

Ligningsvejledningen; Dobbeltbeskatning 2004 - 3

Ligningsvejledningen;

Indholdsfortegnelse

Forkortelser	11
D.A.	14
D.A.1 Fuld skattepligt	14
D.A.1.1 KSL § 1, stk. 1, nr. 1 - Bopæl	14
D.A.1.1.1 Tilflytning - Bopæl og ophold	14
D.A.1.1.2 Fraflytning - Hvornår er bopæl bevaret?	19
D.A.1.1.2.1 Rådighed over helårsbolig	20
D.A.1.1.2.2 Særligt om sommerhuse	22
D.A.1.1.2.3 Andre momenter, herunder skatteydere subjektive hensigter ..	23
D.A.1.1.2.4 Skæringstidspunkt, når boligen afhændes	23
D.A.1.1.2.5 Dobbelt domicil	23
D.A.1.1.2.6 EF/EU	25
D.A.1.1.2.7 Personer, der tager ophold i udlandet	25
D.A.1.1.2.8 Personer, der tager ophold i Grønland eller på Færøerne	25
D.A.1.1.2.9 Beskatning af genvundne af- og nedskrivninger m.v.	26
D.A.1.2 KSL § 1, stk. 1, nr. 2	26
D.A.1.3 KSL § 1, stk. 1, nr. 3	28
D.A.1.4 KSL § 1, stk. 1, nr. 4	29
D.A.2 Begrænset skattepligt	30
D.A.2.1 KSL § 2, stk. 1, litra a - Lønindtægt	30
D.A.2.2 KSL § 2, stk. 1, litra b - Anden A-indkomst	35
D.A.2.3 KSL § 2, stk. 1, litra c - Udlejning af arbejdskraft	39
D.A.2.4 KSL § 2, stk. 1, litra d - Erhvervsvirksomhed	41
D.A.2.5 KSL § 2, stk. 1, litra e - Fast ejendom	45
D.A.2.6 KSL § 2, stk. 1, litra f - Udbytteindtægter - visse aktieafståelser	46
D.A.2.7 KSL § 2, stk. 1, litra g - Personalegoder	47
D.A.2.8 KSL § 2, stk. 1, litra h - Renter	47
D.A.2.9 KSL § 2, stk. 1, litra i - Royalty	50
D.A.2.10 KSL § 2, stk. 1, litra k - Aktieafløsning	53
D.A.2.11 Beskatning af udenlandske artister m fl.	53
D.A.2.12 Skattepligt ifølge KBL	54
D.A.2.13 EØFG - Fordeling af overskud	54
D.A.2.14 Begrænset skattepligt og dobbeltbeskatningsaftaler	55
D.A.3 Undtagelser fra skattepligten	57
D.A.3.1 Kongehuset	57
D.A.3.2 Diplomatiske repræsentanter m.v.	57
D.A.3.3 Konsulatsejendomme	58
D.B Opgørelse af indkomstgrundlaget	60
D.B.1 Opgørelse af indkomst fra udlandet for en her bosat person - Globalindkomstprincippet	60
D.B.1.1 Opgørelsen af udenlandsk indkomst	60
D.B.1.2 Indkomst indtjent og forbrugt i udlandet	62

Indholdsfortegnelse

D.B.1.3	Gaver fra udlandet	62
D.B.1.4	Udenlandske ejendomme	62
D.B.1.4.1	Indtægtssiden	63
D.B.1.4.2	Udgiftssiden	64
D.B.1.5	Fast driftssted	65
D.B.1.6	Beskatning af indkomst fra udenlandske fordringer/gæld	66
D.B.2. Fradrag for udgifter ved arbejde i udlandet		67
D.B.2.1	Fradragsbegrænsning ved arbejde i udlandet	67
D.B.2.2	Eksportmedarbejdere	68
D.B.2.3	Befordring	70
D.B.2.4	Fagligt kontingent, A-kasse- og efterlønsbidrag	70
D.B.3 Specielle fradrag for udlændinge, der er skattepligtige her til landet		70
D.B.3.1	Forøgede leveomkostninger (teknikerfradrag)	70
D.B.3.2	Dobbelt husførelse	71
D.B.4 Indkomstopgørelsen ved indtræden og ophør af skattepligt		71
D.B.4.1	Opgørelse af periodeindtægten	71
D.B.4.2	Afpassning til helårsindtægt	72
D.B.4.3	Indgangsværdier ved skattepligtens indtræden	75
D.B.4.4	Skatteberegningen - personfradrag	76
D.B.4.5	Forskudt indkomstår	77
D.B.5 Beskatning af løn til forskere og nøglemedarbejdere rekrutteret i udlandet		79
D.B.5.1	Indledning	79
D.B.5.2	Personer, som kan omfattes af ordningen	79
D.B.5.3	Betingelser for at kunne anvende ordningen	80
D.B.5.4	Særlige krav til arbejdsgiveren	86
D.B.5.5	Særligt om forskere	87
D.B.5.6	Beskatning under 25 pct.-ordningen	87
D.B.5.7	Øvrig indkomst	92
D.B.5.8	Ophør af 25 pct.-beskatning	93
D.B.5.9	Ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser	95
D.B.6 Indkomstopgørelse ved begrænset skattepligt		96
D.B.6.1	Indkomstopgørelsen	96
D.B.6.2	Skatteberegningen	99
D.B.6.3	Selvangivelsespligten	101
D.B.7 Afsluttende ansættelse		101
D.B.7.1	Frist	101
D.B.7.2	Indhold	101
D.B.8 Grænsegængerreglerne		102
D.B.8.1	Hvem er omfattet af ordningen?	102
D.B.8.1.1	Indledning	102
D.B.8.1.2	Hjemmehørende i udlandet	102
D.B.8.1.3	75. pct.'s kravet opfyldt via positiv indkomst	102
D.B.8.1.3.1	Opgørelse af den kvalificerende indkomst	103
D.B.8.1.3.1.1	Krav om indkomst type	103
D.B.8.1.3.1.2	Krav om skattepligt efter danske regler	103

D.B.8.1.3.1.3	Krav om beskatning efter en DBO.	103
D.B.8.1.3.2	Opgørelse af globalindkomsten.	104
D.B.8.1.3.3	Eksempel Lønmodtager.	105
D.B.8.1.3.4	Eksempel Lønmodtager.	106
D.B.8.1.3.5	Eksempel Selvstændig.	107
D.B.8.1.4	Særligt ved til- og fraflytning.	107
D.B.8.1.5	Særligt ved død.	108
D.B.8.1.6	75 pct. kravet opfyldt via negativ indkomst.	108
D.B.8.1.7	Valg af ordning.	109
D.B.8.2	Fradrag ved indkomstopgørelsen for personlige og familiemæssige udgifter.	109
D.B.8.2.1	Renteudgifter m.v. fra egen bolig - KSL § 5 B, stk. 1, nr. 1. . .	109
D.B.8.2.1.1	Eksempel.	111
D.B.8.2.2	Andre private renteudgifter m.m. KSL § 5 B, stk. 1, nr. 2. . .	112
D.B.8.2.3	Pensionsindbetalinger og A-kasse bidrag - KSL § 5 B, stk. 1, nr. 3.	112
D.B.8.2.4	Velgørende foreninger - KSL § 5 B, stk. 1, nr. 4.	112
D.B.8.2.5	Underholdsbidrag og udenlandske sociale bidrag - KSL § 5 B, stk. 1, nr. 5 og 6.	113
D.B.8.2.6	Beskæftigelsesfradrag.	113
D.B.8.2.7	Bruttobeskattede lønmodtagergrupper - KSL § 5 B, stk. 3. . .	113
D.B.8.3	Skatteberegning.	114
D.B.8.3.1	Indledning.	114
D.B.8.3.2	Enlige grænsegængere - KSL § 5 C, stk. 1.	115
D.B.8.3.2.1	Særligt vedrørende underskud ved negativ kvalificerende indkomst.	116
D.B.8.3.3	Giftede grænsegængere - KSL § 5 C, stk. 1 og 2.	116
D.B.8.3.3.1	Uudnyttede personfradrag og bundfradrag m.m.	116
D.B.8.3.3.2	Underskud.	118
D.B.8.3.3.3	Begge ægtefæller omfattet af KSL § 1.	118
D.B.8.3.4	Dødsfald.	118
D.B.8.4	Forskudsregistrering.	119
D.B.8.5	Kommunal ligningsmyndighed.	119
D.B.8.6	Bruttoskatte og kildeskatter.	119
<i>D.C Lempelsesregler og lempelsesberegning</i>		120
D.C.1 Ligningslovens § 33		123
D.C.2 Ligningslovens § 33 A		125
D.C.2.1	LL § 33 A, stk. 1 Lønindkomst.	126
D.C.2.2	Ophold uden for riget.	127
D.C.2.3	Mindst 6 måneder.	128
D.C.2.4	42-dagesreglen.	129
D.C.2.5	Nedslagsregler.	131
D.C.2.5.1	Valget mellem LL § 33 A og lempelsesreglerne i en DBO. . .	132
D.C.2.6	Tjeneste for den danske stat mv. LL § 33 A, stk. 2.	133
D.C.2.7	Halvt nedslag LL § 33 A, stk. 3.	137
D.C.3 Lempelsesberegning		140
D.C.3.1	Lempelsesbrøker.	141
D.C.3.2	Udenlandsk indkomst, ikke skattepligtig.	143
D.C.3.3	Fradrag i udenlandsk indkomst.	145

Indholdsfortegnelse

D.C.3.4	Nettoprincip	146
D.C.3.5	Ægtefæller - overførsel af underskud	150
D.C.3.6	Lempelsesmetoder	153
D.C.3.6.1	Exemptionmetoden (gl. og ny metode)	154
D.C.3.6.2	Creditmetoden (alm.credit og matching-credit)	155
D.A.1.4.5		155
D.A.1.4.5		155
<i>D.D OECD's modelkonvention</i>		156
D.D.1 Skattepligtens omfang		156
D.D.1.1	Fuldt og begrænset skattepligt	156
D.D.1.2	Samspil mellem dansk og udenlandsk skattesystem	156
D.D.2 OECD's modelkonvention		158
Kapitel I	Anvendelsesområde (artikel 1-2)	159
Kapitel II	Definitioner (artikel 3-5)	161
Kapitel III	Beskatning af indkomst (artikel 6-21)	171
Artikel 6.	Indkomst af fast ejendom	171
Artikel 7.	Fortjeneste ved forretningsvirksomhed	172
Artikel 8.	Skibs- og luftfart	175
Artikel 9.	Associerede foretagender	176
Artikel 10.	Udbytter	177
Artikel 11.	Renter	184
Artikel 12.	Royalties	185
Artikel 13.	Fortjeneste ved afståelse af formuegenstande	187
Artikel 14.	Frit erhverv	188
Artikel 15.	Løn	189
Artikel 16.	Bestyrelseshonorar	195
Artikel 17.	Kunstnere og sportsfolk	196
Artikel 18.	Pensioner	196
Artikel 19.	Offentlige hverv	197
Artikel 20.	Studerende	200
Artikel 21.	Indkomst, der ikke udtrykkeligt er omtalt	204
Kapitel IV	Beskatning af formue (artikel 22)	204
Kapitel V	Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning (artikel 23A og 23B)	205
Kapitel VI	Særlige bestemmelser (artikel 24-28)	206
Kapitel VII	Slutbestemmelser (artikel 29-30)	211
<i>D.E Indgåede overenskomster og aftaler</i>		212
Argentina		212
Australien		218
Bangladesh		221
Belgien		225
Brasilien		228
Bulgarien		231

Canada	233
Cypern	238
Egypten	239
England (og Nordirland):	242
Estland (Estonia)	243
EU	247
Filippinerne	247
Finland	251
Forbundsrepublikken Jugoslavien	251
Frankrig	251
Færøerne	256
Grækenland	256
Grønland	258
Holland	269
Hongkong	269
Indien	269
Indonesien	273
Iran	275
Irland	275
Island	278
Israel	278
Italien	280
Jamaica	284
Japan	288
Jordan	291
Jugoslavien	291
Kenya	293
Kina	296
Korea	299

Indholdsfortegnelse

Kroatien	301
Kuwait	301
Letland (Latvia)	301
Libanon	306
Litauen	306
Luxembourg	311
Makedonien	313
Malaysia	315
Malta	318
Marokko	320
Mexico	324
Nederlandene	326
New Zealand	329
Norden	331
Øresundsforbindelsen	345
Nordisk bistandsaftale samt trækaftale	346
Forskudstræk i bopælsstaten artikel 3	346
Forskudsskat i arbejdsstaten	346
Forskudsskat erlagt i bopælsstat artikel 8 og 9	347
Overførsel af skat erlagt i et af de andre nordiske lande	347
Norge	347
Pakistan	347
Polen	351
Portugal	353
Rumænien	357
Rusland	360
Schweiz	362
Serbien/Montenegro	365
Singapore	365
Slovakiet	367
Slovenien	367
SNG-staterne	371

Spanien	374
Sri Lanka	378
Storbritannien	380
Sverige	385
Sydafrika	385
Tanzania	388
Thailand	390
Tjekkiet	394
Trinidad og Tobago	396
Tunesien	399
Tyrkiet	402
Tyskland	406
Uganda	415
Ukraine	422
Ungarn	425
USA	427
Venezuela	433
Vietnam	440
Zambia	445
Ægypten	448
Østrig	448
<i>D.F. Internationale og danske organisationer</i>	453
D.F.1 Internationale organisationer	453
Organisationer hvor lønnen er objektiv skattefri	454
Organisationer, hvor skattelempelse gives med exemption - ny metode	459
Organisationer hvor skattelempelse gives med exemption - gammel metode eller særligt skal dokumenteres	460
Organisationer uden aftaler om skattelempelse, EU-forhold mv.	461
D.F.2 Udsendte DANIDA-rådgivere, FN-udsendte og firmaekspertes	465
D.F.2.1 DANIDA-rådgivere	465
D.F.2.2 FN-udsendte	466
D.F.2.3 Firmaekspertes	466

Indholdsfortegnelse

D.F.2.4	NORAD, SIDA og FINIDA	467
D.F.3	Stipendiater fra udviklingslandene	467
D.F.4.	PLO og Taipei Economic and cultural Office	468
	<i>Henvisninger 2001; SKM - TjS - SKAT</i>	<i>469</i>
	<i>Henvisninger 2002; SKM - TjS - SKAT</i>	<i>490</i>
	<i>Henvisninger 2003; SKM - TjS - SKAT</i>	<i>511</i>

Forkortelser

Lovforkortelser Følgende love er forkortet i Ligningsvejledningen:

- AL = Afskrivningsloven
- AAL = Arveafgiftsloven
- ABL = Aktieavancebeskatningsloven
- AMFL = Arbejdsmarkedsfondsloven
- APSL = Anpartsselskabsloven
- ASL = Aktieselskabsloven
- BAL = Boafgiftsloven
- DBSL = Dødsboskatteloven
- DSL = Dødsboskifteloven
- EBL = Ejendomsavancebeskatningsloven
- EFL = Erhvervsfondsloven
- ELBL = Ejerlejlighedsbeskatningsloven
- ETBL = Etableringskontoloven
- EVSL = Ejendomsværdiskatteloven
- FBL = Fondsbeskatningsloven
- FL = Fondsloven
- FUL = Fusionskatteloven
- FVL = Forvaltningsloven
- HUSDY = Husdyrbeskatningsloven
- IFL = Investeringsfondsloven
- KSL = Kildeskatteloven
- KKSL = Konkurskatteloven
- KGL = Kursgevinstloven
- KULBR = Kulbrinteskatteloven
- LOSI = Særlig indkomstskattelov
- LL = Ligningsloven
- OFL = Offentlighedsloven
- PAL = Pensionsafkastsbeskatningsloven
- PBL = Pensionsbeskatningsloven
- PSL = Personskatteloven
- RAL = Realrenteafgiftsloven
- RFL = Renteforsikringsloven
- RPL = Retsplejeloven
- SEL = Selskabsskatteloven
- SKL = Skattekontrolloven
- SSL = Skattestyrelsesloven
- SL = Statsskatteloven
- VLL = Varelagerloven
- VOL = Virksomhedsomdannelsesloven
- VSL = Virksomhedsskatteloven
- VURDL = Vurderingsloven

Anden lovgivning, herunder bekendtgørelser og direktiver, der anvendes i teksten, er citeret med type, nr., dato og fulde navn første gang den nævnes i et afsnit, samt angivelse af den fremtidige forkortelse i parentes efter henvisningen.

Forkortelser

Alm. forkortelser

Følgende almindelige forkortelser anvendes i Ligningsvejledningen:

- AM-bidrag = Arbejdsmarkedsbidrag
- ATP-bidrag = Bidrag til arbejdsmarkedets tillægspension
- bl.a. = Blandt andet
- ca. = Cirka
- CFC = Controlled foriegn company
- d. = Den
- DBO = Dobbeltbeskatningsoverenskomst
- DMP = Den midlertidige pensionsopsparing
- DSB = Danske statsbaner
- dvs. = Det vil sige
- EF = Europæiske Fællesskab
- etc. = Etcetera
- EU = Europæiske Union
- EØS = Europæiske Økonomiske Samarbejde
- f.eks. = For eksempel
- ff. = Fortsat følgende
- FIBV = Federation Internationale de Bourses de Valeurs
- inkl. = Inklusiv
- jf. = Jævnfør
- kap. = Kapitel
- kr. = Kroner
- lign. = Lignende
- LO = Landsorganisationen
- m.fl. = Med flere
- m.h.t. = Med hensyn til
- mio. = Million
- m.m. = Med mere
- m.v. = Med videre
- nr. = Nummer
- OECD = Organization for Economic Cooperation and Development/Organisationen for økonomisk samarbejde og udvikling.
- p.a. = Pro anno
- pct. = Procent
- pkt. = Punkt/punktum
- pr. = Per
- SP = Den særlige pensionsopsparing
- stk. = Stykke

Metriske forkortelser - f.eks. km. , m.

Valutabetegnelser - f.eks. DKK, GBP, EUR, DEM

Selskabsformer Følgende forkortelser for selskabsformer anvendes i Ligningsvejledningen:

- a.m.b.a. = andelsselskab med begrænset ansvar
- ApS = anpartsselskab
- A/S = aktieselskab
- i/s = interessentskab
- k/s = kommanditselskab
- s.m.b.a. = selskab med begrænset ansvar

Henvvisninger til tidsskrifter mv. Følgende er de tidsskrifter m.v. som forkortes i Ligningsvejledningen:

- FOB = Folketingets Ombudsmands Beretning
- LSRM = Landsskatteretsmeddelelser - f.eks. LSRM 1966, 107 LSR
- SD-cirkulære = Statsskattedirektoratets cirkulære - f.eks. SD-cirkulære 1980-11
- skd. = Meddelelser fra Skattedepartementet - skd. 1968.6.109
- skd.cirkulære = Skattedepartementets cirkulære - skd.cirkulære nr. 24 af 8. januar 1999
- TfS = Tidsskrift for skatter og afgifter - f.eks. TfS 1999, 987 LSR
- TSS-cirkulære = Told- og Skattestyrelsens cirkulære - f.eks. TSS-cirkulære 1999-14
- UfR = Ugeskrift for retsvæsen - f.eks. UfR 1978, 556 HRD
- SKM = Skatteministeriets nyhedsformidling - f.eks. SKM2002.637.HR

Henvi sning til instans

Bagved henvi sningen er der indsat en forkortelse for den institution/instans, der har truffet afgørelsen - f.eks. TfS 1999, 987 LSR. Til dette formål anvendes følgende forkortelser i Ligningsvejledningen:

- DEP = Skattedepartementet
- HRD = Højesterets dom
- HRK = Højesterets kendelse
- LSR = Landsskatteretten
- LR = Ligningsrådet
- SD = Statsskattedirektoratet
- TSS = Told- og skattestyrelsen
- VLD = Vestre Landsrets dom
- VLK = Vestre Landsrets kendelse
- ØLD = Østre Landsrets dom
- ØLK = Østre landsrets kendelse

Henvi sning til Ligningsvejledningen

Henvi sninger til Ligningsvejledningen er foretaget således:

- Hvis henvi sningen er til samme bind ser den således ud:afsnit A.G.1.1.....
- Hvis henvi sningen er til et andet bind ser den således ud:LV Almindelig del afsnit A.G.1.1.....
- Hvis henvi sningen er til en tidligere udgave af Ligningsvejledningen ser henvi sningen således ud:LV 2001 Beskatning ved dødsfald afsnit B.B.1.1.....

D.A.

D.A.

D.A.1 Fuld skattepligt

Der foreligger fuld skattepligt for:

- personer, der har bopæl her i landet (KSL § 1, stk. 1, nr. 1).
- personer, der opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder (KSL § 1, stk. 1, nr. 2).
- danske statsborgere, der gør tjeneste eller varigt opholder sig ombord på skibe med hjemsted her (KSL § 1, stk. 1, nr. 3).
- danske statsborgere, som af den danske stat eller kommuner er udsendt til tjeneste uden for riget (KSL § 1, stk. 1, nr. 4).

D.A.1.1 KSL § 1, stk. 1, nr. 1 - Bopæl

Ved afgørelsen af, om betingelsen for bopæl er opfyldt lægges der vægt på, om den pågældende ved at etablere husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at vedkommende har til hensigt at have hjemsted her i landet.

I praksis vil statuering af bopæl efter kildeskattelovens bestemmelser være afhængig af, om den pågældende person har rådighed over en helårsbolig her i landet. Udgangspunktet er, at en sådan rådighed vil være en nødvendig og samtidig en tilstrækkelig betingelse til at statuere bopæl. De konkrete omstændigheder kan dog, specielt i en fraflytningssituation, være af en sådan art, at afgørelsen af, om der foreligger bopæl, må foretages efter en samlet bedømmelse, se nærmere under afsnit D.A.1.1.2.

Det er de faktiske boligforhold, der er afgørende, mens mere formelle kriterier - f.eks. til- eller framelding til folkeregistret og ansøgning om opholdstilladelse - ikke spiller nogen selvstændig rolle, se f. eks. LSRM 1981, 99, og skd. 1983.65.170 ØLD.

Dobbeltdomicil

Har en person bolig såvel her i landet som i udlandet, må det afgøres hvilken af disse boliger, der betragtes som det egentlige hjemsted. Følgende momenter vil især indgå i vurderingen:

- hvor opholder familien sig, hvis personen har en sådan,
- hvor har personen truffet de mest omfattende foranstaltninger til sit underhold, eller
- hvor opholder personen sig længst eller hyppigst .

Det her anførte svarer i vidt omfang til bestemmelserne i de af Danmark indgåede DBO'er vedrørende "skattemæssigt hjemsted", samt til artikel 4 i OECD's Modelkonvention, jf. afsnit D.D.2.

D.A.1.1.1 Tilflytning - Bopæl og ophold

Ved tilflytning indtræder skattepligten først, når den pågældende tager ophold her, jf. KSL § 7, stk. 1. Se LSRM 1983, 157 LSR, TfS 1990, 465 HRD (boreplatform), TfS 1998, 606 HRD og TfS 1998, 795 LSR. Det er

kun nødvendigt at tage stilling til, om skatteyderen har erhvervet bopæl her i landet, hvor

- opholdet er mindre end 6 måneder,
- det er et spørgsmål om undtagelse fra skattepligten efter 6 månedersreglen i KSL § 1, stk. 1, nr. 2, (jf. afsnit D.A.1.2 om KSL § 8, stk. 2 (turistreglen), der alene udgør en undtagelse fra KSL § 1, stk. 1, nr. 2, men ikke kommer i betragtning, såfremt skatteyderen har erhvervet bopæl her), eller
- den pågældende påny afbryder opholdet, således at det skal afgøres, om bopæl er bevaret.

Fuld skattepligt indtræder som nævnt ikke ubetinget ved enhver erhvervelse af bopæl her, idet KSL § 7, stk. 1, fastslår, at personer, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, først bliver fuldt skattepligtige, når de tager ophold her i landet. Som sådant ophold anses ikke kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende.

Ifølge praksis anses et uafbrudt ophold her i landet af en varighed på mere end 3 måneder, eller samlede ophold på i alt mere end 180 dage inden for et tidsrum af 12 måneder, ikke for "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende", jf. skd. 1972.21.139. Ved beregning af opholdets varighed her i landet medregnes ethvert påbegyndt døgn som et fuldt døgn. I øvrigt lægges der ved afgørelsen vægt på den pågældendes øvrige tilknytning til landet.

De nævnte 3 måneder, respektive 180 dage, betragtes som et maksimum for ophold, uden at skattepligten indtræder på grund af bopæl her. Dette maksimumsophold accepteres i almindelighed, når der er tale om personer, hvis ophold her har et (overvejende) feriemæssigt præg, og således ikke er nødvendiggjort af en regelmæssig (løbende) personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv, f.eks. hyppig deltagelse i eller tilsyn med ledelsen af en erhvervsvirksomhed her i landet. Det foran nævnte lægges i hvert fald til grund, hvor der er tale om personer, der i øvrigt har bopæl i og anden fast tilknytning (nær familie, indtægtsgivende hverv, statsborgerskab etc.) til et andet land, således at opholdene i Danmark med rette kan siges at have karakter af "ferie eller lignende" fra det pågældende land. Om tilfælde, hvor skattepligten er indtrådt, fordi opholdet ikke er blevet anset for "kortvarigt på grund af ferie eller lignende", se TfS 1987, 195 LSR og TfS 1990, 465 HRD. I SKM2002.230VLR fandt Landsretten det således ikke godtgjort, at den pågældende skatteyder, der både havde bopæl til rådighed i Danmark og Tyskland, og hvis ægtefælle og børn opholdt sig i Tyskland, var fuldt skattepligtig i Danmark.

I andre tilfælde må der foretages en mere konkret vurdering af, om opholdet her har det fornødne feriemæssige præg. Efter omstændighederne kan den fulde skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, indtræde straks fra begyndelsen af det første ophold efter bopæls erhvervelsen. Dette kan være tilfældet, hvor der foreligger personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv her. Se f.eks. TfS 1992, 198 LR, hvor der var tale om ca. 80 årlige erhvervsbetingede overnatninger i en ejerlejlighed i Danmark.

Hvad er kortvarigt ophold?

Erhvervmæssig beskæftigelse

D.A.1.1.1

Samme resultat kan også opstå selv om vedkommendes indtægtsgivende (hoved)erhverv udøves i udlandet, navnlig når den pågældende ikke har bopæl i og anden fast tilknytning til et andet land, og derfor som regel opholder sig her i landet i det omfang den erhvervsmæssige beskæftigelse (f. eks. som flypilot, sømand, sælger, kunstner m.v.) levner praktisk mulighed herfor, og der således ikke foreligger ferieophold i Danmark, "set fra" et "hjemsted" i udlandet.

Særlig klart vil forholdet være, hvis boligen her tillige benyttes til helårsboelse af den pågældendes familie eller faste samlivspartner.

Selv om dette var tilfældet i TfS 1992, 388 LSR, indtrådte der dog ikke fuld skattepligt under hensyn til, at skatteyderen i en begrænset periode opholdt bolig og arbejde i udlandet, og først efter udløbet af denne periode flyttede til Danmark.

I TfS 1997, 590 LSR fandt Landsskatteretten, at en i Schweiz bosat operasangers ophold her i landet, i forbindelse med et enkeltstående arrangement af kortere varighed inden for et år, ikke i sig selv ville føre til indtræden af fuld skattepligt, uanset at den pågældende her var ejer af en helårsbolig. I SKM2002.252.LR udtalte Ligningsrådet i en bindende forhåndsbesked, at forberedelse af undervisning i ferien her i landet ikke ville medføre fuld skattepligt, men såfremt den pågældende i sin ferie tog ansættelse på et sygehus, ville det medføre fuld skattepligt.

SKM2003.308.ØLR drejede sig om, hvorvidt skatteyderen efter reglerne om tilflytning var fuldt skattepligtig til Danmark i 1994. Han var i 1992 flyttet til Tyskland, men meddelte folkeregistret i 1993, at han agtede at flytte tilbage til Danmark, og i 1994 blev han gift i Danmark. Hans kommanditselskab havde virksomhedsadresse på ægtefællens ejendom her i landet, og de fleste af hans erhvervsmæssige aktiviteter havde fundet sted i Danmark. Han havde bolig til rådighed i både Tyskland og England og var indkomstskattepligtig til England efter reglerne om derboende personer. Landsretten fandt, at skatteyderen havde erhvervet skattemæssig bopæl i Danmark fra begyndelsen af 1994 bla. henset til hans tilknytning til en række virksomheder i Danmark. Landsretten fandt det endvidere godtgjort, at han havde taget ophold i Danmark fra begyndelsen af 1994, hvorfor han blev anset for fuldt skattepligtig her til landet. Efter en samlet bedømmelse af tilknytningen til Danmark og henholdsvis Tyskland og England, fandt retten, at Danmark var midtpunkt for skatteyderens livsinteresser, og han blev således anset for hjemmehørende her i henhold til dobbeltbeskatningsaftalerne indgået med de to lande.

Indgangsværdier

KSL § 9 fastlægger indgangsværdier for aktiver og passiver i de tilfælde, hvor en person enten bliver fuldt skattepligtig i henhold til KSL § 1 eller får skattemæssigt hjemsted i Danmark i henhold til en DBO. Reglerne finder tilsvarende anvendelse på personer, der bliver begrænset skattepligtige efter KSL § 2, og som ikke umiddelbart forinden har været fuldt skattepligtige efter KSL § 1, jf. KSL § 9, stk. 5.

Som hovedregel anses aktiver og passiver for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt. Det medfører, at ejertiden forud for tilflytningstidspunktet medregnes f.eks. i 3-års-perioden i ABL § 2 .

- hovedregel

Aktiver og passiver anses skattemæssigt for anskaffet til handelsværdien på tilflytningstidspunktet. Det vil sige, at ved opgørelsen af fortjeneste og tab, anvendes denne værdi i stedet for den faktiske anskaffelsessum.

For afskrivningsberettigede aktiver er der særlige regler for fastsættelse af indgangsværdier.

- afskrivningsberettigede aktiver

Afskrivningsberettigede aktiver anses for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til den faktiske kontantomregnede anskaffelsessum, og de anses for afskrevet maksimalt efter danske regler indtil tilflytningstidspunktet. Ved beregningen af afskrivningerne indtil tilflytningstidspunktet anvendes de danske afskrivningsregler på dette tidspunkt. Herved stilles skatteyderen, der tilflytter i afskrivningsmæssig henseende, som om den fulde skattepligt har bestået i hele det pågældende afskrivningsberettigede aktivs ejertid.

Den fiktivt afskrevne værdi danner herefter grundlag for afskrivningerne efter skattepligtens indtræden. For aktiver, der efter afskrivningsloven skal indgå på en afskrivningssaldo er det den fiktivt afskrevne værdi, der skal indgå i den afskrivningsberettigede saldo værdi. For aktiver, der afskrives særskilt, danner den faktiske anskaffelsessum grundlag for beregningen af de enkelte års afskrivninger. Ved en eventuel senere avanceberegning tages udgangspunkt i den oprindelige anskaffelsessum.

Afgørende for om aktiver anses for afskrivningsberettigede er de danske afskrivningsregler på tilflytningstidspunktet. Som afskrivningsberettigede aktiver anses aktiver, der er afskrivningsberettigede efter afskrivningsloven, statskatteloven eller ligningslovens afskrivningsregler. Selv om et aktiv er nedskrevet til nul, og der derfor ikke kan foretages yderligere afskrivninger, anses det fortsat for at være et afskrivningsberettiget aktiv.

I beregningen af afskrivninger forud for tilflytningstidspunktet indgår alle afskrivninger, der kan foretages efter aktivets levering eller erhvervelse. Det er således både løbende afskrivninger og straksafskrivninger, der indgår i beregningen, hvorimod forskudsafskrivninger ikke indgår. Udgifter til mindre bygningsforbedringer m.v., der kan rummes i reglen om straks-fradrag efter AL § 18, stk. 2, anses således for afskrevne, og indgår derfor ikke i afskrivningsgrundlaget.

Hvis handelsværdien på tilflytningstidspunktet er mindre end den faktiske anskaffelsessum afskrevet maksimalt efter danske regler, anses aktivet i stedet for anskaffet til handelsværdien på dette tidspunkt. Denne værdi anvendes både som afskrivningsgrundlag og som grundlag for en eventuel senere avanceberegning. Denne bestemmelse har navnlig betydning i forhold til aktiver, hvor værdiforringelsen sker hurtigere end afskrivningstakten, hvil-

D.A.1.1.1

ket f.eks. gælder for aktiver omfattet af AL § 5, stk. 4, i det første år af ejer-tiden.

Efter danske regler, kan der alene afskrives på goodwill, der er erhvervet mod vederlag. Goodwill, der er oparbejdet af en virksomhed, er ikke et afskrivningsberettiget aktiv. Egen oparbejdet goodwill værdiansættes således efter hovedreglen, dvs. at den værdiansættes til handelsværdien på tilflytningstidspunktet. Denne værdiansættelse anvendes ved en eventuel senere avanceopgørelse.

- afhændelse af afskrivningsberettigede aktiver

Ved afhændelse af et afskrivningsberettiget aktiv, der ved skattepligtens indtræden blev anset for afskrevet maksimalt efter danske regler indtil dette tidspunkt, beskattes genvundne afskrivninger kun i det omfang, de overstiger det faktiske værditab i skattepligtsperioden.

De genvundne afskrivninger opgøres til den del af de i skattepligtsperioden foretagne afskrivninger på det pågældende aktiv, der overstiger det faktiske værditab i samme periode. Det faktiske værditab er forskellen mellem den kontantomregnede salgssum og handelsværdien på tidspunktet for skattepligtens indtræden.

Fortjeneste i forhold til anskaffelsessummen kan højst medregnes med et beløb svarende til forskellen mellem salgssummen og handelsværdien på tidspunktet for inddragelse under dansk beskatning. Der skal med andre ord alene ske beskatning af den andel af avancen, der er opnået efter skattepligtens indtræden.

For aktiver, der afskrives efter saldometoden, skal der foretages en regulering af afståelsessummen med henblik på at opnå et tilsvarende resultat. Afståelsessummen ansættes til den skattemæssigt nedskrevne værdi på afståelsestidspunktet med tillæg af den del af de i skattepligtsperioden foretagne afskrivninger, der overstiger det pågældende aktivs faktiske værditab i skattepligtsperioden, og af den avance, der vedrører skattepligtsperioden.

- særlige tilfælde

I situationer, hvor der andre steder i skattelovgivningen findes bestemmelser, der regulerer særlige situationer, finder særreglerne anvendelse i stedet for de ovenfor beskrevne bestemmelser om indgangsværdier.

I tilfælde, hvor en fraflyttende skatteyder, der tidligere er blevet pålignet en fraflytterskat i henhold til ABL § 13 a, flytter tilbage til Danmark, værdiansættes den pågældendes aktiebesiddelse efter bestemmelsen i ABL § 13 a, stk. 10, i stedet for efter KSL § 9, hvilket vil sige, at den oprindelige anskaffelsessum og det oprindelige anskaffelsestidspunkt lægges til grund ved en eventuel senere aktieavancebeskatning. Se TfS 1997, 704 LR.

-udgifter afholdt før tilflytningstidspunktet

Udgifter, der er afholdt før tilflytningstidspunktet, kan ikke fradrages i den skattepligtige indkomst. Det medfører en begrænsning i adgangen til frit at periodisere de udgifter, der efter danske regler normalt frit kan periodiseres. Bestemmelsen medfører, at det ikke er muligt at fremføre underskud fra perioder, der ligger forud for tilflytningstidspunktet.

Hvis der forud for tilflytningstidspunktet har bestået en begrænset skattepligt, f.eks. på grund af et fast driftssted kan underskud fra dette stadig fremføres. Tilsvarende gælder udgifter, der frit kan periodiseres, hvis de f.eks. vedrører et fast driftssted, der har begrundet begrænset skattepligt forud for tilflytningstidspunktet.

For personer, der ansøger om opholdstilladelse efter udlændingelovens § 7, samt personer omfattet af lov om midlertidig opholdstilladelse til visse personer fra det tidligere Jugoslavien m.v. eller lov om midlertidig opholdstilladelse til nødstedte fra Kosovoprovinserne i Forbundsrepublikken Jugoslavien, indtræder skattepligten efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, og 2, først på tidspunktet for meddelelse af opholdstilladelse efter udlændingeloven - jf. KSL § 7, stk. 2, og 8, stk. 3. Asylansøgere, der har indtægter ved lønnet arbejde, kan ikke opnå personfradrag, jf. PSL § 10, stk. 5, 3. pkt. Grænsegængerfradraget i LL § 9 F, stk. 1 og 2, finder heller ikke anvendelse for de pågældende

Asylansøgere

Selv om fastlæggelsen af kildeskattelovens bopælsbegreb ved fraflytning i princippet sker ud fra en samlet bedømmelse af skatteyderens forhold, viser praksis, at den fortsatte rådighed over en helårsbolig spiller en central rolle ved bedømmelsen.

D.A.1.1.2 Fraflytning - Hvor- når er bopæl beva- ret?

Den fortsatte dispositionsret over den indtil fraflytningen benyttede bolig, eller eventuelt en anden bolig, vil sædvanligvis være ensbetydende med, at bopælen anses for opretholdt, medmindre boligen udlejes/fremlejes uopsigeligt for udlejerens/fremlejerens i mindst 3 år. Denne praksis er støttet på en række afgørelser, se f.eks. landsskatterettens kendelser i TfS 1986, 16 LSR, 1986, 552 LSR og 1987, 475 LSR samt TfS 1985, 558 HRD og TfS 1987, 281 VLD. Se også TfS 1992, 316 HRD, hvor skatteyderen opholdt sig 7 år i udlandet med sin familie og ikke havde anden tilknytning til Danmark end ejendomsret til et parcelhus. Den fulde skattepligt blev opretholdt, da huset udelukkende havde været udlejet i perioder på under 3 år. Der kan dog være så klare indikationer på, at en skatteyder og dennes eventuelle familie har til hensigt fast at blive boende i udlandet, at der ses bort fra 3-års-betingelsen, jf. TfS 1998, 652 LSR.

3-års-betingelsen

Told- og Skattestyrelsen har i TfS 1994, 217 anset 3-års-betingelsen for opfyldt, selvom:

- en udlejer klausulerer lejemålet således, at lejemålet kan opsiges af vedkommende med et kortere varsel end 3 år, såfremt boligen sælges og som følge heraf overtages af en ny ejer i umiddelbar fortsættelse heraf, eller
- lejemålet forinden udløbet af 3-årsperioden opsiges af lejerens eller lejemålet ophører af anden grund, f.eks. på grund af lejerenes død, og nyt lejemål herefter indgås bindende for udlejerens for den resterende del af 3-årsperioden, eller
- udlejerens tilkendegiver at ville vende tilbage til Danmark efter 3-års-periodens udløb.

Som eksempel på en proformaudlejning henvises til UfR 1976, 925 HRD.

D.A.1.1.2.1

D.A.1.1.2.1 Rådighed over helårsbolig

I de tilfælde, hvor skatteyderen efter fraflytningen fortsat har rådighed over en helårsbolig, vil dette normalt være en tilstrækkelig betingelse til at anse bopælen for opretholdt, medmindre skatteyderen har haft til hensigt at bosætte sig varigt i udlandet, se TfS 1991, 132 LSR (kendelsen er kommenteret i TfS 1991, 125) og TfS 2000, 168 LSR. Som eksempler på fortsat bopæl kan udover de ovenfor under afsnit D.A.1.1.2 nævnte afgørelser anføres: LSRM 1982, 185 LSR, UfR 1982, 558 HRD, TfS 1986, 552 LSR, TfS 1987, 475 LSR.

I TfS 1999, 929 LR, påtænkte en skatteyder at flytte til Storbritannien sammen med sin ægtefælle og sin 13 årige søn for en periode af ca. 6 år, dels af hensyn til mandens helbred og dels af hensyn til sønnens skolegang. I Storbritannien havde familien erhvervet en beboelsejendom i sameje med mandens forældre, hvor familiens andel af købesummen var blevet finansieret via et lån ydet af mandens far. Familien bevarede sit danske landsted under udlandsopholdet og ville i fraflytningsperioden benytte det som fritidsbolig - formentlig i op mod halvdelen af året på grund af de fortsat stærke tilknytningsforhold. Mandens eneste indtægtskilde fra Danmark ville være udbytter og bestyrelses honorarer fra to danske selskaber. Der var ingen erhvervsmæssige indtægter i Storbritannien, men manden modtog ofte kontante gaver fra sine forældre. Under hensyntagen til disse forhold ansås den fulde skattepligt til Danmark for opretholdt, ligesom Danmark blev anset for bopælsland i dobbeltbeskatningsaftalens forstand.

I TfS 1996, 51 HRD blev en skatteyder, der emigrerede fra Danmark til Storbritannien ultimo 1981, anset for fuldt skattepligtig her til landet. Højesteret lagde vægt på, at skatteyderen havde bevaret en bopælsmulighed på sit danske gods, uanset det blev fremført, at hovedbygningen var lejet ud. Ud over bopælsmuligheden på godset var skatteyderen gået i realitetsforhandlinger om at købe en anden ejendom, inden han flyttede fra Danmark. Uanset at sidstnævnte ejendom, på skatteyderens forlangende, fik ændret status fra helårsbolig til sommerhusbeboelse, tillagde Højesteret ejendommens indretning og de af ham foretagne forbedringer af afgørende betydning. Man fandt også, at han havde benyttet ejendommen i et ikke uvæsentligt antal dage i den omtvistede periode. Derfor fandtes han også at have haft skatteretlig bopælsmulighed i denne ejendom. Skatteyderen havde på intet tidspunkt erhvervsmæssige aktiviteter i Storbritannien. Reglen i KSL § 7, stk. 1, fandtes uden betydning i den pågældende sag.

