særlige regler for periodisering.²⁰ Derfor må de almindelige regler for tidsmæssig periodisering i dansk ret som udgangspunkt finde anvendelse. Herefter vil man ved beregningen af den maksimale lempelse i henhold til LL § 33 F alene skulle fratække udgifter, der periodiseres (dvs. bringes til fradrag) i det indkomstår, den relevante lempelsesberettigede indkomst erhverves.²¹

I tilknytning til LL § 33 F blev som en undtagelse hertil vedtaget en særlig periodiseringsregel vedrørende renteindtægter og renteudgifter i LL § 5 D.²² Reglen sikrer, at nettoprincippet i LL § 33 F ikke kan omgås ved eksempelvis at placere renteindtægter og renteudgifter i hvert sit indkomstår.

LL § 5 D indebærer, at der ved opgørelsen af lempelsesberettiget udenlandsk rente-, udbytte- og anden kapitalindkomst altid skal ske fuld periodisering af udgifter, der har forbindelse med indkomsten. Reglen skal anvendes, uanset om der skal lempes efter LL § 33 eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Uden for anvendelsesområdet for LL § 5 D må der kunne periodiseres til skatteydere fordel inden for de almindeligt gældende grænser i praksis og lovgivning.

2.2 Fordeling efter den indirekte metode

Den direkte metode suppleres med en bestemmelse om, at i tilfælde, hvor det ikke kan påvises, hvilke udgifter der kan henføres til den udenlandske indkomst, skal der ske en *forholdsmæssig fordeling* af disse udgifter efter forholdet mellem *den udenlandske og den danske bruttoindkomst*.²³

Oplagte eksempler på udgifter, som ikke kan henføres til en bestemt indkomst, er generalomkostninger og renteudgifter vedrørende en kassekredit, som anvendes til generel finansiering af både indenlandske og udenlandske aktiviteter m.m.²⁴ Generalomkostninger kan bl.a. udgøre lønudgifter, kontorhold, telefonudgifter mv.²⁵

2.2.1 Den danske indkomst

Det er væsentligt at fastslå, hvilke udgifter der kan henføres til den danske indkomst, idet kun

udgifter, som hverken kan henføres til den danske eller den udenlandske indkomst, skal indgå ved den forholdsmæssige fordeling efter LL § 33 F, stk. 2.

Denne bestemmelse skal formentlig forstås i overensstemmelse med stk. 1, således at f.eks. udgifter, der kan henføres til indkomst fra tredjeland, ikke skal henføres til den "udenlandske indkomst" i LL § 33 F's forstand.

Dette følger ligeledes af administrativ praksis, jf. bl.a. TfS 2002, 1029, hvor retten udtaler, at "*efter formålet med bestemmelsen må den danske bruttoindkomst forstås som den samlede bruttoindkomst, herunder bruttoindkomsten fra de øvrige lempelsesberettigede lande*".²⁶

I overensstemmelse hermed anfører Niels Winther-Sørensen, at "*bestemmelsen er formuleret ud fra en situation, hvor en skatteyder bortset fra den indkomst, der indgår i den konkrete lempelsesberegning, kun har indkomst fra Danmark. Det har næppe været lovgivers mening, at udgifter påtrods af en klar forbindelse med anden udenlandsk indkomst skal medtages ved den forholdsmæssige fordeling. Man må således fortolke "den danske indkomst" som den indkomst, der ikke er "udenlandsk indkomst" i § 33 F's forstand*".²⁷

2.2.2 Bruttoindkomst

Fordelingen af udgifter foretages efter LL § 33 F, stk. 2, som en forholdsmæssig fordeling efter forholdet mellem den udenlandske og den danske bruttoindkomst.