I en anden Højesteretsdom, SKM2001.388HRD, var en skatteyder fraflyttet sin ejerlejlighed i Danmark den 25. juni 1984, og var ifølge en F-54-erklæring udstedt af de spanske myndigheder fra samme dato bosat i Spanien. Vedkommende solgte ejerlejligheden i december 1984 med overtagelse af køber den 1. marts 1985. Endvidere solgte skatteyderen en anden ejerlejlighed til et ApS, hvori den pågældende selv var direktør og dette selskab erhvervede samtidig yderligere en lejlighed i samme ejendom. I juni 1984 købte skatteyderen et sommerhus i Danmark. Højesteret lagde til grund, at sommerhuset havde været benyttet i betydeligt omfang, og at den af selskabet erhvervede lejlighed ansås at have stået til rådighed for skatteyderen.

Den pågældende blev ikke anset for at have opgivet sin bopæl i Danmark, og efter en samlet bedømmelse var skatteyderen hjemmehørende til Danmark.

► Se endvidere SKM2004.257.HR, hvor Højesteret ligeledes fandt, at skatteyderen havde bevaret rådighed over en bopæl i Danmark. ◀

Hvis en ægtefælle flytter til udlandet, uden at dette står i forbindelse med en egentlig ophævelse af samlivet, vil den pågældende ægtefælle i skattemæssig henseende sædvanligvis anses for at have bevaret bopælen her, hvis den tilbageværende ægtefælle opretholder det fælles hjem. Som eksempel herpå kan nævnes afgørelserne UfR 1975, 1079 HRD, TfS 1987, 195 LSR, TfS 1982, 187 LSR (dobbelt domicil løst til fordel for Spanien) samt TfS 1990, 560 LR. Modsat dog TfS 1986, 299 ØLD, hvor den fraflyttede ægtefælles skattepligt blev anset for ophørt. Til grund herfor lå bl.a., at den anden ægtefælles forbliven i Danmark havde midlertidig karakter.

Som eksempler på afgørelser, hvor den fraflyttede ægtefælles bopæl er anset for ophørt som følge af samlivsophævelse, se LSRM 1984, 175 og TfS 1986, 611 LSR.

Er der tale om papirløse samlivsforhold, vil spørgsmålet om den fraflyttedes fortsatte bopæl bero på en konkret vurdering af samlivsforholdets karakter, jf. TfS 1987, 25 LSR. Der vil ofte i disse situationer yderligere være tale om, at den fraflyttede samlivspartners fulde skattepligt afhænger af en samlet vurdering af de foreliggende omstændigheder, f.eks. erhvervsmæssige interesser og tilknytning til det andet land, se således TfS 1988, 506 HRD og TfS 1989, 155 VLD. En tilsvarende samlet bedømmelse kan i særlige tilfælde medføre fortsat bopæl uanset boligmulighedens form, jf. UfR 1987, 888 HRD og TfS 1991, 308 ØLD (vekslende boligmuligheder) og TfS 1988, 411 LSR (bolig i tilknytning til kontor på campingplads). Rådighed over sommerhuse behandles særskilt nedenfor under D.A.1.1.2.2.

Bopæl kan på den anden side set ikke anses for bevaret, hvis skatteyderen ikke under en eller anden form - helt eller delvis - har rådighed over en bolig her i landet, se TfS 1998, 606 HRD og TfS 1998, 556 LSR.

En samlet bedømmelse kan omvendt føre til, at rådighed over en helårsbolig ikke er tilstrækkeligt til at anse bopælen for opretholdt, se LSRM 1977, 1 og UfR 1982, 708 ØLD (Brasiliensdommen) samt TfS 1985, 335 ØLD.

Hvis en skatteyder, der har boet hos sine forældre, og som midlertidigt, i en kortere periode, flytter til udlandet uden at etablere fast bopæl dér, vil bopælen i Danmark normalt blive anset for opretholdt, hvis boligmuligheden hos forældrene bevares under udlandsopholdet.

I SKM 2001.22.LSR rejste en skatteyder sammen med sin kæreste på ferie i USA. Han havde inden afrejsen fået klarlagt, at han ikke ville kunne opnå arbejdstilladelse derovre. Inden afrejsen flyttede han hjem til sine forældre, hvor han fik stillet en selvstændig kælderlejlighed med værelse, køkken, bad og gildesal til rådighed. Hans indbo m.v. blev opbevaret dér under

Ægtefæller

Samboende

Bopæl hos forældre

D.A.1.1.2.2

udlandsopholdet. Han havde beholdt sin bil her, ligesom han fortsat havde bevaret sin bankforbindelse, sine forsikringer, sit A-kassemedlemsskab og lignende i Danmark. Under hensyntagen til, at

- skatteyderen hele tiden havde haft til hensigt at vende tilbage til Danmark efter udlandsopholdets afslutning,
- skatteyderen til stadighed havde haft en reel boligmulighed her i landet,
- skatteyderen rent faktisk vendte tilbage til Danmark, og
- skatteyderen ikke havde etableret en fast bopæl i USA under opholdet der,

anså Landsskatteretten den fulde skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr.1, for opretholdt under det godt et år lange udlandsophold. Heraf fulgte, at der ikke skulle foretages omregning til helårsindkomst, ligesom han opnåede et fuldt års personfradrag.

D.A.1.1.2.2 Særligt om sommerhuse

Den fortsatte besiddelse af et sommerhus eller anden ejendom, der ikke kan sidestilles med en helårsbolig, vil som udgangspunkt ikke konstituere bopæl, forudsat sommerhuset alene anvendes til ferie eller lignende, jf. TfS 1989, 245 LSR. Foreligger der andre væsentlige tilknytningsmomenter til Danmark, typisk i form af væsentlige erhvervsinteresser, vil afgørelsen om fortsat bopæl ske på grundlag af en samlet bedømmelse af de foreliggende omstændigheder, se f.eks. TfS 1987, 178 LSR.

Det samme vil være tilfældet, hvis et sommerhus rent faktisk fungerer som skatteyderens sædvanlige bolig, jf. TfS 1985, 169 LSR. Hvis et sommerhus benyttes som boligmulighed i forbindelse med varetagelse af et arbejde, vil der ligeledes være tale om andet formål end ferie eller lignende, jf. TfS 1996, 846 LR. Der blev dog ikke statueret bopæl i et tilfælde, hvor skatteyderen under sit ophold i et sommerhus nogle uger om året uden vederlag bistod sin søn med pelsningsarbejde på en minkfarm, jf. TfS 1990, 163 LSR (afgørelsen er kommenteret i TfS 1990, 158). Derimod blev der statueret fuld skattepligt i et tilfælde, hvor skatteyderen boede med sin familie i England samtidig med, at han mandag-fredag arbejdede som direktør i Danmark og i den forbindelse bl.a. overnattede i sit sommerhus her, jf. TfS 1991, 261 LR.

Hvis sommerhuset ikke kan karakteriseres som usædvanligt med hensyn til pris og størrelse, vil det næppe kunne bevirke, at bopæl er opretholdt, forudsat det udelukkende anvendes i ferieøjemed, og har status som sommerhus, jf. TfS 1990, 163 LSR.

I TfS 1996, 51 ØLD blev der statueret fuld skattepligt bl.a. under hensyn til sommerhusets indretning og størrelse samt omfanget af de investeringer, der var foretaget til forbedring af ejendommen. Der kan også henvises til TfS 1987, 178 LSR, hvor bl.a. sommerhusets karakter er anført til støtte for afgørelsen om fuld skattepligt samt SKM.2001.388 HRD (gengivet under afsnit D.A.1.1.2.1).

Praksis viser, at opretholdelse af bopæl ved fraflytning i altovervejende grad støttes på objektive kriterier. Skatteyderens subjektive hensigter er dog undertiden også tillagt betydning, se f.eks. TfS 1986, 299 ØLD og TfS 1998, 652 LSR. Tilsvarende TfS 1991, 132 LSR samt TfS 1987, 25 LSR, hvor boligmulighed hos en tidligere samlever blev tillagt delvis betydning, fordi parterne efterfølgende giftede sig. Endelig kan nævnes TfS 1987, 333 HRD, hvor skatteyderens fraflytning ikke blev anset for definitiv som følge af dispositioner omkring afståelse af erhvervsinteresser. Det blev lagt til grund, at det var en afgørende forudsætning for skatteyderens beslutning om at opgive bopæl i Danmark, at der blev indgået aftale om salg af aktierne. Beslutningen om opgivelse af bopæl i Danmark kunne derfor først anses som definitiv ved parternes underskrivelse af aftalen, selvom anmeldelse af flytning til folkeregister, flytning fra Danmark og køb af hus i Irland var sket på et tidligere tidspunkt. Dommen er også nævnt under afsnit D.A.1.1.2.4.

De mere sekundære momenter, der afspejler en tilknytning til Danmark, f.eks. ejerskab til en her i landet indregistreret bil, medlemskab af foreninger og lignende, tillægges ikke selvstændig betydning, men kan indgå i en samlet bedømmelse.

Når den hidtidige helårsbolig ønskes afstået i forbindelse med fraflytningen, kan der særligt i salgssituationer opstå tvivl om, på hvilket tidspunkt bopælen skal anses for opgivet, hvis huset ikke er solgt ved fraflytningen.

Ophør af bopæl er ikke absolut betinget af, at salg har fundet sted, idet karakteren af skatteyderens salgsbestræbelser sammenholdt med vedkommendes faktiske flytning til det andet land, f.eks. flytning af indbo, kan bevirke, at rådigheden over boligen må anses for opgivet under forudsætning af, at salget senere gennemføres. I dommen UfR 1982, s. 708 ØLD blev bopælen dog anset for opgivet, selv om forsøg på salg af huset blev indstillet, idet det blev lagt til grund, at skatteyderen havde haft en hensigt om varigt at bosætte sig i udlandet. Som et konkret eksempel på at bopælen i en salgssituation ikke var opgivet ved fraflytningen, henvises til TfS 1987, 333 HRD og TfS 2000, 168 LSR.

En fisker, der i 1983 og 1984 var beskæftiget på et dansk indregistreret skib i de grønlandske farvande, lejede 1. juni 1983 et værelse i Grønland. Det lykkedes ham først at få solgt sin ejerlejlighed i Danmark pr. 1. sept. 1984. Vestre Landsret lagde til grund, at han i tiden 1. jan. 1983 - 31. aug. 1984 havde haft en ejerlejlighed til fri rådighed i Danmark, medens han i Grønland kun disponerede over et mindre, lejet værelse, ligesom han periodevis opholdt sig i Danmark. Han havde derfor ikke opgivet sin bopæl i Danmark. Ophold på skibet måtte, da dette var indregistreret som hjemmehørende i Danmark, anses for ophold i Danmark, således at han efter DBO'en med Grønland måtte anses for bosat i Danmark, jf. TfS 1994, 232 VLD.

Hvis en skatteyder er undergivet fuld skattepligt såvel til Danmark som til et andet land, foreligger der dobbeltdomicil.

D.A.1.1.2.3 Andre momenter, herunder skatte- ydens subjektive hen- sigter

D.A.1.1.2.4 Skæringstidspunkt, når boligen afhæn- des

D.A.1.1.2.5 Dobbeltdomicil

D.A.1.1.2.5

Den dobbeltbeskatning, som kan forekomme i sådanne tilfælde, løses ved hjælp af DBO'erne eller reglerne i LL § § 33 og 33 A. Der henvises til afsnit D.C.1, D.C.2 og D.D.2. Hvis en DBO ikke indeholder en bestemmelse, der i tilfælde af dobbeltdomicil tager stilling til skattemæssigt hjemsted, lader Danmark artikel 4 i OECD's Modelkonvention finde anvendelse. Det vil sige at en gensidig forhandling mellem de kompetente myndigheder alene er nødvendig, hvis en person bliver anset for hjemmehørende i begge lande, jf. f.eks. TfS 1995, 731 LR, TfS 1999, 803 ØLD og TfS 2000, 168 LSR.

Som nævnt i afsnit D.D.2, om artikel 4, vil Danmark, såfremt en person med dobbeltdomicil efter den konkrete DBO anses for hjemmehørende her i landet, som bopælsland have beskatningsretten til den pågældende persons globalindkomst. Hvis DBO'en derimod bestemmer, at personen må anses for hjemmehørende i det andet land, der således bliver bopælsland, får Danmark i stedet status som kildeland. I dette tilfælde skal der ved indkomstopgørelsen til Danmark kun medregnes indtægter, som Danmark efter DBO'en særskilt har beskatningsretten til i sin egenskab af kildeland. Hvis en skatteyder vil påberåbe sig en DBO, hvor Danmark bliver kildeland i DBO'ens forstand, skal der foreligge en attestation fra skattemyndigheden i domicillandet vedrørende bopæls- og skattepligtsforhold, jf. f.eks. afsnit D.D.2 om artikel 10.

Begrænsning af fradragsret

Hvor Danmark, som ovenfor nævnt, kun har status som kildeland, kan vedkommende personer alene fratække udgifter, der vedrører indtægter, som Danmark efter den pågældende DBO kan beskatte, jf. KSL § 1, stk. 2.

Eksempelvis vil en person, der bevarer sin fulde skattepligt til Danmark, i forbindelse med at vedkommende tillige bliver fuldt skattepligtig i et andet land, og som efter en DBO anses for hjemmehørende der, ikke kunne fradrage almindelige renteudgifter, f.eks. renter vedrørende forbrugslån. Det skyldes, at renteudgifterne ikke har tilknytning til en indkomst, som Danmark efter overenskomsten kan beskatte. Ligeledes vil private indbetalinger på pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens afsnit I ikke give fradrag i den danske indkomst.

På den anden side vil eksempelvis prioritetsrenter vedrørende en fast ejendom beliggende i Danmark kunne fradrages i den danske indkomst, idet Danmark efter DBO'erne har beskatningsretten til indkomst af fast ejendom i Danmark. Begrænsningen af fradragsretten omfatter dog ikke de tilfælde, hvor der er tale om grænsegængere med dobbeltdomicil, der har valgt beskatning efter kildeskattelovens afsnit I A (KSL § § 5 A - 5 D), jf. afsnit D.B.8.

Aktieudbytter, renter og royalties

I mange af de af Danmark indgåede DBO'er er kildelandets beskatningsret med hensyn til aktieudbytter, renter og/eller royalties begrænset til en nærmere angivet procent af bruttoindkomsten (jf. afsnit D.D, D.E). Danmark er desuden som kildeland i nogle tilfælde helt afskåret fra at beskatte sådanne indtægter. Dette gælder også, for så vidt angår personer med dobbeltdomicil, der efter den pågældende DBO må anses for hjemmehørende i et andet

land, selvom sådanne personer for så vidt er skattepligtige her til landet efter KSL § 1.

Dette indebærer bl.a., at hvis en sådan person f.eks. modtager aktieudbytte fra danske selskaber, som normalt kunne beskattes med 28 pct. eller 43 pct. efter PSL § 8 a, vil den danske skat, der kan pålignes det omhandlede udbytte, ikke kunne overstige den procent af bruttoudbyttet, som Danmark under hensyn til sin status som kildeland efter DBO'en har ret til at beholde.

Se endvidere TfS 1994, 656 TSS vedrørende periodisering af renter for en her i landet bosat skatteyder, der i en del af indkomståret i henhold til den dansk-grønlandske DBO havde sit skattemæssige hjemsted i Grønland.

Personer, som udelukkende med henblik på virksomhed i De Europæiske Fællesskabers tjeneste, tager ophold i en anden medlemsstat (end Danmark), skal betragtes, som om de har bevaret deres bopæl i Danmark, jf. art. 14 i protokol om EU's privilegier mv. Denne bopælmæssige tilknytning til hjemlandet vedvarer under hele ansættelsesperioden uanset skatteyderens øvrige dispositioner, og skatteyderen kan ikke give afkald på sin bopælmæssige (og dermed skattemæssige) tilknytning til hjemlandet, jf. skd.71.611. Se i øvrigt afsnit D.F.

D.A.1.1.2.6 EF/EU

En ægtefælle til en EU-ansat er ligeledes omfattet af protokollens art. 14, medmindre vedkommende er "selverhvervende", hvorved forstås, at ægtefællen har selvstændig indkomst fra lønarbejde eller liberalt erhverv og lign.

For børn af EU-tjenestemænd fortsætter den fulde skattepligt til Danmark, så længe forældrene tager vare på eller forsørger børnene. Dette kriterium er opfyldt for børn under 18 år. Det samme gælder for børn over 18 år, der er under skole- eller erhvervmæssig uddannelse, dog længst til det 26. år, jf. bilag VII i vedtægten for tjenestemænd og øvrige ansatte i De europæiske Fællesskaber.

Fuld skattepligt til Danmark ophører, når bopæl her i landet opgives, medmindre der foreligger fuld skattepligt efter andre bestemmelser i KSL § 1.

D.A.1.1.2.7 Personer, der tager ophold i udlandet

Til brug for skattemyndighedernes bedømmelse af skattepligtsforholdene i forbindelse med fraflytning er der udarbejdet nogle blanketter, 04.029 (vedrørende bopælsforhold her i landet) og 02.034 (vedrørende attestation af bopæl i udlandet, engelsk udgave), 02.035 (tysk udgave), 02.036 (fransk udgave), 02.037 (spansk udgave). Blanketterne er tilgængelige på Told- og Skattestyrelsens hjemmeside på internettet.

Udrejse til Grønland og Færøerne sidestilles med udrejse til fremmed stat:

D.A.1.1.2.8 Personer, der tager ophold i Grønland eller på Færøerne

- Udrejse til Grønland med bevarelse af bopæl her i landet: Der vil foreligge fuld skattepligt både her og i Grønland. Beskatningsproblemerne løses via DBO'en med Grønland. Se afsnit D.E.
- Udrejse til Grønland med opgivelse af bopæl her i landet: Den fulde skattepligt her til landet bortfalder.

D.A.1.1.2.9

D.A.1.1.2.9

Beskatning af genvundne af- og nedskrivninger m.v.

Hvis en person ophører med at være fuldt skattepligtig, uden at der er tale om dødsfald, eller hvis en person efter bestemmelserne i en DBO bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller Færøerne, anses af- og nedskrivningsberettigede aktiver, som Danmark ikke efter fraflytningen har beskatningsretten til, for afhændet på ophørstidspunktet. Aktiverne anses for afhændet til handelsværdien på ophørstidspunktet, dog højst med et beløb svarende til anskaffelsessummen, jf. KSL § 10. Se også afsnit D.B.4.3.

Fraflytningsbeskatningen er begrænset til at omfatte af- og nedskrivningsberettigede aktiver. Omfattet er derfor aktiver, der er afskrivningsberettigede efter blandt andet afskrivningslovens regler. Selvom et aktiv er afskrevet til nul, er det fortsat omfattet af fraflytningsbeskatningen. ABL § 13 a og KGL § 37 finder anvendelse i forhold til aktiver omfattet af disse bestemmelser.

Told- og Skattestyrelsen har udtalt, at det alene er aktiver, der efter ophør af fuld skattepligt, respektive domicilskift efter en DBO, der ikke længere er omfattet af dansk beskatningsret, som kan anses for afhændede i relation til KSL § 10. Ved afgørelsen af, om et aktiv er omfattet af dansk beskatningsret, må der lægges vægt på såvel interne danske regler som bestemmelser i DBO'erne.

For så vidt angår faste ejendomme, beliggende her i landet, og aktiver, der er tilknyttet et forretningssted her i landet, vil ophør af skattepligt efter KSL § 1 ikke udløse fraflytningsbeskatning, idet der i sådanne tilfælde vil indtræde begrænset skattepligt efter KSL § 2, ligesom der fortsat vil foreligge dansk beskatningsret efter DBO'erne, jf. TfS 1996, 322 TSS.

Hvis aktiver eller passiver er tilknyttet udlandet, f.eks. gennem et fast driftssted, finder DBO'en med det pågældende land anvendelse. Dette får betydning i forhold til aktiver og passiver, der er tilknyttet et land, hvor DBO'en bygger på exemptionprincippet. I disse tilfælde lempes for så vidt angår genvundne afskrivninger. Derimod vil det forhold, at aktiver i det udenlandske faste driftssted anses for afhændet, kunne udløse genbeskatning af underskud fra faste driftssteder og faste ejendomme i exemptionlande, jf. ligningslovens § 33 D.

De af Danmarks DBO'er, der bygger på creditprincippet (eller matching-credit) finder ikke umiddelbart anvendelse, da lempelse her forudsætter en faktisk betalt skat i udlandet.

D.A.1.2

KSL § 1, stk. 1, nr. 2

I henhold til KSL § 1, stk. 1, nr. 2, foreligger der fuld skattepligt for personer, der uden at have bopæl her i landet, opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder.

For at ophold her i landet medfører skattepligt, skal der være tale om et sammenhængende ophold på 6 måneder. I 6-måneders opholdet medregnes kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende.

Om et sådant ophold skal anses for kortvarigt, afgøres i overensstemmelse med praksis i henhold til KSL § 7, stk. 1, se under D.A.1.1.1.

En udlænding, der arbejdede i Danmark i mere end 6 måneder, og som tilbragte weekends og fridage i sit hjem i udlandet, blev ikke anset for skattepligtig efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2, jf. TfS 1986, 313 LSR. Det fremgår af afgørelsen, at den pågældende kunne overnatte på sit kontor her i landet, og således forudsætningsvis ikke havde bolig til rådighed her.

Såfremt udenlandske arbejdstagere udelukkende befinder sig på en boreplatform, medens de arbejder her i landet, kan deres tilstedeværelse i Danmark ikke betragtes som et ophold, der omfattes af KSL § 1, stk. 1, nr. 2, jf. RR 1983, SM 154 A .

Arbejde på boreplatform

Skattepligten indtræder efter denne bestemmelse straks fra begyndelsen af det ophold, der begrunder den fulde skattepligt, jf. KSL § 8, stk. 1, og vedvarer indtil opholdet ophører, se LSRM 1983, 157. En fravigelse af dette princip ses i TfS 1985, 588 LSR .

Fra opholdets begyndelse

Den konkrete anledning til opholdet her i landet er uden selvstændig betydning. Selv om opholdet er ufrivilligt som følge af pasinddragelse eller andre påtvungne omstændigheder som f.eks. sygdom, medfører opholdet skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2, såfremt det varer mindst 6 måneder, jf. TfS 1987, 464 DEP og TfS 1988, 154 LSR. I tilfælde af dobbeltdomicil vil en DBO dog typisk medføre, at en skatteyder under et ufrivilligt ophold må anses for skattemæssigt hjemmehørende i det pågældende udland.

I tilfælde, hvor det ikke allerede ved begyndelsen af et ophold her i landet er sikkert, at opholdet vil komme til at strække sig over mindst 6 måneder, foretages beskatningen indtil videre efter reglerne for begrænset skattepligtige. Først når det viser sig, at opholdet vil blive udstrakt, eller rent faktisk har strakt sig, over mindst 6 måneder, foretages beskatningen med virkning tilbage fra opholdets begyndelse, efter reglerne for fuldt skattepligtige personer.

Med hensyn til personer, der ansøger om opholdstilladelse efter udlændingelovens § 7, samt personer omfattet af lov om midlertidig opholdstilladelse til visse personer fra det tidligere Jugoslavien m.v., henvises til afsnit D.A.1.1.1.

Den såkaldte "turistregel" i KSL § 8, stk. 2, udgør en undtagelse fra KSL § 1, stk. 1, nr. 2. Personer, der som turister eller i studieøjemed tager ophold her i landet, og som under deres ophold ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed her, og som vedvarende er indkomstskattepligtige til deres hjemland efter reglerne for derboende personer, er fritaget for skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2, indtil opholdet her med eller uden afbrydelse har strakt sig over mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af 2 år.

Turistreglen - KSL § 8, stk. 2

Lønarbejde udelukker ikke anvendelsen af KSL § 8 stk. 2. Reglerne om begrænset skattepligt bevirker imidlertid, at en turist eller studerende, der

D.A.1.3

vel opfylder betingelserne for fritagelse for fuld skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2, bliver begrænset skattepligtig, hvis vedkommende har indtægt ved lønarbejde her i landet, da turistreglen ikke medfører fritagelse for den begrænsede skattepligt efter KSL § 2.

Det Danske Missionssselskabs missionærer, der med bevarelse af bopæl og skattepligt i udlandet er hjemme på ferie i Danmark ca. ½ år med års mellemrum, er omfattet af KSL § 8, stk. 2. Den under ferien udbetalte løn er ikke skattepligtig her. Med hensyn til missionærer, der under udlandsopholdet fortsat er omfattet af fuld skattepligt efter KSL § 1, og som i forbindelse med ferieophold i Danmark udfører informationsarbejde her i landet, henvises til afsnit D.C.2.1.

KSL § 8, stk. 2, omfatter ikke personer, der efter afsluttet uddannelse påbegynder en specialuddannelse eller en videreuddannelse inden for deres fag og under deres ophold her i landet aflønnes som færdiguddannede.

Hvis en turist eller studerende inden for den i bestemmelsen omhandlede to-års-periode får ophold her i mere end 365 dage, indtræder den pågældendes fulde skattepligt fra den 366. dag og altså ikke med tilbagevirkende kraft fra den dag, hvor opholdet tog sin begyndelse.

D.A.1.3 KSL § 1, stk. 1, nr. 3

I henhold til KSL § 1, stk. 1, nr. 3, foreligger der fuld skattepligt for danske statsborgere, der uden at være omfattet af bestemmelserne under nr. 1-2, gør tjeneste eller varigt opholder sig om bord på skibe med hjemsted her.

Danske statsborgere fritages for den fulde skattepligt som følge af opholdet på danske skibe, såfremt de godtgør, at de har bopæl i udlandet, eller at de aldrig har haft bopæl her i landet.

Med bopæl i udlandet sidestilles bopæl i Grønland og på Færøerne. Grønlandere, der gør tjeneste om bord på danske skibe, bliver derfor ikke fuldt skattepligtige her til landet i medfør af KSL § 1, stk. 1, nr. 3.

En udenlandsk statsborger, der inden sin tjeneste eller sit ophold om bord senest har været fuldt skattepligtig her i landet, sidestilles i denne forbindelse med en dansk statsborger.

Skattepligten omfatter også personer, der varigt opholder sig om bord uden at gøre egentlig tjeneste på skibet, altså også f.eks. hovmestre og skibstandlæger.

Ved varigt ophold forstås i denne forbindelse en periode af mindst 6 måneders varighed.

Bestemmelsen i KSL § 1, stk. 1, nr. 3, tager ikke stilling til spørgsmålet om, hvilke skattepligtige sømænd, der er omfattet af Lov om særlige fradrag til sømænd mv., se herom i afsnit A.B.3.

D.A.1.4 KSL § 1, stk. 1, nr. 4

Der foreligger fuld skattepligt for danske statsborgere, som af den danske stat eller af danske kommuner (såvel primærkommuner som amtskommuner), er udsendt til tjeneste uden for riget, og som ikke er omfattet af bestemmelserne i KSL § 1, stk. 1, nr. 1-2. Færøerne og Grønland anses ikke i denne henseende for at ligge uden for riget.

Reglen medfører skattepligt for en række personer, der ellers ofte ville være fritaget både for skattepligt til Danmark og til bopælslandet. Samtidig med reglens indførelse blev bestemmelsen i LL § 7, litra r, indsat, hvorefter udetillæg, hjemflytningstillæg, bosættelsespenge og andre lignende ydelser, der tjener til dækning af merudgifter som følge af tjenesten i udlandet, er skattefrie.

Skattepligten for de af staten og kommunerne udsendte omfatter tillige de med sådanne personer samlevende ægtefæller og deres hjemmeboende børn, der ikke er fyldt 18 år ved indkomstårets begyndelse. Det er dog en forudsætning for, at disse "tilknyttede" personer forbliver fuldt skattepligtige, at de er danske statsborgere, og at de ikke er skattepligtige til fremmed stat efter reglerne for derboende personer. Fritagelsen for fuld skattepligt omfatter også tilfælde, hvor ægtefællen og børnene betaler skat til anden fremmed stat end den, hvor de er udsendt til.

"Tilknyttede" personer

I henhold til Wienerkonventionen om diplomatiske forbindelser er en af den danske stat udsendt diplomatisk repræsentant fritaget for beskatning i modtagerstaten af (bl.a.) alle former for indkomst hidrørende fra Danmark.

De skattemæssige begunstigelser, som ansatte ved diplomatiske (eller konsulære) repræsentationer nyder, berøres ikke af en mellem Danmark og modtagerstaten indgået DBO, jf. afsnit D.D. om OECD Modelkonventionens artikel 28. Det indebærer, at Danmark kan beskatte al indkomst her fra landet i henhold til den interne danske skattelovgivning.

Samme fritagelse for beskatning i modtagerstaten af (bl.a.) alle former for indkomst hidrørende fra Danmark (herunder f.eks. orlovsydelser) gælder endvidere en diplomatisk repræsentants familiemedlemmer tilhørende hans husstand, dog kun såfremt de ikke er statsborgere i modtagerstaten.

Fritagelsen gælder ligeledes medlemmer af repræsentationens administrative og tekniske personale samt de familiemedlemmer, der tilhører deres husstand, såfremt de pågældende hverken er statsborgere i modtagerstaten eller har fast bopæl i denne. Udtrykket "fast bopæl i modtagerstaten" betyder fast bopæl på tidspunktet for den pågældendes ansættelse ved repræsentationen, således at en efterfølgende etablering af fast bopæl i modtagerstaten ikke udelukker skattefritagelse i denne stat (jf. tilsvarende det i afsnit D.A.3 anførte vedrørende fremmede staters herværende diplomatiske repræsentanter m.v.).

De af fritagelsen efter Wienerkonventionen omfattede »tilknyttede« personer forbliver således fuldt skattepligtige efter KSL § 1, stk. 1, nr. 4, hvis de er danske statsborgere og ikke er skattepligtige til tredjeland efter reglerne

D.A.2

for derboende personer, og heller ikke forud for flytningen til modtagerstaten var skattepligtige til denne efter reglerne for derboende personer, idet de pågældende personer ikke i forbindelse med flytningen til modtagerstaten bliver skattepligtige til denne efter reglerne for derboende personer.

Udsendt af den danske stat

Selv om der i første række tages sigte på sådanne personer, der i kraft af de folkeretlige immunitetsregler ikke er underkastet beskatning i opholdsstaten, omfatter bestemmelsen efter sin ordlyd dog en større personkreds og altså også sådanne af den danske stat og danske kommuner i deres tjeneste udsendte personer, der ikke nyder skattefrihed i opholdslandet.

Det er ikke en betingelse for reglens anvendelse, at den udsendte er tjenstemandsansat.

Danske statsborgere, der allerede ved deres ansættelsesforholds begyndelse er bosiddende i udlandet, og som på lokalt plan opnår ansættelse til f.eks. kontorarbejde i den danske ambassade i bopælslandet, bliver ikke skattepligtige efter KSL § 1, stk. 1, nr. 4, idet de pågældende ikke er udsendte. I TfS 2000, 727 har Told- og Skattestyrelsen redegjort for skatte- og bidragspligt for ansatte ved danske repræsentationer i udlandet.

En dansk statsborger, der havde boet 3 år i Japan og var japansk gift, blev ikke skattepligtig efter bestemmelsen, da han blev ansat som eksportstipendiat for Danmarks Erhvervsfond med virke i Japan, idet han ikke kunne anses for udsendt til tjeneste uden for riget, jf. TfS 1987, 23 LSR.

Danske statsborgere, der har bopæl i udlandet, men som af den danske stat eller af en dansk myndighed udstationeres til tjeneste i et andet land end bopælslandet, omfattes af bestemmelsen, jf. TfS 2000, 735 TSS.

Personer i følgende ansættelsesforhold er skattepligtige efter KSL § 1, stk. 1, nr. 4:

- DANIDA-udsendte, jf. afsnit D.F.2.1
- Eksportstipendiater udsendt af Erhvervsministeriet (Erhvervsfremmestyrrelsen)
- Personer tjenstgørende ved den danske militære enhed på Cypern, selv om enheden kommandomæssigt stod under FN's generalsekretær (LSR 1973, 93 og LSR 1974, 1)
- Ph.d.-studerende udsendt til udenlandske uddannelsesinstitutioner, TfS 1999, 535 DEP
- FN-observatør udsendt af Forsvarsministeriet til tjeneste ved United Nations Military Group in India and Pakistan, TfS 2000, 647 LSR.

D.A.2 Begrænset skattepligt

D.A.2.1 KSL § 2, stk. 1, litra a - Lønindtægt

Bestemmelsen i KSL § 2, stk. 1, litra a, omfatter personer, der oppebærer indkomst af den i KSL § 43, stk. 1, nævnte art for virksomhed udført her i

landet. Den begrænsede skattepligt omfatter som udgangspunkt således den del af A-indkomst efter KSL § 43, stk. 1, som vedrører arbejde i Danmark.

Det er uden betydning for skattepligten, om retten til indkomsten eller ydelserne er erhvervet efter ophør af virksomheden her i landet, jf. KSL § 2, stk. 1, litra a, 2. pkt. Den begrænsede skattepligt omfatter herefter alle ydelser, som en arbejdsgiver betaler til en begrænset skattepligtig person for arbejde, udført her i landet. Dette gælder som nævnt, selvom den pågældende først har erhvervet ret til vederlaget efter afslutningen af virksomheden (arbejdsforholdet) her i landet.

I SKM2004.53.LSR blev en skatteyder, der var fraflyttet til England, anset for begrænset skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, litra a, af den løn hun modtog i opsigelsesperioden, hvor hun var fritstillet af arbejdsgiveren. Landskatteretten udtalte, at lønnen i opsigelsesperioden skulle henføres til indkomst for virksomhed her i landet.

A-indkomst foreligger, når der er tale om personligt arbejde i tjenesteforhold for en arbejdsgiver, der har hjemting her i landet eller er skattepligtig her til landet af virksomhed med fast driftssted, jf. KSL § § 43 og 44, modsætningsvis.

A-indkomst

I de fleste tilfælde vil det ikke være vanskeligt at afgøre, om der foreligger et tjenesteforhold, idet indkomstmottageren udfører arbejdet efter arbejdsgiverens anvisninger og i det hele for dennes regning. Omvendt kan man normalt uden vanskeligheder bortse fra tilfælde, der falder udenfor bestemmelsens område, fordi der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Selvstændig erhvervsvirksomhed er kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud. Der kan dog i praksis forekomme tilfælde, hvor det er vanskeligt at afgøre, om indkomstmottageren står i et tjenesteforhold til hvervgiveren eller er selvstændig erhvervsdrivende. I tvivlstilfælde må afgørelsen ske på grundlag af de retningslinier, der er anført i Vejledning om indeholdelse af A-skat, AM-bidrag og SP-bidrag 2001, afsnit B.1.1.1. I TfS 1998, 556 LSR, ansås en honorarindtægt ikke at være omfattet af den begrænsede skattepligt, fordi der ikke var tale om personligt arbejde udført i tjenesteforhold.

I TfS 1998, 652 LSR var skatteyderens fulde skattepligt til Danmark ophørt. I den forbindelse ændredes skatteyderens direktørkontrakt samtidig med, at han blev fritstillet. Den tidligere arbejdsgiver udbetalte herefter i en 12 måneders-periode månedsvis et beløb svarende til skatteyderens gage med tillæg af naturalydelser. Ydelserne til direktøren ville bortfalde i tilfælde af direktørens død i 12 måneders-perioden bortset fra direktørkontraktens ydelser til enke og børn under 20 år - en såkaldt efterløn. Retten til ydelserne ansås først erhvervet, når de forfaldt måned for måned. Landskatteretten fandt, at beløbet efter internretlige danske regler i kildeskattelovens § 43 kunne anses for A-indkomst. Skatteyderen blev derfor anset for begrænset skattepligtig efter kildeskattelovens § 2 (sandsynligvis § 2, stk. 1, litra b). Ved spørgsmålet om det var artikel 15 eller artikel 21 i den dansk-schweiz-

D.A.2.1

ske overenskomst, som svarer til OECD-modeloverenskomsten tilsvarende bestemmelser, der skulle finde anvendelse, blev det lagt til grund, at der ikke skulle præsteres et arbejde for at modtage udbetalingerne. Under disse omstændigheder fandt landsskatteretten, at artikel 21 om anden indkomst skulle finde anvendelse. Schweiz havde derfor som bopælsland beskattingsretten.

En chefdirektør ansås for selvstændigt erhvervsdrivende i forhold til et påtænkt kontraktforhold med et orkester og vedkommende var derfor ikke begrænset skattepligtig til Danmark af vederlag for det udførte arbejde. Der var tale om en 3-årig rammeaftale, hvor den pågældende skulle udføre arbejde i en periode på op til 8 uger pr. år, jf. SKM2001.260.LSR.

I SKM2001.188 udtaler Told- og Skattestyrelsen sig endvidere vejledende om sæsonarbejdere i Danmark.

For et udenlandsk bygge-/anlægsforetagende foreligger der - uanset om der er dansk hjemting - skattepligt fra 1. dag, jf. sidste punktum i KSL § 2, stk. 1, litra d. For ikke fuldt skattepligtige arbejdstagere beskæftiget ved dette faste driftssted medfører bestemmelsen, at deres begrænsede skattepligt her til indtræder allerede fra første arbejdsdag - uanset om reglerne i en konkret DBO medfører, at selve erhvervsvirksomheden først beskattes efter reglerne om fast driftssted efter f.eks. 6 eller 12 måneders varighed (eller eventuelt slet ikke beskattes, inden aktiviteten igen er ophørt). Det forhold, at det udenlandske bygge-/anlægsforetagende kan blive fritaget for at lade lønnen udbetale gennem en befuldmægtiget her i landet efter KSL § 46, stk. 5, har ikke betydning for de ansattes skattepligt. De af Danmark indgåede DBO'er vil imidlertid - hvis arbejdsgiveren ikke har fast driftssted her i landet - medføre, at beskattning af de begrænset skattepligtige medarbejdere ikke kan gennemføres, hvis deres ophold her i landet ikke har oversteget 183 dage inden for et år/12 måneders periode.

Når den, for hvis regning den pågældende indkomst udbetales, ikke har hjemsted her i landet, og udbetalingen foretages gennem en dertil befuldmægtiget, der har hjemting her i landet, er indkomsten A-indkomst uanset bestemmelsen i KSL § 44, litra b, og det påhviler den befuldmægtigede at foretage indeholdelse, jf. KSL § 46, stk. 5.

Fratrædelsesgodtgørelse og gratialer mv. omfattet af LL § 7 U, er normalt A-indkomst omfattet af KSL § 43, stk. 1. Ydelserne er derfor omfattet af den begrænsede skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, litra a, hvis de knytter sig til et ansættelsesforhold, hvor betingelserne i øvrigt er opfyldt.

For udenlandske gæsteforskere ved danske forskningsinstitutter gælder den særlige praksis, at - hvis opholdet i Danmark ikke overstiger 3 måneder - anses der ikke at foreligge et tjenesteforhold, hvis gæsteforskeren ikke modtager andet vederlag end beløb, der ikke overstiger Ligningsrådets satser, jf. LL § 9A, samt beløb til dækning af rejseudgiften til og fra Danmark. Det er samtidig en betingelse, at gæsteforskeren under opholdet i Danmark fortsat er i et ansættelsesforhold i hjemlandet og modtager vederlag herfor.

Et stipendium fra Statens medicinske Forskningsråd til en amerikansk ingeniør blev ikke anset for begrænset skattepligtigt, fordi beløbet ikke kunne anses for arbejdsindkomst, men derimod et af KSL § 43, stk. 2, litra e, omfattet beløb, der imidlertid ikke ved bekendtgørelse var gjort til A-indkomst, jf. skd. 37, s. 141.

Tilsvarende blev stipendier og lommepenge til udenlandske trainees, der kom her til landet for en periode på 2 måneder som en del af et industrielt aktionsprogram, og som fortsat var ansat hos deres arbejdsgiver i hjemlandet, ikke anset for omfattet af den begrænsede skattepligt, jf. TfS 1993, 67 TSS.

En i udlandet bosat chauffør, der kører for en dansk vognmand, er kun begrænset skattepligtig af den del af lønnen, der vedrører kørsel i Danmark. I andre tilfælde, hvor en person, der er bosat i udlandet, arbejder for en dansk arbejdsgiver i både Danmark og i udlandet, omfatter skattepligten tilsvarende kun en del af den udbetalte løn.

Arbejde udført her i landet

Hvor der er tale om feriegodtgørelse, skal beløbet være optjent i forbindelse med arbejde i Danmark.

I en afgørelse gengivet i TfS 1996, 248 ØLD var en skatteyder ansat i en tysk virksomhed, som var ejer af et datterselskab i Danmark. Skatteyderen var ifølge sin ansættelseskontrakt ansat i det tyske moderselskab, men med det danske datterselskab som arbejdsområde. Han varetog ledelsen af det danske selskab, og var overfor Aktieselskabsregisteret anmeldt som direktør. Han underskrev samtlige forhandlerkontrakter med selskabet, og det danske selskab afholdt hans rejse- og repræsentations- samt biludgifter. Han var aflønnet af det tyske moderselskab og havde bopæl i Tyskland. Østre Landsret fandt, at skatteyderens lønindtægt hidrørte fra virksomhed udført her i landet og var undergivet skattepligt i Danmark. Betingelserne i DBO'en for at lade beskatningsretten til lønindkomsten tilfalde Tyskland var ikke opfyldt.

Visse former for lønindtægt er ikke A-indkomst, jf. KSL § 45, stk. 1. Uanset dette kan indtægten dog være undergivet begrænset skattepligt i henhold til KSL § 2, stk. 1, litra a. Som eksempel herpå kan nævnes løn til hushjælp mv. i private hjem, samt lønnen og kost og logi til privat børnepasning hvortil der eventuelt er ydet kommunale tilskud. Lønnen - herunder værdien af fri kost og logi - er vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold og dermed begrænset skattepligtigt, selv om der er tale om B-indkomst.

Andet

Lønindtægt, der indtjenes om bord på skibe og luftfartøjer med hjemsted her i landet, vil være begrænset skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, litra a og j (søfart uden for Danmark), hvis der er tale om indkomst omfattet af KSL § 43, stk. 1.

Lønindtægt på skibe og luftfartøjer

Et luftfartøj/skib har hjemsted i Danmark, når det er registreret her. Selvom luftfartøjet/skibet er registreret med hjemsted i udlandet, herunder Færøerne og Grønland, anses luftfartøjet/skibet for at have hjemsted i Danmark, hvis

D.A.2.1

det uden besætning ("bare boat") overtages til befragtning af eller sælges til en dansk virksomhed. Det samme gælder, hvis et danskejet luftfartøj/skib med dansk besætning bliver registreret i udlandet, medmindre der er tale om, at luftfartøjet/skibet uden besætning er overtaget til befragtning af en udenlandsk virksomhed.

Omvendt vil et luftfartøj/skib, der er registreret med hjemsted i Danmark, ikke have hjemsted her, hvis luftfartøjet/skibet uden besætning er overtaget til befragtning af en udenlandsk virksomhed.

Betingelsen for, at et luftfartøj/skib er overtaget uden besætning, er, at der med luftfartøjet/skibet ikke medfølger personer, der er i et ansættelsesforhold til bortforpagteren.

Den begrænsede skattepligt omfatter alt vederlag af den i KSL § 43, stk. 1, nævnte art. Den begrænsede skattepligt kan således ikke reduceres til den del af indkomsten, der kan henføres til arbejde i Danmark og i selve flyet, jf. TfS 1999, 82 DEP.

Skatteministeriet, Departementet, har i en sag vedrørende en i Monaco bosat pilot, der var ansat i SAS's danske afdeling, hvor han fløj i international trafik, udtalt, at vederlag for arbejde på de dansk registrerede fly skal beskattes i Danmark, jf. TfS 1993, 475 DEP.

Særligt vedrørende skibe

Søfolk der sejler uden for Danmark kan være begrænset skattepligtige jf. KSL § 2, stk. 1, litra j. Såfremt skibet kan defineres som et dansk skib i udenrigsfart eller nærfart i henhold til § 2 i lovbek. nr. 723 af 6. august 2001 om særlige fradrag til sømænd mv., medfører KSL § 2, stk. 7, jf. § 48 C, at den begrænsede skattepligt afgøres med en bruttobeskatning på 30 pct. af A-indkomst omfattet af KSL § 43, stk. 1, herunder fratrædelsesgodtgørelser mv. omfattet af LL § 7 U, se afsnit A.B.3. Er der tale om vederlag for arbejde udført om bord på et dansk skib indregistreret i DIS, skal begrænset skattepligtige ikke betale skat af vederlag, der er A-indkomst efter KSL § 43, stk. 1, jf. KSL § 48 D. Dette gælder således også ydelser omfattet af LL § 7 U.

Hvornår indtræder skattepligten

Begrænset skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, litra a, indtræder efter det almindelige princip i KSL § 6, når skattepligtsbetingelsen er opfyldt, dvs. fra det tidspunkt, den pågældende oppebærer lønindtægt ved virksomhed udført her i landet. Det er i denne forbindelse afgørende, hvornår arbejdet er påbegyndt, medens der ikke kan lægges vægt på tidspunktet for lønudbetalingen.

En person, der opholder sig nogen tid her i landet, før vedkommende tager lønarbejde, vil altså få en periode uden begrænset skattepligt fra opholdets begyndelse og indtil det tidspunkt, hvor arbejdet påbegyndes. Bliver vedkommende i stedet fuldt skattepligtig, fordi opholdet bliver af 6 måneders varighed eller derover, indtræder den fulde skattepligt imidlertid fra opholdets begyndelse.

Hvis en ikke fuldt skattepligtig person nu og da tager arbejde her i landet for en dansk arbejdsgiver inden for samme år, indtræder og ophører skatteplig-

ten flere gange inden for samme år, og der skal principielt foretages et tilsvarende antal ansættelser. Se afsnit D.B.

En finsk kapelmester, der i henhold til kontrakt havde været ansat som kunstnerisk leder af et dansk byorkester i hele indkomståret, blev dog anset for begrænset skattepligtig for hele det pågældende indkomståret, og ikke kun for de 12 perioder (af en varighed fra 2 til 34 dage), i hvilke han havde opholdt sig her i landet, jf. LSRM 1979, 92. I TfS 1997, 816 LR skulle der ikke foretages omregning til helårsindkomst, idet der var indgået en ansættelsesaftale, som omfattede hele indkomståret med samme arbejdsgiver.

Personer, der uden at være omfattet af KSL § 1, oppebærer indkomst af den i KSL § 43, stk. 2, nævnte art, der er gjort til A-indkomst, bliver ligeledes begrænset skattepligtige.

Denne bestemmelse har især betydning for personer, der modtager bestyrelsesshonorarer, pensioner, skattepligtige forsikringsydelse m.v. her fra landet.

De indkomster, der er gjort til A-indkomst, fremgår af kildeskattebekendtgørelsen.

Bortset fra konsulenthonorar (se herom nedenfor) stilles der ikke krav om anden tilknytning her til landet end den, der ligger i, at den skattepligtige indkomst hidrører her fra landet.

DBO'er kan dog medføre, at Danmark er afskåret fra at udnytte den beskatningsret, som KSL § 2, stk. 1, litra b, giver.

Hvis beskatningsretten efter DBO'en tilkommer vedkommende udland, kan indeholdelse undlades, men det må ved hver udbetaling kunne dokumenteres, at betingelserne herfor er til stede. Til brug herfor kan eventuelt anvendes en af blanketterne 02.034-02.037 (vedrørende attestation af bopæl i udlandet, engelsk, tysk, fransk og spansk udgave).

I TfS 1998, 532 LSR, havde skatteyderen, mens han endnu var fuldt skattepligtig til Danmark, indgået aftale med sin danske arbejdsgiver om, at han skulle udstationeres til et af koncernen tilhørende canadisk datterselskab, og at han i den forbindelse skulle have udbetalt et engangsvederlag til dækning af flytteomkostninger. Vederlaget udbetaltes, efter at den fulde skattepligt til Danmark var ophørt, og retten til vederlaget var betinget af, at skatteyderen tiltrådte stillingen i Canada. Denne stilling blev først tiltrådt efter ophør af den fulde skattepligt til Danmark. Derfor, og da vederlaget måtte sidestilles med en flyttegodtgørelse, var der ikke hjemmel til at beskatte det her i landet.

Folkepension, førtidspension og andre skattepligtige sociale ydelser, herunder fleksydelse er omfattet af den begrænsede skattepligt, jf. KSL § 43, stk. 2, og kildeskattebekendtgørelsens, § 20, nr. 3, jf. for eksempel TfS 2000, 543 ØLD samt SKM2003.90.HRD.

D.A.2.2 KSL § 2, stk. 1, litra b - Anden A- indkomst

Folkepension m.v.

D.A.2.2

Bestemmelsen omfatter skattepligtige løbende ydelser i henhold til lov om social pension, lov om delpension, lov om social service, lov om aktiv socialpolitik og lov om fleksydelse.

Sociale ydelser, der er fritaget for beskatning efter LL § 7, som f.eks. invaliditetsydelse, personlige tillæg, bistand- og plejetillæg, understøttelser og andre lignende ydelser eller børnetilskud, er ikke omfattet af bestemmelsen.

SU Stipendier fra Statens Uddannelsesstøtte er også A-indkomst. Om behandlingen af disse stipendier i relation til DBO'erne henvises til afsnit D.D.2, artikel 20 om studerende eller artikel 21 om anden indkomst, jf. KSL § 43, stk. 2, og kildeskattebekendtgørelsen § 20, nr. 4.

Arbejdsløsheds-dagpenge m.v.

Efter KSL § 43, stk. 2, litra d, er arbejdsløshedsdagpenge, strejke- og lockoutgodtgørelser samt dagpenge efter loven om dagpenge ved sygdom og fødsel også omfattet af den begrænsede skattepligt. Ydelser, der udbetales af en arbejdsløshedskasse efter lov om arbejdsløshedsforsikring m.v. herunder efterløn, samt efter lov om seniorydelse, anses for A-indkomst efter kildeskattebekendtgørelsen, § 20, nr. 5, uanset hvorledes understøttelsen beregnes. Tilsvarende gælder strejke- og lockoutgodtgørelser samt løn mv., der udbetales af en arbejdsgiver under lønmodtagerens fravær fra arbejdet på grund af sygdom eller graviditet, barsel og adoption, jf. § 20, nr. 7. Hvis arbejdsløshedskassen yder lån til konfliktramte medlemmer, må der foretages en konkret vurdering af, om der reelt foreligger et låneforhold.

Efterløn efter kapitel 11 a i lov om arbejdsløshedsforsikring er ligeledes A-indkomst. Det samme gælder dagpenge efter loven om dagpenge ved sygdom eller fødsel bortset fra dagpenge, der erstatter B-indkomst eller ydes som frivillig sikring efter kildeskattebekendtgørelsen § 20, nr. 8, litra a. Endvidere omfattes en række skattepligtige erstatningsydelser i henhold til forskellige love, jf. kildeskattebekendtgørelsen § 20, nr. 8, litra b - litra j. I TfS 1998, 306 DEP er der redegjort for beskatning af sociale ydelser i relation til dobbeltbeskatningsaftaler. I TfS 2001,584 TSS, er der givet en generel orientering om efterløn for bosiddende i udlandet

Understøttelser

Efter KSL § 43, stk. 2, litra e, er understøttelser og andre lignende ydelser af skattepligtig art, der udredes af offentlige myndigheder eller institutioner eller af offentlige eller private fonde, legater eller lignende, begrænset skattepligtige. Kildeskattebekendtgørelsen § 20, nr. 9 - nr. 18, omfatter en række ydelser og godtgørelser efter forskellige love om arbejdsformidling, uddannelse og omskoling mv. Bemyndigelsesbestemmelsen er ikke udnyttet for så vidt angår understøttelser eller andre ydelser fra private fonde, legater og lignende.

Børnepasnings-orlovsydelser

Tilsvarende er børnepasningsorlovsydelser i henhold til lov om børnepasningsorlov, A-indkomst, jf. KSL § 43, stk. 2, og kildeskattebekendtgørelsen § 20, nr. 34. Om behandlingen af disse henvises til TfS 1994, 225 TSS og TfS 1998, 640 LSR.

Bestyrelseshonorar

Godtgørelse for medlemskab af, eller som medhjælp for, bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lignende er omfattet af den begrænsede skattepligt, jf. KSL § 43, stk. 2, og kildeskattebekendtgørelsen, § 20, nr. 1. Om de pågældende sammenslutninger virker inden for private organisationer, f.eks. aktieselskaber, eller om der er tale om offentlige råd og lignende, er uden betydning, ligesom det i sidstnævnte tilfælde er uden betydning, om der er tale om frivilligt medlemskab, eller dette f.eks. beror på offentligt ombud. Det er ligeledes uden betydning, om hvervet er af erhvervsmæssig karakter, eller om vedkommende er bestyrelsesmedlem i en sportsforening, grundejerforening eller lignende. Det er uden betydning for den begrænsede skattepligt af bestyrelseshonorarer, om bestyrelsesmøderne afholdes her i landet eller i udlandet. For så vidt angår honorar til medhjælp, skal der foreligge et fastere tilknytningsforhold. Rent lejlighedsvis ydet bistand fra en advokat eller en revisor falder uden for bestemmelsen.

Der foreligger begrænset skattepligt af vederlag, der modtages fra en virksomhed her i landet, som rådgiver, konsulent eller lignende medhjælp for virksomheden, jf. KSL § 2, stk. 1, litra b, sammenholdt med KSL § 43, stk. 2, litra i, og kildeskattebekendtgørelsen, § 20, nr. 29.

Konsulenthonorar

Bestemmelsen omfatter alene begrænset skattepligtige personer, der har været fuldt skattepligtige til Danmark på grund af bopæl her i landet. Det er uden betydning, om virksomheden som konsulent, rådgiver eller lignende må anses som personligt arbejde i et tjenesteforhold eller som selvstændig erhvervsvirksomhed, når virksomheden udføres i udlandet, jf. TfS 1998, 354 HRD. Udføres virksomheden her i landet, omfatter bestemmelsen kun selvstændig erhvervsvirksomhed, når der ikke foreligger et fast driftssted, jf. KSL § 2, stk. 1, litra d. Hvis personen derimod anses som lønmodtager, er forholdet omfattet af KSL § 43, stk. 1, jf. KSL § 2, stk. 1, litra a. Bestemmelsen omfatter endvidere ikke medlemmer af bestyrelser, udvalg, råd, kommissioner mv., eller medhjælp for disse, jf. KSL § 43, stk. 2, litra a.

Det er en betingelse, at personen har, eller på noget tidspunkt inden for de seneste 5 år forud for ophøret af den fulde skattepligt har haft, direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller kapitalen i den virksomhed, der udreder vederlaget. Ved afgørelsen heraf henses, når den udbetalende virksomhed er et selskab m.v., til, om personen ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen eller råder eller har rådet over mere end 50 pct. af stemmевærdien i selskabet. Bestemmelserne i ABL § 11, stk. 3, finder tilsvarende anvendelse. Er den udbetalende virksomhed personligt ejet, henses til, om den pågældende person ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af egenkapitalen eller har eller har haft afgørende indflydelse i virksomheden. De for aktionærer gældende kriterier finder tilsvarende anvendelse.

Der kan efter omstændighederne blive tale om at anse en del af honoraret som godtgørelse for medlemskab af eller medhjælp for selskabets bestyrelse, jf. KSL § 2, stk. 1, litra b, sammenholdt med KSL § 43, stk. 2, litra a. Selv om dette ingen betydning har for selve skattepligten til Danmark, vil det ofte på grund af de indgåede DBO'er have betydning for udnyttelsen af beskatningsretten.

I de DBO'er, som Danmark har indgået med fremmede stater, er det oftest aftalt, at vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, der oppebæres af en person hjemmehørende i en kontraherende stat, kun kan beskattes i denne stat, medmindre arbejdet udføres i den anden stat. Er arbejdet udført dér, kan vederlaget, som oppebæres herfor, beskattes i denne anden stat. Det er ligeledes oftest aftalt, at indkomst ved frit erhverv eller ved andet arbejde af selvstændig karakter, der oppebæres af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, kun kan beskattes i denne stat, medmindre den pågældende har et fast sted, som til stadighed står til rådighed for ham i den anden kontraherende stat med henblik på udøvelsen af hans virksomhed. Såfremt den pågældende har et sådant fast sted, kan indkomsten beskattes i denne anden stat, men kun i det omfang, den kan henføres til dette faste sted. Det er endvidere typisk aftalt, at såkaldt anden indkomst kun kan beskattes i den stat, hvor personen er hjemmehørende. Dette indebærer, at hvis konsulenten er hjemmehørende i et aftaleland, kan Danmark - uanset bestemmelsen om konsulenthonorarer - i reglen kun beskatte vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, der er udført her i landet, eller indkomst ved frit erhverv, der kan henføres til et fast sted her i landet. En skatteydere fulde skattepligt var ophørt i forbindelse med udrejse til England. Skatteyderen ejede halvdelen af aktiekapitalen i et dansk selskab, som han udførte arbejde for i England. Vederlaget herfor ansås for omfattet af KSL § 43, stk. 2, litra i, jf. TfS 1998,354 HRD.

Pensions- og forsikrings-udbetalinger

De skattepligtige forsikringsudbetalinger, der er A-indkomst i henhold til kildeskattebekendtgørelsen § 20, nr. 2, 19, 25 og 26, begrunder begrænset skattepligt, hvad enten modtageren - f.eks. under en tidligere opholds- eller bopælsperiode - har haft fradragsret for præmierne eller ikke.

Det er ligeledes uden betydning, om det tjenesteforhold, som pensionen har sammenhæng med, vedrører arbejde, der har været udført i Danmark eller i udlandet, jf. skd. 15, s. 13.

Efter § 20, nr. 2, i kildeskattebekendtgørelsen er pension og ventepenge, samt lignende skattepligtige ydelser, begrænset skattepligtige, når de har sammenhæng med et tidligere tjenesteforhold. Herunder hører ministerpensioner og uafdækkede ordninger.

Lignende skattepligtige ydelser omfatter løbende ydelser, som uden at blive benævnt pension eller ventepenge udbetales fra en virksomhed til tidligere ansatte eller disses pårørende.

Efter § 20, nr. 19 i kildeskattebekendtgørelsen skal indkomstskattepligtige udbetalinger som nævnt i PBL § 20, stk. 1-2, § 46, stk. 1, og § 50, stk. 4 og 8, henregnes til A-indkomst, og sådanne udbetalinger er dermed begrænset skattepligtige. Dette gælder dog ikke ydelser som omtalt i PBL § 50, stk. 1, nr. 7, når ydelsen udbetales til personer, der er registreret med CVR-nummer eller SE-nummer.

I henhold til § 20, nr. 25, i kildeskattebekendtgørelsen er vederlag for afløsning af pensionstilsagn, der ikke er afdækket i et pensionsinstitut, jf. LL § 7 O, stk. 1, nr. 3 og stk. 2, endvidere omfattet af den begrænsede skattepligt.

Endelig fremgår det af § 20, nr. 26, i kildeskattebekendtgørelsen, at også pension og lignende skattepligtige ydelser omfattes, når de har sammenhæng med et tidligere medlemskab af eller ydes til en tidligere medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lignende. Herunder hører folketingspensioner, jf. SKM2003.397 ØLR.(Appelleret), hvor en skatteyder, der modtog folketingspension, var fraflyttet Danmark og fuldt skattepligtig til Spanien. Landsretten fandt, at folketingspensionen var A-indkomst for skatteyderen i medfør af KSL § 43, stk. 2, litra g, jf. kildeskattebekendtgørelsens § 20, nr. 26. Den pågældende var derfor begrænset skattepligtig til Danmark af folketingspensionen.

Om beskatning af ordninger, der før den 18. februar 1992 er henført til den daværende § 50 i pensionsbeskatningsloven, kan henvises til LV 1992 , afsnit A.C. 2.4. Afgift i anledning af udbetaling fra eller ophævelse af en pensions- eller forsikringsordning skal ifølge PBL § 32, stk. 1, betales af det fulde beløb, selv om arbejdstageren eller ejeren af forsikringen ikke har været skattepligtig her i landet i den periode, hvor indbetalingerne har fundet sted. For indbetalinger før lovens ikrafttræden den 1. januar 1972 gælder PBL § 32, stk. 2. Sådanne afgifter er ikke omfattet af de af Danmark indgåede DBO'er , jf. TfS 1992, 291 ØLD.

I relation til Færøerne medfører PBL § 40 A, at afgiften skal fordeles mellem Danmark og Færøerne, hvis den afgiftspligtige er fuldt skattepligtig til Færøerne på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder. Der foretages dog ikke en sådan fordeling, hvis den afgiftspligtige på nævnte tidspunkt også er fuldt skattepligtig til Danmark og hjemmehørende der. Om den nærmere fordeling af afgiften henvises til PBL § 40 A, stk. 2 og 3.

Bestemmelsen medfører begrænset skattepligt af lønindkomst for en udenlandsk arbejdstager, der af sin udenlandske arbejdsgiver (udlejer) er udlejet til en arbejdsgiver, der er skattepligtig til Danmark (hvervgiveren), for at udføre arbejde her i landet. Reglen finder ikke anvendelse, hvis arbejdstageren er fuldt skattepligtig til Danmark eller i øvrigt er begrænset skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, litra a. Reglen finder heller ikke anvendelse, hvis udlejer er en arbejdsgiver her i landet. Endvidere vil personer, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet som udøvende kunstner, musiker, artist eller sportsudøver, ikke være begrænset skattepligtige efter arbejdsudlejereglen, jf. skatte- og afgiftsudvalgets betænkning af 28. maj 1982 (L 130 1981-82, 2. samling).

Det særegne ved arbejdsudlejesituationen er , at arbejdstageren fortsat formelt er i et ansættelsesforhold til sin udenlandske arbejdsgiver (udlejer) og modtager lønnen fra denne, samtidig med, at hvervgiveren er ansvarlig for eller bærer risikoen for arbejdsresultatet.

Det er uden betydning, om udlejer er en person eller et selskab.

D.A.2.3 KSL § 2, stk. 1, litra c - Udlejning af arbejdskraft

D.A.2.3

Afgørelsen af, om en arbejdstager skal anses for udlejet, træffes ud fra en samlet bedømmelse, hvor der især lægges vægt på, om

- 1 den overordnede ledelse af arbejdet påhviler hvervgiveren,
- 2 arbejdet udføres på en arbejdsplads, som hvervgiveren disponerer over, og for hvilken han bærer ansvaret,
- 3 vederlaget til udlejer beregnes efter den tid, der er medgået, eller under hensyntagen til anden sammenhæng mellem vederlaget og den løn, arbejdstageren får,
- 4 hovedparten af arbejdsredskaber og materiel stilles til rådighed af hvervgiveren, og
- 5 udlejer ikke ensidigt fastsætter antallet af arbejdstagere og deres kvalifikationer.

Forskellen mellem reglerne om arbejdsudleje og det almindelige A-indkomstbegreb i KSL § 43, stk. 1, er, at arbejdstageren ikke er ansat og lønnet af den danske hvervgiver. Ved opgørelsen af trækgrundlaget må den indeholdelsespligtige (hvervgiveren) derfor skaffe sig oplysning om, hvor stor en del af vederlaget til udlejer, der skal anses som vederlag til den udlejede arbejdstager. Hvis hvervgiveren ikke kan få oplyst, hvor stor en del af det samlede vederlag, der videregives som løn til den arbejdsudlejede arbejdstager, er udgangspunktet for opgørelsen af trækgrundlaget det samlede vederlag. Se endvidere afsnit C.1.1.2 i Vejledning om Indeholdelse af A-skat, AM-bidrag og SP-bidrag. Hvis en dansk virksomhed, som befuldmægtiget for den udenlandske arbejdsgiver, udbetaler lønnen til arbejdstageren, er lønnen A-indkomst for arbejdstageren efter den almindelige regel i KSL § 43, stk. 1, jf. § 46, stk. 5. Hvis en arbejdstager står i tjenesteforhold til en dansk arbejdsgiver, der stiller vedkommende til rådighed for at udføre arbejde for en anden virksomhed med hjemsted her i landet eller i udlandet, finder reglerne om beskatning af arbejdsvederlag ved arbejdsudleje ikke anvendelse. Den egentlige arbejdsgiver vil da være indeholdelsespligtig efter de sædvanlige regler. Personer, der stilles til rådighed for at udføre arbejde i tilknytning til kulbrinteindvinding her i landet, vil være omfattet af lovens bestemmelser om arbejdsudleje, såfremt hvervgiveren har hjemting her i landet. Er det ikke tilfældet, vil de pågældende personer i stedet være omfattet af § 21, stk. 2, i kulbrinteskatteloven. Skatten betales da med 30 pct. af bruttoindtægten og indeholdes af den egentlige udenlandske arbejdsgiver (udlejer).

Arbejdsudlejesynspunktet kan ikke gøres gældende, hvis der er tale om en ekspert med sådanne kvalifikationer, at hvervgiveren er uden forudsætninger for at varetage den overordnede ledelse af den opgave, der skal udføres.

Beskatningsgrundlaget er arbejdstagerens vederlag i penge samt ydet fri kost og logi, jf. KSL § 43, stk. 2, litra h. Grundlaget omfatter også værdien af fortæring og overnatning, som dækkes efter regning af den udenlandske arbejdsgiver, jf. TFS 1994, 394 TSS. Der kan ikke foretages nogen form for fradrag i indkomst, hvori der af hvervgiveren skal indeholdes en endelig skat på 30 pct., medmindre arbejdstageren har valgt beskatning efter KSL § 5 A-5 D.

Om arbejdsudleje i relation til de af Danmark indgåede DBO'er henvises til D.D.2, artikel 15. Reglerne anvendes nu også i relation til Frankrig og Nederlandene, jf. Tfs 1997, 356 TSS. I SKM2003.62.HRD havde et selskab indgået aftale med to selskaber hjemmehørende i USA og Canada om arbejdsudleje af to medarbejdere. Ingen af de to overenskomster fra henholdsvis 1948 og 1955 tog reelt stilling til, hvorvidt arbejdsudleje skulle henføres under hovedreglen om beskatningsret for arbejdsstaten eller undtagelsen om beskatningsret for bopælsstaten. Højesteret fandt, at begrebet arbejdsudleje i de gamle overenskomster med henholdsvis Canada og USA, skulle fortolkes i overensstemmelse med de på beskatningstidspunktet gældende interne danske regler. ► Se SKM2004.237.LSR, hvor et selskab var indeholdelsespligtig af A-skat i forbindelse med anvendelse af arbejdere, der var arbejdsudlejede fra Holland. ◀

Der foreligger begrænset skattepligt, når personer, der uden at være omfattet af KSL § 1,

- udøver erhverv med fast driftssted her i landet eller deltager i en erhvervs-virksomhed med fast driftssted her, eller
- er berettiget til løbende ydelser hidrørende fra en sådan virksomhed eller fra afståelsen af en sådan virksomhed, når ydelserne ikke er udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalties, eller
- har bortforpagtet en sådan virksomhed.
- ► Udøver erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet, såfremt udøvelsen af det pågældende erhverv ville udgøre fast driftssted, hvis det var udført i land. ◀

En person, der er bosiddende i udlandet, anses for at udøve erhverv her i landet, uanset om den danske virksomhed drives i interessentskabsform, se LSR M 1983, 60 og Tfs 1999, 274 BF. I sidstnævnte afgørelse blev en tysk advokat, der var interessent i et dansk advokatinteressentskab, anset for begrænset skattepligtig hertil af sin andel af interessentskabets overskud, selvom han udelukkende arbejdede i det danske interessentskabs tyske filial.

Den begrænsede skattepligt omfatter også passiv deltagelse i en erhvervs-virksomhed.

Er der derimod tale om et aktieselskab, bliver aktionæren ikke begrænset skattepligtig efter denne bestemmelse, men efter KSL § 2, stk. 1, litra f (udbytte). "Pensionsydelser", der blev beregnet som en andel i overskuddet i det interessentskab, som en skatteyder havde været medejer af, var omfattet af KSL § 2, stk. 1, litra d, jf. Tfs 1989, 38 HRD.

Deltagelse som kommanditist i flere rederikommanditselskaber blev anset som en samlet virksomhed. Den begrænsede skattepligt ophørte derfor først ved afhændelse af den sidste anpart, hvorfor tilbageføring af forskudsaf-skrivninger i forbindelse med annullation af en skibsbygningskontrakt inden dette tidspunkt medførte beskatning efter KSL § 2, stk. 1, litra c (nu § 2, stk. 1, litra d), jf. skd. 66, 299 ØLD.

D.A.2.4 KSL § 2, stk. 1, litra d - Erhvervs- virksomhed

D.A.2.4

En forpagter blev anset for begrænset skattepligtig af indkomst ved salg af en kornbeholdning, som han havde i behold efter forpagtningsforholdets ophør og fraflytning til udlandet. Da forretningsstedet ikke kunne anses for afviklet, før kornbeholdningen var solgt, og da indkomsten endvidere måtte anses som afkast af den faste ejendom, hvor han som forpagter havde været ansvarlig for driften, var indkomsten omfattet af KSL § 2, stk. 1, litra d og litra e, jf. TfS 1995, 543 LSR.

I SKM2001.493LR, fandt Ligningsrådet ikke, at de udenlandske investorer, der var deltagere i et dansk kommanditselskab, kunne anses at udøve et erhverv fra et fast driftssted her i landet, da kommanditselskabet alene havde til formål at erhverve anlægsaktier.

Løbende ydelser

Den begrænsede skattepligt er ikke betinget af, at de modtagne ydelser kan karakteriseres som "andel i overskud". Løbende ydelser, der er variable efter omsætningsens størrelse, vil således medføre begrænset skattepligt. Det samme gælder løbende ydelser, der hverken er afhængige af overskud eller omsætning.

En forpagtningsafgift er, uanset om den er variabel eller fast, omfattet af den begrænsede skattepligt. En restauratør, der havde bortforpagtet sin virksomhed efter fraflytning til Spanien mod en fast forpagtningsafgift, ansås således for begrænset skattepligtig af forpagtningsafgiften, jf. KSL § 2, stk. 1, litra d, ligesom Danmark efter DBO'en havde beskatningsretten til indtægten, jf. TfS 1995, 865 LSR. Om mulighederne for at udnytte beskatningsretten til disse løbende ydelser i henhold til de af Danmark indgåede DBO'er, se afsnit D.D.1.2 (artikel 7).

Afhændelse m.v.

Den begrænsede skattepligt omfatter fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til et fast driftssted her i landet.

Overførsel til brug i udlandet af formuegoder som nævnt i AL § 40, stk. 1 og 2 - goodwill, tidsbegrænsede rettigheder (knowhow) og udbytte-, forpagtnings- eller lejekontrakt - sidestilles med salg. Salgssummen ansættes til værdien i handel og vandel på overførselstidspunktet.

Den begrænsede skattepligt omfatter avance og tab på formuegoder, der er knyttet til den begrænset skattepligtige virksomhed, for eksempel driftsmidler, skibe, tidsbegrænsede rettigheder (patentret og lignende), rettigheder iflg. udbytte-, forpagtnings- eller lejekontrakter og aktier mv., der tilhører det faste driftssted samt fast ejendom.

Gevinster og tab, som begrænset skattepligtige personer realiserer ved afståelse af formuegoder, er fortsat kun skattepligtige i den udstrækning, skattepligt er hjemlet i den øvrige skattelovgivning.

KSL § 9 indeholder regler om indgangsværdier for aktiver og passiver for personer, der bliver begrænset skattepligtige her til landet, og som ikke umiddelbart forinden har været fuldt skattepligtige. Se afsnit D.A.1.1.1 og

D.B.4.3. I de DBO'er, som Danmark har indgået med fremmede stater, er det oftest aftalt, at fortjeneste indvundet af et foretagende (dvs. en erhvervsdrivende person eller et selskab), som er hjemmehørende i den ene kontraherende stat, kun kan beskattes i denne stat, med mindre foretagendet driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat gennem et dér beliggende fast driftssted. Såfremt foretagendet driver en sådan virksomhed, kan dets fortjeneste beskattes i denne anden stat, men dog kun for så vidt angår den del deraf, som kan henføres til dette faste driftssted.

Dette indebærer, at Danmark i henhold til indgåede DBO'er som oftest har retten til at beskatte løbende ydelser og forpagtningsaftgifter samt fortjeneste ved afhændelse af erhvervsaktiver fra en sådan virksomhed.

Den begrænsede skattepligt som følge af erhvervsvirksomhed er betinget af, at virksomheden udøves fra et fast driftssted her i landet, hvorved forstås et fast forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves i den hensigt at opnå fortjeneste.

Fast driftssted

Ved fastlæggelsen af, hvornår der i øvrigt foreligger fast driftssted, lægges der vægt på den præcisering af begrebet, der har fundet sted i tilknytning til Danmarks indgåede DBO'er. Endvidere henvises til artikel 5 i OECD's Modelkonvention. Se under D.D.2 om artikel 5.

For bygge-, anlægs- og monteringsvirksomhed foreligger der fast driftssted fra første dag. For bygge- og anlægsvirksomheder, der er hjemmehørende i et land, som Danmark har indgået en DBO med, kan beskatning dog ikke gennemføres, medmindre der foreligger fast driftssted efter DBO'en.

Når det kan lægges til grund, at der er fast driftssted i Danmark, vil den begrænsede skattepligt omfatte den fortjeneste, der kan henføres til det faste driftssted efter principperne i artikel 7 i OECD's Modelkonvention. Heri indgår også udbytte, renter og royalties, som ud fra driftsmæssige synspunkter direkte kan henføres til det faste driftssted.

Tilsvarende vil driftsmæssigt betingede renteudgifter kunne fradrages i det faste driftssteds resultat, jf. TfS 1993, 7 HRD. Udenlandske konkurser er ikke omfattet af konkursskatteloven. Det betyder, at skattelovgivningens almindelige regler anvendes i disse situationer. En begrænset skattepligtig person (såvel som et begrænset skattepligtigt selskab) skal derfor på sædvanligvis opgøre sin indkomst efter reglerne for begrænset skattepligtige uden hensyn til reglerne i konkursskatteloven.

Artikel 5, stk. 5 og stk. 6 i OECD's Modelkonvention - i daglig tale benævnt "agentreglen" - omhandler de tilfælde, hvor et udenlandsk foretagende ikke har et fast forretningssted i Danmark i henhold til de foregående stykker i artiklen. Hvis foretagendet udøver sine aktiviteter gennem en repræsentant i Danmark, vil det i visse tilfælde (alligevel) have fast driftssted her i landet.

Fast driftssted og fiskale repræsentanter

Artikel 5, stk. 5, i Modelkonventionen omfatter de afhængige repræsentanter. Som afhængig repræsentant anses en person eller et selskab, der enten er

Afhængig repræsentant

D.A.2.4

juridisk eller økonomisk afhængig af det udenlandske foretagende. Lønmodtagere vil altid være afhængige. Hvis foretagendet udøver virksomhed gennem en sådan afhængig repræsentant, der har og sædvanligvis udøver fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn, anses foretagendet normalt for at have fast driftssted i Danmark.

Uafhængig repræsentant

OECDs Modelkonventionens artikel 5, stk. 6, vedrører uafhængige repræsentanter. Det vil sige personer og selskaber, der både er juridisk og økonomisk uafhængige af det udenlandske foretagende. Bestemmelsen fastslår, at det udenlandske foretagende ikke har fast driftssted i Danmark, hvis det udøver virksomhed gennem en sådan uafhængig repræsentant, der handler inden for rammerne af sin sædvanlige erhvervsvirksomhed.

KSL § 2, stk. 9

Anvendelsen af agentreglen i artikel 5, stk. 5 og stk. 6, er imidlertid i praksis forbundet med betydelig usikkerhed i tilfælde, hvor repræsentanten ikke er en ansat lønmodtager. Det er på den baggrund, at KSL § 2, stk. 9, fastsætter udtrykkelige interne regler for udenlandske foretagenders fjernsalg i Danmark gennem en repræsentant. Af KSL § 2, stk. 9, 1. pkt., følger, at det forhold, at en (dansk) repræsentant for et udenlandsk foretagende udfører såkaldt fjernsalg til danske eller udenlandske kunder ikke medfører, at det udenlandske foretagende får fast driftssted i Danmark efter agentreglen. Det bemærkes, at bestemmelserne forudsætningsvis kun har betydning i tilfælde, hvor repræsentanten udøver en fuldmagt til at binde det udenlandske foretagende. Har repræsentanten ikke fuldmagt til at indgå aftaler for det udenlandske foretagende, vil der allerede efter de almindelige regler ikke være fast driftssted efter agentreglen. Repræsentanten kan være såvel en person som et selskab m.v., herunder eventuelt også et koncernforbundet selskab. Repræsentanten må dog ikke være en lønmodtager ansat hos det udenlandske foretagende. Om repræsentanten er uafhængig eller ej er uden betydning. Det er ligeledes uden betydning om denne handler inden for rammerne af sin sædvanlige virksomhed. Det er således kun en betingelse, at repræsentantens salgsvirksomhed for det udenlandske foretagende alene kan karakteriseres som fjernsalg.

- fjernsalg

Som fjernsalg forstås efter SEL § 2, stk. 6, 2. pkt., og KSL § 2, stk. 9, 2. pkt., (passiv) ordreoptagelse fra danske eller udenlandske kunder via telefon, telex, telefax, EDI (Electronic Data Interchange) og lignende. Udover repræsentanten også andre former for salgsvirksomhed for det udenlandske foretagende - herunder naturligvis særligt opsøgende kundekontakt (personligt, pr. telefon el.lign.), men også mere generel markedsføring og rådgivning - finder reglen ikke anvendelse. Repræsentanten kan derimod godt udføre andre opgaver end salgsopgaver for det udenlandske selskab - således for eksempel indpakning, opmagasinering, forsendelse, fakturering, opkrævning, reparation og produktion. Repræsentanten kan også fungere som fiskal repræsentant i relation til momslovgivningen.

- hvad falder udenfor?

Med henblik på at modvirke udnyttelse af reglen - for eksempel via opsplitning af salgsfunktionerne - er det i KSL § 2, stk. 9, 3. pkt., fastsat, at reglen ikke finder anvendelse, hvis det udenlandske foretagende - eller hermed forbundne eller beslægtede selskaber, personer, fonde eller truster - i forbin-

delse med repræsentantens salg, udøver nogen form for erhvervmæssig virksomhed i Danmark, der står i forbindelse med repræsentantens salg. Dette gælder, hvad enten der er tale om salgsvirksomhed eller anden virksomhed i forbindelse med fjernsalget.

Det udenlandske foretagende mv. kan dermed for eksempel ikke have aktivt opererende sælgere og rådgivere i Danmark inden eller i forbindelse med indgåelse af salgsaftalen eller udføre reparationer eller serviceydelser i Danmark efter selve salget. Det kan heller ikke udføre virksomhed af forberedende eller hjælpende art som nævnt i OECD's Modelkonvention artikel 5, stk. 4, litra a-f. Markedsføring gennem danske eller udenlandske medier anses i denne forbindelse ikke som værende erhvervmæssig virksomhed i Danmark. Det forhold, at kunden for eksempel pr. telefon kan kontakte det udenlandske foretagende i udlandet med henblik på eksempelvis at modtage telefonisk teknisk support eller for at reklamere over mangler, skal heller ikke i denne forbindelse betragtes som værende erhvervmæssig virksomhed i Danmark.

Det udenlandske foretagende kan frit udøve salgsvirksomhed eller anden virksomhed i udlandet vedrørende de udenlandske kunder, som repræsentanten indgår kontrakt med for det udenlandske foretagende. Afgrænsningen af den personkreds af forbundne eller beslægtede selskaber, personer m.v., der er afskåret fra at udøve virksomhed i Danmark i forbindelse med salget varierer i sagens natur efter, om det udenlandske foretagende er et selskab m.v. eller et personbeskattet foretagende. For en person m.v. er der tale om en med fuldmagtsgiveren nærtstående person, jf. LL § 16 H, stk. 1, 4.-5. pkt., om en fond eller trust stiftet af fuldmagtsgiveren eller dennes nærtstående eller et selskab, som i fællesskab med fuldmagtsgiveren direkte eller indirekte kontrolleres, jf. LL § 16 H, stk. 1, 3. pkt., af denne kreds af personer, nærtstående, fonde og truste, samt en fond eller en trust stiftet af et kontrolleret selskab.

Der bemærkes, at KSL § 2, stk. 9, alene er en justering af de interne skattepligtsregler i tilfælde, hvor et udenlandsk foretagende udøver virksomhed i Danmark. Ændringen har derimod ikke betydning for Danmarks fortolkning af indgåede DBO'er, og dermed ikke den omvendte situation, hvor et dansk foretagende udøver virksomhed i form af fjernsalg i udlandet gennem en afhængig eller uafhængig repræsentant. Dette betyder igen, at det danske foretagende ikke - i tilfælde, hvor den fremmede stat er af den opfattelse, at fjernsalget etablerer fast driftssted i denne stat - vil være afskåret fra lempelse efter DBO'ens lempelsesbestemmelse eller LL § 33.

Personer, der uden at være omfattet af KSL § 1, ejer fast ejendom her i landet, eller nyder indtægter af samme eller af her i landet oprettet familie-fideikommis, herunder kapital båndlagt i henhold til lens afløsningsloven, er begrænset skattepligtige.

Også bortforpagteren af en ejendom må som ejer af ejendommen, anses for skattepligtig efter denne bestemmelse.

D.A.2.5 KSL § 2, stk. 1, litra e - Fast ejendom

D.A.2.6

Det følger af LSRM 1972, 8, at renter af indestående i Grundejernes Investeringsfond ikke skal medregnes ved opgørelsen af ejendomsoverskuddet, da indeståendet ikke kan henføres til ejendommens driftskapital. Dette fremgår også af skd. 34, s. 266, hvor det tillige afgøres, at beløbene, når de frigives ved bindingsperiodens ophør, ikke er omfattet af den begrænsede skattepligt.