Østre Landsret har ved dom offentliggjort i TfS 2001, 765 statueret, at bestemmelsen må fortolkes således, at den alene omfatter skattepligtige indtægter. Østre Landsret har herved bemærket, at begrebet indkomst i skattelovgivningen i almindelighed dækker over skattepligtige indtægter, og at begrebet skattefrie indtægter ikke er fast defineret, hvorfor der ved bruttoindkomsten ved beregningen af den forholdsmæssige fordeling af udgifter efter LL § 33 F, stk. 2 alene skal medregnes skattepligtige indtægter.²⁸ Hermed er Østre Landsret i overensstemmelse med Højesteret i TfS 2011, 986.

Når fordelingen opgøres på baggrund af bruttoindkomst, er det af betydning for størrelsen af

lempelsen, om bruttoindkomsten udgør hele den skattepligtiges hhv. udenlandske og danske bruttoindkomst eller ej. Henses til, at bestemmelsen formentlig skal forstås i overensstemmelse med stk. 1, synes det mest korrekt, at der ved opgørelsen af den udenlandske og danske bruttoindkomst ikke skal medtages indtægter, der klart ikke har nogen sammenhæng med de udgifter, der ønskes fordelt efter den direkte metode.

Samme fortolkning af bestemmelsen er anvendt af Landsskatteretten i TfS 2002, 1029, hvor retten udtaler, *“at efter formålet med bestemmelsen må den danske bruttoindkomst forstås [således] (...) at den danske bruttoindkomst ikke omfatter de af klageren opnåede indtægter uden for golfvirksomheden, herunder bl.a. aktieindkomst, honorarer m.v., idet de nævnte udgifter ikke vedrører den nævnte bruttoindkomst vedrørende klagerens golfvirksomhed”*.²⁹

Derimod fandt retten ikke, at der var hjemmel i LL § 33 F til at opdele et selskabs indtægter i en forsikrings- og investeringsdel, jf. TfS 2002, 169. Selskabets aktivitet bestod i drift af arbejdsmarkedspensionen inden for industriens område og dets væsentligste indtægter bestod af præmieindbetalinger samt investeringsafkast. Retten kommer ikke med en nærmere forklaring på resultatet af afgørelsen.

Forskellen på de to kendelser er for det første, at der er en tydelig adskillelse mellem en golfspillers golfvirksomhed og bl.a. aktieindkomst, hvorimod der kan argumenteres for, at der er en så (nær) sammenhæng mellem forsikringsvirksomhed (hovedaktiviteten) og anbringelse af de indbetalte præmier, at investeringsdelen ikke i sig selv kan konstituere en virksomhed adskilt fra hovedaktiviteten.³⁰ For det andet var det til skatteydernes fordel at opdele forsikrings- og investeringsdelen, hvorimod det var til skattemyndighedernes fordel at skelne mellem indkomst fra golfvirksomheden og indkomst uden for golfvirksomheden. Det sidstnævnte forhold skal dog næppe tillægges betydning.

2.3 Forholdet mellem den direkte og den indirekte metode

Det er ikke altid klart, hvilke omkostninger som skal fordeles efter den indirekte metode, og hvilke som kan henføres direkte til enten den udenlandske eller den danske indkomst. Der findes ikke megen vejledning på området, hvilket i særdeleshed skyldes, at det er en konkret vurdering, hvorfor de få afgørelser på området sjældent kan anvendes som præjudikat.

Ikke desto mindre kan det have stor betydning for størrelsen af nettoindkomsten, hvilken metode der anvendes. Et eksempel herpå ses i TfS 2002, 1029, hvor en golfspillers turneringsomkostninger efter den direkte metode fordeles efter antal dage i det pågældende land i forbindelse med turnering uagtet om der vindes, hvorimod generalomkostningerne efter den indirekte metode fordeles på baggrund af bruttoindtægter (præmieindtægter).

Ligeledes kan det gøre en forskel, om renteomkostninger på et lån anvendt til geninvestering fordeles efter geninvesteringens placering eller fordeles efter bruttoindkomst fra geninvesteringen, eftersom resultatet sjældent vil blive det samme.