En i Schweiz bosat dansk statsborger var kommanditist, hhv. interessent i to selskaber, der hver ejede og drev en udlejningsejendom. Skatteyderen havde for indkomstårene 1978-1981 henlagt til investeringsfonds på grundlag af sin andel af selskabernes overskud og fratrukket henlæggelserne i den skattepligtige indkomst. Højesteret fandt, at spørgsmålet om beskatning skulle opgøres efter den dagældende bestemmelse i KSL § 2, stk. 1, litra d (nu litra e), jf. art. 6 og 11 i DBO'en med Schweiz, og at renteindtægten, som hidrørte fra investeringsfondskonti, ikke kunne sidestilles med indtægter, der var oppebåret på ejendommene. Renterne skulle herefter ikke medregnes i skatteyderens indkomst, jf. TfS 1996, 532 HRD.

Ejendomsværdiskatten påhviler også begrænset skattepligtige personer.

Fremmed staters herværende repræsentanter, som er omfattet af KSL § 3, stk. 2, er fritaget for at betale ejendomsværdiskat efter ejendomsværdiskattelovens § 2. Ansatte ved internationale organisationer er imidlertid ikke omfattet af KSL § 3, stk. 2, og derfor ikke omfattet af fritagelsen i ejendomsværdiskatteloven, jf. SKM2003.135.TSS.

En begrænset skattepligtig havde optaget et lån i England til finansiering af køb af et sommerhus her i landet. Da lånet ikke var ydet med sikkerhed i sommerhuset, kunne renter af lånet ikke fragå i overskuddet af sommerhuset, jf. TfS 1995, 643 LSR.

Gevinster og tab, som begrænset skattepligtige personer realiserer ved afståelse af formuegoder, er fortsat kun skattepligtige i den udstrækning, skattepligt er hjemlet i den øvrige skattelovgivning.

Om den særlige 80 pct. -begrænsning vedrørende renter af gæld i fast ejendom, se nærmere under afsnit D.B.6.1.

D.A.2.6 KSL § 2, stk. 1, litra f - Udbytteindtægter - vise aktieafståelser

Der foreligger begrænset skattepligt i alle tilfælde, hvor personer, der uden at være omfattet af KSL § 1, oppebærer udbytter omfattet af LL § 16 A, stk. 1, eller afståelsessummer omfattet af LL § 16 B. Det er uden betydning for spørgsmålet om begrænset skattepligt, hvorvidt der er pligt til at indeholde udbytteskat af vedkommende beløb, ligesom den begrænsede skattepligt også omfatter såkaldt maskeret udbytte/udlodning.

Alle former for udbytteindkomster mv., som er omfattet af den begrænsede skattepligt, beskattes med 28 pct. bruttoskat, i lighed med det hidtil gældende for udbytteindkomster, omfattet af den begrænsede skattepligt. Dette gælder også udbytter, som indgår i et fast driftssted her i landet.

Indgår aktierne i et pensionsdepot, er ejeren fritaget for skattepligt af udbytter m.v. efter PBL § 45. Selskabet er ligeledes fritaget for at indeholde udbytteskat, jf. kildeskattebekendtgørelsen §§ 38, nr. 4, 43, stk. 1, og 44. Udbyttet er i stedet omfattet af reglerne i pensionsafkastbeskatningsloven.

Der er således begrænset skattepligt af alt, hvad et selskab udlodder, bortset fra fondsaktier samt udlodning af likvidationsprovenu i selskabets opløsningsår, jf. LL § 16 A, stk. 1.

Sædvanligvis kan det først ved den efterfølgende ligning konstateres, om der er opstået begrænset skattepligt som følge af en maskeret udlodning. Der skal derfor ikke ske indeholdelse af udbytteskat. I stedet er der - i princippet - gennemført en selvangivelsesordning. Der foretages ingen forskudsregistrering af maskeret udbytte. Dette fremgår af den årlige forskudsregistreringsbekendtgørelse. Opkrævningen og betaling af skatten af maskeret udbytte følger reglerne for opkrævning mv. af slutskat mv. i KSL afsnit V. Skatten af maskeret udbytte beregnes som en 28 pct. bruttoskat. Eventuelt vil denne procentsats blive nedsat, såfremt Danmark har aftalt en lavere kildestatsbeskatning af udbytter i en DBO med den stat, hvor aktionæren er hjemmehørende.

Maskeret udbytte/ udlodning

Ved lov nr. 459 af 31. maj 2000 blev der med virkning fra 2001 indført ændringer i beskatningen af direktører eller andre ansatte med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, der modtager personalegoder i form af helårsbolig, sommerbolig eller lystbåd, jf. LL § 16, stk. 5, 6 og 9. Efter loven er der endvidere indført begrænset skattepligt for personalegoder i form af rådighed over helårsbolig, sommerbolig eller lystbåd, der er stillet til rådighed til direktører eller andre ansatte med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, jf. KSL § 2, stk. 1, litra g. Se endvidere nærmere om de ændrede regler i A.B.1.9.5 om helårsbolig, A.B.1.9.6 om sommerbolig og A.B.1.9.7 om lystbåd. Det er en betingelse, at modtageren er ansat, og der skal være tale om et ansættelsesforhold her i landet. Modtageren skal ikke nødvendigvis være hovedaktionær, men en ansat hovedaktionærer vil altid være omfattet af bestemmelsen, se om personkredsen i A.B.1.9.5. Ansatte direktører, hovedaktionærer mfl., som ikke er fuldt skattepligtige til Danmark, vil herefter være begrænset skattepligtige af de omfattede personalegoder. Danmark kan herefter benytte sig af den beskatningsret til lønindkomst som dobbeltbeskatningsoverenskomsterne oftest tillægger arbejdslandet.

D.A.2.7 KSL § 2, stk. 1, litra g - Personalegoder

Hvis personalegodet modtages som udbytte, vil udlodningen være begrænset skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, litra f, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 1.

Renter fra kilder her i landet medfører begrænset skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, litra h.

D.A.2.8 KSL § 2, stk. 1, litra h - Renter

Den begrænsede skattepligt efter denne bestemmelse omfatter kun personer, som har været fuldt skattepligtige efter KSL § 1 i en eller flere perioder på i alt mindst ▶7◀ år inden for de seneste 10 år før ophør af skattepligt efter denne bestemmelse, jf. KSL § 2, stk. 5.

D.A.2.8

Ved indtræden eller ophør af skattepligt i medfør af § 2, stk. 1, litra h, finder LL § 5 B tilsvarende anvendelse, jf. KSL § 2, stk. 5, 6. pkt., - dvs. at renteindtægter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fordeles over den periode, de vedrører, jf. LL § 5, stk. 7.

Begrænset skattepligtige renteindtægter skal som hovedregel medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvor renterne forfalder til betaling. Dette gælder, selv om renterne helt eller delvis vedrører en anden periode end dette indkomstår, jf. A.D.1.1. Der gælder imidlertid undtagelser fra dette forfaldsprincip i forbindelse med indtræden eller ophør (af anden grund end død) af den begrænsede skattepligt vedrørende renter. I disse tilfælde skal det såkaldte periodiseringsprincip anvendes, således at renterne fordeles over de indkomstår, som de vedrører, og medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for disse år. Indtræden af begrænset skattepligt af renter er som regel knyttet til den skattepligtiges flytning fra Danmark til udlandet og det dertil knyttede ophør af fuld skattepligt.

Ved ophør af den begrænsede skattepligt af renter, fordi fordringshaveren flytter tilbage til Danmark og bliver fuldt skattepligtig, skal der ske en tilsvarende fordeling efter periodiseringsprincippet.

Efter LL § 5, stk. 7, jf. LL § 5 B foretages periodisering af alle renteudgifter mv. og renteindtægter, der vedrører den periode, hvori skattepligten indtræder eller ophører efter KSL § 1. Reglerne gælder uanset at der er tale om bagudforfaldne eller forudforfaldne renter. For renter, der ikke vedrører den periode, hvori skattepligten indtræder eller ophører, gælder normalt forfaldsprincippet.

Andre fradragsberettigede løbende ydelser, herunder provisioner og præmier, som afholdes ifølge aftale om lån og kaution sidestilles med renteudgifter.

Ved fraflytning periodiseres renterne, således at renterne fra seneste forfaldsdato til det tidspunkt, hvor skattepligten ophører, medregnes eller fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Ved tilflytning medregnes eller fradrages renterne fra det tidspunkt, hvor skattepligten indtræder, til førstkomende forfaldsdato ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Hvis renteperioden er så lang, at renterne strækker sig ud over flere indkomstår, skal renterne periodiseres i alle indkomstårene. Forudforfaldne renteudgifter mv., der vedrører en længere periode end 6 måneder, skal allerede periodiseres efter LL § 5, stk. 2. Hvis renteperioden i en fraflytningssituation strækker sig over 2 eller flere indkomstår, kan det blive nødvendigt at genoptage ansættelsen for indkomståret eller indkomstårene forud for fraflytningssåret.

- dobbeltbeskatning

Dobbeltbeskatning af renter i forbindelse med tilflytning vil kunne lempes ved credit efter LL § 33, såfremt der ikke er indgået en DBO med fraflytningssstaten. Dette kan imidlertid kun opnås for den del af de udenlandske

skatter, der kan henføres til de renter, der også bliver beskattet i Danmark. Fradraget kan endvidere højst svare til den forholdsmæssige danske skat. En del stater har en bestemmelse i deres skattelovgivning svarende til LL § 33. I det omfang, dette er tilfældet, vil den skattepligtige ved fraflytning kunne opnå lempelse med skattebetaling efter en sådan bestemmelse. Har staten, hvortil den skattepligtige er flyttet, ikke en sådan bestemmelse i skattelovgivningen, vil den skattepligtige kunne forelægge problemet for skattemyndighederne i tilflytningsstaten. I sådanne tilfælde kan tilflytningsstatens skattemyndigheder og de danske skattemyndigheder søge at opnå en aftale, således at der kan foretages en periodisering, hvorved dobbeltbeskatning undgås.

Efter PSL § 14 skal skattepligtige indkomster omregnes til helårsindkomst, hvis indkomstansættelsen omfatter en periode, der er kortere end ét år. Dette gælder også for renter, der er periodiseret ved til- og fraflytning. Obligationsrenter og andre renteindtægter, der skal medregnes indenfor skattepligtperioden, omregnes, således at indtægterne svarer til et års renteindtægt af pågældende obligationsbeholdning, tilgodehavende osv. Tilsvarende gælder for de renteudgifter mv., der skal medregnes indenfor skattepligtperioden. Det kan efter omstændighederne forekomme, at der i skattepligtperioden er selvangivet mere end ét års renter. Også i disse tilfælde medtages kun ét års renter i helårsindkomsten.

-omregning

Den begrænsede skattepligt omfatter også renter af fordringer, som en fraflyttet person erhverver i Danmark efter ophøret af fuld skattepligt. Renteindtægter omfattet af bestemmelsen skal som hovedregel beskattes med en bruttoskat på 30 pct. I nogle tilfælde vil en DBO dog føre til, at bopælslandet har den udelukkende beskatningsret til renteindtægter. Renteindtægter, der er knyttet til virksomhed med fast driftssted her i landet, vil være omfattet af KSL § 2, stk. 1, litra d. Disse renter skal indgå ved opgørelsen af virksomhedens overskud. Se nærmere under D.A.2.4. Der er som nævnt tale om en bruttobeskatning af renter. Det medfører, at den udenlandske fordringshaver ved opgørelsen af den skattepligtige renteindtægt og ved skatteberegningen ikke kan opnå

Bruttobeskatning

- fradrag for udgifter i forbindelse med erhvervelsen af de skattepligtige renter (heller ikke renteudgifter),
- fradrag for underskud ved anden begrænset skattepligtig virksomhed,
- personfradrag.

Ved beregningen af den skat, som skal opkræves, skal de danske skattemyndigheder som nævnt ovenfor i hvert enkelt tilfælde tage hensyn til regler om bortfald eller nedsættelse af kildestatsbeskatning af renter i en eventuel DBO, som Danmark har indgået med den stat, hvor fordringshaveren er hjemmehørende, hvis modtageren dokumenterer at være skattemæssigt hjemmehørende i den anden stat. I nogle DBO'er findes der regler om, at Danmarks afkald på eller begrænsning af retten til at beskatte betalinger fra kilder her i landet til modtagere i den anden stat kun gælder, hvis modtageren dokumenterer, at betalingen medregnes ved opgørelsen af skattepligtig indkomst i den anden stat. I disse tilfælde må modtageren dokumentere, at

D.A.2.9

denne betingelse for Danmarks afkald på eller begrænsning af beskatningsretten er opfyldt.

D.A.2.9 KSL § 2, stk. 1, litra i - Royalty

Der foreligger begrænset skattepligt af royalty betalt fra kilder her i landet til modtagere i udlandet.

Det er en betingelse for den begrænsede skattepligt, at royaltybetaleren har hjemting her i landet. Der foreligger dog også begrænset skattepligt, hvis udbetalingen foretages af en befuldmægtiget, der har hjemting her jf. KSL § 65 C, stk. 1.

Til reglerne om den begrænsede skattepligt er knyttet nogle undtagelser, ligesom der er knyttet regler om indeholdelsespligt.

Der er således ikke begrænset skattepligt i tilfælde, hvor en person, som er hjemmehørende her i landet, driver erhvervsvirksomhed gennem et fast driftssted i udlandet, og royaltybetaleren er dette faste driftssted. Det er dog en betingelse, at royaltyen betales for det faste driftssteds egen anvendelse af den udenlandske royaltymodtagers eneret.

Omvendt skal der indeholdes royaltyskat, selvom betalingen foretages af et fast driftssted, som en dansk person har i udlandet, hvis royaltyen betales for anvendelse af den udenlandske royaltymodtagers eneret ved virksomhed her i landet.

Hvor royaltymodtageren er en person, som er hjemmehørende i udlandet, men som ejer en virksomhed med et fast driftssted her i landet, og hvor den eneret, som royaltyen betales for, er knyttet til dette faste driftssted, indgår royaltyen ved opgørelsen af det faste driftssteds overskud, som er omfattet af begrænset skattepligt efter reglerne i KSL § 2, stk. 1, litra d.

Hvad er royalty?

Til royalty, hvori der skal indeholdes royaltyskat, henregnes betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende ethvert patent, varemærke, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode eller som vederlag for oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer, jf. KSL § 65 C, stk. 4. Dette gælder uanset om betalingen sker løbende, eller om der er tale om et engangsbeløb.

Royalty, hvori der skal foretages indeholdelse, omfatter alene vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende de nævnte rettigheder eller formuegoder. Derimod omfatter royalty ikke indtægter ved salg af de nævnte rettigheder. Betaling for køb af patenter, varemærker mv. er således ikke omfattet af royaltybeskatningen. Betaling for køb af efterforskningsdata i tilknytning til kulbrinteindvinding vil heller ikke være omfattet af reglerne.

Definition af royalty svarer delvis til den definition af royalty, som findes i artikel 12 i OECD's Modelkonvention. KSL § 65 C, stk. 4, omfatter dog ikke vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende enhver ophavsret til et

litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde. Reglerne omfatter således ikke forfatterroyalty og royalty for brug af musik, spillefilm, video mv.

Indkomst ved udleje (leasing) af industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr (som for eksempel biler, containere, edb-anlæg og kontorudstyr) er heller ikke omfattet af indeholdelsespligten. Royalty-definitionens led om vederlag for oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer omfatter begrebet knowhow.

Som knowhow anses al uafsløret teknisk information, uanset om den er egnet for patentering eller ej, som er nødvendig for den industrielle fremstilling af et produkt eller en proces direkte og under samme betingelser. Knowhow udgør det, som en producent ikke kan erfare ved blot en undersøgelse af produktet og blot en viden om det tekniske fremskridt. I knowhow kontrakten erklærer den ene part sig villig til at delagtiggøre den anden part i sin særlige viden og erfaring, som forbliver uafsløret for offentligheden og således, at denne kan benytte den til sin egen fordel. Betaling for ydelse af knowhow er derfor omfattet af royaltybeskatningen og der skal indeholdes royaltyskat.

Knowhow

Udenfor begrebet knowhow falder kontrakter om levering af tjenesteydelser, hvor en af parterne selv påtager sig at benytte sit fags sædvanlige færdigheder til fordel for den anden part.

I mange tilfælde dækker kontrakter både over knowhow og ydelse af teknisk assistance. Der kan for eksempel være tale om udførelse af specifikke arbejdsydelser i forbindelse med det konkrete projekt for at sikre, at maskiner mv. kan fungere optimalt, når der tages hensyn til den enkelte kundes forhold. Vederlaget for sådan almindelig teknisk assistance er ikke omfattet af royalty-definitionen. Vederlaget kan kun beskattes i Danmark, hvis den udenlandske kontraktshaver har en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet, jf. KSL § 2, stk. 1, litra d, og ydelsen af den tekniske assistance er knyttet til denne virksomhed.

Teknisk assistance

På grundlag af de oplysninger, som en sådan blandet kontrakt indeholder, må det aftalte vederlag fordeles på de forskellige ydelser, som vederlaget dækker, således at hver del af vederlaget får den korrekte skattemæssige behandling.

Royaltyskatten er en endelig skat, der betales ved, at den danske royaltybetaler indeholder 30 pct. af den udbetalte royalty, jf. KSL § 2, stk. 6. Der er således tale om en bruttobeskatning, idet royaltymodtageren ikke får fradrag for udgifter, f.eks. i forbindelse med erhvervelsen af den rettighed, som royaltyindtægten er knyttet til, eller underskud ved anden begrænset skattepligtig virksomhed. Der indrømmes heller ikke personfradrag ved skattebeholdningen.

Fritagelse for indeholdelse af royaltyskat

Betalingen af skatten sker samtidig med, at den skattepligtige modtager royaltien, og der skal ikke ske forskudsregistrering. De udenlandske royaltymodtagere skal derfor ikke indgive selvangivelse.

D.A.2.9

Danmark har i en række DBO'er aftalt, at den stat, hvorfra et royaltybeløb hidrører (kildestaten), enten slet ikke eller kun i begrænset omfang kan beskatte royaltybetalinger til modtagere, som er hjemmehørende i den anden stat (bopælsstaten).

I sådanne tilfælde må bruttobeskatningen på 30 pct. bortfalde eller nedsættes i overensstemmelse med reglerne i overenskomsten, såfremt der foreligger dokumentation for skattepligt til det pågældende land.

I § 65 C, stk. 2, er der givet hjemmel til, at der kan fastsættes regler om, at der i disse tilfælde slet ikke skal foretages indeholdelse eller kun skal foretages indeholdelse med en sats, der er lavere end 30 pct.

I overensstemmelse hermed er der i kildeskattebekendtgørelsen § 44 bestemt, at royaltybetaleren enten slet ikke skal indeholde royaltyskat eller kun skal indeholde royaltyskat med en lavere sats end 30 pct., således at indeholdelsen er i overensstemmelse med overenskomstens regler.

I nogle DBO'er findes der regler om, at Danmarks afkald på eller begrænsning af retten til at beskatte betalinger fra kilder her i landet til modtagere i den anden stat kun gælder, hvis modtageren dokumenterer, at betalingen er skattepligtig i den anden stat; i modsat fald har Danmark en subsidiær beskatningsret. Sådanne regler findes bl.a. i overenskomsten med Cypern, Irland og Storbritannien. I disse tilfælde må modtageren dokumentere, at denne betingelse for Danmarks afkald på eller begrænsning af beskatningsretten er opfyldt. For royaltybeløb, der betales til personer eller selskaber mv. i for eksempel Storbritannien, er det således en betingelse for bortfald eller begrænsning af indeholdelsespligten, at royaltymodtageren dokumenterer, at beløbet er overført til eller modtaget i Storbritannien, hvilket er en betingelse for beskatning dér.

Ansøgning om bortfald eller nedsættelse af indeholdelse af royaltyskat skal indsendes til told- og skatteregion Nærum, som giver meddelelse om afgørelsen til den skattepligtige royaltymodtager og til den indeholdelsespligtige royaltybetaler.

Det vil normalt kun være nødvendigt én gang at dokumentere, at royaltymodtageren er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, hvormed Danmark i en DBO har aftalt ingen eller begrænset beskatning af royalty.

Dette gælder også, når royaltymodtageren er hjemmehørende i en fremmed stat mv., og DBO'en med den pågældende stat indeholder en bestemmelse om subsidiær dansk beskatningsret. I disse tilfælde vil fritagelsen som nævnt være betinget af, at royaltybeløbet overføres til modtagerens hjemland. Told- og skatteregionen vil dog altid kunne kræve fornyet dokumentation.

Det påhviler den skattepligtige royaltymodtager at give meddelelse til told- og skatteregion Nærum, hvis den pågældende skattepligtiges forhold mv. ændres.

Ved lov nr. 1286 af 20. december 2000 er der indført begrænset skattepligt af aktier, tegningsretter til aktier og aktiekøberetter, der modtages som vederlag for arbejde udført her i landet. Bestemmelsen har virkning fra og med 1. januar 2001. Se endvidere om aktieafløjning i A.B.1.10 - A.B.1.14.

D.A.2.10
KSL § 2, stk. 1,
litra k - Aktieafløjning

Bestemmelsen omfatter personer, der oppebærer vederlag i form af aktier, tegningsretter og køberetter for arbejde udført her i landet. Arbejdet skal være udført som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt. Endvidere omfatter bestemmelsen arbejde som personer har udført i deres egenskab af valgt medlem af eller medhjælp for et selskabs bestyrelse. Det er uden betydning for skattepligten, om retten til vederlaget er erhvervet efter ophør af arbejdsforholdet. Den begrænsede skattepligt omfatter alle ydelser af aktier, tegningsretter og køberetter, som en arbejdsgiver betaler til en begrænset skattepligtig person for arbejde udført her i landet. Dette gælder således også, selv om den pågældende først har erhvervet ret til vederlaget efter afslutningen af arbejdsforholdet her i landet.

Bestemmelsen vil f.eks. betyde, at en i udlandet bosat person, der arbejder for en dansk virksomhed, er begrænset skattepligtig af den del af vederlaget i form af aktier, tegningsretter og køberetter, der vedrører arbejde i Danmark. Bestemmelsen vil også omfatte den situation, hvor en person bosat i udlandet udfører arbejde i både Danmark og i udlandet, idet skattepligten dog i disse tilfælde kun vil omfatte en del af det udbetalte vederlag. Beskatningen skal ske ud fra en forholdsmæssig fordeling af vederlaget opgjort på grundlag af den periode, der er arbejdet i henholdsvis Danmark og i udlandet. Er der ydet tegningsretter eller køberetter med en løbetid på 4 år, og er der i denne periode udført arbejde i Danmark i 3 år og udført arbejde i udlandet i 1 år, vil 3/4 af vederlaget være omfattet af den begrænsede skattepligt til Danmark.

Udenlandske artister og solister uden bopæl i Danmark bliver i almindelighed ikke skattepligtige efter KSL § 2, stk. 1, af honorarer oppebåret i Danmark. Se dog D.A.1.3 (om fuld skattepligt efter 6 måneders sammenhængende ophold i medfør af KSL § 1, nr. 2).

D.A.2.11
Beskatning af uden-
landske artister m fl.

Hvis der er tale om personligt arbejde i tjenesteforhold, hvor vederlaget er A-indkomst, jf. KSL § 2, stk. 1, litra a, samt § 43, stk. 1, bliver de pågældende skattepligtige fra 1. dag. Dette kan f.eks. gælde professionelle fodboldspillere og ishockeyspillere samt gæsteforelæsere, scenografer og lignende, jf. SD-cirk. 1989-56 om skattetræk.

Hvis der er tvivl om, hvorvidt der foreligger arbejde i tjenesteforhold, må afgørelsen ske på grundlag af de retningslinier, der er anført i afsnit B i Vejledning om Indeholdelse af A-skat og AM-bidrag og SP-bidrag 2001. Fra

D.A.2.12

praksis kan nævnes UfR 1973, s. 151 HRD, UfR 1975, s. 511 HRD og UfR 1981, s. 349 ØLD.

D.A.2.12 Skattepligt ifølge KBL

Personer, der har indtægt i forbindelse med forundersøgelse, efterforskning og indvinding af kulbrinter fra dansk område og dertil knyttet virksomhed, er skattepligtige til Danmark i medfør af kulbrinteskatteloven. For disse personer indebærer kulbrinteskatteloven derfor en udvidelse af den subjektive skattepligt.

Ansættelsen af koncessionshavernes indtægt i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning og indvinding af kulbrinter foretages af Told- og Skattestyrelsen ligesom styrelsen foretager ligning, beregning og opkrævning af skatter, der pålignes i medfør af kulbrinteskatteloven.

I det omfang personer, der har indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed knyttet til den danske kulbrinteaktivitet, ikke tillige er fuldt skattepligtige efter KSL § 1 eller begrænset skattepligtige efter KSL § 2, foretages ansættelsen af Ligningsrådet, og Told- og Skatteregion Esbjerg foretager ligning, beregning og opkrævning af skatter, der pålignes i medfør af kulbrinteskatteloven. Det samme gælder for personer, som ikke er omfattet af KSL § 1, og som i forbindelse med virksomhed knyttet til den danske kulbrinteaktivitet arbejder for en arbejdsgiver uden hjemting her i landet.

For andre personer, der udfører virksomhed knyttet til den danske kulbrinteaktivitet, og som tillige er skattepligtige efter KSL §§ 1 og 2 gælder der ingen særlige regler i kulbrinteskatteloven med hensyn til ansættelse, beregning og opkrævning af skatter. Ansættelsen for disse personer foretages af de kommunale ligningsmyndigheder.

D.A.2.13 EØFG - Fordeling af overskud

EU's rådsforordning nr. 2137/85 af 25. juli 1985 om Europæiske Økonomiske Firmagrupper (EØFG) finder anvendelse fra den 1. juli 1989.

Ifølge forordningens artikel 21 betragtes overskud eller underskud som følge af firmagruppens virksomhed som medlemmernes eget overskud eller underskud og fordeles mellem dem i det forhold, der er fastsat i stiftelsesoverenskomsten, eller hvis et sådant forhold ikke er fastsat, i lige store dele.

Ifølge forordningens artikel 40 er det kun det enkelte medlem af gruppen, og ikke selve gruppen, der skal betale skat af resultatet af gruppens virksomhed.

Europæiske Økonomiske Firmagrupper behandles i Danmark generelt, herunder i skattemæssig henseende, som interessentskaber.

Et dansk medlem af en Europæisk Økonomisk Firmagruppe beskattes i Danmark af sin andel af gruppens overskud eller underskud opgjort efter danske regler. Har medlemmet som følge af sin deltagelse i gruppen fast driftssted i en anden stat, kan medlemmet beskattes af sin andel af det faste driftssteds indkomst efter de nationale regler i denne anden stat. I så fald

nedsættes beskatningen her i landet efter reglerne i en eventuel DBO mellem Danmark og den pågældende stat eller efter LL § 33.

Registrering i Danmark af en Europæisk Økonomisk Firmagruppe medfører, at gruppen får værneting her i landet, men ikke (automatisk) at gruppens udenlandske medlemmer får fast driftssted her i landet. Det må afgøres individuelt for hvert medlem, om medlemmet er begrænset skattepligtig her i landet i medfør af reglerne i KSL § 2 eller SEL § 2. Firmagruppen har hjemsted - og dermed hjemting - på det sted inden for Fællesskabet, hvor enten firmagruppen har sit hovedkontor eller et af firmagruppens medlemmer har sit hovedkontor eller udøver sin hovedaktivitet, forudsat at firmagruppen reelt udøver virksomhed fra dette sted. Det må ligeledes afgøres individuelt for hvert medlem, om Danmark i henhold til DBO'en med den stat, hvor medlemmet er hjemmehørende, som kildestat har ret til at beskatte medlemmets indkomst her i landet.

De ansatte i en firmagruppe med hjemting eller fast driftssted i Danmark er skattepligtige efter de almindelige regler i KSL § 1 og § 2, se afsnit D.A.1. og D.A.2.

Den begrænsede skattepligt efter KSL § 2 omfatter typisk personer med bopæl i en fremmed stat, som modtager indkomst fra kilder her i landet.

Efter de DBO'er, som Danmark har indgået med fremmede stater, vil Danmark som oftest have ret til at beskatte indtægter, som er indkomstskattepligtige efter KSL § 2, stk. 1.

I DBO'erne er det typisk aftalt, at vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, der modtages af en person hjemmehørende i den ene stat, kun kan beskattes i denne stat (bopælsstaten), medmindre arbejdet er udført i den anden stat (arbejdsstaten). Er arbejdet udført der, kan vederlaget beskattes i denne anden stat. Vederlaget kan dog kun beskattes i bopælsstaten, hvis

- 1 modtageren opholder sig i arbejdsstaten i en eller flere perioder, der tilsammen ikke overstiger 183 dage i det pågældende skatteår/kalenderår eller 12 måneders periode, og
- 2 vederlaget betales af en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i arbejdsstaten, og
- 3 vederlaget ikke udredes af et fast driftssted eller et fast sted, som arbejdsgiveren har i arbejdsstaten.

I tilfælde af arbejdsudleje, er det i den nordiske DBO aftalt, at arbejdsstaten har beskatningsretten til arbejdsvederlaget, uanset at modtagerens ophold i denne stat er 183 dage eller derunder. I andre tilfælde end Norden har de kompetente myndigheder mulighed for at aftale, at den virksomhed, som lejer arbejdskraften, må anses som arbejdsgiver, således at arbejdsstaten har beskatningsretten til arbejdsvederlaget.

Mange af de ydelser, der er omtalt i KSL § 2, stk. 1 litra b, er gjort til A-indkomst, jf. § 20 i kildeskattebekendtgørelsen og dermed er indkomstmodta-

D.A.2.14 Begrænset skattepligt og dobbeltbeskatningsaftaler

gerne begrænset skattepligtige hertil. Indholdet af mange DBO'er medfører imidlertid, at der er bopælslandsbeskatning til ydelserne, og dermed kan den interne danske beskatning ikke gøres gældende.

For så vidt angår konsulenthonorarer, medfører DBO'erne, at Danmark kun har beskatningsretten, hvis særlige betingelser er opfyldt.

DBO'erne medfører typisk, at indkomst ved frit erhverv eller ved andet arbejde af selvstændig karakter, der oppebæres af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, kun kan beskattes i denne stat, medmindre den pågældende har et fast sted, som til stadighed står til rådighed for vedkommende i den anden kontraherende stat med henblik på udøvelsen af den pågældendes virksomhed. Såfremt den pågældende har et sådant fast sted, kan indkomsten beskattes i denne anden stat, men kun i det omfang, indkomsten kan henføres til dette faste sted.

Det er endvidere typisk aftalt, at såkaldt anden indkomst kun kan beskattes i den stat, hvor personen er hjemmehørende.

Dette indebærer, at hvis konsulenten er hjemmehørende i et aftaleland, kan Danmark i reglen kun beskatte konsulenthonoraret som vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, der er udført her i landet, eller som indkomst ved frit erhverv, der kan henføres til et fast sted her i landet.

Efter bestemmelserne i en række DBO'er er Danmark forpligtiget til helt eller delvis at frafalde beskatningen af udbytte-, rente- eller royalty-betalinger fra kilder her i landet til modtagere i de pågældende lande.

For så vidt angår udbytte, vil det udbyttebetalende selskab tilbageholde 28 pct. udbytteskat efter de sædvanlige regler, uanset at aktionæren er hjemmehørende i en stat, hvormed Danmark i en overenskomst helt eller delvist har givet afkald på retten til at beskatte udbyttebetalinger her fra landet. I så fald vil aktionæren få udbytteskatten tilbagebetalt via Told- og Skatteregion Nærum.

For så vidt angår renter, vil opkrævningen af skatten ikke ske ved indeholdelse. Den udenlandske fordringshaver skal indbetale skatten efter opkrævning fra de danske skattemyndigheder. Ved beregningen af den skat, som skal opkræves, skal skattemyndigheden tage hensyn til regler om bortfald eller nedsættelse af dansk rentebeskatning i en eventuel DBO med den stat, hvor fordringshaveren er hjemmehørende.

For så vidt angår royaltybetalinger skal opkrævningen af den danske skat ske ved, at royaltybetaleren indeholder 30 pct. royaltyskat. Hvis royaltymodtageren er hjemmehørende i en stat, hvormed Danmark i en DBO helt eller delvist har givet afkald på dansk beskatning af royalty, kan royaltybetaleren få Told- og Skatteregion Nærums tilladelse til at undlade at indeholde royaltyskat eller indeholde royaltyskat med en lavere sats end 30 pct.

I nogle DBO'er findes der regler om, at Danmarks afkald på eller begrænsning af retten til at beskatte betalinger fra kilder her i landet til en modtager i den anden stat kun gælder, hvis modtageren dokumenterer, at betalingen medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i den anden stat. I disse tilfælde må modtageren dokumentere, at denne betingelse for Danmarks afkald på eller begrænsning af beskatningsretten er opfyldt.

D.A.3 Undtagelser fra skattepligten

Ifølge KSL § 3, stk. 1, er kongen, dennes ægtefælle og medlemmer af det kongelige hus, som er børn af danske konger, eller for hvem der i henhold til Grundlovens § 11 er fastsat årpenge, og disses ægtefæller, fritaget for enhver skattepligt - fuld eller begrænset.

KSL § 3, stk. 2, fritager fremmede staters herværende diplomater m.fl. for fuld skattepligt. De beskattes efter reglerne i Wienerkonventionen om diplomatiske forbindelser, jf. lov nr. 252 af 18. juni 1968 om diplomatiske forbindelser samt Udenrigsministeriets bekendtgørelser nr. 355 af 18. oktober 1968 og nr. 107 af 11. november 1968.

Fremmed staters herværende repræsentanter, som er omfattet af KSL § 3, stk. 2, er fritaget for at betale ejendomsværdiskat i medfør af ejendomsværdiskattelovens § 2. Ansatte ved internationale organisationer er imidlertid ikke omfattet af KSL § 3, stk. 2, og derfor ikke omfattet af fritagelsen i ejendomsværdiskatteloven, jf. SKM.2003.135.TSS.

Danske statsborgere er som hovedregel fuldt skattepligtige. Undtaget fra denne hovedregel er alene repræsentationens chef og det diplomatiske personale, dvs. de medlemmer af repræsentationens personale, der har diplomatisk rang. Disse personer er, selv om de er danske statsborgere, ikke omfattet af skattepligten efter KSL § 1, men de er begrænset skattepligtige i overensstemmelse med reglerne i KSL § 2.

- Repræsentationens chef og det diplomatiske personale er ikke omfattet af skattepligten efter KSL § 1, men de er begrænset skattepligtige efter reglerne i KSL § 2.
- Det administrative og tekniske personale er, såfremt de ikke har fast bopæl her i landet ikke omfattet af skattepligten efter § KSL 1, men de er begrænset skattepligtige efter reglerne i KSL § 2.
- Tjenestepersonale (d.v.s. personale, beskæftiget som hushjælp, aflønnet af udsenderstaten) samt private tjenestefolk er, såfremt de ikke har fast bopæl her i landet, fritaget for beskatning af indtægter i forbindelse med tjenesten (den fra ambassaden oppebårne løn).
- Familiemedlemmer til repræsentationens chef, til det diplomatiske personale samt til det administrative og tekniske personale og tilhørende disses husstand er fritaget for beskatning i samme omfang som det pågældende medlem af repræsentationen. For familiemedlemmer til tjenestepersonale gælder ingen skattemæssige særregler.

D.A.3.1 Kongehuset

D.A.3.2 Diplomatiske repræsentanter m.v.

Danske statsborgere

Udenlandske statsborgere

D.A.3.3

Betydningen af DBO

Formålet med reglen i DBO'erne om medlemmer af diplomatiske og konsulære repræsentationer er at sikre, at medlemmerne ikke underkastes en mindre fordelagtig skattemæssig behandling, end de er berettiget til ifølge folkeretlige regler eller særlige internationale overenskomster. Det bemærkes særligt, at der i mange af DBO'erne er optaget en regel om, at beskatningsretten til lønninger mv., der udbetales af en af staterne, tilkommer denne stat.

D.A.3.3

Konsulatsejbedsmænd

KSL § 3, stk. 3, fritager fremmede staters herværende konsulære repræsentanter m.fl. for fuld skattepligt. De beskattes efter reglerne i Wienerkonventionen om konsulære forbindelser, jf. lov nr. 67 af 8. marts 1972.

Danske statsborgere

Danske statsborgere, der virker som konsulatsejbedsmænd i fremmede magters herværende konsulater, er fuldt skattepligtige, og de skal beskattes af deres indtægt fra konsulatet.

Udenlandske statsborgere med fast bopæl

Udenlandske statsborgere, der har fast bopæl her i landet, er fuldt skattepligtige i medfør af KSL § 1.

Udenlandske statsborgere, der ikke har fast bopæl her i landet

Udenlandske statsborgere, der ikke har fast bopæl her i landet, ansat ved

- konsulater, ledet af "udsendte konsulater" (consules missi):
- Konsulatsejbedsmænd og konsulatsfunktionærer, som ikke har privat indtægtsgivende beskæftigelse, er ikke omfattet af skattepligten efter KSL § 1, men de er begrænset skattepligtige efter reglerne i KSL § 2.
- Tjenestepersonale (dvs. personale, beskæftiget som hushjælp, aflønnet af udsenderstaten) er fritaget for beskatning af den løn, som de modtager for deres tjeneste ved konsulatet.
- Familiemedlemmer til konsulatsejbedsmænd og -funktionærer og tilhørende disses husstand er fritaget for beskatning i samme omfang som de ved konsulatet beskæftigede. For familiemedlemmer til tjenestepersonale gælder ingen skattemæssige særregler.
- For privat tjenestepersonale gælder ingen skattemæssige særregler.

konsulater, ledet af "honorære konsulater" (consules electi):

- Konsulatsejbedsmænd er fritaget for beskatning af vederlag, som de modtager fra udsenderstaten for varetagelsen af konsulære opgaver.
- For konsulatsfunktionærer, tjenestepersonale og familiemedlemmer til den ved konsulatet beskæftigede gælder ingen skattemæssige særregler.
- For privat tjenestepersonale gælder ingen skattemæssige særregler.

Såvel diplomatkonventionen som konsularkonventionen indeholder bestemmelse om, at "fast bopæl i modtagerstaten" udelukker skattefrihed. Dette udtryk - "fast bopæl i modtagerstaten" - betyder i begge konventioner: fast bopæl på tidspunktet for den pågældendes ansættelse ved repræsentationen, således at en efterfølgende etablering af fast bopæl her ikke udelukker skattefrihed.

Konventionens bestemmelse om skattefrihed skal forstås således, at gebyrer og afgifter, som oppebæres af en konsulær repræsentation, er skattefri uanset konsulens status.

Sådanne indtægter vil derfor uden beskatning kunne overføres til udsenderstaten eller anvendes til den konsulære repræsentations indretning og drift.

I det omfang sådanne indtægter anvendes eller hæves personligt af en honorær konsul, der er statsborger eller fast bosiddende i modtagerlandet, har konsulen derimod ikke krav på skattefrihed.

D.B Opgørelse af indkomstgrundlaget

D.B.1 Opgørelse af indkomst fra udlandet for en her bosat person - Globalindkomstprincippet

Den danske indkomstbeskatning bygger på globalindkomstprincippet, og fuldt skattepligtige personer er derfor skattepligtige hertil af deres samlede indkomst, hvad enten den hidrører her fra landet eller fra udlandet, jf. SL § 4. Dersom en given udenlandsk indtægt også er undergivet beskatning i udlandet, kan der forekomme dobbeltbeskatning.

D.B.1.1 Opgørelsen af udenlandsk indkomst

Den udenlandske indkomst skal opgøres efter de danske regler. Værdi af fri bil og fri brobizz stillet til rådighed af en udenlandsk arbejdsgiver skal beskattes som enhver anden lønindkomst, SKM2001.362.DEP. Udenlandske skatter kan ikke fratrækkes.

► Efter lov nr. 468 af 9. juni 2004 om ændring af AMFL m.v., skal lønmodtagere og honorarmodtagere, der er fuldt skattepligtige og socialt sikrede i Danmark, fremover betale AM-bidrag, uanset om de pågældende arbejder for en dansk eller udenlandsk arbejdsgiver i Danmark eller i udlandet. Loven har virkning for løn og honorarer erhvervet fra og med 1. juli 2004. Dette medfører at også fuldt skattepligtige personer, der er hjemmehørende i udlandet, men socialt sikret i Danmark, skal selvangive deres udenlandske indkomst, uanset at beskatningsretten evt. er tillagt bopælslandet efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. ◀

Af hensyn til en eventuel lempelsesberegning vil det være nødvendigt at opgøre en udenlandsk nettoindkomst, jf. LL § 33 F. Det gælder, uanset om den udenlandske indkomst skal medtages i den skattepligtige indkomst eller ej. Lempelsesberettiget udenlandsk indkomst skal reduceres med de udgifter, der knytter sig til indkomsten, se hertil TfS 2000,426 ØLD, hvor en renteindtægt vedrørende udenlandske obligationer blev reduceret med en renteudgift vedrørende et lån optaget til finansiering af obligationskøbet. Om lempelsesberegning i øvrigt henvises til afsnit D.C.3.

Hvis den udenlandske indkomst - opgjort efter danske ligningsregler - er negativ, vil den kunne fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst her. Dette gælder uanset, om der er indgået DBO med kildelandet og i givet fald uanset, hvilken form for lempelsesmetode (credit eller exemption), der skal anvendes.

Ved opgørelse af udenlandsk indkomst kan der i tilfælde, hvor der er udført arbejde såvel i som uden for Danmark, anvendes antallet af arbejdsdage i udlandet i forhold til det samlede antal arbejdsdage som fordelingsfaktor i mangel af mere fyldestgørende oplysninger.

Vedrørende fordeling af udgifter på udenlandsk og dansk indkomst henvises til afsnit D.C.3.4.

I henhold til LL § 5 I skal afskrivninger eller udgifter, som efter skatteyderens valg efter de almindelige regler kan vælges fradraget i det pågældende, eller i senere, indkomstår, fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fra et udenlandsk fast driftssted eller et udenlandsk sambeskattet datterselskab i det omfang, den skattepligtige indkomst overstiger beregningsgrundlaget for den udenlandske skat i det land, hvor det faste driftssted er beliggende eller datterselskabet er hjemmehørende, omregnet til danske kroner ved udløbet af samme indkomstår. Bestemmelsen finder tilsvarende anvendelse på faste ejendomme beliggende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland. Der henvises til Ligningsvejledning selskaber og aktionærer afsnit S.D.4.16 og S.D.4.17.

Efter bestemmelsen i KSL § 1, stk. 2, gælder der fradragsbegrænsning for dobbeltdomicilerede personer, som anses for hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland. Den dobbeltdomicilerede person kan alene få fradrag for udgifter, der vedrører indkomster, som Danmark beskatter i henhold til den pågældende DBO. Begrænsningen modificeres dog af grænssegængerreglerne i kildeskattelovens afsnit I A.

Efter KSL § 1, stk. 2, vil en dobbeltdomicileret person, som anses for hjemmehørende i et andet land, ikke kunne fradrage almindelige renteudgifter (f.eks. vedr. forbrugslån), da renteudgifterne ikke har tilknytning til en indkomst, som Danmark efter DBO'en kan beskatte. Prioritetsrenter vedrørende fast ejendom beliggende i Danmark vil kunne fradrages i den danske indkomst, idet Danmark efter DBO'en har beskatningsretten til fast ejendom i Danmark.

Med hensyn til udbetalinger fra udenlandske pensions-/forsikringsordninger henvises til Ligningsvejledning almindelig del afsnit A.C.3.3.

Med hensyn til artisters og musikeres indkomstopgørelse skal fællesudgifter som f.eks. afskrivning på bil og driftsmidler fordeles forholdsmæssigt mellem udenlandsk og dansk indkomst, mens eksempelvis hoteludgifter fratrækkes i den i forbindelse hermed konkret erhvervede indtægt.

Udenlandsk sømandsindtægt giver ret til fradrag efter reglerne om særlige fradrag til sømænd mv. under forudsætning af, at indtægten er indtjent på et udenlandsk skib i udenrigsfart, jf. Ligningsvejledning almindelig del afsnit A.B.3.

Danske au-pairs, deltagere i kibbutz-ophold og lignende vil typisk bevare deres bopæl her i landet under udlandsopholdet, og vil derfor fortsat være fuldt skattepligtige hertil efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, jf. afsnit D.A.1.1. Værdien af frit logi og lommepenge ved au-pair-ophold m.v. i udlandet skal medregnes ved indkomstopgørelsen, se nærmere Ligningsvejledning almindelig del afsnit A.B.2.5. Hvis der foreligger en DBO med arbejdslandet, vil dette have ret til at beskatte lommepengene fra værtsfamilien, herunder værdien af fri kost og logi, og Danmark skal som bopælsland lempe efter reglerne i den pågældende DBO. Hvad angår au-pairs m.fl. adgang til fradrag efter rejserreglerne henvises til Ligningsvejledning almindelig del afsnit

Begrænsning af fradragsret ved dobbeltdomicil

Pensioner

Artister og musikere

Søfolk

Au-pairs og deltagere i kibbutz-ophold

D.B.1.2

A.B.2.5. Au-pairs m.fl., der opretholder den fulde skattepligt til Danmark, kan være berettigede til lempelse efter LL § 33 A, se afsnit D.C.2.

D.B.1.2 Indkomst indtjent og forbrugt i udlandet

Indtægt indtjent og forbrugt i udlandet omregnes normalt efter gældende valutakurs på erhvervelsestidspunktet, men der kan indrømmes et nedslag, hvis det godtgøres, at købekraften af det i udlandet indtjente og forbrugte beløb er væsentligt mindre end beløbet omregnet til danske kroner efter vekselkursen.

Den udenlandske indtægt, der hjemtages eller kan hjemtages (men opspares), eller som forbruges i udlandet uden forbindelse med skattemynderens ophold der, skal altid medregnes omregnet efter den officielle valutakurs.

Hvis der er indrømmet fradrag vedrørende udgifter for arbejde i udlandet, jf. Ligningsvejledning almindelig del afsnit A.F., kan der ikke gives nedslag.

D.B.1.3 Gaver fra udlandet

Gaver skal normalt medtages ved indkomstopgørelsen, selv om giveren på gavetidspunktet er bosat i udlandet. Dette gælder dog ikke gaver fra nært beslægtede, dvs. samlevende ægtefælle, forældre, børn, stedbørn osv., idet disse gaver er omfattet af reglerne om gaveafgift.

D.B.1.4 Udenlandske ejendomme

I de af Danmark indgåede DBO'er gælder, at beskatningsretten til indkomst/ejendomsværdiskat af fast ejendom tilkommer det land, hvor den faste ejendom er beliggende (kildelandet). Det bliver herefter (bopælslandet) Danmark, der ved skatteberegningen skal give nedslag (credit eller exemption) efter DBO'ens bestemmelser.

Hvis ejendommen er beliggende i et land, som Danmark ikke har DBO med (eksempelvis Andorra, Gibraltar eller Monaco), indrømmes der nedslag i henhold til LL § 33 for indkomstskat, der er betalt til kildelandet af indkomst/overskud af ejendommen.

Driftsresultatet for den udenlandske ejendom skal opgøres efter danske regler, ganske som hvis ejendommen var beliggende i Danmark. Se bl.a. LSR 1958,87, der drejede sig om en skattemynder, der havde indtægter fra svenske beboelsesejendomme. Han havde fradraget afskrivning i henhold til svenske regler, men da disse ikke var hjemlet efter danske regler, kunne fradraget ikke anerkendes.

Driftsresultatet for den udenlandske ejendom skal opgøres efter et nettoprincip, jf. LL § 33 F og afsnit D.C.3. Dette indebærer bl.a., at renteudgifter, der vedrører den udenlandske ejendom, skal fragå i ejendommens over-/underskud, idet bemærkes, at ejendomsværdiskatten ikke indgår i opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. nedenfor. Der bliver således kun tale om at indrømme nedslag ved skatteberegningen i det omfang, den udenlandske nettoindkomst efter renteudgifter er positiv.

Hvis den udenlandske nettoindkomst er negativ efter renteudgifter, kan den bringes til fradrag i den danske indkomstopgørelse, uanset at beskatningsretten til overskud er tillagt kildelandet.

Opgørelsen af drifts- og renteudgifter vedrørende en ejendom beliggende i udlandet får således en væsentlig betydning for det forholdsmæssige nedslag i forbindelse med exemptionslande og det nedslag, der skal sammenholdes med de betalte skatter i udlandet i forbindelse med creditlande. Om lempelsesmetoder henvises til kommentarerne til OECD's modeloverenskomst artikel 23 A og 23 B samt afsnittene D.C.3 og D.D.2.

Udenlandske ejendomme er omfattet af ejendomsværdiskatteloven, for så vidt angår fuldt skattepligtige personer. I relation til DBO'er har ejendomsværdiskatten status som en partiel formueskat. Hvis Danmark har indgået en DBO, der omfatter formueskatter, vil ejendomsværdiskatten enten helt bortfalde (exemption) eller skulle reduceres med evt. udenlandsk ejendomsskat (creditmetoden).

Ejendomsværdiskatteloven

Er ejendommen ikke beliggende i en overenskomststat, vil der kun kunne gives creditnedslag efter EVSL § 12 for betalte udenlandske ejendomsskatter, der efter sin art svarer til ejendomsværdiskatten. Egentlige jordskatter, der svarer til den kommunale grundskyld, svarer ikke til ejendomsværdiskatten. Der er mellem Skatteministeriet og Riksskatteverket (Sverige) opnået enighed om, at den svenske fastighetsskat efter sin art svarer til den danske ejendomsværdiskat og derfor kan fratrækkes efter EVSL § 12, og at den danske ejendomsværdiskat tilsvarende efter intern svensk ret kan fratrækkes i den svenske fastighetsskat, jf. TFS 2000,25 TSS.

Er der flere ejendomme i udlandet, lempes der ejendom for ejendom. Hvis den udenlandske stat opkræver indkomstskat af bolig i form af skat af lejeværdi af egen bolig eller af faktiske lejeindtægter, vil der kun kunne gives nedslag for sådanne indkomstskatter af eventuelle faktiske lejeindtægter i Danmark, enten efter en DBO eller efter LL § 33.

Indkomst ved udlejning af udenlandske ejendomme i en del af året er kapitalindkomst, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 6. Indkomst fra udenlandske ejendomme, der i hele året udelukkende benyttes til udlejning, er personlig indkomst, jf. PSL § 3, medmindre ejendommen er omfattet af de særlige anpartsregler, se videre Ligningsvejledning erhvervsdrivende afsnit E.F. Ejendomsregnskabet for ejendomme i udlandet opgøres i princippet efter samme regler som for ejendomme her i landet.

**D.B.1.4.1
Indtægtssiden**

For udenlandske ejendomme foreligger der ikke nogen dansk ejendomsvurdering, hvorfor det ifølge EVSL § 4a, stk. 5 er handelsværdien pr. 1. januar 2001, der skal anvendes som beregningsgrundlag. Hvis handelsværdien pr. 1. januar i indkomståret er lavere anvendes denne dog i stedet.

Ejendomsværdiskat

Den beregnede ejendomsværdiskat for hele året nedsættes, hvis ejendommen ikke kan tjene til bolig for den skattepligtige eller dennes husstand i hele indkomståret. Ved afståelse eller udleje af hele boligen, anses ejendommen at tjene til bolig for den skattepligtige eller dennes husstand til og med overtagelsesdagen, se EVSL 11, stk. 1 og nærmere Ligningsvejledning almindelig del afsnit A.G.3.

D.B.1.4.2

D.B.1.4.2 Udgiftssiden

De fradrag, der kan foretages i ovenstående indtægter, er de fradrag og udgifter, som ville kunne foretages, hvis ejendommen var beliggende i Danmark.

Ejendomsskatter

I lighed med danske ejendomsskatter kan udenlandske ejendomsskatter kun fradrages i det omfang, de kan henføres til en eventuel erhvervsmæssig anvendelse af ejendommen eller udlejning til beboelse, jf. Ligningsvejledning erhvervsdrivende afsnit E.K.2.2

Har ejendommen været udlejet i en del af året, er der kun fradragsret for den del af de udenlandske ejendomsskatter, som forholdsmæssigt svarer til udlejningsperioden.

I øvrigt er det en forudsætning for fradrag, at der er tale om skatter, som pålignes på et grundlag, og i det hele er af en karakter, der gør dem sammenlignelige med danske ejendomsskatter. Om en udenlandsk ejendomsskat kan godkendes beror på en konkret vurdering.

Af foreliggende konkrete afgørelser kan nævnes: LSRM 1985,125 (et beløb, benævnt *droits payes au Tresor*, betalt i forbindelse med køb af en ejerlejlighed i Frankrig, kunne ikke sidestilles med en ejendomsskat, men havde karakter af tinglysningsafgift) samt TfS 1986,355 ØLD (tilsvarende afgørelse vedrørende en spansk engangsafgift, benævnt *Arbitrio de Plus-Valia*).

Fradrag efter LL § 15 O

Det i Ligningsvejledning almindelig del afsnit A.G.2.7 omtalte bundfradrag på 7.000 kr. samt opgørelse efter 40%-reglen kan også anvendes for udenlandske ferieboliger, der udlejes en del af året. Med hensyn til de nærmere betingelser og vilkår - herunder med hensyn til eventuelt valg af regnskabsmæssig opgørelse af de med udlejningen forbundne udgifter - henvises til nævnte Ligningsvejledning almindelig del afsnit A.G.2.7.

Renteudgifter

Ved opgørelsen af udenlandsk nettoindkomst, der lægges til grund ved lempelsesberegningen, skal ejendommens renteudgifter fratrækkes i det omfang, den tilsvarende gæld vedrører den udenlandske ejendom.

Renteudgifter må henføres til den udenlandske ejendomsindkomst, hvor det konkret kan påvises/sandsynliggøres, at den tilsvarende gæld er opstået i forbindelse med erhvervelsen af den udenlandske ejendom, eller i forbindelse med udgifter i øvrigt vedrørende ejendommen, f.eks. ombygningsudgifter.

Såfremt lånet således må siges at have dannet basis for finansieringen af den udenlandske ejendom, er det uden selvstændig betydning, om ejendommen tjener som sikkerhed for lånet, om der ved købet af ejendommen er afregnet kontant over for sælgeren, eller om lånet er optaget i det land, hvor ejendommen er beliggende, her i landet eller i tredjeland. Ved vurderingen af, hvorvidt et lån (helt eller delvist) må antages at vedrøre den udenlandske ejendom, vil det bl.a. være af betydning, hvorvidt der kan konstateres en nær beløbsmæssig og tidsmæssig sammenhæng mellem låneoptagelsen og erhvervelsen mv. af den pågældende ejendom. Se TfS 1994, 604 LSR, hvor

Landsskatteretten ved opgørelsen af lempelsesberettiget indkomst vedrørende fast ejendom i Frankrig henførte renteudgifter vedrørende et udlånslån i DM, optaget i august 1985 på 9,6 mio. kr., til den faste ejendom i Frankrig, som skatteyderen havde erhvervet ultimo august 1985 for 9,9 mio. kr.

I nogle tilfælde kan renteudgifter uden videre henføres til den udenlandske ejendom. Således har Landsskatteretten i LSR 1983, 155, statueret, at renter af prioritetsgæld i to ejerlejligheder i Østrig skulle fragå ved opgørelsen af den udenlandske indkomst. Tilsvarende må som udgangspunkt antages at gælde andre tilfælde, hvor den udenlandske ejendom tjener som sikkerhed for lån, herunder f.eks. lån mod håndpant i ejerpantebrev i den udenlandske ejendom.

I et tilfælde, hvor der var optaget banklån i udlandet, der blev sikret ved ejerpantebrev i udenlandske udlejningsejendomme for at betale arveafgiften af de pågældende ejendomme, blev renteudgifterne ikke anset for at vedrøre ejendommens opførelse, anskaffelse eller drift og skulle derfor ikke fratrækkes ved opgørelsen af den udenlandske indkomst af ejendommene.

Hvis gældsforholdet ikke konkret kan henføres til enten den udenlandske eller den danske indkomst, skal renteudgifterne fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst, jf. den subsidiaire regel i LL § 33 F, stk. 2. I øvrigt henvises til afsnit D.C.3.

Valutakurstab ved indfrielse af prioritetsgæld i en udlejningsejendom beliggende i Tyskland skulle ikke fragå ved nettoopgørelsen af den lempelsesberettigede udenlandske indkomst, der hidrørte fra den løbende drift ved udlejning af ejendommen, jf. TfS 1998, 431 LSR.

Den i afsnit D.B.6.1 beskrevne 80%-regel, der gælder for begrænsede skattepligtige af fast ejendom beliggende i Danmark, finder ikke tilsvarende anvendelse ved opgørelsen af nettoindkomsten af udenlandske ejendomme.

Der kan foretages afskrivninger på erhvervsjendomme i udlandet efter afskrivningslovens regler.

Afskrivning

Genvundne afskrivninger på en fast ejendom beliggende i udlandet skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Hvis en DBO har tillagt beskatningsretten til fortjenesten til det land, hvori ejendommen er beliggende, skal Danmark som bopælsland give nedslag efter DBO'ens metodebestemmelse. Hvis der er tale om en DBO, hvorefter fortjeneste vedrørende fast ejendom lempes efter exemptionsmetoden (ny eller gammel metode, se D.C.3), kan der, for så vidt angår underskud fra erhvervsjendomme, blive tale om genbeskatning i henhold til LL § 33 D, se nedenfor under D.B.1.5.

Det skattemæssige resultat vedrørende et udenlandsk fast driftssted opgøres efter danske regler. Om principperne for den faktiske fordeling af indtægter

D.B.1.5 Fast driftssted

D.B.1.6

og udgifter på henholdsvis virksomheden i hjemlandet og det faste driftssted i udlandet henvises til OECD modelaftalens artikel 7, se D.D.2.

Genbeskatning

Hvis en person i sin skattepligtige indkomst har foretaget fradrag for underskud i et fast driftssted i en fremmed stat, kan der i efterfølgende indkomstår blive tale om at genbeskatte dette underskud efter reglerne i LL § 33 D. I det følgende omtales som hovedregel alene fast driftssted; men det angivne gælder også for fast ejendom.

Genbeskatning forudsætter,

- at lempelse af dansk beskatning i henhold til en DBO med det land, hvor det faste driftssted er beliggende, sker efter exemption, ny eller gammel metode, se D.C.3. Hvis en person her i landet har flere faste driftssteder i samme fremmede land, skal de anses som ét fast driftssted.
- at der i efterfølgende indkomstår er overskud i det faste driftssted, eller at det faste driftssted ophører, afhændes eller omdannes til selskab. I de sidstnævnte situationer vil et ikke genbeskattet underskud dog højst skulle medregnes med et beløb svarende til, overskud eller fortjeneste i det faste driftssted, som medregnes ved indkomstopgørelsen eller skatteberegningen for samme indkomstår.
- at overskud i et fast driftssted i et efterfølgende indkomstår ikke har nedbragt den negative indkomst, der kan overføres til en ægtefælle.
- at personen ikke i samme indkomstår, hvor der er underskud i det faste driftssted, har haft andet skattepligtigt overskud eller fortjeneste fra samme stat fra tidligere år, der overstiger nævnte underskud.

For så vidt angår begrænsning for fradrag af underskud afskæres adgangen til at modregne underskud fra et fast driftssted i et exemptionsland i den danske indkomstopgørelse i det omfang, underskuddet modsvares af et overskud eller en fortjeneste i det faste driftssted fra tidligere indkomstår jf. LL § 33D, stk. 3. Se SKM2002.77.LSR, hvor et selskabs adgang til at fradrage underskud vedrørende fast driftssted i Tyskland ikke kunne begrænses efter reglerne i LL § 33 D, idet lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Tyskland nu skulle ske efter kreditmetoden og ikke som tidligere efter exemptionsmetoden. Hvis et beløb svarende til det tidligere overskud helt eller delvist er medregnet ved indkomstopgørelsen i Danmark i forbindelse med genbeskatning efter LL § 33 D, stk. 2, reducerer dette overskud ikke adgangen til at medregne senere underskud i den danske indkomstopgørelse.

Der kan endvidere henvises til Ligningsvejledning selskaber og aktionærer afsnit S.C.7.

D.B.1.6 Beskatning af indkomst fra udenlandske fordringer/gæld

For skatteydere, der er bosat her i landet, skal der ved beskatning af indtægter fra udlandet forholdes på følgende måde:

Gevinst/tab fra udlandet på realiserede fordringer/gæld i fremmed valuta, skal medregnes ved indkomstopgørelsen jf. KGL § 16 (fordringer) og § 23 (gæld).

Ved opgørelsen af gevinst/tab skal både børs- og valutakurssvingninger medregnes, se Ligningsvejledning almindelig del afsnit A.D.2.

Skattepligten for gevinst/tab fra udlandet af fordringer/gæld i danske kroner reguleres af KGL § 14, jf. § 38. Det afgørende for skattepligten er i disse tilfælde, om fordringen/gælden opfyldte mindsterentekravet på udstedelsestidspunktet, se Ligningsvejledning almindelig del afsnit A.D.2.

KGL § 37 indeholder en særregel for beskatning af kursgevinster. Den side-stiller ophør af dansk skattepligt eller domicilskift efter en DBO med realisation, hvorved beskatning af kursgevinster bl.a. udløses ved fraflytning.

Reglen er af hensyn til personer med kort ophold i Danmark modificeret således, at den som udgangspunkt kun finder anvendelse, hvis skattepligten ophører efter at have bestået i mindst 7 år ud af de seneste 10 år.

Der henvises i øvrigt til Ligningsvejledning almindelig del afsnit A.D.2.

Andre indtægter fra udlandet (herunder renteindtægter) medregnes efter kursen på den pågældende valuta på erhvervelsestidspunktet.

Såfremt den skattepligtige godtgør, at indtægten af valutamæssige grunde ikke har kunnet hjemtages, kan det tillades, at indtægten medregnes til indkomsten for erhvervelsesåret med et lavere, skønsmæssigt ansat beløb. Det er en betingelse herfor, at værdiansættelsen kan godkendes af ligningsmyndighederne, og at den skattepligtige i en over for ligningsmyndigheden afgivet erklæring forpligter sig til at tage senere ændringer i tilgodehavendets værdi i betragtning ved indkomstopgørelsen.

D.B.2. Fradrag for udgifter ved arbejde i udlandet

Ved arbejde i udlandet kan der indrømmes fradrag for udgifter til kost og logi, befordring, fagligt kontingent, A-kassebidrag, efterlønsbidrag og fleksydelsesfradrag efter de samme regler som gælder ved arbejde i Danmark.

De nærmere regler for fradrag ved arbejde i udlandet fremgår af Ligningsvejledning almindelig del afsnit A.F og af TSS-cirkulære 2003-42. Hvad angår fradragenes behandling ved skatteberegningen henvises til afsnit D.C.3.

Vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt diverse tilskud fra Arbejdsgivernes Elevrefusion i forbindelse med elevens praktikophold i udlandet kan anses for indkomst optjent i udlandet, og dermed kan indgå i beregningerne for fradrag ved arbejde i udlandet, henvises til TFS 1999, 584 TSS.

Arbejdsgivernes Elevrefusion

De fleste lønmodtagere har større lønindtægter end fradragsberettigede udgifter ved arbejdet i udlandet. Der findes imidlertid enkelte erhvervsgrupper, hvis lønindkomst ved arbejdet i udlandet er så lille, at de vil kunne have

D.B.2.1 Fradragsbegrænsning ved arbejde i udlandet

D.B.2.2

større fradrag end indtægter. Dette overskydende fradrag ville uden en fradragsbegrænsning kunne anvendes til fradrag i den danske lønindtægt.

Det gælder derfor, at udgifter, der er fradragsberettigede efter LL § 9, stk. 1, (almindelige lønmodtagerfradrag i det omfang de overstiger 4.900 kr. (2004)), LL § 9 B, stk. 3, LL §§ 9 C og 9 D (befordringsfradrag), i forbindelse med udførelse af indtægtsgivende arbejde i udlandet, ikke kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for lønmodtagere, i det omfang de nævnte udgifter overstiger den udenlandske lønindkomst, der skal medregnes i den danske indkomstopgørelse, jf. LL § 9, stk. 2.

D.B.2.2

Eksportmedarbejdere

Eksportmedarbejdere

Eksportmedarbejdere der udfører arbejde i udlandet for en dansk arbejdsgiver er berettiget til et særligt fradrag for merudgifter i forbindelse med rejser og ophold i udlandet uden dokumentation for udgifterne, jf. LL § 9 E, stk. 1. Eksportmedarbejdere kan fratække 55 kr. pr. påbegyndt døgn for arbejde udført i Vesteuropa og 140 kr. pr. påbegyndt døgn for arbejde udført udenfor Vesteuropa til dækning af andre udgifter, selvom der er udbetalt skattefri godtgørelse eller foretaget fradrag efter LL § 9 A, jf. LL § 9 E, stk. 1 og TSS-cirkulære 1999-41. Ved Vesteuropa forstås Finland, Tyskland, Østrig, Italien og de vest herfor liggende lande, samt Grækenland, Færøerne, Grønland og Island.

Det er en betingelse, at den pågældende i indkomståret enten har haft uafbrudt ophold i udlandet i 2 måneder, eller at opholdene i udlandet i løbet af indkomståret i alt har omfattet mindst 100 døgn. LL § 9 E omfatter lønmodtagere, der udfører arbejde som eksportmedarbejdere i den virksomhed, de er ansat i. Derimod kan selvstændige erhvervsdrivende ikke opnå dette fradrag. Efter ordlyden undtages medarbejdere, der forestår transport af varer m.v. eller er medlem af et selskabs direktion eller bestyrelse bortset fra medarbejdervalgte repræsentanter. Kun ansatte, der kan betegnes som eksportmedarbejdere, er omfattet af bestemmelsens ordlyd. Der må herved tages hensyn til, hvad der er medarbejderens væsentligste funktion i virksomheden. Lønmodtagere i virksomhedens salgsafdeling, der eksporterer dens produkter, er omfattet. Det gælder således salgsmedarbejdere og efter omstændighederne salgsdirektøren. Medarbejdere, der udelukkende eller overvejende varetager administrative opgaver, er derimod ikke omfattet. Den omstændighed, at en medarbejder benyttes til flere funktioner, udelukker ikke, at vedkommende anses for eksportmedarbejder, når blot han eller hun har det som sin væsentligste funktion at sælge virksomhedens produkter.

Det kræves yderligere, at lønmodtageren udfører arbejde i udlandet med sigte på at opnå salg til udlandet af arbejdsgiverens varer og tjenesteydelser eller opfylde sådanne aftaler. Salgsaftalen skal enten omfatte varer og tjenesteydelser, der er fremstillet i Danmark og sælges til udlandet, eller salg til udlandet af varer og tjenesteydelser, der er fremstillet i udlandet ved udsendt

dansk arbejdskraft. I sidstnævnte tilfælde kan varer også omfatte opførelse af bygninger og lignende. Kravet om, at salgsvarerne skal være fremstillet ved dansk arbejdskraft, kan dog fraviges i visse tilfælde, jf. TfS 1993, 351 BF.

Formålet med lønmodtagerens rejse kan for det første være at opnå salg. Udtrykket angiver, at alle faser af salgsarbejdet er omfattet. Det gælder både det salgsopsøgende forarbejde eller kundepleje og kontraktforhandlinger og indgåelse af salgsaftalen.

Formålet med lønmodtagerens rejse kan for det andet være at opfylde salgsaftaler. Herved forstås opstilling af leverancen samt accessoriske ydelser inden for den sædvanlige garantiperiode. Montører og andre medarbejdere fra virksomhedens produktionsafdeling, der udsendes for at opstille og afprøve leverancen, er således omfattet af personkredsen.

Lønmodtageren skal udføre arbejde for en dansk arbejdsgiver. Det betyder, at vederlaget ifølge salgsaftalen skal indgå i en virksomhed her i landet. Det er endelig en betingelse, at medarbejderen udfører arbejde i udlandet. Afholdelse af ferie i udlandet medregnes ikke ved sammenlægningen af de kortvarige ophold. Weekendophold, der er nødvendiggjort af arbejdet, medregnes til den periode, hvor lønmodtageren arbejder i udlandet. Hvis opholdene i udlandet sammenlægges, skal de omfatte mindst 100 døgn i alt. Heri ligger et minimumskrav om, at hvert enkelt ophold i udlandet skal vare mindst 24 timer for at kunne medregnes. Til gengæld kan hvert efterfølgende påbegyndt døgn medregnes. En medarbejder, der påbegynder rejsen kl. 12.00 den ene dag og afslutter rejsen den følgende dag kl. 22.00, kan medregne 2 døgn ved opgørelsen af den samlede periode.

Efter LL § 9 E, stk. 3, beregnes fradraget på grundlag af Ligningsrådets gældende anvisninger for fradrag for merudgifter ved lønarbejde i udlandet, jf. de ovenfor nævnte beløb. Den skattepligtiges adgang til i stedet at foretage fradrag for sine faktiske merudgifter ved udlandsopholdet berøres ikke. Efter ophøret af Ligningsrådets anvisning, jf. ovenfor under D.B.2, fastsættes alene satsen efter LL § 9 E, stk. 3.

Efter LL § 9 A, stk. 7, andet sidste pkt., kan rejseudgifter ikke fradrages ved indkomstopgørelsen i det omfang, der er modtaget skattefri godtgørelse for udgifterne. Efter § 9 E kan eksportmedarbejdere uanset LL § 9 A, stk. 7, andet sidste pkt., foretage fradrag for merudgifter i forbindelse med rejser og ophold i udlandet uden dokumentation for udgifterne. Af kontrolmæssige hensyn er det efter § 9 E, stk. 4, en betingelse for fradraget, at arbejdsgiveren afgiver en erklæring om karakteren af udlandsarbejdet, opholdenes varighed og lønindkomsten under udlandsopholdene.

Fradrag efter § 9 E er omfattet af reglen i § LL 9, stk. 1, hvorefter fradraget medregnes ved opgørelsen af de udgifter, der kun kan fradrages i det omfang, de overstiger et grundbeløb på 3.000 kr. Grundbeløbet reguleres efter personskattelovens § 20 og udgør for indkomståret 2004, 4.900 kr. En person, der var ansat i et selskab som projektleder for opførelse af produk-

D.B.2.3

tionsvirksomheder forskellige steder i udlandet, blev af Landsskatteretten anset for at være eksportmedarbejder, jf. TfS 1992, 97 LSR.

D.B.2.3 Befordring

Fradrag for befordring mellem bopælen i Danmark og arbejdsstedet i udlandet kan gives efter reglerne i LL § 9 C (bopæl/arbejdsplads), jf. reglerne i Ligningsvejledningen almindelig del afsnit A.F.3.

Bortset fra befordring mellem midlertidig bopæl og arbejdsplads i udlandet, der berettiger til fradrag efter LL § 9 C, kan der kun gives særskilt fradrag for udgifter til lokaltransport, hvis der ikke gives eksportmedarbejderfradrag.

D.B.2.4 Fagligt kontingent, A-kasse- og efter- lønsbidrag

Der kan gives fradrag for fagligt kontingent, A-kassebidrag, bidrag til efterlønsordningen og fleksydelsesbidrag efter reglerne i Ligningsvejledningen almindelig del afsnit A.F.1.14 og A.C.2.2.1. Ved lempelsesberegningen skal udenlandsk indkomst nedsættes med fagligt kontingent, hvorimod udgiften til arbejdsløshedsforsikring og efterløn ikke reducerer den udenlandske indkomst, jf. TfS 1995, 752 LSR (A-kasse).

D.B.3 Specielle fradrag for udlændinge, der er skattepligtige her til landet

D.B.3.1 Førøgede leveom- kostninger (teknikerfradrag)

Ved indkomstansættelsen for udlændinge, hvis ophold her i landet på forhånd må antages at blive af kortere varighed, kan der gives fradrag i den skattepligtige indkomst for førøgede leveomkostninger i forbindelse med opholdet.

Det vil typisk dreje sig om personer, der af deres udenlandske arbejdsgiver er udsendt her til landet i anledning af en konkret opgave. Fradraget kan gives både til fuldt og begrænset skattepligtige personer. Der skal ansøges om fradrag i hvert enkelt tilfælde.

Ansøgninger herom behandles i de regionale told- og skattemyndigheder og skatteforvaltningerne i København og på Frederiksberg.

Når betingelserne for at indrømme fradraget er til stede, gives der et fradrag på 8.000 kr. årligt med tillæg af 5% af bruttolønnen inkl. alle tillæg. Fradraget kan ikke overstige 25% af den således opgivne bruttoløn.

Fradraget kan kun indrømmes for en periode af 2 år fra skattepligtens indtræden.

Efter Ligningsrådets anvisning kan teknikerfradraget kun indrømmes, når det må antages, at opholdets varighed ikke vil komme til at overstige 3 år. Hvis opholdet varer mere end 3 år, skal fradraget tilbagekaldes. Dette skal tilkendes gives ansøgeren samtidig med meddelelsen om, at fradraget indrømmes. Landsskatteretten har i nogle kendelser godkendt fradrag svarende til satserne for teknikerfradrag, uanset at opholdet varede mere end 3 år. Ligningsrådet har derfor vedtaget, at tilbagekaldelse af teknikerfradrag fremtidig kun skal finde sted, såfremt der ved ansøgningen om teknikerfradrag

forsættlig eller ved grov uagtsomhed er afgivet urigtige eller vildledende oplysninger, herunder om opholdets forventede varighed.

Endelig skal det præciseres, at teknikerfradrag kun kan indrømmes, såfremt de pågældende under udstationeringen fortsat aflønnes direkte af vedkommende udenlandske arbejdsgiver. Eksempelvis vil udbetaling af løn fra en filial her i landet ikke opfylde kravet om aflønning direkte af den udenlandske arbejdsgiver.

Hvis en udenlandsk arbejdsgiver efter KSL § 46, stk. 4, er forpligtet til at have en befuldmægtiget her i landet, som indeholder A-skat, og som således ikke er arbejdsgiver for den udenlandske medarbejder, kan der indrømmes teknikerfradrag.

Det er muligt at få fradrag efter reglerne om dobbelt husførelse samtidig med teknikerfradraget.

Personer, der har midlertidig bolig og arbejde her i landet, men som samtidig opretholder bolig for familien i hjemlandet, er berettiget til fradrag for dobbelt husførelse, se om disse regler Ligningsvejledningen almindelig del afsnit A.F.1.2.

D.B.3.2 Dobbelt husførelse

D.B.4 Indkomstopgørelsen ved indtræden og ophør af skattepligt

Der henvises til PSL § 14, samt til vejledning om beregning af personlige indkomstskatter m.v. afsnit B.5.

D.B.4.1 Opgørelse af periodeindtægten

I henhold til kildeskattebekendtgørelsen skal A-indkomst, herunder løn under ferie efter ferieloven optjent inden skattepligtens ophør, senest beskattes på tidspunktet for skattepligtens ophør, dvs. uafhængigt af udbetalingstidspunktet. Se nærmere herom i Ligningsvejledningen almindelig del afsnit A.B.1, samt TfS 2000,646 LSR, hvor beregnede feriepenge vedrørende perioden med fuld skattepligt, samt særligt ferietillæg var skattepligtigt ved skattepligtsophøret.

Løn m.v.

Dette modificeres dog, hvis retserhvervelsestidspunktet først indtræder, efter at den fulde skattepligt er ophørt. Der kan f.eks. være tale om tantiemer fastsat på en generalforsamling efter at skattepligten er ophørt eller gratialer, hvis størrelse ikke er kontrakt- eller kutymemæssigt fastsat, men ensidigt beror på arbejdsgiverens bestemmelse. I disse tilfælde vil der ikke blive tale om fuld skattepligt af de pågældende vederlag, som derimod vil kunne beskattes efter reglen om begrænset skattepligt i KSL § 2, stk. 1, litra a. Der skal indeholdes A-skat på udbetalingstidspunktet.

D.B.4.2

Renter

I LL § 5 B og LL § 5, stk. 7 er der fastsat regler om fuld periodisering af renteindtægter og renteudgifter ved til- og fraflytning til udlandet, samt hvor en skattepligtig efter bestemmelserne i en DBO bliver hjemmehørende her i landet eller i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland. Reglerne gælder både forudforfaldne og bagudforfaldne renteindtægter og renteudgifter.

Reglerne sikrer, at de renteindtægter og -udgifter, der vedrører skattepligtsperioden i tilflytnings- og fraflytningsåret, medtages ved indkomstopgørelsen.

Bestemmelsen omfatter alene de renter, der vedrører skattepligtsperioden i tilflytnings- og fraflytningsåret.

Fast ejendom

En fast ejendom anses i praksis for en sådan økonomisk enhed, at periodiseringen for så vidt angår samtlige indtægter og udgifter, herunder renteudgifter, foretages efter et rent refusionsprincip (opgørelse efter dageantal), uden hensyn til forfaldstidspunkter.

En skatteyder, der flyttede her til landet (og blev fuldt skattepligtig her) 1. august 1977, købte 1. september 1977 et enfamiliehus. Driftsresultatet af den faste ejendom - og herunder fradrag for renter af prioritetsgæld - skulle ved ansættelsen af delårsindkomsten opgøres efter et rent refusionsprincip uden hensyn til forfaldstidspunkter, i det foreliggende tilfælde med skæringsdag henholdsvis 1. september og 31. december 1977. Under hensyn til, at skattepligtsperioden i det foreliggende tilfælde udgør 153 dage, medens ejendommen i den nævnte periode har været i den pågældendes besiddelse i 122 dage, vil helårsindkomsten - for så vidt angår såvel prioritetsrenter som ejendommens driftsresultat i øvrigt - være at beregne således, at de relevante indtægter og udgifter vedrørende de 122 dage multipliceres med $365/153$, jf. 1982,77 LSR.

Øvrige aktiver

For så vidt angår ophørsbeskatning af urealiserede aktieavancer kan henvises til Ligningsvejledning selskaber og aktionærer afsnit S.G.19.1.2, for ophørsbeskatning efter kursgevinstloven henvises til Ligningsvejledningen almindelig del afsnit A.D.2.15 og A.D.2.19.1, for ophørsbeskatning af visse pensionsordninger henvises til Ligningsvejledningen almindelig del afsnit A.C.1.10 og for ophøringsbeskatning af henholdsvis investeringsfonds og etableringskonti henvises til Ligningsvejledningen erhvervsdrivende afsnit E.D.1.2.2 og E.D.2.8.

D.B.4.2

Afpassning til helårsindtægt

Hvis indkomstansættelsen for en person der er fuldt skattepligtig, omfatter en kortere periode end et år, skal såvel den skattepligtige indkomst som den personlige indkomst og kapitalindkomsten som udgangspunkt omregnes således, at den kommer til at svare til et helt års indkomst, jf. PSL § 14 og TfS 2001,516 LSR.

► Ved lov nr. 221 af 31. marts 2004 der har virkning fra og med indkomståret 2004 blev det muligt for en tilflytter, henholdsvis fraflytter at vælge, at beskatningen for den del af året, personen er omfattet af fuldt skattepligt, foretages under hensyntagen til vedkommendes faktiske indkomst for det

pågældende år. Efter anmodning kan valget foretages for indkomstårene 1996-2003 for personer, der er skattepligtige efter KSL § 1 eller § 2. Valget skal foretages efter fristerne i SSL § 35, stk. 2 (6 måneder efter loven ikrafttræden).

Dette valg medfører, at der ikke skal ske omregning af personens indkomst i den del af året, hvor den pågældende var fuldt skattepligtig, til en beregnet helårsindkomst.

Valget medfører, at personen skal medregne den indkomst, som den pågældende har erhvervet inden flytningen til Danmark, henholdsvis efter flytningen fra Danmark, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst (samt personlig indkomst og kapitalindkomst). Der beregnes skatter af den faktiske helårsindkomst. De beregnede skatter nedsættes. Nedsættelsen udgør den del af de beregnede skatter, som - efter forholdet mellem indkomsten i den del af året, den pågældende ikke var omfattet af fuld skattepligt, og helårsindkomsten - falder på den førstnævnte del af indkomsten.

Der skal ikke foretages omregning til helårsindkomst for personer, der er begrænset skattepligtige. Beskatningen vil udelukkende ske på grundlag af den indkomst, som den pågældende oppebærer i den periode, hvor vedkommende udfører arbejde eller virksomhed her i landet. Der vil i disse tilfælde ikke indrømmes personfradrag til nedsættelse af beskatningen. ◀

Se dog afsnit D.B.8.1.3.1.3 vedrørende grænsegængere.

Lønmodtagerudgifter reduceres med det i LL § 9, stk. 1, omhandlede bundfradrag, inden udgifterne omregnes til helårsindkomst. Bundfradraget nedsættes således ikke, selv om skattepligtsperioden er kortere end et år. Indkomstkatten beregnes af den beregnede helårsindkomst og nedsættes med skatteværdien af personfradrag. Den endelige skat, opgjort for hver skat for sig, nedsættes efter forholdet mellem indkomsten i delårsperioden og helårsperioden.

Som engangsindtægter, der medregnes i årsindkomsten uden omregning kan nævnes

Engangsindtægter

- spekulationsgevinster
- indkomstskattepligtige gaver
- aktieindkomst
- tantiemer
- feriepenge, optjent i året før skattepligtens ophør, jf. 1978,95 LSR.

Overskuddet af en virksomhed, som blev solgt inden ejerens skattepligt til Danmark ophørte i forbindelse med hans fraflytning til Spanien 1. april, skulle ikke omregnes til helårsindkomst ved opgørelsen af skattetilsvaret for fraflytningsåret, idet det opgjorte overskud for skattepligtsperioden efter de foreliggende oplysninger svarede til det normale overskud for et helt år, jf. Tfs 1985,655 LSR.

D.B.4.2

Overskuddet fra 2 solgte landbrugsejendomme i klagerens ejertid blev anset for en engangsindtægt, da det ansås for godtgjort, at afhændelsen af ejendommene var sket uden sammenhæng med udrejsen til udlandet, jf. TfS 1987,390 LSR.

Obligationsrenter og andre renteindtægter, der skal medregnes inden for skattepligtsperioden, jf. LL § 5 B, omregnes, således at indtægten svarer til et års renteindtægt af pågældende obligationsbeholdning, tilgodehavende osv., jf. skd. 1982.62.51.

Indtægter, der skal omregnes

For andre indtægter foretages en forholdsmæssig afpasning af indkomsten, således at denne omregnes til helårsindkomst. Dette gælder ifølge praksis f.eks.:

- vederlag, der var honorar for udført arbejde, jf. 1962,92 LSR.
- løn oppebåret af lærer i 11 måneder, jf. 1966,8 LSR.
- bestyrelseshonorar til et medlem, der var udtrådt af bestyrelsen på datoen for skattepligtens ophør.
- beløb, udbetalt som overarbejdsbetaling.
- feriepenge, optjent i det år, hvor skattepligten ophører (uanset om ferien er afholdt i eller uden for perioden).
- Forældreorlovsydelse, TfS 1998,640 LSR.