Afgørelser mv.	Skatteydere aktivitet	Direkte fordeling – stk. 1	Indirekte fordeling – stk. 2
TfS 2002, 169	Dansk selskab med drift af arbejdsmarkedspension inden for industriens område med udenlandske investeringer	Vedrører dansk indkomst: Forsikringsydelser og hensættelser efter SEL § 13, stk. 2	Løn, lokale- og administrationsomkostninger, udgifter til advokat, portfolio manager, depotomkostninger, gebyrer mv.
TfS 2002, 686	Dansk fond – der er en afdeling under en arbejdsgiver- og erhvervsorganisation – har til formål at anbringe konfliktmidler i aktiver, herunder værdipapirer.	Vedrører dansk indkomst: Hensættelser til konsolidering af foreningsformuen.	N/A
TfS 2002, 1029	Dansk golfspiller med udenlandsk indkomst primært i form af præmieindtægter	Turneringsudgifter	Lønudgifter, kontorhold, telefon mv.

3. Nettoprincippet og matching credit

Creditlempelse indebærer som udgangspunkt, at domicillandet tillader et fradrag i indkomstskatten svarende til den skat, der er betalt i kildelandet. En variant af denne lempelsesmetode er matching credit. Metoden kan eksempelvis medføre, at domicillandet tillader fradrag i den skat som kildelandet kunne have opkrævet efter dets almindelige skattelovgivning, eller den skat der er begrænset af overenskomsten, selvom kildestaten helt eller delvist har givet afkald på skatten i henhold til særlige regler til fremme af kildestatens økonomiske udvikling, jf. pkt. 74 i kommentarerne til art. 23 i OECD's modeloverenskomst (2010).

Typisk er creditlempelsen maksimeret, således at nedslaget ikke kan overstige den del af skatten, som kan henføres til den indkomst, som kan beskattes i kildelandet (almindelig creditlempelse). En sådan maksimering findes både i art.

23 i OECD's modeloverenskomst, i den interne danske lempelsesbestemmelse i LL § 33 samt i dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået af Danmark.

I LL § 33, stk. 1, er maksimeringen formuleret således:

“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.”

Maksimeringen kan også udtrykkes ved den såkaldte lempelsesbrøk:

(Dansk skat * Den lempelsesberettigede indkomst) / Globalindkomsten

Ved almindelig creditlempelse vil lempelsen således udgøre det mindste af følgende to beløb:

1. Den i udlandet betalte skat, eller
2. Den del af den danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst (lempelsesbrøken).

Samlet set synes mest at tale for, at der ved lempelse efter metoden matching credit vedrørende udbytter, renter og royalties skal gives nedslag for den skat, som kildelandet kunne have pålagt bruttobeløbet, og at lempelsesbrøken – opgjort efter et nettoprincip – derefter sætter en øvre grænse for lempelsen. Konklusionen er primært baseret på, at nettoprincippet foreskrevet i LL § 33 F næppe skal anses for at angå opgørelsen af den i kildelandet faktisk betalte skat i forbindelse med almindelig creditlempelse, og ej heller angå opgørelsen af den kildeskat, som kildelandet kunne have pålagt i forbindelse med matching creditlempelse. Tilsvarende kan der argumenteres for, at det i mange tilfælde formentlig vil være i strid med ordlyden i de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvis Danmark ved matching creditlempelse håndhæver, at den kildeskat, som kildelandet kunne have pålagt, skal baseres på en nettobetaling.

Som beskrevet ovenfor er nettoprincippet at betragte som en intern gennemførelsesregel, og efter ordlyden finder princippet både anvendelse ved lempelse efter den interne lempelsesbestemmelse i LL § 33 samt ved lempelse efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Internationalt er det da også almindeligt antaget, at en række konkrete spørgsmål vedrørende lempelsesberegningen må finde deres løsning efter national ret i form af interne gennemførelsesregler, jf. pkt. 66 i kommentarerne til art. 23 i OECD's modeloverenskomst (2010).