Overskudsandel af et interessentskab for 6 måneder skulle omregnes til helårsindkomst, da salget af andelen antoges at have sammenhæng med udrejsen til udlandet, TfS 1987,390 LSR.

Over- eller underskud af fast ejendom opgøres for hele året og deling af årsresultatet sker i forhold til dageantallet uanset de forskellige indtægters og udgifters forfaldstid, se bl.a. 1982,77 LSR.

Engangsudgifter

Af engangsudgifter, som ikke skal omregnes, kan nævnes

- kapitalindskud vedr. en rente- eller rateforsikring.
- Underskud, fremført fra tidligere indkomstår med fuld eller begrænset skattepligt. Underskud fra en periode med begrænset skattepligt modregnes i indkomst i en anden periode i samme kalenderår med fuld skattepligt, før omregning til helårsindkomst i henhold til PSL § 14, jf. 1983,58 LSR og TfS 1988,58 LSR.

Underskud fra en periode med fuld skattepligt skulle modregnes i overskud i en anden periode i samme kalenderår med begrænset skattepligt, før der skete fremførelse af tidligere års underskud, TfS 1987,385 LSR.

Visse udenlandske studerendes fradrag for nødvendigt underhold - 65.000 kr. (efter AM- og SP-bidrag) for 2004, jf. TSS-cirkulære 2003-34 - fragår med en forholdsmæssig andel i delårsindkomsten.

Ved beregningen af uudnyttet skatteværdi af personfradrag, jf. PSL § 10, stk. 3, foretages omregning til helårsindkomst, uanset om den skattepligtige indkomst er 0 kr. eller negativ.

Hvor skatteyderen anvender forskudt indkomstår, gælder særlige regler om opgørelsen ved skattepligtsophør, se KSL afsnit X og afsnit D.B.4.5. Indkomstopgørelsen foretages under ét i det indkomstår, hvor skatteyderen skifter skattemæssigt hjemsted, jf. TfS 1988,577 SD.

KSL § 9 fastlægger indgangsværdier for aktiver og passiver i de tilfælde, hvor en person enten bliver fuldt skattepligtig i henhold til KSL § 1 eller får skattemæssigt hjemsted i Danmark i henhold til en DBO.

Ifølge KSL § 9, stk. 5, finder bestemmelsen tilsvarende anvendelse på personer, der bliver begrænset skattepligtige efter KSL § 2, og som ikke umiddelbart forinden har været skattepligtige efter KSL § 1.

Som hovedregel anses aktiver - bortset fra afskrivningsberettigede aktiver - og passiver for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet.

For afskrivningsberettigede aktiver er der særlige regler for fastsættelse af kontantomregnede indgangsværdier. Disse aktiver anses for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt og for den faktiske anskaffelsessum, afskrevet maksimalt efter danske regler indtil tilflytningstidspunktet. Dog skal aktiverne anses for erhvervet til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, hvis denne værdi er mindre end den værdi, der fremkommer ved at foretage maksimale afskrivninger efter danske regler på den faktiske anskaffelsessum.

Om et aktiv er afskrivningsberettiget, afgøres ud fra de gældende danske afskrivningsregler på tilflytningstidspunktet.

For at forhindre, at der i afståelsessituationen sker beskatning af genvundne afskrivninger, som ikke er foretaget af den skattepligtige, fastslår KSL § 9, stk. 3, at genvundne afskrivninger på aktiver, der anses for afskrevet forud for inddragelse under dansk beskatning højst kan udgøre det beløb, hvormed summen af foretagne afskrivninger efter skattepligtens indtræden overstiger det faktiske værditab efter inddragelse under dansk beskatning. En eventuel fortjeneste i forhold til anskaffelsessummen kan højst medregnes med et beløb svarende til forskellen mellem salgssummen og handelsværdien på tidspunktet for inddragelse under dansk beskatning. For aktiver, der afskrives efter saldometoden, ansættes afståelsessummen til den nedskrevne værdi på afståelsestidspunktet med tillæg af genvundne afskrivninger og fortjeneste efter KSL § 9, stk. 3, 1. og 2. pkt.

Udgifter afholdt før tilflytningstidspunktet kan ikke fradrages i den skattepligtige indkomst.

D.B.4.3 Indgangsværdier ved skattepligtens indtræden

D.B.4.4

Det er alene aktiver og passiver, der ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, f.eks. via et fast driftssted her i landet, der skal værdiansættes. For yderligere detaljer og for reglerne vedrørende selskaber m.v. henvises til Ligningsvejledning selskaber og aktionærer afsnit S.D.4.18.

Fraflytningsbeskatning ved skattepligtens ophør

Bestemmelsen i KSL § 10 om beskatning af genvundne af- og nedskrivninger ved fraflytning finder anvendelse i forbindelse med ophør af fuld skattepligt eller hvis en person efter en DBO bliver hjemmehørende i udlandet, på Færøerne eller Grønland.

Fraflytningsbeskatningen gennemføres ved, at de skatterevante aktiver anses for afhændet på fraflytningstidspunktet. Aktiverne anses for afhændet til handelsværdien på fraflytningstidspunktet, dog højst med et beløb svarende til anskaffelsessummen.

En betingelse for fraflytningsbeskatning i disse tilfælde er, at der er tale om aktiver, som Danmark efter fraflytningen ikke har beskatningsretten til. Hvis aktiverne f.eks. indgår i et fast driftssted i Danmark eller der er tale om en fast ejendom beliggende i Danmark, vil fraflytningsbeskatning ikke finde sted.

D.B.4.4 Skatteberegningen - personfradrag

Skatten beregnes af de opgjorte helårsindkomster (skattepligtig indkomst, personlig indkomst og kapitalindkomst) efter PSL §§ 6, 6a og 7 og nedsættes med skatteværdien af personfradraget, jf. PSL § 9. Den endelige skat, der skal betales, udregnes ved at nedsætte den beregnede helårsskat efter forholdet mellem delårsbeløbene og helårsbeløbene, jf. PSL § 14, ►stk. 1 ◀.

► Såfremt personen har valgt, at der ikke skal ske omregning af indkomsten jf. PSL § 14, stk. 2, men ønsker at få lagt den faktiske helårsindkomst til grund ved skatteberegningen, skal den samlede indkomstskat nedsættes med det beløb, som forholdsmæssigt falder på den del af indkomsten, som vedrører den periode, hvor personen ikke var skattepligtig. ◀

Den beregnede skat efter PSL § 8a, stk. 2 nedsættes ligeledes med skatteværdien af personfradrag, jf. PSL § 9, se endvidere afsnit B.5. i vejledningen Beregning af personlige indkomstskatter mv. Det er en forudsætning for overførsel af uudnyttet skatteværdi af personfradrag mellem ægtefæller, at ægtefællerne er samlevende ved indkomstårets udløb, jf. PSL § 10, stk. 3.

En hustrus personfradrag for perioden indtil fraflytningen til udlandet kan overføres til manden, når ægtefællerne er sambeskattede ved fraflytningen til udlandet, se skd. 1975.32.37.

I et tilfælde, hvor mandens og hustruens skattepligt ophørte på forskellige datoer, kunne der ske overførsel af den ene ægtefælles uudnyttede fradrag til den anden ægtefælle, idet indkomstårets udgang i denne forbindelse måtte forstås som udløbet af indkomståret for den først fraflyttede ægtefælle, skd. 1974.30.127 og 1976.35.11.

Hvor samlivet i skattemæssig henseende indtræder i årets løb som følge af, at den ene ægtefælle tilflytter, kan der kun overføres en forholdsmæssig del af den tilflyttede ægtefælles personfradrag til den anden ægtefælle, da den tilflyttede ægtefælle efter PSL § 14, kun ville have fået godskrevet en forholdsmæssig del af personfradraget ved sin skatteberegning, jf. TfS 1987, 358 SKD.

► Der indrømmes, jf. lov nr. 221 af 31. marts 2004 der har virkning fra og med indkomståret 2004, ikke personfradrag til begrænset skattepligtige personer, hvis skattepligtsperiode er kortere end et år. ◀

Ved ophør af skattepligt skal der normalt foretages en afsluttende ansættelse af indkomst og formue, se afsnit D.B.7. For personer, der anvender forskudt indkomstår, findes reglerne herom i KSL afsnit X, §§ 90-96 og 98-100. Reglerne gælder blandt andet, hvor fuld skattepligt ophører ved fraflytning her fra landet og hvor betingelserne for begrænset skattepligt bortfalder.

Når skattepligten ophører for en person, som anvender forskudt indkomstår, der udløber inden udgangen af det kalenderår, som det træder i stedet for (bagudforskudt indkomstår), foretages opgørelsen af den skattepligtige indkomst, personlige indkomst og kapitalindkomst efter reglerne i KSL §§ 92-95, jf. § 91.

Hvor skattepligten i disse tilfælde ophører før den 1. januar i det forskudte indkomstår, foretages den afsluttende ansættelse på grundlag af indkomsten i den periode, der løber fra begyndelsen af det sidst afsluttede forskudte indkomstår til datoen for skattepligtens ophør, jf. KSL § 92.

Skatteyderens indkomstår løber fra den 1. august 2001 til den 31. juli 2002. Skattepligten ophører den 1. november 2002. Den periode, der skal lægges til grund ved den afsluttende indkomstansættelse, løber herefter fra den 1. august 2001 til den 1. november 2002, i alt 15 måneder. Ophører skattepligten den 1. januar eller senere i det forskudte indkomstår, foretages den afsluttende ansættelse på grundlag af indkomsten i perioden fra slutningen af det sidst afsluttede forskudte indkomstår til datoen for skattepligtens ophør.

Skatteyderens indkomstår løber fra den 1. august 2001 til den 31. juli 2002. Skattepligten ophører den 1. marts 2002. Den periode, der skal lægges til grund ved den afsluttende ansættelse, løber herefter fra den 1. august 2001 til den 1. marts 2002, i alt 7 måneder. Når indkomsten i den afsluttende periode er opgjort, omregnes den således, at den kommer til at svare til et helt års indkomst (helårsindkomsten). ► Se endvidere afsnit D.B.4.2 om afpasning til helårsindkomst. ◀ Desuden foretages der en omregning af indkomsten, således at den kommer til at svare til perioden fra den 1. januar i det kalenderår, hvori skattepligten er ophørt, og til datoen for ophøret (delårsindkomsten).

Omregningen foretages særskilt for såvel den skattepligtige indkomst, kapitalindkomsten og den personlige indkomst. Herefter beregnes af helårsind-

D.B.4.5 Forskudt indkomstår

Indkomståret forskudt bagud

Eksempel

Eksempel

D.B.4.5

komsten bundskat, mellemskat og topskat efter personskatteloven. Af de beregnede skatter betales så stor en del, som svarer til forholdet mellem delårsindkomsten og helårsindkomsten. ►Se endvidere afsnit D.B.4.2 om afpasning til helårsindkomst. ◀ Indkomstansættelsen og skatteberegningen foretages efter de regler, der gælder for det kalenderår, hvor skattepligten er ophørt, jf. KSL § 98, stk. 1.

Hvis der i opgørelsen af indkomsterne i den afsluttende periode indgår indtægter eller udgifter, der ikke hører til den normale løbende indkomst, ses der ved beregningen af helårs- og delårsindkomsterne bort herfra, jf. KSL § 94. Disse engangsindtægter eller -udgifter tillægges og fradrages i de beregnede helårs- og delårsindkomster. Herved fremkommer henholdsvis den regulerede helårsindkomst og den regulerede delårsindkomst. ►Se endvidere afsnit D.B.4.2 om afpasning til helårsindkomst. ◀ Helårsskatterne beregnes efter personskatteloven på grundlag af de opgjorte regulerede helårsindkomster, og af de beregnede skatter betales så stor en del, som svarer til forholdet mellem de regulerede delårsindkomster og de regulerede helårsindkomster.

Fremadforskuet indkomstår

Hvis det forskudte indkomstår udløber efter udgangen af det kalenderår, som det træder i stedet for (fremadforskuet indkomstår), opgøres indkomsten i den afsluttende periode fra slutningen af det sidst afsluttede forskudte indkomstår til datoen for skattepligtens ophør i de tilfælde, hvor skattepligten ophører inden den 1. januar i det forskudte indkomstår. Omregning til helårs- og delårsbeløb samt skatteberegningen foretages på samme måde som ved bagudforskuet indkomstår, jf. KSL § 96, stk. 1, og ovenfor under "Indkomståret forskudt bagud". Skatteberegningen foretages efter reglerne for det kalenderår, hvori skattepligten ophører.

Samlevende ægtefæller

Efter KSL § 99 skal samlevende ægtefæller anvende fælles indkomstår for kalenderår, der begynder efter ægteskabets indgåelse.

Hvis ægtefællernes indkomstår ved ægteskabets indgåelse ikke er sammenfaldende, skal en af dem ændre sit indkomstår, så der bliver sammenfald med den anden ægtefælles indkomstår.

Ægtefællerne skal senest ved indgivelse af selvangivelsen vedrørende det kalenderår, hvori ægteskabet indgås, oplyse hvilket fælles indkomstår de fremover agter at anvende. Hvis ægtefællerne ikke har givet meddelelse herom, fastsætter ligningsmyndigheden, hvilket af de af ægtefællerne hidtil benyttede indkomstår, der skal benyttes fremover.

En ægtefælle, der i forbindelse med ægteskabets indgåelse ændrer sit indkomstår, således at det fremtidig afsluttes senere på året end hidtil, skal for det kalenderår, hvori ægteskabet er indgået, opgøre sin indkomst for dette år på grundlag af en forlænget periode. Hvor den pågældende ægtefælle går fra bagudforskuet indkomstår til kalenderårsregnskab, opgøres indkomsten på grundlag af perioden fra det forskudte indkomstårs begyndelse til udgangen af kalenderåret. Indkomsterne omregnes til helårsindkomst, og der svares skat af disse for et år.

Hvis indkomståret ikke lægges så meget frem, at det følger kalenderåret, men dog lægges frem til afslutning på et senere tidspunkt, er fremgangsmåden den samme.

Vælger ægtefællerne at anvende et indkomstår, der medfører, at den ene ægtefælle skal lægge sit indkomstår tilbage i forhold til det hidtil anvendte, skal dette indkomstår anvendes første gang ved beskattningen for det kalenderår, der følger efter det, hvori ægteskabet blev indgået. Indkomstopgørelsen foretages efter de sædvanlige principper for tilbagelægning af indkomståret, således at engangsindtægter og -udgifter, der vedrører den periode, som indgår i to på hinanden følgende indkomstår, kun medtages i det ene indkomstår. Der beregnes et helt års skat af de ansatte indkomster.

D.B.5 Beskatning af løn til forskere og nøglemedarbejdere rekrutteret i udlandet

KSL § 48 E indeholder en særlig ordning for forskere og nøglemedarbejdere.

D.B.5.1 Indledning

Formålet med denne ordning er at styrke Danmarks internationale konkurrenceevne ved at fremme forskning og produktudvikling af internationalt tilsnit i danske virksomheder. Formålet tilgodeses ved, at forskere og højt-lønnede medarbejdere, der rekrutteres i udlandet, og som ansættes i en dansk forskningsinstitution eller virksomhed under visse forudsætninger alene beskattes med en bruttosats på 25 pct. i en 3-årig periode. Oprindeligt indebar ordningen, at de personer, der benyttede den, skulle fraflytte Danmark efter en vis periode for at undgå efterbeskatning.

Ordningen er siden indførelsen i 1992 blevet revideret flere gange. Ved lov nr. 913 af 16. december 1998 blev reglerne om efterbeskatning afskaffet for forskere m.v. Loven trådte i kraft den 13. maj 2000. Ved lov nr. 270 af 8. maj 2002, som har virkning fra 1. januar 2002, blev reglerne om efterbeskatning afskaffet for personer, der ikke inden for de seneste fem år forud for påbegyndelsen af den første ansættelse under 25 pct.-ordningen har været fuldt- eller begrænset skattepligtig til Danmark af lønindkomst eller erhvervsmæssig indkomst. Personer, som opfylder denne fem års-regel er således ikke længere af skattemæssige årsager tvunget til at rejse ud af Danmark.

► Seneste ændring skete ved lov nr. 468 af 9. juni 2004 og har virkning for skattepligtige, som efter den 1. juli 2004 vælger beskatning efter kildeskattelovens § 48 E. Der er dels indføjet en præcisering af betingelserne i forbindelse med ophold og ansættelse i udlandet forud for ansættelsen dels sket en begrænsning i adgangen til fremførsel af underskud. ◀

Der er ingen branchemæssige eller lignende begrænsninger på hvilke personer, der kan gøre brug af den særlige skatteordning. Så længe kravene til lønmodtageren om til- og fraflytning, vederlagets størrelse, evt. forskergodkendelse etc. samt kravene til arbejdsgiveren er opfyldt, kan ordningen

D.B.5.2 Personer, som kan omfattes af ordningen

D.B.5.3

anvendes af enhver, se Tfs 1997, 573 TSS om trænere og sportsudøvere. Det er ligeledes uden betydning for ordningens anvendelse, om den skattepligtige er dansk eller udenlandsk statsborger.

D.B.5.3 Betingelser for at kunne anvende ord- ningen

Personer, som ønsker at blive beskattet efter KSL § 48 E, skal opfylde følgende betingelser:

Fuld skattepligt til Danmark

Den skattepligtige skal som hovedregel blive fuldt skattepligtig til Danmark i forbindelse med påbegyndelsen af ansættelsesforholdet, og 25 pct.-skatteordningen skal anvendes fra dette tidspunkt. Det er således ikke muligt at indgå en ansættelseskontrakt lydende eksempelvis på 12 måneders ansættelse på almindelige skattevilkår efterfulgt af 24 måneder på 25 pct.-vilkår. Den fulde skattepligt skal opretholdes, så længe 25 pct.-ordningen anvendes.

Betingelsen om indtræden af fuld skattepligt gælder ikke for forskere m.v., jf. nedenfor under "Undtagelse for forskere".

Den fulde skattepligt kan indtræde i forbindelse med erhvervelse af bopæl, eller den kan indtræde efter den særlige opholdsregel i KSL § 1, stk. 1, nr. 2. Det er således muligt for en person at tage ophold i Danmark og påbegynde et ansættelsesforhold med anvendelse af 25 pct.-ordningen, uden at der straks ved ansættelsesforholdets påbegyndelse erhverves bopæl.

Ophold fra ansættelses- forholdets påbegyn- delse uden samtidig erhvervelse af bopæl

Hvis den pågældende ved ansættelsesforholdets påbegyndelse tager ophold i Danmark uden samtidig at erhverve bopæl, skal opholdet have en sådan varighed, at der indtræder fuld skattepligt. Opholdet skal således have en sammenhængende varighed på mindst seks måneder, hvis der ikke erhverves bopæl. Efter praksis indtræder fuld skattepligt til Danmark fra opholdets begyndelse i tilfælde, hvor opholdet i Danmark overstiger den 6 måneders periode, som er omhandlet i KSL § 1, stk. 1, nr. 2, eller hvor der erhverves bopæl inden udløbet af denne periode.

Ophold forud for ansættelsesforholdets påbegyndelse

Det er også muligt at tage ophold - uden at erhverve bopæl - i Danmark i en periode forud for påbegyndelsen af det ansættelsesforhold, der danner grundlag for beskatning efter KSL § 48 E. Den pågældende kan dog ikke i denne periode oppebære dansk lønindkomst eller indkomst ved selvstændig virksomhed i Danmark, hvis den særlige skatteordning ønskes anvendt. Dette skyldes, at betingelsen om ikke at have været skattepligtig til Danmark i mindst tre år forud for ansættelsen så ikke vil være opfyldt, jf. nedenfor under "Ikke skattepligtig til Danmark inden for de seneste tre år".

Hvis den pågældende forud for påbegyndelse af ansættelsesforholdet tager ophold i Danmark uden at erhverve bopæl, skal bopæl erhverves i forbindelse med ansættelsesforholdets påbegyndelse. I så fald anses kravet for opfyldt, hvis ansættelsesforholdet påbegyndes efter den kortere periode, der sædvanligvis medgår til flytning og indretning af bolig. Se om en specialist, som påbegyndte et ansættelsesforhold 5 måneder efter skattepligtens ind-

træden, og derfor ikke kunne opnå beskatning efter KSL § 48 E, TfS 1995, 182 TSS. Er der derimod tale om en studerende, der fortsat er skattepligtig til sit hjemland og som efterfølgende får en ansættelse efter KSL § 48 E, anses skattepligten først indtrådt ved ansættelsesforholdets begyndelse, jf. KSL § 8, stk. 2, se TfS 1995, 755 TSS. I TfS 2001, 568 TSS blev en person ansat som gæsteforsker ved en dansk forskningsinstitution. I denne periode opretholdt han sin bopæl i Sverige, men tog ophold i Danmark. Som gæsteforsker blev han udelukkende aflønnet med udenlandske stipendier. Efterfølgende blev han ansat samme sted som forskningsadjunkt, men tog da bopæl i Danmark. Han blev anset som studerende i gæsteforskerperioden, og var derfor berettiget til at anvende KSL § 48 E, da han blev ansat som forskningsadjunkt.

Det er en betingelse for beskatning efter KSL § 48 E, at den pågældende ikke inden for de seneste tre år forud for ansættelsen har været fuldt skattepligtig til Danmark eller har været begrænset skattepligtig til Danmark af lønindkomst eller af indkomst hidrørende fra erhverv med fast driftssted her i landet, jf. KSL § 1 og § 2, stk. 1, litra a-d og litra j.

Ikke skattepligt til Danmark inden for de seneste tre år

Denne betingelse anses også for opfyldt i tilfælde, hvor den pågældende forud for indgåelsen eller påbegyndelsen af et ansættelsesforhold tager ophold i Danmark, og hvor den pågældende i forbindelse med ansættelsesforholdets påbegyndelse erhverver bopæl, jf. ovenfor under "Ophold forud for ansættelsesforholdets påbegyndelse". Det er i så fald en betingelse, at den pågældende ikke i det tidsrum, hvor vedkommende opholder sig i Danmark forud for ansættelsesforholdets påbegyndelse, oppebærer dansk lønindkomst eller indkomst ved selvstændig virksomhed i Danmark. Opholdet forud for påbegyndelsen af ansættelsesforholdet må ikke have en sådan varighed, at der opstår fuld skattepligt efter opholdsreglen i KSL § 1, stk. 1, nr. 2.

Betingelsen om, at den pågældende ikke må have været skattepligtig til Danmark inden for de seneste tre år hindrer ikke, at en person, som har været undergivet 25 pct.-beskatning i mindre end 36 måneder, opgiver sin fulde skattepligt til Danmark og senere vender tilbage for at anvende den særlige skatteordning for den resterende del af 36-månedersperioden. I sådanne tilfælde medregnes de perioder, hvor 25 pct.-beskatning har været anvendt, ikke ved bedømmelsen af, om den pågældende inden for de seneste tre år har været skattepligtig til Danmark. Eventuelle efterfølgende perioder, hvor de almindelige skatteregler har været anvendt, medregnes derimod fuldt ud. Har personen således været omfattet af 25 pct.-ordningen for en periode kortere end 36 måneder, og derefter fortsat på almindelige skattevilkår, skal den fulde skattepligt til Danmark herefter være afbrudt i en periode på mindst 3 år, før personen kan vende tilbage til Danmark og anvende de resterende måneder på 25 pct.-ordningen. Perioden på almindelige skattevilkår fragår i beregningen af de 48 måneder, jf. den omtalte 48 måneders regel i afsnit D.B.5.8.

D.B.5.3

Den skattepligtige allerede under 25 pct.-beskatning

Betingelsen om, at fuld skattepligt skal indtræde i forbindelse med påbegyndelse af ansættelsesforholdet, anses for opfyldt, hvis en person, der i et ansættelsesforhold har været beskattet efter den særlige ordning, indgår nyt ansættelsesforhold på samme vilkår senest en måned efter ophør af det tidligere ansættelsesforhold, jf. KSL § 48 E, stk. 6, 2. pkt.

Samtlige øvrige betingelser for beskatning efter den særlige ordning skal være opfyldt. Det bemærkes, at den samlede periode, hvor 25 pct.-ordningen anvendes, ikke kan være længere end 36 måneder uanset antallet af ansættelsesforhold, jf. afsnit D.B.5.8. En person, der under ansættelsesforholdet afholdt forældreorlov blev anset for fortsat at være omfattet af KSL § 48 E under orloven, se TfS 1995, 78 TSS.

Undtagelse for forskere m.v.

Kravet om, at den pågældende skal blive fuldt skattepligtig til Danmark i forbindelse med påbegyndelsen af ansættelsesforholdet, gælder ikke for personer, der skal udføre forsknings- og udviklingsopgaver i Danmark. Sådanne personer kan også som begrænset skattepligtige anvende ordningen.

Det er en betingelse for dette, at den skattepligtiges kvalifikationer som forsker er godkendt af en offentlig forskningsinstitution eller af et forskningsråd, eller at et forskningsråd attesterer, at den pågældende skal udføre forskning- og udviklingsarbejde her i landet, jf. afsnit D.B.5.5.

Ikke del i ledelsen af den ansættende virksomhed

Det er en betingelse for beskatning efter KSL § 48 E, at den pågældende ikke har eller på noget tidspunkt inden for de seneste fem år har haft direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller kapitalen i den virksomhed, hvor den pågældende skal ansættes. Se TfS 1994, 715 TSS.

Når arbejdsgiverens virksomhed er et selskab kan beskatning efter KSL § 48 E ikke finde sted, hvis

- personen direkte eller indirekte ejer, eller inden for de seneste fem år tilsvarende har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen, eller
- personen har eller har haft rådighed over mere end 50 pct. af stemmeværdien i det selskab m.v., hvor vedkommende skal ansættes.

Heri medregnes aktier, der samtidig tilhører den skattepligtiges nærmeste familie. Aktier, der tilhører en tidligere ægtefælle til denne personkreds, og aktier, som en nuværende ægtefælle til denne personkreds har afhændet før ægteskabets indgåelse, medregnes dog ikke. Herudover medregnes aktier, der tilhører selskaber m.v., som den skattepligtige og dennes nærmeste familie har bestemmende indflydelse over.

Der henvises til bestemmelserne i KSL § 43, stk. 2, litra i, 3.-6. pkt.

Betingelsen om medejerskab betyder på den anden side også, at f.eks. en direktør eller et bestyrelsesmedlem, der ikke er eller ikke har været medejer i det ansættende selskab, kan anvende ordningen.

Hvis den ansættende virksomhed er personligt ejet, skal der tages hensyn til, om

- den skattepligtige ejer eller har ejet mindst 25 pct. af egenkapitalen, eller
- om vedkommende har eller har haft afgørende indflydelse i virksomheden.

Betingelsen om, at den skattepligtige ikke direkte eller indirekte må have del i ledelsen af, kontrollen med eller kapitalen i den ansættende virksomhed, gælder ikke alene bagudrettet, men gælder tilsvarende i den periode, hvor ansættelsesforholdet under den særlige skatteordning løber. Hvis betingelsen i løbet af ansættelsesforholdet ophører med at være opfyldt, er grundlaget for beskatning efter KSL § 48 E ikke længere til stede.

Det er en betingelse for beskatning efter KSL § 48 E, at den skattepligtige ikke forud for ansættelsen har været udsendt til tjeneste i udlandet af den forskningsinstitution eller den virksomhed eller dermed koncernforbundne virksomhed, hvor vedkommende skal ansættes.

Ikke udsendt til tjeneste i udlandet forud for ansættelsen

Bestemmelsen tager sigte på den situation, hvor en dansk virksomhed eller forskningsinstitution udsender en medarbejder til tjeneste udlandet i en årrække, hvorefter medarbejderen ansættes i virksomheden/forskningsinstitutionen eller i en koncernforbundet virksomhed i Danmark, eventuelt med henblik på, at den pågældende senere atter skal udsendes til tjeneste i udlandet.

► Det er endvidere en betingelse for 25 pct.-beskatning, at arbejdstageren ikke har været ansat i en udenlandsk koncernforbundet virksomhed inden for en periode på 3 år efter ophør af skattepligt til Danmark. Herved sikres, at arbejdstageren reelt er rekrutteret i udlandet. Bestemmelsen har derfor f.eks. ikke betydning for personer, der ikke har været fuldt skattepligtige til Danmark forud for ansættelsen i et udenlandsk datterselskab, og som herefter bliver ansat i det danske moderselskab. ◀

Betingelsen om, at den skattepligtige ikke forud for ansættelsen må have været udsendt til tjeneste i udlandet af den virksomhed eller den forskningsinstitution, hvor vedkommende skal ansættes, eller af en dermed koncernforbundet virksomhed, anses for opfyldt, hvis der ikke inden for de seneste fem år forud for ansættelsen har bestået et ansættelsesforhold mellem den skattepligtige og den pågældende virksomhed, forskningsinstitution eller koncernforbundet virksomhed, uanset om den skattepligtige i et tidligere ansættelsesforhold måtte have været udsendt til tjeneste i udlandet af virksomheden, forskningsinstitutionen eller den koncernforbundne virksomhed.

Det er en betingelse for beskatning efter KSL § 48 E, at den skattepligtige ikke forud for ansættelsen har været udsendt som ph.d.-studerende lønnet af offentlige midler fra Danmark.

Ikke udsendt som ph.d.-studerende

D.B.5.3

Betingelsen anses for opfyldt, hvis den skattepligtige ikke inden for de seneste fem år forud for ansættelsen har været udsendt som ph.d.-studerende lønnet af offentlige midler fra Danmark.

Arbejdet skal udføres i Danmark

Det er en betingelse for beskatning efter KSL § 48 E, at den pågældende skal udføre arbejde i Danmark. Bestemmelsen er en videreførelse af en bestemmelse, der under den tidligere ordning var gældende for visse forskere, og som nu er blevet gjort generel. Baggrunden for bestemmelsen er den særlige skatteordnings generelle målsætning.

Der ligger ikke i denne bestemmelse noget absolut krav om, at alt arbejde skal udføres inden for Danmarks grænser. Der er således intet til hinder for, at en medarbejder, der beskattes efter den særlige ordning, foretager de tjenesterejser i udlandet, der måtte være forbundet med den almindelige varetagelse af en stilling i Danmark. Derimod vil en ansættelseskontrakt, hvorefter en væsentlig del af arbejdet skal udføres i udlandet, ikke opfylde betingelserne for beskatning efter KSL § 48 E.

Som udgangspunkt vil det blive anset for væsentligt, hvis mere end 1/3 af arbejdet udføres i udlandet. Bestemmelsen udelukker i alle tilfælde (se dog straks herefter om personer hjemmehørende i udlandet), at 25 pct.-ordningen vil kunne anvendes, hvis beskatningsretten til den pågældendes danske lønindkomst efter en DBO overgår til fremmed stat, Færøerne eller Grønland og/eller at bestemmelserne i LL § 33 A vil kunne anvendes.

Det skal dog i den forbindelse tilføjes, at der ikke gælder andre regler for personer, der er dobbeltdomicilerede, men som har skattemæssigt hjemsted uden for Danmark, med hensyn til kravet om, at arbejdet skal udføres i Danmark. De retningslinier vedrørende 1/3-dels reglen, som er angivet for personer, der er hjemmehørende i Danmark, finder også anvendelse for sådanne dobbeltdomicilerede personer. Det vil sige, at sådanne personer også kan udføre arbejde i udlandet.

Beskatningsretten til personlige tjenesteydelser for en person, der har skattemæssigt hjemsted i Danmark, overgår normalt til en anden stat, når opholdet der overstiger 183 dage, enten indenfor en 12 måneders periode eller indenfor et kalenderår. Det ovenfor anførte om, at 25 pct.-ordningen ikke kan anvendes, hvis beskatningsretten til den pågældendes danske lønindkomst efter en DBO overgår til fremmed stat, skal ses i relation til disse 183 dage i forhold til 1/3-dels reglen og er således et eksempel på, at ordningen ikke kan finde anvendelse, fordi det arbejde, der er henlagt til udlandet, har et sådant omfang, at det ikke kan forenes med lovens udgangspunkt om, at arbejdet skal udføres i Danmark (som har givet sig udtryk i 1/3-dels reglen). Som nævnt ovenfor skal betingelsen om, at en væsentlig del af arbejdet ikke må være henlagt til udlandet hele tiden være opfyldt, hvilket vil sige, at højst 1/3 må udføres i udlandet. 1/3-dels reglen skal være opfyldt løbende indenfor en 12 måneders periode.

Vederlagskravet

Det er en betingelse for beskatning efter KSL § 48 E, at vederlaget i penge for personer, hvis kvalifikationer som forskere ikke er godkendt af en

offentlig forskningsinstitution eller et offentligt forskningsråd, jf. afsnit D.B.5.5, udgør et grundbeløb på mindst 34.900 kr. pr. måned, hvortil kommer AM-bidrag, SP-bidrag, ATP, evt. obligatoriske udenlandske sociale bidrag samt indbetalinger til arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger med bortseelsesret. Grundbeløbet reguleres efter PSL § 20. For indkomståret 2004 udgør grundbeløbet kr. 56.00054.300 pr. måned.

Ved "vederlag i penge" forstås beløb, som efter KSL § 43 er gjort til A-indkomst, dog undtaget fri kost og/eller logi, se videre afsnit D.B.5.6.

Det er vigtigt at være opmærksom på, at lønkravet gælder lønnen efter, at der er trukket ATP-bidrag, AM-bidrag, SP-bidrag og eventuelle obligatoriske udenlandske sociale bidrag. Det reelle lønkrav er således højere end 56.000 kr. (indkomståret 2004). Da der skal betales 8 pct. i AM-bidrag, ►SP-bidraget er for 2004 og 2005 fastsat til 0 pct. ◀, er det reelle lønkrav i 2004 på 60.86961.538 kr., men hertil skal lægges ATP-bidrag. Der henvises til www.atp.dk for den præcise beregning af ATP-bidrag.

Vederlag i form af naturalieydelser, som ikke er gjort til A-indkomst, og som stilles til rådighed af arbejdsgiveren, er som hidtil ikke omfattet af den særlige skatteordning. Sådanne ydelser skal beskattes efter de almindelige regler.

For at vederlagskravet skal være opfyldt, skal der være tale om et beløb, der optjenes hver måned. Det er ikke tilstrækkeligt, at et beløb svarende til vederlagskravet udbetales hver måned. Det skal også være optjent hver måned. Det er således ikke tilstrækkeligt, at vederlaget i gennemsnit over en periode opfylder mindstekravet. Periodiske bonusudbetalinger og lignende kan kun medtages ved bedømmelsen af vederlagskravets opfyldelse i det omfang, at optjeningen sker måned for måned.

Arbejdsgiverens betaling af den ansattes private udgifter som f. eks. boligudgifter kan dog medregnes, selv om der ikke er tale om en månedlig betaling, men eksempelvis om betaling kvartalsvis. Sådanne beløb anses for optjent løbende og kan derfor omregnes til månedsbasis ved opfyldelsen af vederlagskravet.

I tilfælde, hvor den skattepligtige betaler obligatoriske sociale bidrag i udlandet, og dette ikke sker i form af månedlige betalinger, men kvartalsvis eller med andre intervaller, kan beløbet ligeledes omregnes til månedlige betalinger ved opfyldelsen af vederlagskravet.

Hvis et vederlag omfatter såvel vederlag i penge som vederlag i naturalier, ses der kun bort fra den del af de obligatoriske sociale bidrag, som forholdsmæssigt svarer til vederlaget i penge.

Det vederlagskrav, der er omhandlet ovenfor, gælder ikke for personer, hvis kvalifikationer som forskere er godkendt af en offentlig forskningsinstitution eller et offentligt forskningsråd, og som udfører forskningsarbejde, jf. afsnit D.B.5.5. Vederlagskravet gælder dog i fuldt omfang for personer, der

Intet vederlagskrav for godkendte forskere

D.B.5.4

uden at være kvalificerede som forskere skal udføre forsknings- og udviklingsarbejde i Danmark, jf. afsnit D.B.5.5.

Det gælder dog også for forskere, at kun vederlag i penge er omfattet af den særlige skatteordning. Vederlag i naturalier skal som for ikke-forskeres vedkommende beskattes efter de almindelige regler.

D.B.5.4 Særlige krav til arbejdsgiveren

Det er en betingelse for, at en person kan anvende bestemmelserne i KSL § 48 E, at arbejdsgiveren enten er

- En person eller et dødsbo, der er fuldt skattepligtig, jf. KSL § 1 og DBSL § 1.
- En person eller et dødsbo, der er begrænset skattepligtig, som udøver erhverv med eller deltager i virksomhed med fast driftssted i Danmark, jf. KSL § 2, stk. 1, litra d og DBSL § 1, stk. 3.
- Et fuldt skattepligtigt selskab, jf. SEL § 1.
- Et begrænset skattepligtigt selskab, der udøver erhverv med eller deltager i virksomhed med fast driftssted her i landet, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a.
- En institution, som er omfattet af SEL § 3.
- En fond eller forening, som er skattepligtig efter FBL § 1.

Hvis den skattepligtige ansættes hos en begrænset skattepligtig arbejdsgiver med fast driftssted i Danmark (punkterne b og d ovenfor), er det en betingelse for anvendelse af den særlige skatteordning, at den skattepligtige tilknyttes det faste driftssted, og at lønnen kan henføres som en driftsudgift til dette.

Hvis arbejdsgiveren er et interessentskab, er det en betingelse, at samtlige interessenter er omfattet af en af de ovennævnte grupper a-f i relation til den erhvervsudøvelse, som den skattepligtige knyttes til.

Den indkomst, der beskattes efter 25 pct.-ordningen, skal være A-indkomst for modtageren. Det følger heraf, at arbejdsgiveren skal opfylde betingelserne for at være indeholdelsespligtig, dvs. have hjemting her i landet eller - hvis der er tale om fast driftssted i Danmark - have en befuldmægtiget med hjemting her, som kan forestå indeholdelsen af A-skatten. Hvis dette ikke er tilfældet, kan 25 pct.-ordningen ikke anvendes. Dette gælder, uanset om der indeholdes A-skat f.eks. i forbindelse med arbejdsudleje.

Hvis de ovennævnte krav til arbejdsgiveren på et tidspunkt i løbet af ansættelsesforholdet ikke længere er opfyldt, er grundlaget for beskatning efter KSL § 48 E bortfaldet, jf. afsnit D.B.5.8 om ophør af 25 pct.-beskatning. Det betyder, at § 48 E-beskatningen ophører fra det tidspunkt, hvor kravene til arbejdsgiveren ikke er opfyldt. Lønmodtageren skal således inden 1 måned fra dette tidspunkt indgå et nyt ansættelsesforhold, der opfylder betingelserne eller eventuelt overgå til beskatning efter de normale regler, se videre afsnit D.B.5.8.

D.B.5.5 Særligt om forskere

En person, som efter ansættelseskontrakten skal udføre forskningsarbejde i Danmark, og hvis kvalifikationer som forsker ved ansættelsesforholdets påbegyndelse, er godkendt af en offentlig forskningsinstitution eller et statsligt forskningsråd, er fritaget for

- kravet om at blive fuldt skattepligtig til Danmark, jf. afsnit D.B.5.3
- vederlagskravet, jf. afsnit D.B.5.3
- efterbeskatningskravet, jf. afsnit D.B.5.8

Kravet om, at den pågældendes kvalifikationer som forsker skal være godkendt ved ansættelsesforholdets påbegyndelse anses for opfyldt, hvis godkendelsen foreligger inden for det tidsrum efter ansættelsesforholdets påbegyndelse, der sædvanligvis medgår til forskningsinstitutionernes eller forskningsrådenes godkendelsesprocedure. Reglerne for godkendelse af den skattepligtiges kvalifikationer som forsker er fastsat af Forskningsministeriet i bekendtgørelse nr. 568 af 22. juni 2000. Forskningsinstitutionens eller forskningsrådets godkendelse anvendes som dokumentation over for skattemyndighederne ved afgørelsen af, om betingelserne for de ovennævnte fritagelser er opfyldt.

Personer, som efter ansættelseskontrakten skal udføre forsknings- og udviklingsarbejde i Danmark, uden at vedkommendes kvalifikationer som forsker kan godkendes efter foregående punkt, er fritaget for

- kravet om at blive fuldt skattepligtig til Danmark, jf. afsnit D.B.5.3
- efterbeskatningskravet, jf. afsnit D.B.5.8

Det er en betingelse, at et statsligt forskningsråd attesterer, at den pågældende udfører forsknings- og udviklingsarbejde, således som dette er defineret af OECD. De nærmere regler for sådanne attestationer er fastsat i Forskningsministeriets bekendtgørelse nr. 568 af 22. juni 2000. Attestationen skal foreligge ved ansættelsesforholdets påbegyndelse. Dette krav anses for opfyldt, hvis attestationen foreligger inden for det tidsrum efter ansættelsesforholdets påbegyndelse, der sædvanligvis medgår til forskningsrådenes godkendelsesprocedure. Forskningsrådets attestation anvendes som dokumentation over for skattemyndighederne ved afgørelsen af, om betingelserne for de ovennævnte fritagelser er opfyldt.

Den skattepligtiges kvalifikationer som forsker godkendt

Den skattepligtige udfører forsknings- og udviklingsarbejde

D.B.5.6 Beskatning under 25 pct.-ordningen

Hvis alle betingelser er opfyldt, kan den skattepligtige vælge beskatning efter KSL § 48 E af vederlaget i penge i stedet for almindelig indkomstbeskatning. Har den skattepligtige indgået ansættelsesforhold med flere arbejdsgivere, kan den særlige skatteordning kun anvendes for det/de ansættelsesforhold, der hver især opfylder betingelserne.

Ansættelsesforholdets påbegyndelse

D.B.5.6

I forbindelse med påbegyndelse af et ansættelsesforhold kræves der ikke nogen forhåndsgodkendelse fra skattemyndighedernes side af, at en person kan anses for omfattet af ordningen. Arbejdsgiveren kan umiddelbart indeholde 25 pct. af bruttolønnen, idet denne efter bestemmelserne i kildeskattelovens § 69 og § 74 hæfter for manglende indeholdelse, hhv. ifalder ansvar, hvis betingelserne for 25-pct.s-beskatning ikke er opfyldt.

Efter bestemmelserne i § 18, stk. 4, i bekendtgørelse nr. 852 af 15. oktober 2003 om opkrævning m.v. af indkomstskat, skal arbejdsgiveren inden 8 dage give told- og skatteregionen meddelelse om ansættelsesforholdet. Meddelelsen skal indeholde oplysninger om arbejdsgiverens navn, adresse og CVR-nr., medarbejderens navn, adresse og cpr-nr. samt ansættelsesperioden. Told- og skattemyndighederne kan kræve forevisning af arbejdskontrakt eller anden fornøden dokumentation.

Der udskrives ikke særskilt 25 pct.-skattekort.

Hvis ansættelsesforholdet forlænges eller afbrydes før ansættelsesperiodens udløb, skal arbejdsgiveren give ToldSkat i arbejdsgiverregionen meddelelse herom.

Vederlag i penge, jf. KSL § 43, stk. 1

Grundlaget for beregningen af KSL § 48 E-skatten er personens vederlag i penge i henhold til en ansættelseskontrakt, der opfylder de krav, der er beskrevet ovenfor. Ved vederlag i penge forstås A-indkomst i henhold til KSL § 43, stk. 1, dog undtaget værdi af fri kost og/eller logi. Vederlaget i penge omfatter således pengebeløb i henhold til ansættelseskontrakten i form af løn, feriegodtgørelse, honorar, tantieme, provision og lignende ydelser, men ikke indbetalinger på arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger med bortseelsesret. Omfattet er endvidere arbejdsgiverens betaling af den ansattes private udgifter, f.eks. boligudgifter.

Arbejdsgiverens godtgørelse af udgifter, der er påført lønmodtageren i forbindelse med arbejdets udførelse, er fritaget for KSL § 48 E-beskatning i samme omfang, som tilfældet er ved almindelig indkomstbeskatning. Godtgørelser, der ikke er skattefri efter LL § 9 A, omfattes af ordningen, ligesom godtgørelse, der overstiger Ligningsrådets fastsatte grænser. Vælges KSL § 48 E-beskatning, er hele vederlaget i penge omfattet af ordningen, så længe denne benyttes. Lønmodtageren kan ikke fra samme arbejdsgiver på samme tid modtage anden indkomst i form af vederlag i penge, som holdes uden for KSL § 48 E-beskatningen.

Vederlag i penge omfatter også beløb og vederlag efter LL § 16 (personalegoder), der er A-indkomst, jf. KSL § 43, stk. 2 samt § 20 i kildeskattebekendtgørelsen.

Naturalieydelsersdirekte fra arbejdsgiveren indgår som hovedregel ikke i beregningsgrundlaget, men beskattes som øvrig indkomst, jf. afsnit D.B.5.7. Naturalieydelse, som er gjort til A-indkomst omfattes dog af ordningen, således fri bil. Fri kost og/eller logi er gjort til A-indkomst, men er særligt undtaget fra at være omfattet af ordningen. Fri kost og/eller logi beskattes

derfor som almindelig indkomst. Fri telefon er B-indkomst, og indgår dermed ikke længere i ordningen, men beskattes som almindelig indkomst. Værdien af fri bolig beskattes ligeledes som almindelig indkomst.

Fratrædelsesgodtgørelser og gratialer, mv. omfattet af LL § 7 U, er som hovedregel A-indkomst, og vil derfor være omfattet af ordningen efter KSL § 43, stk. 1, se TfS 1996, 620 TSS vedr. konsekvenserne, når der udbetales godtgørelse ved fratræden af stilling til en person omfattet af 25 pct-ordningen. Det samme gælder andre engangsbeløb som f.eks. provision, bonus og tantieme. Om udbetaling af bonus, se TfS 1996, 822 TSS. Vederlag for påtagelse af en konkurrenceklausul er ikke omfattet, se TfS 1997, 74 TSS.

Som nævnt svarer vederlaget i penge til, hvad der er A-indkomst efter KSL § 43, stk. 1, (dog undtaget fri kost og/eller logi), samt personalegoder der er gjort til A-indkomst jf. KSL § 43, stk. 2. Indkomster, der alene er omfattet af KSL § 43, stk. 2, f.eks. bestyrelses honorarer og lignende, er ikke omfattet af KSL § 48 E-beskatningen.

Beløb der ikke er omfattet af ordningen

Beløb, der ikke er skattepligtige, eller for hvilke der er bortseelsesret, medregnes ikke i vederlaget der danner grundlag for beskatning efter KSL § 48 E. Dette gælder f.eks. arbejdsgiver administrerede pensionsindbetalinger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 19, ATP, AM-bidrag og SP-bidrag samt godtgørelser, der er skattefri efter LL § 9 A. Jubilæumsgratiale og fratrædelsesgodtgørelse, der anses for vederlag for personligt arbejde i tjensteforhold, er kun omfattet af § 48 E-beskatning, i det omfang beløbene er skattepligtige, jf. LL § 7 U. Den del, der ikke overstiger kr. 8.000, er altså ikke omfattet.

Ikke skattepligtige ydelser m.v.

Vederlag i form af naturalieydelser, der stilles til rådighed af arbejdsgiveren, som f.eks. fri bolig og lignende, er ikke omfattet af KSL § 48 E-beskatningen, men er skattepligtig efter de almindelige regler herom. Er der tale om pensionsordninger oprettet i udlandet, vil indbetalinger dog som hovedregel skulle indgå i beregningsgrundlaget, cfr. dog afsnit D.E Nederlandene, D.E Schweiz og D.E Storbritannien.

Beregningsgrundlaget kan ikke reduceres med nogen form for fradrag. Befordringsfradrag, flytteudgifter, dobbelt husførelse, privattegnede pensionsordninger, fagforening, arbejdsløshedskasse, efterlønsbidrag og øvrige lønmodtagerudgifter kan således ikke fradrages i trækgrundlaget for KSL § 48 E-skatten, se dog nedenfor om "Obligatoriske udenlandske sociale bidrag". Visse af disse lønmodtagerfradrag kan heller ikke foretages i øvrig indkomst, jf. afsnit D.B.5.7. For så vidt angår bidrag til fagforening, A-kasse og efterløn, gælder for fagforeningsbidrags vedkommende, at disse anses for at knytte sig til lønindkomsten, medmindre det efter en konkret vurdering må antages, at medlemskabet af en fagforening er uden forbindelse med erhvervsrelaterede aktiviteter af den aktuelle lønindkomst.

Ingen fradrag

Det kan navnlig være tilfældet, hvis en person omfattet af § 48E-ordningen opretholder medlemskab i en fagforening i hjemlandet under opholdet i Danmark, se f.eks. LSR 1984.159 om den omvendte situation.

D.B.5.6

Derimod vil A-kassebidrag og efterlønsbidrag i alle tilfælde skulle anses for at være uden forbindelse med den aktuelle lønindkomst, således at der er mulighed for fradrag i øvrig indkomst.

Se også TfS 1992, 280 LSR og TfS 1995, 752 LSR, vedr. tilsvarende problem i forbindelse med lempelsesberegningen for udenlandsk lønindkomst.

KSL § 48 E-skatten kan ikke reduceres med værdien af personfradrag, jf. PSL § 10, stk. 4.

Obligatoriske udenlandske sociale bidrag

Dokumenterede udgifter til obligatoriske udenlandske sociale bidrag medregnes ikke i grundlaget for indeholdelse af 25 pct.-skatten. Hvis et vederlag omfatter såvel vederlag i penge som vederlag i naturalier, ses der kun bort fra den del af de obligatoriske udenlandske sociale bidrag, som forholdsmæssigt svarer til vederlaget i penge. Fradrag gives i KSL § 48 E-indkomsten forinden beregning af 25 pct.-skatten. Kildeskattelovens krav til lønnens størrelse skal således være opfyldt efter fradrag for udenlandske sociale bidrag er foretaget. Skattemyndighederne kan kræve dokumentation for, at den skattepligtige er omfattet af udenlandsk social sikringslovgivning, som omhandlet ovenfor, og at der betales obligatoriske udenlandske sociale bidrag.

Begrænsning i overførsel af uudnyttet bundfradrag og personfradrag

Hvis personen er gift, kan reglen om overførsel af uudnyttet bundfradrag, jf. PSL § 6 A, stk. 4, ikke anvendes for bundfradrag, der tilkommer personen i indkomstår, hvor der er valgt KSL § 48 E-beskatning.

Reglen om overførsel af uudnyttet personfradrag i PSL § 10, stk. 3, kan heller ikke anvendes for personfradrag, der tilkommer personen i indkomstår, hvor der er valgt KSL § 48 E-beskatning, jf. PSL § 10, stk. 4.

Selvangivelse og ligning

Den indeholdte KSL § 48 E-skat er en endelig skat, og den indkomst, der beskattes på denne måde, skal derfor ikke selvangives, bortset fra tilfælde, hvor der sker efterbeskatning, jf. nedenfor under afsnit D.B.5.8. Anden indkomst skal selvangives efter de almindelige regler herom.

Skattemyndighederne kan som led i det almindelige ligningsarbejde foretage en nærmere vurdering af, om betingelserne for KSL § 48 E-beskatning er opfyldt.

Skattemyndighederne kan ligeledes i forbindelse med ligningen anmode lønmodtageren om en tro og love-erklæring om opfyldelse af betingelserne for anvendelse af KSL § 48 E-beskatning.

Indeholdelse og beskatningstidspunkt

Kildeskattelovens bestemmelser om indeholdelses- og beskatningstidspunkt finder anvendelse på § 48 E-skatten, medmindre bestemmelserne er fraveget ved KSL § 48 E. Indeholdelsen af KSL § 48 E-skat er reguleret i KSL § 46, hvorefter indeholdelse normalt skal foretages ved udbetalingen af vederlaget. De indeholdte beløb skal afregnes til det offentlige efter reglerne i KSL § 56, og der skal afleveres redegørelser efter KSL § 57.

Det er arbejdsgiveren eller arbejdsgiverens befuldmægtigede, der opkræver 25 pct.-skat, og skattetrækket skal foretages ved udbetalingen eller godskrivningen af vederlaget. Skatten skal afregnes til skattemyndighederne af arbejdsgiveren.

► Siden 1. januar 2004 har det været lettere at angive og indbetale indeholdt 25 pct. A-skat samt AM- og SP-bidrag for virksomheder, der beskæftiger medarbejdere, som er omfattet af kildeskattelovens § 48 E.

Såvel angivelse som betaling af 25 pct. A-skat og bidrag skal fremover foretages på samme giroindbetalingskort som for medarbejdere, der beskattes på normal vis.

Man skal desuden fra indkomståret 2004 indberette § 48 E-indkomst, 25 pct. A-skat og bidrag på de almindelige oplysningssedler (03.040), der skal indsendes senest den 20. januar efter indkomstårets udløb. Blot skal man være opmærksom på, at der skal indberettes en kode i rubrik 68. Koden, der skal anvendes for § 48 E-medarbejdere, er 48. Oplysningssedlerne kan også indsendes via et lønbureau.

Regnskabet med vederlag beskattet efter kildeskattelovens § 48 E kan integreres i virksomhedens ordinære lønningsbogholderi. Det er i den forbindelse nyttigt, at regnskabet tilrettelægges på en måde, så indberetningspligtige oplysninger umiddelbart kan afstemmes.

Såfremt en § 48 E- medarbejder overgår til almindelig beskatning i løbet af et indkomstår, skal der indsendes 2 oplysningssedler. A-indkomst, A-skat m.m., der beskattes efter de særlige regler i § 48 E, indberettes på en særskilt oplysningsseddel med kode 48 i rubrik 68.

Vedrørende indberetning af oplysningssedler henvises i øvrigt til vejledningen E 01 "Oplysningssedlen 2004", der udgives ultimo 2004. ◀

Såfremt en KSL § 48 E-beskattet lønmodtager bliver skattepligtig af lønindkomst i forbindelse med arbejde i udlandet, kan der gives lempelse efter de sædvanlige regler herom.

Hvis lønmodtageren først vælger KSL § 48 E-beskatning, efter at arbejdsgiveren én eller flere gange har trukket almindelig A-skat, reguleres den indbetalte skat for det indeværende år mellem skattemyndighederne og arbejdsgiveren. Der er ikke i KSL § 48 E fastsat særlige regler om valg af 25 pct.-beskatning med tilbagevirkende kraft for afsluttede indkomstår. Ønsker en person at få sin skatteansættelse ændret, må det ske efter de almindelige genoptagelsesregler i SSL § 34. Efter bestemmelserne i SSL § 34, stk. 2, skal en skattepligtig, som ønsker at få ændret sin skatteansættelse, senest tre år efter udløbet af det pågældende indkomstår fremlægge nye oplysninger, der kan begrunde ændringen.

Efterfølgende valg af KSL § 48 E-beskatning

For dødsboers vedkommende gælder, at hvis afdøde har valgt sin indkomst KSL § 48 E-beskattet, bliver skatten endelig ved den skattepligtiges død, jf.

Dødsboer

D.B.5.7

DBSL § 13, stk. 4. En eventuel efterløn til afdødes ægtefælle eller børn beskattes hos modtageren efter de almindelige regler

D.B.5.7

Øvrig indkomst

Naturalieydelse direkte fra arbejdsgiver

Den indkomst, der beskattes efter 25 pct.-ordningen skal være A-indkomst for modtageren. Bortset fra det vederlag i penge, der udbetales i henhold til en ansættelseskontrakt omfattet af KSL § 48 E, vil en persons øvrige indkomst skulle selvangives og beskattes efter sædvanlige regler. Til øvrig indkomst henregnes også naturalieydelse, der modtages direkte fra arbejdsgiveren som vederlag i henhold til en ansættelseskontrakt omfattet af KSL § 48 E. Værdi af fri kost og/eller logi, er A-indkomst efter bestemmelsen i KSL § 43, stk. 1, men er undtaget fra at være omfattet af ordningen, og skal derfor beskattes som almindelig indkomst. Fri telefon er B-indkomst, og skal derfor beskattes som almindelig indkomst.

Fradragsbegrænsning

I adgangen til at foretage fradrag i øvrig indkomst gælder alene den begrænsning, at de lønmodtagerfradrag, der knytter sig direkte til det vederlag, der § 48 E-beskattes, ikke kan foretages. Denne begrænsning gælder f.eks. befordringsfradrag, fradrag for flytteudgifter, fradrag for dobbelt husførelse og fradrag for bidrag til fagforening med den modifikation, der er beskrevet under afsnit D.B.5.6, men derimod ikke fradrag for A-kassebidrag, efterlønsbidrag og pensionsindbetalinger til privattegnede danske ordninger, jf. PBL § 18. Adgangen til at fratække udgifter er for personer med dobbelt domicil begrænset af KSL § 2, stk. 1, således at der kun kan fratækkes udgifter, der vedrører indtægter, som Danmark efter overenskomsten kan beskatte. For så vidt angår sådanne pensionsordninger, der er oprettet i udlandet, vil der dog ikke være mulighed for fradrag, bortset fra visse ordninger oprettet i Nederlandene, Schweiz og Storbritannien, jf. afsnit D.B.5.6. Om A-kassebidrag og efterlønsbidrag henvises til afsnit D.B.5.6. Bortset herfra opgøres øvrig indkomst som for andre fuldt skattepligtige, dvs. under anvendelse af personskattelovens regler om personfradrag, jf. PSL § 10, underskud, overførsel til ægtefælle heraf, mv. Hvis den pågældende person fortsat er fuldt skattepligtig til sit hjemland, vil dobbeltbeskatningssituationen skulle løses som beskrevet under afsnit D.D.2 artikel 4.

Underskudsfrøførsel

► Der kan ikke i de år, hvor ordningen anvendes, fremføres ikke-erhvervs-mæssigt underskud - eksempelvis renter af lån i fast ejendom - som ikke kan rummes i anden skattepligtig indkomst, til modregning i indkomstår, hvor ordningen ikke længere finder anvendelse. Er der underskud fra både erhvervs-mæssig og ikke-erhvervs-mæssig virksomhed, og samtidig anden indkomst, sker der en forholdsmæssig fordeling. Til ægtefælle kan kun overføres underskud ved erhvervs-mæssig virksomhed. Ægtefællen kan endvidere ikke fremføre underskud i videre omfang end personen under ordningen. ◀

D.B.5.8 Ophør af 25 pct.- beskatning

Højst 36 måneder på 25 pct.-vilkår

25 pct.-beskatning kan finde sted i en eller flere perioder af højst 36 måneders samlet varighed. De 36 måneder skal være anvendt inden for en periode på 10 år regnet fra det tidspunkt, hvor første ansættelsesforhold påbegyndes. Betingelserne for 25 pct.-beskatning skal være opfyldt i hele den periode eller de perioder, hvor den særlige ordning anvendes. Er grundlaget for anvendelsen af den særlige skatteordning ikke længere til stede, f.eks. fordi den skattepligtige bliver medejer af virksomheden, bortfalder 25 pct.-beskatningen fra dette tidspunkt.

Reglerne om efterbeskatning gælder ikke for:

- en person, hvis kvalifikationer som forsker er godkendt af en offentlig forskningsinstitution eller et statsligt forskningsråd, og som udfører forskningsarbejde,
- en person, for hvem et statsligt forskningsråd har attesteret, at den pågældende under sin ansættelse har udført forsknings- og udviklingsarbejde, således som dette er defineret af OECD, eller
- for en person, som ikke har været fuldt skattepligtig til Danmark eller begrænset skattepligtig af lønindkomst eller erhvervsmæssig indkomst inden for fem år forud for den første ansættelse under 25 pct.-ordningen.

Disse personer kan således vedblive med at være fuldt skattepligtige til Danmark efter udløbet af perioden, hvor 25 pct.-ordningen har været anvendt, uden at blive efterbeskattet.

Der er intet krav om, at forskere m.v. også efter ordningens udløb skal udføre forsknings- og udviklingsarbejde.

Personer, som på det tidspunkt, hvor loven finder anvendelse, var omfattet af KSL § 48 E i dens hidtidige form, bliver omfattet af de nye bestemmelser. Det betyder eksempelvis, at en person, som senest ved udgangen af 48 månedersperioden har bragt den fulde skattepligt til Danmark til ophør for at undgå efterbeskatning for perioden, hvor 25 pct.-ordningen har været anvendt, kan vende tilbage til Danmark, selv om der ikke er forløbet 3 år, hvis den pågældende ikke har været fuldt skattepligtig til Danmark eller begrænset skattepligtig af lønindkomst eller erhvervsindkomst inden for fem år forud for den første ansættelse under 25 pct.-ordningen.

En person, som har været fuldt skattepligtig til Danmark eller begrænset skattepligtig af lønindkomst eller erhvervsmæssig indkomst inden for fem år forud for den første ansættelse under 25 pct.-ordningen, er omfattet af reglerne om efterbeskatning.

Personer, som er omfattet af reglerne om efterbeskatning

Efter bestemmelserne i KSL § 48 E, stk. 6, kan personen opholde sig i indtil 48 måneder i Danmark på almindelige skattevilkår efter udløbet af de 36 måneder, hvor 25 pct.-ordningen har været anvendt, uden at dette får skat-

D.B.5.8

temæssige konsekvenser for den pågældende. Den fulde skattepligt skal opretholdes i den pågældende periode.

Der er intet krav om, at personen i denne periode har ansættelse hos samme arbejdsgiver eller i samme stilling eller på grundlag af en forlængelse af en eksisterende ansættelseskontrakt. Der er heller intet krav om, at personen skal opfylde vederlagskravet eller andre betingelser, der knytter sig til anvendelsen af 25 pct.-skatteordningen. Det vil sige, at en person, der har været beskattet efter KSL § 48 E i denne periode, vil være berettiget til f.eks. at udøve selvstændig erhvervsvirksomhed uden at den pågældende af den årsag vil blive efterbeskattet. Imidlertid er det som ovenfor nævnt muligt at opdele de 36 måneder i flere perioder inden for en samlet periode på 10 år, og det er således ikke altid muligt at beregne de 48 måneder fra det tidspunkt, hvor de 36 måneder på 25 pct.-beskatning er opbrugt.

48-måneders reglen skal derfor forstås sådan, at den skattepligtige mellem og/eller efter perioder af højst 36 måneders samlet varighed, hvor 25 pct.-skatteordningen har været anvendt, kan opholde sig i Danmark i en eller flere perioder, der tilsammen højst udgør 48 måneder, uden at det får skattemæssige konsekvenser for den pågældende. Dog gælder, at hvis personen efter udgangen af den samlede periode på 36 måneder, hvor 25 pct.-ordningen har været anvendt, opgiver sin fulde skattepligt til Danmark på et tidspunkt, hvor der ikke samlet er forløbet 48 måneder på almindelige skattevilkår, kan den pågældende kun blive skattepligtig til Danmark igen uden skattemæssige konsekvenser for den periode, hvor 25 pct.-ordningen har været anvendt, hvis betingelserne om opgivelse af skattepligt til Danmark i en treårig periode er opfyldt.

Eksempel

En person opholder sig i Danmark i 18 måneder på 25 pct.-vilkår og derefter i 24 måneder på almindelige skattevilkår. Den pågældende bringer sin fulde skattepligt til Danmark til ophør i mindst 3 år, men vender senere tilbage og beskattes igen i 18 måneder på 25 pct.-vilkår. Fra det tidspunkt, hvor de i alt 36 måneder på 25 pct.-vilkår er opbrugt, kan den pågældende opholde sig i Danmark i yderligere 24 måneder på almindelige skattevilkår, uden at dette får konsekvenser for 25 pct.-beskatningen. Vælger den pågældende at bringe sin fulde skattepligt til ophør før udløbet af de 24 måneder, kan skattepligten kun genindtræde uden konsekvenser for 25 pct.-beskatningen efter udløbet af den treårsperiode, der er omhandlet straks herunder.

Efterbeskatning

Beskatning efter den særlige skatteordning bortfalder, hvis den skattepligtige ikke senest ved udgangen af den 48-måneders periode, der er omhandlet ovenfor under "Personer, som er omfattet af reglerne om efterbeskatning", bringer sin fulde skattepligt til Danmark til ophør i en samlet periode på mindst tre år.

Beskatning efter den særlige skatteordning bortfalder endvidere, hvis den pågældende i denne periode bliver begrænset skattepligtig til Danmark i forbindelse med ansættelse hos en arbejdsgiver, som den pågældende tidligere har været ansat hos under anvendelse af 25 pct.-ordningen, eller hvis den begrænsede skattepligt opstår i forbindelse med ansættelse i en koncernfor-

bundet virksomhed. Det er således ikke muligt for en skattepligtig i tre år efter udløbet af 48-månedersperioden uden skattemæssige konsekvenser at bevare sit ansættelsesforhold (eller indgå nyt ansættelsesforhold) med en virksomhed, hvor vedkommende har været ansat under 25 pct.-skatteordningen, eller til en koncernforbundet virksomhed, uanset at den fulde skattepligt til Danmark bringes til ophør. Derimod er der intet til hinder for, at den pågældende som begrænset skattepligtig tager ansættelse i en anden dansk virksomhed. Hvis de ovennævnte betingelser om ophør af skattepligt til Danmark ikke er opfyldt, bortfalder 25 pct.-beskatningen, og den 25 pct.-beskattede indkomst skal beskattes efter de almindelige regler.

I sådanne tilfælde medregnes de vederlag, der har været undergivet 25 pct.-beskatning i den skattepligtige indkomst for de indkomstår, de vedrører. Den erlagte 25 pct.-skat behandles som indeholdt foreløbig skat for de pågældende indkomstår, og de almindelige renteberegningsregler finder anvendelse. Efterbeskatningsreglen er en specialregel, der fraviger 3-årsreglen i SSL § 34 .

D.B.5.9 Ikrafttrædelses- og overgangsbestem- melser

Loven finder anvendelse for indkomstår, som påbegyndes den 1. januar 2002 og senere. Personer, som på tidspunktet, hvor loven finder anvendelse, var omfattet af KSL § 48 E i dennes hidtidige affattelse, bliver omfattet af de nye bestemmelser.

I forbindelse med lov- ændringen i 2002

Bortfaldet af efterbeskatningskravet for personer, som ikke har været fuldt skattepligtige til Danmark eller begrænset skattepligtige af lønindkomst eller erhvervsmæssig indkomst inden for fem år forud for den første ansættelse under 25 pct.-ordningen betyder blandt andet, at en person, som kom ind under de tidligere gældende regler med planer om ophold i Danmark i 3 til 7 år, nu kan vedblive med at være bosiddende i Danmark uden risiko for efterbeskatning. Tilsvarende kan en person, som har bragt den fulde skattepligt til Danmark til ophør med henblik på at undgå efterbeskatning, vende tilbage til Danmark på et hvilket som helst tidspunkt uden at blive efterbeskattet.

Lov nr. 913 af 16. december 1998 trådte i kraft den 13. maj 2000. KSL § 48 E i sin tidligere affattelse blev fra samme dato ophævet. De ændrede bestemmelser finder også anvendelse på personer, der er eller har været, beskattet efter KSL § 48 E i dennes tidligere affattelse.

Hvis en person før datoen for lovens ikrafttræden har indgået en ansættelseskontrakt under den gamle ordning og på de hidtil gældende betingelser, men som på denne dato endnu ikke havde tiltrådt stillingen, kan den pågældende anses for at opfylde betingelserne for anvendelse af 25 pct.-ordningen i sin ændrede affattelse, uanset at betingelserne om, at man ikke må have været skattepligtig til Danmark inden for de seneste tre år ikke er opfyldt.

Personer, som den 13. maj 2000 havde indgået ansættelseskontrakt, men som ikke var tiltrådt

D.B.6

Det er en forudsætning, at ansættelseskontrakten er underskrevet før den 13. maj 2000, og at stillingen skal tiltrædes hurtigst muligt derefter.

Særlig overgangsregel for forskere m.v.

§ 2, stk 2, i lov nr. 913 af 16. december 1998 indeholder en særlig overgangsbestemmelse, der tager sigte på forskere m.v., som efter de ændrede bestemmelser ikke længere vil være omfattet af efterbeskatningskravet, jf. afsnit D.B.5.8. Efter bestemmelsen kan personer, der den 13. november 1998 (datoen for fremsættelsen af lovforslaget) var omfattet af KSL § 48 E i sin daværende affattelse, søge om godkendelse som forsker m.v., jf. afsnit D.B.5.5, med tilbagevirkende kraft fra det tidspunkt, hvor vederlaget har været beskattet efter den særlige skatteordning. Godkendelsen skal søges hos en forskningsinstitution eller et statsligt forskningsråd efter de bestemmelser, som Forskningsministeriet fastsætter herom. Når en godkendelse foreligger, vil den pågældende kunne fritages for efterbeskatningskravet på linie med forskere m.v., der ansættes efter at lovændringen er trådt i kraft.

Samspillet mellem forskerbestemmelserne i den nye og den gamle ordning

Efter den hidtidige affattelse af KSL § 48 E gjaldt vederlagskravet ikke for personer, der skulle drive forskning her i landet, hvis det forskningsprojekt, den pågældende blev tilknyttet, var godkendt af et forskningsråd. Det var således efter den tidligere ordning projektet som sådant, der skulle godkendes af et forskningsråd. Efter den ændrede ordning er det forskerens personlige kvalifikationer, der skal godkendes. Efter den gamle ordning havde forskningsrådenes godkendelse af et forskningsprojekt alene den virkning, at forskerne var fritaget for vederlagskravet. Efter den ændrede ordning har forskningsrådenes godkendelse af en forskers kvalifikationer tillige den virkning, at den pågældende fritages for kravet om at blive fuldt skattepligtig til Danmark og for efterbeskatningskravet.

D.B.6 Indkomstopgørelse ved begrænset skattepligt

D.B.6.1 Indkomstopgørelsen

Ved indkomstopgørelsen skal kun medtages de indtægter, der begrundes skattepligten, og i denne indkomst kan der alene fradrages udgifter i det omfang, de vedrører disse indtægter, KSL § 2, stk. 2 og LRSM 1973,96. Den begrænsede skattepligt omfatter også tilfælde, hvor skatteyder først erhverver ret til en indtægt efter at hans virksomhed her i landet er ophørt. For så vidt angår begrænset skattepligtig lønindkomst, betyder dette, at der udover de sædvanlige lønmodtagerfradrag, kan foretages fradrag for bidrag til fagforening, medmindre det efter en konkret vurdering må antages, at medlemskab af den pågældende fagforening må anses for at være uden forbindelse med erhvervelsen af lønindkomsten. Dette vil navnlig kunne være tilfældet, hvis den begrænsede skattepligtige opretholder medlemskab af en fagforening i hjemlandet, jf. LSRM 1984, 159 analogt. Derimod kan A-kassebidrag, efterløns- og fleksydelsesbidrag slet ikke fradrages, jf. henholdsvis PBL § 54 og KSL § 2, stk. 2.

Af PBL § 54 følger ligeledes, at begrænset skattepligtige ikke kan fratække bidrag til private pensionsordninger omfattet af PBL § 18. Derimod vil begrænset skattepligtige være omfattet af bortseelsesretten i forbindelse med arbejdsgiverordninger, der er omfattet af PBL § 19.

En begrænset skattepligtig kan endvidere ikke fratække underholdsbidrag til en herboende fraskilt hustru, jf. skd. 1975.32.32.

Fastsættelsen af den indkomst, der for en udenlandsk langturschauffør kan beskattes her i landet, kan ansættes på grundlag af antal kørte kilometer i Danmark i forhold til antal kørte kilometer i alt, antal arbejdstimer i Danmark i forhold til antal arbejdstimer i alt eller efter et skøn, jf. TfS 1988,677 LSR.

Er skattepligtsperioden kortere end et år, skal der omregnes til helårsindkomst efter reglerne i afsnit D.B.4.2.

Er en skatteyder begrænset skattepligtig, alene fordi han har indtjent lønbeløb i flere forskellige perioder, skal der foretages omregning til et fuldt års indtægt for hver arbejdsperiodes løn, jf. LSRM 1974,2.

Omregning skal ikke finde sted, hvis arbejdsperioderne vedrører et fast ansættelsesforhold hos den danske arbejdsgiver, jf. LSRM 1979,92 og TfS 1997,816 BF.

Der henvises til afsnit D.B.8.

Grænsegængerreglerne

KSL § 9 fastlægger indgangsværdier for aktiver og passiver blandt andet i den situation, hvor en person bliver begrænset skattepligtig efter KSL § 2, og hvor den pågældende ikke umiddelbart forinden har været skattepligtig efter KSL § 1. Se afsnit D.B.4.3 om KSL § 9.

Indgangsværdier ved skattepligtens indtræden

Det følger af LL § 9 F, at personer, der er skattepligtige efter KSL § 2, stk. 1, litra a (indtægt ved personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet), og som er gift ved udløbet af indkomståret, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, kan fradrage et beløb på 36.800 kr. i 2004 (35.600 kr. i 2003). Anden indkomsterhvervelse efter kildeskatteloven, som f.eks. indtægter af fast ejendom (KSL § 2, stk. 1, litra e), eller pensionsydelse og lignende (KSL § 2, stk. 1, litra b, jf. KSL § 43, stk. 2), berettiger ikke til fradraget.

LL § 9 F Fradrag

Det er en betingelse, at den skattepligtige har samme bopæl som ægtefællen ved udgangen af indkomståret, og at ægtefællen ikke for dette år har opnået skatnedsættelse gennem personfradrag efter PSL § 10.

Er begge ægtefæller begrænset skattepligtige af indtægter som omhandlet i KSL § 43, stk. 1 (bortset fra tilfælde, hvor beskatning sker efter § 48 C) eller § 43, stk. 2, litra b, c, d og f får de hver sit personfradrag ved skatteberegningen. Muligheden for overførsel af uudnyttet personfradrag mellem ægtefæller, jf. PSL § 10, stk. 3, forudsætter efter KSL § 4, stk. 6, at de begge er fuldt skattepligtige her til landet.

D.B.6.1

Hvis ægtefællen har opnået skattnedsættelse gennem personfradrag, bortfalder fradraget efter LL § 9 F for den skattepligtige, uanset om ægtefællen ikke har udnyttet sit personfradrag fuldt ud.

Frdraget efter LL § 9 F skal således kompensere for, at personskatteloven ikke giver begrænset skattepligtige, der er gift, et personfradrag for ægtefællen.

Frdraget efter LL § 9 F er ikke omfattet af frdragsbegrænsningen efter LL § 9, stk. 1, da frdraget ikke kan anses for at vedrøre udgifter i forbindelse med det indtægtsgivende arbejdes udførelse. Omfatter indkomstansættelsen en kortere periode end 1 år, er frdraget højst 1/12 for hver måned, ved hvis begyndelse skattepligt foreligger. Frdraget gives som nævnt i indkomst omfattet af KSL § 2, stk. 1, litra a, og kan ikke overstige sådan indkomst.

En begrænset skattepligtig lønmodtager, der vælger beskatning efter kilde-skatteloven afsnit I A om beskatning af grænsegængere, vil bl.a. kunne overføre et eventuelt uudnyttet personfradrag fra ægtefællen, jf. KSL § 5 C. Det følger af KSL § 5 B, stk. 3, at frdrag efter LL § 9 F fortabes, hvis der vælges beskatning efter bestemmelserne i KSL afsnit I A.

LL § 9 F finder ikke anvendelse på personer, der ansøger om opholdstilladelse efter udlændingelovens § 7, samt personer omfattet af lov om midlertidig opholdstilladelse til visse personer fra det tidligere Jugoslavien m.v. eller lov om midlertidig opholdstilladelse til nødstedte fra Kosovoprovinsen i Forbundsrepublikken Jugoslavien (Kosovonødloven).

Indtægt af fast ejendom - rentefradrag

Indtægten af fast ejendom må beregnes på sædvanlig måde, således at drifts-omkostninger, herunder skatter og renter, kan frdrages. Dette betyder bl.a., at SL § 4, litra b, om skønsmæssig ansættelse af udlejværdi kan anvendes, hvis den faktiske lejeindtægt ikke svarer til den objektive markedsløje.

Renteudgifter vedrørende et personalelån ydet af en international organisation kunne ikke fratrækkes, idet lånet ikke var ydet med sikkerhed i den faste ejendom (TfS 1998,402 LSR).

80 %-reglen

Ved indkomstopgørelsen for begrænset skattepligtige ejere af fast ejendom her i landet kan godkendes frdrag for renter af almindelig prioritetsgæld samt af anden gæld mod sikkerhed i ejerpantebrev i vedkommende ejendom indtil den samlede behæftelse på 80 % af ejendommens handelsværdi ved indkomstårets udløb. Yderligere renteudgifter tillades ikke frdraget, medmindre den skattepligtige dokumenterer, at den samlede behæftelse alene vedrører ejendommens anskaffelse, drift eller forbedring.

Såfremt et lån er optaget i fremmed valuta, vil ændringer i valutakursen medføre en forøgelse eller nedgang i gældsforpligtelsen. I det omfang denne, opgjort efter valutakursen på låneoptagelsens tidspunkt, var placeret inden for 80 % af ejendommens aktuelle handelsværdi, vil en forøgelse af gælden som følge af ændring af valutakursen ikke være omfattet af begrænsningen af rentefradraget.

Fradragsretten for renter begrænses for det eller de sidste lån i prioritetsrækken.

En i udlandet bosat person, der ejer fast ejendom her i landet, og som følge heraf er begrænset skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, litra e, skal beskattes af en eventuel avance ved salg af ejendom efter ejendomsavancebeskatningsloven.

Avance ved salg af fast ejendom

Avancen beskattes som almindelig indkomst/kapitalindkomst. For så vidt angår opgørelse af avance, henvises til Ligningsvejledning erhvervsdrivende afsnit E.J.

Se også afsnit D.B.4.3 om opgørelse af indgangsværdier ved indtræden af begrænset skattepligt, KSL § 9, stk. 5.

Hvis en skatteyder er begrænset skattepligtig efter flere af bestemmelserne i § 2, stk. 1, litra a, b, d, e, g og k skal der foretages en samlet opgørelse af indtægterne. Er indkomsten fra en af indkomstkilderne negativ, kan denne bringes til fradrag i en positiv indkomst fra en anden indkomstkilde.

Flere indtægtsarter samtidig

Hvis en person, som er begrænset skattepligtig, ejer en fast ejendom eller erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet og i årets løb under kortvarige ophold her i landet oppebærer A-indkomst således at der også bliver tale om skattepligt efter § 2, stk. 1, litra a, skal der foretages en indkomstansættelse af erhvervs- eller ejendomsindtægten med tillæg af de inden for samme periode faktisk oppebårne A-indtægter. Selv om skattepligtperioderne for indkomsterne er forskellige, skal periodeindtægterne alligevel opgøres samlet, og omregning skal alene foretages på grundlag af den længste skattepligtperiode, skd. 1972.19.25.

I den årlige bekendtgørelse om forskudsregistrering mv. er det fastlagt, i hvilken kommune en begrænset skattepligtig skal forskudsregistreres, og hvor flere kommuner kommer på tale, træffer Told- og Skattestyrelsen bestemmelse om, i hvilken kommune forskudsregistreringen skal ske.

Med hensyn til administrationen af reglerne om afregning og slutligningskommune for begrænset skattepligtige, se TfS 1997,544 TSS.

Udbytte skal ikke tillægges andre indtægter, hvoraf den pågældende skatteyder måtte være begrænset skattepligtig, ligesom aktieudbytte ikke kan modregnes i en eventuel negativ indkomst fra andre indkomstkilder, der begrunder begrænset skattepligt for den pågældende.

Udbytteindtægt

Der henvises til Ligningsvejledningen almindelig del afsnit A.B.3.

Sømand

Begrænset skattepligtige betaler statsskat efter den sædvanlige skala, medens der betales kommuneskat med den gennemsnitlige samlede kommunale og amtskommunale udskrivningsprocent, som for 2003 er 32%. Dette gælder dog ikke personer, der er begrænset skattepligtige efter KSL § 2, stk. 1, litra c (arbejdsudleje), litra f (udbytte), litra h (renter), litra i

**D.B.6.2
Skatteberegningen**

D.B.6.2

(royalty) eller litra j (løndindkomst om bord på dansk skib), idet disse personer betaler en bruttoskat på 30 %. Begrænset skattepligtige personer efter KSL § 2, stk. 1, litra f (udbytte), betaler fra og med 1. januar 2001 en bruttoskat på 28%. Det følger af KSL § 48 E, stk. 1,2. pkt., at personer der skal udføre forsknings- og udviklingsarbejde her i landet, jf. KSL § 48 E, stk. 7, og som i den forbindelse bliver begrænset skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, litra a, kan vælge at blive beskattet med en bruttoskat på 25%, se afsnit D.B.5.

Skattesatsen for udbytte, renter og royalty kan dog i medfør af en DBO være lavere. Undertiden er Danmark som kildeland afskåret fra at beskatte sådanne indtægter, se afsnit D.E.

Personfradrag

For personer, der er skattepligtige efter KSL § 2 af indtægter som omhandlet i KSL § 43, stk. 1 eller stk. 2, litra b, c, d eller f, nedsættes de beregnede skatter med skatteværdien af et personfradrag efter PSL § 10, stk. 1-2, jf. stk. 5.

► Ved lov nr. 221 af 31. marts 2004 der har virkning for indkomståret 2004, kan der ikke indrømmes personfradrag til begrænset skattepligtige personer, hvis indkomstansættelsen omfatter en kortere periode end et år. ◀

Mulighed for overførsel af uudnyttet personfradrag mellem ægtefæller, jf. PSL § 10, stk. 3, forudsætter efter KSL § 4, stk. 6, at de begge er fuldt skattepligtige her til landet.

Hvis skatteyderen dels har indtægter, der berettiger til personfradrag, og dels andre indtægter, gives der fuldt personfradrag i de samlede beregnede skatter. For begrænset skattepligtige efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra a, jf. kildeskattelovens § 43, stk. 1 (lønmodtagere), er der endvidere mulighed for fradrag efter ligningslovens § 9 F.

Fremførsel af underskud

Retten til af fremføre underskud tilkommer såvel fuldt som begrænset skattepligtige.

Underskud fra et indkomstår med begrænset skattepligt kan - inden for de gældende rammer - fradrages i den skattepligtige indkomst for indkomståret med fuld skattepligt. Tilsvarende kan underskud fra et indkomstår med fuld skattepligt fradrages i indkomsten for et indkomstår med begrænset skattepligt. Ligeledes vil et underskud i en ansættelse som begrænset skattepligtig for en del af et indkomstår kunne modregnes i en positiv ansættelse som fuldt skattepligtig for en anden del af samme indkomstår.