Nettoprincippet betyder som nævnt, at der ved opgørelsen af den indkomst, der oppebæres fra udlandet, skal fratrækkes de udgifter, der anses for at vedrøre sådan indkomst. Konsekvensen af en sådan reduktion af den udenlandske indkomst er, at nedslaget i den danske skat reduceres tilsvarende.

I lovforarbejderne gives der udtryk for, at nettoprincippet "*skal gælde generelt*", dvs. uanset om der skal lempes efter creditprincippet i LL § 33, eller om en eventuel overenskomst foreskriver lempelse efter eksemptions-, credit- eller matching credit-metoden.

Idet der i LL § 33 F henvises til LL § 33 og overenskomsterne i deres helhed, synes selve ordlyden ikke helt at udelukke, at nettoprincippet kan finde anvendelse både i relation til maksimering efter lempelsesbrøken og ved fastsættelsen af, hvad der udgør skatten betalt til kildelandet (i LL § 33 F angivet som "*skat betalt til fremmed stat*").

Formuleringen "*skat betalt til fremmed stat*" udgør så vidt ses for den almindelige creditlempelse en selvstændig/isoleret definition, der blot omfatter den faktisk betalte skat i kildelandet. Sidstnævnte kan finde støtte i lovforarbejderne, hvor det anføres, at creditlempelsen i LL § 33 betyder: "*... at der i den danske skat gives fradrag for den i udlandet betalte skat.*", jf. de almindelige bemærkninger til L 294 (1992/1993). Dette må efter vores opfattelse tolkes som en henvisning til den skattebetaling, som skatteyderen faktisk har erlagt i kildelandet.

Der findes ikke holdepunkter for, hvorledes dette skal forstås i forbindelse med lempelse efter matching credit-metoden. Der synes dog ikke at være belæg for, at nettoprincippet ved denne lempelsesmetode skal tillægges et bredere anvendelsesområde end tilfældet er for den almindelige creditlempelse.

Samtidig synes de konkrete lovbemærkninger, samt eksemplerne heri, klart at fokusere på nettoprincippets betydning i relation til anvendelse af lempelsesbrøken, hvori indgår elementet "*den lempelsesberettigede indkomst*", der således skal opgøres netto, jf. de almindelige bemærkninger samt bemærkningerne til § 1, nr. 2 til L 294 (1992/1993). Der kan argumenteres for, at denne vægtning i forarbejderne trækker i retning af, at nettoprincippet ikke vedrører, hvad der skal anses for "*skat betalt til fremmed stat*", men alene skal anses for at vedrøre maksimeringen efter lempelsesbrøken. Synspunktet synes også at kunne finde støtte i litteraturen, jf. eksempelvis *Niels Winther-Sørensen*, SR-skat, 1993, p. 390 et seq.

Denne argumentation kan også finde støtte i, at indførelsen af nettoprincippet bl.a. var begrundet i, at nogle skatteydere havde indladt sig på lånearrangementer, der udnyttede matching credit-lempeisen i dagældende overenskomst med Portugal.

Det i forarbejderne angivne eksempel på et lånearrangement fokuserer således på, at lånearrangementerne ved indførelsen af nettoprincippet gøres uinteressante, da de medgåede udgifter overstiger de i udlandet opnåede indtægter, hvorved lempelsen i Danmark vil blive 0 kr., idet "*den lempelsesberettigede indkomst*" bliver negativ. Eksemplet fra forarbejderne vedrører en situation, hvor Danmark efter overenskomsten skal lempe efter eksemptionsmetoden.

På baggrund af såvel ordlyden som forarbejderne, herunder det i forarbejderne anførte eksempel, forekommer det mest nærliggende at konkludere, at nettoprincippet næppe vedrører, hvad der skal anses for "*skat betalt til fremmed stat*", men alene skal anses for at vedrøre maksimeringen efter lempelsesbrøken.

Af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst fremgår, at udgangspunktet for creditlempeisen er "*den skat, der effektivt er betalt i overensstemmelse med overenskomsten i den anden kontraherende stat*", jf. pkt. 61 i kommentarerne til art. 23 i OECD's modeloverenskomst (2010). Formuleringen trækker klart i retning af, at udgangspunktet for lempelsen er den faktisk betalte skat i kildelandet.

Herefter angiver kommentarerne, at nedslaget er begrænset til den del af skatten, som kan henføres til den indkomst, som kan beskattes i kildelandet. Derpå anføres det, at det maksimale nedslag normalt beregnes som skatten af nettoindkomsten, og at det maksimale nedslag derfor i mange tilfælde vil være lavere end den skat, der effektivt er betalt i kildelandet, jf. pkt. 61 i kommentarerne til art. 23 i OECD's modeloverenskomst (2010). Samlet set synes kommentarerne at give udtryk for, at udgangspunktet for lempelsen er den faktisk betalte skat i kildelandet, hvad enten denne er opkrævet netto eller brutto, men at nedslaget er begrænset til den del af skatten, som kan henføres til den indkomst, som kan beskattes i kildelandet. Med andre ord synes selve

maksimeringen ikke at angå fastlæggelsen af, hvad der udgør den i kildelandet betalte skat.

Kommentarerne indeholder også bemærkninger om matching credit (benævnt tax sparing), selvom denne form for lempelse ikke følger af selve OECD's modeloverenskomst. Ud over at nævne forskellige måder, hvorpå matching credit-bestemmelser kan udformes, bidrager kommentarerne dog ikke til en endelig afklaring af, om et nettoprincip skal anvendes ved fastlæggelse af den skat, som kildelandet kunne have opkrævet efter dets almindelige skattelovgivning. I kommentarerne henvises der imidlertid til en rapport fra 1998 udgivet af Committee of Fiscal Affairs benævnt "*Tax Sparing. A reconsideration*". Her anføres det i relation til kildeskat på renter, at: "*... the amount of 'withholding tax paid is calculated on the gross amount of the of interest...*". Udsagnet understøtter, at den skat, som kildelandet kunne have opkrævet, i sådanne situationer skal opgøres brutto og ikke netto.

Det skal bemærkes, at bestemmelsen om creditlempeelse i OECD's modeloverenskomsts art. 23 B (2011) er enslydende med bestemmelsen om creditlempeelse i FN's modeloverenskomsts art. 23 B. Selvom matching credit-metoden således ikke omfattes af lempelsesbestemmelserne i FN's modeloverenskomst, indeholder kommentarerne hertil dog en længere drøftelse af fordele og ulemper ved matching credit. Herudover indeholder kommentarerne til FN's modeloverenskomst et ekstrakt af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst.

Noter

1. Bestemmelsen blev indsat ved lov nr. 426 af 25/6 1993 (L 294 fremsat 19/5 1993).
2. Cirk. 1996-04-17 nr. 72, Ligningslovscirkulæret.
3. Jf. bemærkningerne til L 294 af 19/5 1993, FT 1992-93, sp. 9637. I bemærkningerne til lovforslaget er dette illustreret med et taleksekempel. Dette er gengivet (og korrigeret) i Niels Winther-Sørensen, *Beregningsregler for lempelse*, SR-Skat 1993, pp. 390 ff.
4. Jf. bemærkningerne til L 294 af 19/5 1993, FT 1992-93, sp. 9637 og sp. 9642 samt cirk. 1996-04-17 nr. 72, Ligningslovscirkulæret.
5. Cirk. 1996-04-17 nr. 72, Ligningslovscirkulæret.
6. DJV 2013-2 C.F.2.3.
7. Cirk. 1996-04-17 nr. 72, Ligningslovscirkulæret.
8. Cirk. 1996-04-17 nr. 72, Ligningslovscirkulæret.
9. Cirk. 1996-04-17 nr. 72, Ligningslovscirkulæret.
10. Cirk. 1996-04-17 nr. 72, Ligningslovscirkulæret.
11. Jf. TfS 2002, 1029, hvorefter en golfspillers sponsorindtægter fra Danmark ikke kunne blive medregnet i den udenlandske indkomst, selvom der utvivlsomt var en nær sammenhæng mellem golfspillers sponsorindtægter og hans deltagelse i Europa Touren i lande uden for Danmark. Denne kendelse analyseres af Søren Kjær Madsen i *Opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst i henhold til LL § 33 F*, SU 2003, 59 .
12. Jf. LL § 33. Se ligeledes Aage Michelsen, *Beregninger for dobbeltbeskatningslempelse*, SpO 1993, 242.
13. DJV 2013-2 C.F.2.3.
14. Jf. Niels Winther-Sørensen, *Beregningsregler for lempelse*, SR-Skat 1993, pp. 390 ff.
15. Jf. Niels Winther-Sørensen, *Beregningsregler for lempelse*, SR-Skat 1993, pp. 390 ff.
16. Se også TfS 1998, 431 LSR vedrørende opgørelse af overskud af den løbende ejendomsdrift. Landsskatteretten fandt, at der hverken efter overenskomsten eller danske regler skulle medregnes kursgevinster eller kurstab ved prioritetsgæld i fast ejendom.
17. Se også TfS 2000, 684 LSR, hvor Landsskatteretten fandt, at en skatteydere optagelse af udlandslån havde en sådan sammenhæng med køb af udenlandske aktier, at renteudgifterne vedrørende udlandslånet skulle fragå i den lempelsesberettigede udenlandske indkomst inden beregning af skattelempelse.
18. Cirk. 1996-04-17 nr. 72, Ligningslovscirkulæret samt DJV 2013-2 C.F.2.3.
19. Se også Søren Kjær Madsen, *Opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst i henhold til LL § 33 F*, SU 2003, 59 .
20. Jf. også skatteministerens svar af 22/6 1993, Spørgsmål og Svar, L 294, bilag 34 "ad svar 4".
21. Niels Winther-Sørensen, *Beregningsregler for lempelse*, SR-Skat 1993, p. 390 ff.
22. Se Niels Winther-Sørensen, *Beregningsregler for lempelse*, SR-Skat 1993, p. 390 ff. for mere herom.
23. Cirk. 1996-04-17 nr. 72, Ligningslovscirkulæret. Se ligeledes Niels Winther-Sørensen, *Beregningsregler for lempelse*, SR-Skat 1993, p. 390 ff.
24. Cirk. 1996-04-17 nr. 72, Ligningslovscirkulæret.
25. Jf. bl.a. TfS 2002, 169 og TfS 2002, 1029 .
26. Dette synes også implicit at være årsagen til, at der ikke skulle ske en fordeling efter LL § 33 F, stk. 2, af bidrag til en schweizisk arbejdsmarkedspension i forholdet mellem den danske og udenlandske indkomst (indkomst fra Sverige og Norge) ved lempelsesberegningen, jf. TfS 1997, 917 LSR. For eksempler, der illustrerer denne fordeling, se Søren Kjær Madsen, *Opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst i henhold til LL § 33 F*, SU 2003, 59 .
27. Jf. Niels Winther-Sørensen, *Beregningsregler for lempelse*, SR-Skat 1993, p. 390 ff.
28. Dommen vedrører spørgsmålet om, hvorvidt skattefri udbytter skal medregnes til den danske indkomst. Se ligeledes TfS 2002, 686 .
29. Se Lene Hjerminde, *Lempelse efter LL § 33 F – praksis*, SU 2003, 319, hvor forfatteren anfører, at der ikke umiddelbart er hjemmel til en sådan fordeling i lovens tekst, selvom resultatet ikke forekommer ganske urimeligt.
30. Se også Lene Hjerminde, *Lempelse efter LL § 33 F – praksis*, SU 2003, 319 .