På grund af udrejse blev der foretaget to ansættelser for en skatteyder, som fuldt skattepligtig med negativ indkomst og en som begrænset skattepligtig med positiv indkomst. Der skulle foretages en udligning af indkomsterne i de to skattepligtsperioder, før der kunne blive tale om fremførsel af tidligere års underskud, jf. TfS 1987,385 LSR.

Fremkommer der underskud i en ansættelse, der ikke omfatter et helt indkomstår, er det kun skattepligtsperiodens underskud og ikke underskuddet

omregnet til helårsunderskud, der kan bringes til fradrag i de følgende indkomstår, se Ligningsvejledningen almindelig del afsnit A.A.2.3.1.5.

Personer, der er begrænset skattepligtige efter KSL § 2, stk. 1, litra a (lønindkomst), litra b (anden A-indkomst), litra d (erhvervsvirksomhed), litra e (fast ejendom), litra g (hovedaktionærers personalegoder), litra h (renter), litra f (udbytte, hvis der ikke er indeholdt kildeskat) samt litra k (aktieaflø-ning) er pligtige at selvangive disse indtægter.

Ved begrænset skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, litra f (udbytte) og litra i (royalty) er modtageren fritaget for pligten til at selvangive indkomsten, hvis der er indeholdt kildeskat ved udbetalingen. For royaltys vedkom-mende skal der dog i stedet indsendes en erklæring (blanket 06.013) til ToldSkat Nordsjælland-Bornholm, Region Nærum, jf. KSL § 66 A.

D.B.6.3 Selvangivelsespligten

D.B.7 Afsluttende ansættelse

Efter kap. 3 i bekendtgørelse nr. 512 af 10. juni 2004 om afsluttende ansæt-telse ved ophør af skattepligt m.v. skal der indgives en selvangivelse for perioden fra det seneste indkomstår og indtil ophøret af skattepligten.

►Bekendtgørelsen har virkning for selvangivelser, der skal indgives for indkomståret 2004 eller senere indkomstår. ◀

Det gælder, når

- skattepligten ophører efter KSL § 1 af anden årsag end ved død
- begrænset skattepligt ophører efter KSL § 2, stk. 1, litra d eller e, med-mindre den pågældende samtidig bliver fuldt skattepligtig efter KSL § 1
- en person bliver hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grøn-land efter bestemmelserne i en DBO.

Selvangivelsen skal indgives ►senest den 1. maj i året efter det år, hvor skat-tepligten ophører, hvis personen er omfattet af reglerne om den fortrykte selvangivelse jf. SKL § 4, stk. 1, og ellers senest den 1. juli i året efter det år, hvor skattepligten ophører. ◀

D.B.7.1 Frist

Selvangivelsen skal omfatte de skattepligtige indkomster fra udgangen af det seneste indkomstår og indtil ophøret af skattepligten. Se nærmere om opgørelsen i afsnit D.B.4.1.

D.B.7.2 Indhold

►Såfremt en person vælger, at der ikke skal ske helårsomregning efter PSL § 14, stk. 1, skal selvangivelsen udover ovennævnte skattepligtige indkom-ster også omfatte skattepligtige indkomster for perioden fra ophør af skatte-pligten indtil udløbet af det pågældende indkomstår, som om den pågæl-dende fortsat var skattepligtig efter KSL § 1. Se afsnit D.B.4.2. ◀

D.B.8 Grænsegængerreglerne

Efter afsnit I A i kildeskatteloven 'Grænsegængere', kan lønmodtagere og selvstændige hjemmehørende i udlandet, der oppebærer hovedparten af deres samlede indkomst i Danmark, vælge at få fradrag for udgifter vedrørende personlige og familiemæssige forhold på lige fod med fuldt skattepligtige personer, samt at blive ligestillet ved skatteberegningen.

D.B.8.1 Hvem er omfattet af ordningen?

Begrænset skattepligtige samt dobbeltdomicilerede, der opfylder visse betingelser, kan vælge at blive beskattet efter kildeskattelovens afsnit I A. Derved får den skattepligtige ved indkomstopgørelsen adgang til en række fradrag for personlige og familiemæssige udgifter, som efter de almindelige regler er forbeholdt fuldt skattepligtige, samt ret til at få foretaget skatteberegningen som en fuldt skattepligtig.

D.B.8.1.1 Indledning

D.B.8.1.2 Hjemmehørende i udlandet

Afsnit I A omfatter skattepligtige, der enten er begrænset skattepligtige efter KSL § 2 eller kulbrinteskattelovens § 21 samt fuldt skattepligtige personer, jf. KSL § 5 A, stk. 1, der efter reglerne i en DBO anses for hjemmehørende i udlandet. I tilfælde, hvor en person i en del af året er begrænset skattepligtig eller dobbeltdomicileret, men i den anden del af året almindelig fuldt skattepligtig, vil reglerne kunne finde anvendelse i den første del af året. Den skattepligtiges statsborgerskab er uden betydning.

D.B.8.1.3 75. pct.'s kravet opfyldt via positiv indkomst

Adgang til at benytte ordningen vil normalt forudsætte, at personen i et indkomstår oppebærer indkomst fra personligt arbejde eller fra selvstændig erhvervsvirksomhed i Danmark, eller oppebærer indkomst som er sidestillet hermed, og at den del af denne indkomst, som beskattes efter interne danske subjektive og objektive regler samt efter en eventuel indgået DBO (herefter kvalificerende indkomst), udgør mindst 75 pct. af personens samlede indkomst (herefter globalindkomst). Ordningen omfatter på samme måde også visse pensionsudbetalinger, ventepenge og lignende, jf. KSL § 5 A, stk. 3.

Er den kvalificerende indkomst negativ vil den skattepligtige eventuelt alligevel kunne være omfattet, jf. afsnit D.B.8.1.6.

Ved vurderingen af, om betingelserne for at anvende ordningen er opfyldt behandles ægtefæller separat.

De skattepligtiges danske indkomstår vil typisk være sammenfaldende med kalenderåret og således udgøre 12 måneder. Såfremt indkomståret er mindre end 12 måneder, f.eks. fordi en lønmodtager kun arbejder her i landet i en periode på 5 måneder, anvendes i stedet kalenderåret ved bedømmelsen af om den pågældende oppebærer mindst 75 pct. af sin globalindkomst her i landet, jf. KSL § 5 A, stk. 4. Se dog afsnit D.B.8.1.5 om tilfælde, hvor den skattepligtige dør i løbet af indkomståret.

En person er bosat i Tyskland i hele år 2. Den pågældende arbejder fra 1. januar år 1 til 1. september år 2 i Tyskland og oppebærer i år 2 tysk lønindkomst svarende til 200.000 kr. Fra 1. september år 2 til 31. december år 2 arbejder den pågældende i Danmark for en dansk arbejdsgiver og oppebærer dansk lønindkomst på 100.000 kr. Det danske indkomstår er således kun 4 måneder. Ved beregningen af om 75 pct.s betingelsen er opfyldt anvendes derfor kalenderåret år 2. Dette indebærer, at den tyske lønindkomst på 200.000 kr. indgår ved beregningen af, om 75 pct.s betingelsen er opfyldt.

Eksempel:
D.B.8.1.3.1
Opgørelse af den kvalificerende indkomst

Ud over indkomst fra personligt arbejde (såvel i som uden for tjenesteforhold) og selvstændig erhvervsvirksomhed, jf. KSL § 5 A, stk. 1, anses også arbejdsledighedsdagpenge, strejke- og lockoutgodtgørelse samt dagpenge ved sygdom og fødsel som indkomst fra personligt arbejde, jf. KSL § 5 A, stk. 2.

D.B.8.1.3.1.1
Krav om indkomst type

Tilsvarende anses pensioner, ventepenge o.l. som indkomst fra personligt arbejde, jf. KSL § 5 A, stk. 3. Såfremt indkomsten fra en fast ejendom er at anse som indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed, vil den også indgå i den kvalificerende indkomst. Renter, udbytter og royalties oppebåret her i landet vil ikke kunne indgå i den kvalificerende indkomst, medmindre der er tale om indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed, f.eks. såfremt en renteindtægt er tilknyttet et fast driftssted beliggende her i landet.

Indkomsten skal være skattepligtig efter danske regler.

D.B.8.1.3.1.2
Krav om skattepligt efter danske regler

For så vidt angår begrænset skattepligtige følger skattepligten af KSL § 2 eller kulbrinteskatteloven, jf. afsnit D.A.2.

Dobbeltdomicilerede er skattepligtige efter KSL § 1, hvorfor skattepligten omfatter enhver indkomst fra personligt arbejde og fra selvstændig erhvervsvirksomhed, jf. SL § 4. I praksis vil det dog på grund af DBO'en stort set være de samme indkomsttyper, som omfattes af KSL § 2, der indgår i den kvalificerende indkomst. Med hensyn til bestemmelserne i de enkelte DBO'er henvises til afsnit D.E.

Ikke skattepligtige ydelser som f.eks. skattefri godtgørelser efter LL § 9 A og invaliditetsydelser efter lov om social pension indgår ikke i den kvalificerende indkomst. Tilsvarende gælder udbetalinger fra private forsikringsordninger eller fra Lønmodtagernes Dyrtidsfond, der ikke indkomstbeskattes, men i stedet pålægges afgift efter pensionsbeskatningsloven, eller udbetales helt skatte- og afgiftsfrit.

Kun indkomst, som Danmark som kildeland og/eller som arbejdsstat kan beskatte efter en eventuel indgået DBO indgår i den kvalificerende indkomst. Danmarks DBO'er følger som udgangspunkt OECD's modelover-

D.B.8.1.3.1.3
Krav om beskatning efter en DBO

D.B.8.1.3.2

enskomst, jf. afsnit D.D.2. Med hensyn til bestemmelserne i de enkelte DBO'er henvises til afsnit D.E.

Opgørelse af den kvalificerende indkomst

Indledningsvis bemærkes, at fremførselsberettigede underskud fra tidligere indkomstår ikke indgår ved beregningen af den kvalificerende indkomst.

Den kvalificerende indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, der finder anvendelse for begrænset skattepligtige og dobbeltdomicilerede, herunder med fradragsbegrænsningerne i KSL § 1, stk. 2, og KSL § 2, stk. 2. Pensionsbidrag omfattet af bortseelsesretten efter PBL § 19 indgår ikke i bruttoindkomsten og dermed ikke i den kvalificerende indkomst.

For lønmodtagere fragår således i bruttoindkomsten udgifter, der vedrører lønindkomsten, og som derfor er fradragsberettigede efter almindelige regler, såsom fagforeningskontingent, udgifter til befordring, udgifter ved dobbelt husførelse samt øvrige lønmodtagerudgifter (der overstiger grundbeløbet i LL § 9, stk. 1). Endvidere fragår arbejdsmarkedsbidrag, særlig pensionsopsparing og ATP. Derimod fragår private renteudgifter, underholdsbidrag, indbetalinger til private pensionsordninger, udgifter til A-kasse og efterløn m.m. samt ægtefællefradrag efter LL § 9 F ikke.

Tilsvarende principper gælder for bruttobeskattede lønmodtagere. I det omfang en sådan lønmodtager har faktiske udgifter til fagforeningskontingent m.m. samt arbejdsmarkedsbidrag, særlig pensionsopsparing og ATP, som, hvis den pågældende blev beskattet af nettoindkomsten, kunne fradragges i lønindkomsten, skal sådanne udgifter således fragå.

For pensionister, rådgivere, konsulenter, bestyrelsesmedlemmer m.m. opgøres den kvalificerende indkomst efter samme principper.

Den kvalificerende indkomst for selvstændige med fast driftssted i Danmark opgøres efter tilsvarende principper. Dvs. overskuddet fra virksomheden fratrukket kontingenter vedrørende virksomheden og pligtigt arbejdsmarkedsbidrag (m.v.), der påhviler denne. Hertil lægges nettofinansieringsudgifter (renteudgifter og kurstab på gæld), som er fradraget ved indkomstopgørelsen.

Selv om indkomstansættelsen omfatter en periode kortere end 1 år skal der ikke foretages omregning efter PSL § 14.

D.B.8.1.3.2 Opgørelse af globalindkomsten

I globalindkomsten indgår som udgangspunkt al indkomst, uanset hvorfra den hidrører. Dvs. både indkomst oppebåret i Danmark (såvel kvalificerende indkomst som anden indkomst, f.eks. renter, udbytter og royalties samt fast ejendom) og indkomst oppebåret i udlandet. Indtægter, som efter danske regler er skattefritaget, indgår ikke i globalindkomsten. Således vil aktieavancer, som er skattefritaget efter ABL § 4, kapitalgevinster på fast ejendom som er skattefritaget efter EBL § 8 (afståelse af egen bolig) og lignende indtægter ikke indgå i globalindkomsten. Gaver eller arv mellem nærtstående m.m., der ikke indgår i den skattepligtige indkomst, men pålægges gave- eller boafgift efter boafgiftsloven, skal heller ikke indgå i

globalindkomsten. Dette gælder også gave eller arv hidrørende fra udlandet, der ville være pålagt gave- eller boafgift efter boafgiftsloven, såfremt erhvervelsen havde hidrørt fra Danmark. Tilsvarende gælder udbetalinger, der pålægges kapitalafgift efter pensionsbeskatningsloven, eller som hverken indkomstbeskattes eller pålægges kapitalafgift. Udenlandske sociale bidrag, der påhviler arbejdsgiveren, indgår ikke i globalindkomsten.

Der opgøres kun én type indkomst - den skattepligtige indkomst - hvorfor det er uden betydning om der er tale om indkomst, som, hvis den skulle beskattes i Danmark, havde status som f.eks. aktieindkomst eller kapitalindkomst. Ved den nærmere opgørelse af globalindkomsten opdeles denne i to dele - kvalificerende indkomst og øvrig indkomst.

Den kvalificerende indkomst indgår umiddelbart således som beregnet ovenfor under afsnit D.B.8.1.3.1.

Den øvrige indkomst udgør bruttoindtægterne med fradrag af driftsomkostninger, jf. SL § 6, stk. 1, litra a, opgjort efter danske regler. Fagforeningskontingent, befordringsudgifter m.m. vedrørende udenlandsk lønindkomst er ikke driftsomkostninger og fragår således ikke bruttoindtægten. Tilsvarende vil renteudgifter og kurstab, herunder prioritetsrenter m.m. vedrørende bolig i egen ejendom beliggende i Danmark eller i udlandet, ikke fragå i den øvrige indkomst. Udenlandske sociale bidrag, der påhviler lønmodtageren, samt udgifter, der slet ikke knytter sig til en indtægt (private renteudgifter, underholdsbidrag, private pensionsordninger m.m.), fragår ikke i globalindkomsten. Det her anførte må ikke forveksles med spørgsmålet om fradrag ved indkomstopgørelsen for personlige og familiemæssige udgifter - se herom nedenfor under afsnit D.B.8.2.

Som ved den kvalificerende indkomst skal der ikke ved den øvrige indkomst tages hensyn til underskud fra tidligere år. Dette gælder såvel dansk som udenlandsk indkomst.

Udgør den kvalificerende indkomst mindst 75 pct. af globalindkomsten, er betingelsen opfyldt. Såfremt den kvalificerende indkomst er positiv og globalindkomsten er negativ, f.eks. fordi en udenlandsk lønmodtager har underskud fra udøvelse af selvstændig erhvervsvirksomhed i udlandet, anses 75 pct.'s betingelsen for opfyldt.

L er bosat i Tyskland og arbejder i Danmark for en dansk arbejdsgiver i Sønderjylland. L er begrænset skattepligtig til Danmark efter KSL § 2, stk. 1, litra a. I 2001 oppebærer L 300.000 kr. i lønindtægt fra sin danske arbejdsgiver. Danmark har beskatningsretten til lønindkomsten efter DBO'ens artikel 15, og L er socialt sikret i Danmark. L betaler 4.000 kr. årligt i fagforeningskontingent samt har 2.000 kr. i befordringsfradrag. L oppebærer i 2001 endvidere 10.000 kr. i renteindtægter fra en post danske statsobligationer og 15.000 kr. i udbytte fra et tysk selskab. L bor i en ejerbolig til en værdi af 1,5 mio. kr. Med ejendomsværdiskatteloven er beskatningen af ejerboligen overgået fra indkomstbeskatning til ejendomsværdibeskatning.

D.B.8.1.3.3 Eksempel Lønmodtager

D.B.8.1.3.4

Idet ejendomsværdiskatten ikke er en indkomstskat, indgår den således ikke ved opgørelsen af globalindkomsten.

Opgørelse af den kvalificerende indkomst

Bruttoløn		300.000 kr.
Arbejdsmarkedsbidrag m.v.	27.000 kr.	
Fagforeningskontingent	4.000 kr.	
Befordringsudgifter	2.000 kr..	
	33.000 kr.	33.000 kr.
Kvalificerende indkomst		267.000 kr.
Opgørelse af globalindkomsten		
Øvrig indkomst:		
Renteindtægter	10.000 kr.	
Udbytter	15.000 kr.	
Kvalificerende indkomst	267.000 kr.	
I alt	292.000 kr.	

Den kvalificerende indkomst udgør herefter ca. 91,4 pct. (267.000 kr./292.000 kr.), og L opfylder således 75 pct. kravet. Det bemærkes at eventuelle renteudgifter fra prioritetsgæld m.m. eller anden gæld vedrørende den faste ejendom ikke fragår i den øvrige indkomst.

D.B.8.1.3.4 Eksempel Lønmod- tager

De faktiske forhold angående den kvalificerende indkomst svarer til eksempel D.B.8.1.3.3, bortset fra, at den danske lønindkomst nu er 200.000 kr. L har en enkeltstående lønindtægt fra Tyskland (der ikke medfører social sikring der) og oppebærer bruttolønindtægter herfra svarende til 50.000 kr. Endvidere modtager L 20.000 kr. i bankrenter. L har årlige renteudgifter på 100.000 kr. hidrørende fra et lån optaget til erhvervelse af en post aktier. A er endelig medlem af en dansk a-kasse og betaler årligt 4.000 kr. i kontingent.

Opgørelse af den kvalificerende indkomst

Bruttoløn		200.000 kr.
Arbejdsmarkedsbidrag m.v.	18.000 kr.	
Fagforeningskontingent	4.000 kr.	
Befordringsudgifter	2.000 kr.	
	24.000 kr.	24.000 kr.
Kvalificerende indkomst		176.000 kr.
<i>Opgørelse af globalindkomsten</i>		
Øvrig indkomst:		
Renteindtægter	20.000 kr.	
Tysk lønindkomst	50.000 kr.	
Kvalificerende indkomst	176.000 kr.	
I alt	246.000 kr.	

Den kvalificerende indkomst udgør herefter ca. 71,5 pct. (176.000 kr./246.000 kr.) af globalindkomsten, og L opfylder således ikke 75 pct.s kravet. A-kassekontingentet er ikke fragået i den kvalificerende lønindkomst, ligesom renteudgifterne er globalindkomsten uvedkommende.

S er en i Sverige bosat fysioterapeut, der driver virksomhed både i Danmark og i Sverige. I 2001 giver selve driften af den danske klinik (fast driftssted) et overskud på 475.000 kr. Summen af kapitalindtægter og kapitaludgifter (renteindtægter og renteudgifter samt kurstab), der vedrører klinikken, er i 2001 negativ med 25.000 kr. Overskuddet i Sverige eksklusive renteudgifter og kurstab på den svenske klinik er 200.000 DKK. Til opstart af den svenske klinik har S lånt et beløb svarende til 1 mio. DKK, der medfører en årlig renteudgift på 100.000 DKK.

Den kvalificerende indkomst udgør selve driftsoverskuddet på 475.000 kr. med tillæg af de 25.000 kr. i fratrukne finansieringsudgifter, i alt 500.000 kr. Globalindkomsten er de 500.000 kr. plus 200.000 kr., i alt 700.000 kr. (de 100.000 kr. i renteudgifter fragår ikke). Den kvalificerende indkomst udgør herefter ca. 71 pct. (500.000 kr./700.000 kr.) af globalindkomsten, og S opfylder således ikke 75 pct.s kravet.

Såfremt den skattepligtige i et indkomstår skifter status fra at være hjemmehørende i Danmark til at være hjemmehørende i udlandet eller omvendt, kan afsnit I A finde anvendelse i den del af året, hvor den pågældende ikke er hjemmehørende i Danmark.

D.B.8.1.3.5 Eksempel Selvstændig

D.B.8.1.4 Særligt ved til- og fraflytning

D.B.8.1.5

I den periode, hvor den skattepligtige er hjemmehørende i udlandet, opgøres den kvalificerende indkomst og globalindkomsten som anført under afsnit D.B.8.1.3.

For den periode, hvor den skattepligtige er hjemmehørende i Danmark, medregnes til den kvalificerende indkomst indtægter fra personligt arbejde, fra selvstændig erhvervsvirksomhed, dermed sidestillede indkomster samt visse pensionsudbetalinger, ventepenge m.v., jf. KSL § 5 A, stk. 2, og stk. 3, der hidrører fra og som kan beskattes i Danmark. Indkomst oppebåret ved arbejde m.m. i en fremmed stat, Grønland eller Færøerne indgår således ikke i den kvalificerende indkomst. I globalindkomsten indgår alle indtægter oppebåret af den skattepligtige. Både den kvalificerende indkomst og globalindkomsten opgøres efter de almindelige regler for fuldt skattepligtige, idet der ikke foretages omregning til helårsindkomst efter PSL § 14.

I de tilfælde, hvor skatteyderen i en del af året er fuldt skattepligtig og hjemmehørende i Danmark og i en anden del af året anvender grænsegængerreglerne, skal der ikke foretages helårsomregning for nogen af perioderne. Der gives samlet kun ét personfradrag, jf. SKM2002.259.TSS.

D.B.8.1.5 Særligt ved død

I tilfælde, hvor den skattepligtige i løbet af året afgår ved døden, skal der ved beregningen af, om 75 pct.s betingelsen er opfyldt, alene ses på perioden fra indkomstårets start (dog eventuelt kalenderårets start, hvis dette er et tidligere tidspunkt) til selve dødsfaldet (mellemprioden).

Perioden efter dødsfaldet er derimod uden betydning.

Kun indtægter og udgifter, der kan henføres til mellemprioden efter de almindelige regler herom, indgår i den kvalificerende indkomst og i globalindkomsten og opgøres nærmere som nævnt under afsnit D.B.8.1.3.

Se afsnit D.B.8.3.4 om betydningen af at blive beskattet som grænsegænger i dødsåret.

D.B.8.1.6 75 pct. kravet opfyldt via negativ indkomst

I tilfælde, hvor både den kvalificerende og globalindkomsten er negativ, kan 75 pct. 's betingelsen også være opfyldt, jf. KSL § 5 A, stk. 1, 3. pkt.

Det er dog en forudsætning, at personen i det seneste år, hvor den kvalificerende indkomst var positiv, er blevet beskattet efter afsnit I A. Den skattepligtige kan godt i flere år have både negativ kvalificerende indkomst og globalindkomst og være omfattet af ordningen i disse år.

Eksempel:

En person (S) bosat i udlandet driver selvstændig erhvervsvirksomhed gennem et fast driftssted i Danmark. I år 1 giver virksomheden overskud, og S vælger beskatning efter afsnit I A. I år 2-4 giver virksomheden underskud på 100, og da S ikke oppebærer andre indtægter i år 2-4, er både den kvalificerende indkomst og globalindkomsten negativ. S opfylder betingelsen i både år 2, 3 og 4.

Den kvalificerende indkomst og globalindkomsten opgøres efter helt tilsvarende principper som nævnt under afsnit D.B.8.1.3.

Reglen sikrer, at eksempelvis en selvstændig erhvervsdrivende, som i en årrække udelukkende har sin erhvervsmæssige tilknytning til Danmark, ikke i et eller flere år, hvor erhvervsvirksomheden giver et underskud, afskæres fra at udnytte fradrag, der vedrører personlige og familiemæssige forhold. Det samlede underskud vil herefter kunne overføres til en eventuel ægtefælle med positiv kvalificerende indkomst, som beskattes efter afsnit I A, eller fremføres til brug for senere år, hvis den skattepligtige igen beskattes efter afsnit I A.

Såfremt 75 pct.s betingelsen er opfyldt, kan skatteyderen vælge at blive beskattet efter afsnit I A (herefter som "grænsegænger"). Anmodning herom skal ske ved indgivelse af selvangivelse til den kommunale skattemyndighed, jf. KSL § 5 D, stk. 1, 1. pkt. Den skattepligtige kan omgøre beslutningen, hvilket skal ske til den kommunale skattemyndighed inden udløbet af ligningsfristen i SSL § 3, stk. 1, jf. KSL § 5 D, stk. 1, 2 og 3. pkt. Såvel beslutning om at blive beskattet som grænsegænger, som ikke at blive det, kan omgøres inden ligningsfristens udløb.

Grænsegængerer får adgang til de fradrag for personlige og familiemæssige udgifter, som er oplyst i KSL § 5 B. Gifte grænsegængere vil til gengæld ikke få ægtefællefradrag efter LL § 9 F.

Pensionister med bopæl i udlandet kan nu på lige fod med andre benytte de særlige grænsegængereregler. I visse DBO'er eller protokoller til DBO'er er der indarbejdet særlige bundfradrag, som sikrer, at pensionister bosiddende i de pågældende lande, får et fradrag i den personlige indkomst, førend der skal betales skat af danske pensioner m.v. De omtalte bundfradrag findes i DBO'erne med Storbritannien, Canada og Italien. Fradrag efter grænsegængerreglerne kan imidlertid kun opnås, såfremt de samlede fradragsberettigede udgifter overstiger det pågældende bundfradrag.

Bestemmelsen sikrer, at grænsegængere får adgang til at fradrage udgifter (herunder renteudgifter) fra egen bolig i udlandet, i anden dansk indkomst. Såfremt ejendommen efter omstændighederne giver overskud, f.eks. fordi ejendommen er ubehæftet og udlejet, skal dette overskud ikke beskattes i Danmark.

Såfremt den faste ejendom er beliggende i Danmark, er der efter de almindelige regler adgang til fradrag for udgifter, herunder renteudgifter, fra den faste ejendom, i f.eks. dansk lønindkomst og indkomst fra selvstændig virksomhed. Reglerne herom, herunder den såkaldte 80 pct.s regel, jf. afsnit D.B.6.1, ændres ikke af KSL § 5 B, nr. 1, der således alene har betydning for grænsegængerens udenlandske bolig. Har grænsegængerer egen bolig både i Danmark og i udlandet, vil førstnævnte skulle behandles efter de almindelige regler og sidstnævnte behandles efter KSL § 5 B, stk. 1, nr. 1.

D.B.8.1.7 Valg af ordning

D.B.8.2 Fradrag ved indkomstopgørelsen for personlige og familiemæssige udgifter

D.B.8.2.1 Renteudgifter m.v. fra egen bolig - KSL § 5 B, stk. 1, nr. 1

Det er et krav, at den faste ejendom helt eller delvist anvendes af ejeren selv til helårs- eller delårsbeboelse, se hertil EVSL § 11 og afsnit A.D.3.1.1. Bestemmelsen omfatter således ejendomme, der udlejes en del af året, og ejendomme, hvoraf en del udlejes hele året, men ikke ejendomme, der i hele året benyttes til udlejning. Udgiften opgøres på almindelig vis som underskud af bolig i egen ejendom. Dvs. indtægter minus udgifter, idet renteudgifter, der vedrører ejendommen, skal fragå som en udgift.

Indtægterne omfatter faktiske lejeindtægter. 7.000 kr.s reglen samt 40 pct.s reglen, jf. LL § 15 O, der finder anvendelse for ferieboliger, anvendes tilsvarende for udenlandske ferieboliger, der udlejes en del af året. Også de særlige regler om skattefrit bundgrænsebeløb ved udleje af værelser eller bolig, jf. LL § 15 P, finder anvendelse.

Udgifter, herunder renteudgifter, skal vedrøre ejendommen. Skatteyderen skal derfor kunne påvise, at gælden er opstået i forbindelse med erhvervelsen af ejendommen, eller det er udgifter, der i øvrigt vedrører ejendommen, f.eks. ombygningsudgifter, jf. nærmere herom afsnit D.B.1.4.2. Dette vil således være tilfældet, såfremt der er tale om renter af prioritetsgæld, eller såfremt lånet i øvrigt har dannet basis for finansieringen af ejendommen. Såfremt lånet ikke vedrører ejendommen, vil der eventuelt i stedet kunne gives fradrag efter KSL § 5 B, stk. 1, nr. 2 (andre private renteudgifter). Renteudgifter m.v. vedrørende den faste ejendom fradrages som udgangspunkt på forfaldstidspunktet, jf. LL § 5, stk. 1, sammenholdt med LL § 8, stk. 3, litra a og b. Undtagelserne fra dette princip finder dog tilsvarende anvendelse, herunder f.eks. begrænsningen f.s.v. angår forudforfaldne renter, jf. LL § 5, stk. 2, sammenholdt med LL § 8, stk. 3, litra c, krav om betaling af renterne, jf. LL § 5, stk. 7-8.

F.s.v. angår gifte grænsegængere bestemmer KSL § 24 A, at kapitalindkomster medregnes hos den ægtefælle, der efter ægteskabslovgivningen har rådighed over kapitalgodet, mens kapitaludgifter fratrækkes hos den ægtefælle, der hæfter for betalingerne. Også i tilfælde, hvor grænsegængerer hæfter for rentebetalingerne, mens ægtefællen har rådighed over ejendommen, vil indtægterne af ejendommen skulle reducere den fradragsberettigede (rente)udgift. Såfremt det ikke kan afgøres, hvem af ægtefællerne et kapitalindkomstbeløb vedrører, medregner hver ægtefælle halvdelen. Efter praksis, se videre afsnit A.A.4., tillades det dog - da det så længe ægteskabet består, som følge af reglerne af beregning af ægtefællernes skat, som hovedregel er uden betydning for ægtefællernes samlede skat, hvorledes kapitaludgifter m.m. er fordelt mellem dem - at ægtefællerne frit fordeler renteudgifterne mellem sig. Dette gælder dog bl.a. ikke i separations- eller skilsmisseåret, såfremt ægtefællerne ophæver samlivet uden separation eller skilsmisse, eller i tilfælde, hvor den ene ægtefælle oppebærer lempelsesberettiget indkomst, f.eks. lønindkomst omfattet af LL § 33 A. For grænsegængere vil adgangen til frit at fordele renteudgifterne mellem sig være forbeholdt tilfælde, hvor begge ægtefæller beskattes som grænsegængere, eller begge er (dobbelt domicilerede) fuldt skattepligtige. I tilfælde, hvor grænsegængerer eksempelvis har fradrag for halvdelen af renteudgifterne, vil disse kun

skulle reduceres med halvdelen af et eventuelt overskud (faktiske lejeindtægter) i ejendommen.

Overdrages den faste ejendom fra ægtefællen til grænsegænger, og overtager sidstnævnte helt eller delvist gældsforpligtelserne, der vedrører ejendommen, vil grænsegænger i tiden efter overdragelsen få helt eller delvist fradrag for renteudgifterne.

Lever grænsegænger i et papirløst forhold, følges blot den almindelige praksis om fordeling af gæld og derved også renteudgifter.

I det omfang, udgifterne overstiger indtægterne, vil nettounderskuddet som kapitalindkomstunderskud kunne fradrages ved den danske indkomstopgørelse.

M er en tysk grænsegænger og gift med H. M erhvervede før ægteskabet med H en ejerlejlighed til en værdi svarende til 1. mio. kr. kontant. M havde selv en halv million, mens den anden halve million blev finansieret ved et banklån med sikkerhed i lejligheden til en rente på 10 pct. Efterfølgende har M optaget et lån svarende til 250.000 kr. til en rente på 10 pct. til brug for køb af en lystbåd. M udlejer et værelse til en studerende for et månedligt beløb svarende til 2000 kr. (årligt kr. 24.000).

M har rådighed over ejendommen, ligesom gældsforpligtelserne påhviler M.

M vælger at anvende LL § 15 P, hvorefter kun den del af bruttolejeindtægten fra det udlejede værelse, der overstiger et bundfradrag på 1 1/3 pct. af handelsværdien (ca. 13.000 kr.) for hele den udenlandske ejendom skal indgå som indtægt, dvs. 11.000 kr (kr. 24.000 - 13.000).

Da der er tale om en ejerlejlighed, som ikke i væsentligt omfang anvendes erhvervsmæssigt, er der ikke adgang til fradrag for de faktiske driftsudgifter.

Udgifter på ejendommen:

Renteudgifter på ejendommen		50.000 kr.
Indtægter af ejendommen:		
Lejeindtægt til beskatning efter LL § 15 P	<u>11.000 kr.</u>	
I alt	11.000 kr.	11.000 kr.
Fradragsberettiget udgift:		39.000 kr.

Det bemærkes, at renterne på lånet til erhvervelse af lystbåden ikke indgår ved beregningen af fradraget, da det ikke vedrører ejendommen. Renterne vil i stedet kunne fradrages efter KSL § 5 B, stk. 1, nr. 2.

D.B.8.2.1.1 Eksempel

D.B.8.2.2

D.B.8.2.2 Andre private rente- udgifter m.m. KSL § 5 B, stk. 1, nr. 2

Grænsegængerer vil også kunne fradrage øvrige private renteudgifter m.v., jf. LL § 5 sammenholdt med LL § 8, stk. 3, litra a-c, der ikke vedrører bolig i egen ejendom.

Der vil eksempelvis være tale om renter m.v. af forbrugslån, studiegæld o.l. Renter af lån optaget til erhvervelse af aktier, obligationer m.v. samt renteudgifter i forbindelse med erhvervsmæssig virksomhed er derimod ikke fradragsberettigede. Ved afgrænsningen af, om en renteudgift m.v. er privat eller ej, vil der i øvrigt kunne henses til den afgrænsning, der anvendes i virksomhedsskatteordningen ved opgørelsen af indskudskontoen. Har en skatteyder flere konti, f.eks. en lønkonto og en opsparingskonto, i et eller flere pengeinstitutter, anses den fradragsberettigede renteudgift m.v. for at være nettoudgiften på disse konti. Har den skattepligtige andre private udenlandske eller danske renteindtægter, skal sådanne renteindtægter også indgå ved beregningen af nettorenteudgiften m.v.

Renteudgifter m.m. opgøres og medregnes efter de almindelige principper, jf. ovenfor afsnit D.B.8.2.1.

Det under afsnit D.B.8.2.1 anførte om ægtefæller og ugifte samlevende finder tilsvarende anvendelse for øvrige private renteudgifter m.m.

Nettounderskuddet fradrages i kapitalindkomsten.

D.B.8.2.3 Pensionsindbetalin- ger og A-kasse bidrag - KSL § 5 B, stk. 1, nr. 3

Indbetalinger til privat tegnede pensionsordninger, til A-kasse ,efterløn- og fleksydelsesordningen, der er fradragsberettigede efter henholdsvis PBL § 18 og § 49, stk. 1, samt § 49 A og B vil efter de almindelige regler kunne fradrages uanset samme lovs § 54, stk. 1.

F.s.v. angår pensionsordninger, er det et krav, at der er tale om en dansk ordning, idet indbetalinger til udenlandske pensionsinstitutter som hovedregel ikke er fradragsberettigede, se dog afsnit D.E vedrørende DBO'erne med Nederlandene, Schweiz og Storbritannien. I relation til A-kasse er det ikke en betingelse, at der er tale om indbetalinger til en dansk A-kasse. Såvel frivillige som tvungne indbetalinger til udenlandske arbejdsløshedsordninger er fradragsberettigede. Selvstændige erhvervsdrivende, der betaler til Selvstændige erhvervsdrivendes Arbejdsløshedskasse el. lign., vil også få fradrag. Det bemærkes, at det er uden betydning for adgangen til fradrag om Danmark efter en DBO vil kunne beskatte (eventuelle) senere udbetalinger.

D.B.8.2.4 Velgørende forenin- ger - KSL § 5 B, stk. 1, nr. 4

I henhold til LL § 8 A kan gaver ydet til visse velgørende/almennyttige foreninger, som er godkendt af skatteministeren, i visse tilfælde fradrages i den skattepligtige indkomst. Se nærmere afsnit A.F.5.

D.B.8.2.5
Underholdsbidrag
og udenlandske
sociale bidrag - KSL
§ 5 B, stk. 1, nr. 5 og 6

Underholdsbidrag

Bidrag i anledning af skilsmisse til ægtefælle eller børn er fradragsberettigede efter LL § 10, stk. 1. Det er således bl.a. en betingelse, at bidraget er fastsat af en dansk eller udenlandsk offentlig myndighed eller ved klar aftale mellem parterne, samt at bidraget er forfaldent og betalt.

Efter LL § 10, stk. 3, finder stk. 1 tilsvarende anvendelse ved bidrag til ægtefælle eller børn, der ikke opholder sig hos bidragsyderen, når ægtefællerne pga. faktisk adskillelse er ansat selvstændigt til skat. Sidstnævnte betingelse er opfyldt, såfremt ægtefællerne i skattemæssig henseende ville være blevet ansat selvstændigt til skat efter danske regler, hvis de havde haft status som et almindeligt fuldt skattepligtigt ægtepar. Det afgørende er således om ægtefællerne er samlevende ved indkomstårets udgang. Bidrag skal være fastsat/godkendt af dansk eller udenlandsk offentlig myndighed og kravet skal være forfaldent og betalt.

Endelig er bidrag til børn uden for ægteskab fradragsberettigede efter LL § 11, når der påhviler forsørger- eller bidragspligt over for det offentlige for barnet, og barnet ikke opholder sig hos bidragsyderen. Det er tilstrækkeligt, at bidragsgrundlaget er en aftale mellem parterne, og kravet skal være forfaldent og betalt.

Fradrag for underholdsbidrag efter LL § 10 og § 11 sker alene i den skattepligtige indkomst. I øvrigt henvises til afsnit A.F.4.

Det følger af KSL § 5 B, stk. 1, nr. 6, at obligatoriske udenlandske sociale bidrag kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, forudsat at den pågældende er omfattet af social sikringslovgivning i udlandet, jf. AMFL § 7, stk. 3 eller 4. Se afsnit A.C.2.3.

Udenlandske sociale
bidrag

Med virkning fra 1. januar 2004 har grænsegængerne også fået ret til et beskæftigelsesfradrag, jf. KSL § 5 B, stk. 2.

D.B.8.2.6
Beskæftigelsesfra-
drag

Arbejdsudlejede, søfolk, og kulbrintefolk, jf. KSL § 48 B og C samt KULBR § 21, stk. 2, beskattes efter de gældende regler med 30 pct. af bruttoindkomsten uden adgang til fradrag af nogen art, heller ikke for udgifter, der vedrører indkomsterhvervelsen.

D.B.8.2.7
Bruttobeskattede
lønmodtagergrup-
per - KSL § 5 B,
stk. 3

Vælger de pågældende lønmodtagere beskatning efter afsnit I A, gives der fradrag for personlige og familiemæssige udgifter efter KSL § 5 B, stk. 1, nr. 1-6. Efter KSL § 5 B, stk. 3, vil de pågældende endvidere i lighed med almindelige begrænset skattepligtige lønmodtagere m.fl. få fradrag for udgifter, der vedrører den danske lønindkomst. Dvs. for fagforeningskontin-

D.B.8.3

gent, befodringsudgifter, øvrige lønmodtagerudgifter m.m. efter de almindelige regler herom.

D.B.8.3

Skatteberegning

D.B.8.3.1

Indledning

Både begrænset skattepligtige og dobbeltdomicilerede grænsegængere vil få skatten beregnet på samme måde som fuldt skattepligtige, jf. KSL § 5 C. KSL § 5 C har primært betydning for begrænset skattepligtige, i og med at dobbeltdomicilerede ved skatteberegningen er ligestillet med almindelige fuldt skattepligtige. Dobeltdomicilerede har således altid adgang til personfradrag og undergives aldrig nettobeskatning af hverken visse lønindkomster eller af kapitalindkomster. I tilfælde, hvor en dobbeltdomicileret er gift, og ægtefællen enten er begrænset skattepligtig her til landet eller slet ikke skattepligtig til Danmark, vil bestemmelsen dog få betydning, idet den pågældende vil kunne overføre uudnyttet personfradrag m.m. fra ægtefællen, jf. nærmere herom afsnit D.B.8.3.3.

I og med at afsnit I A ikke omfatter fuldt skattepligtige, som er hjemmehørende i Danmark, har KSL § 5 C ikke betydning for disse personer. Dette indebærer, at i alle tilfælde, hvor enten den skattepligtige selv eller dennes ægtefælle er fuldt skattepligtig efter KSL § 1 og hjemmehørende i Danmark efter DBO'en, vil de almindelige krav til sambeskatning i KSL § 4 finde anvendelse.

Bestemmelsen ændrer ikke ved de regler, der forudsætningsvis afgør, hvilke indkomster der indgår ved grænsegængerens indkomstopgørelse og derved også ved skatteberegningen. Eksempelvis vil der ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen for en begrænset skattepligtig grænsegænger bosat i Tyskland ikke skulle tages hensyn til tyske udbytteindtægter eller underskud fra erhvervsmæssig virksomhed i Tyskland.

Grænsegængere har mulighed for at opnå lempelse efter LL § 33 A, SKM 2001.194TSS. I praksis vil der alene være tale om at kunne anvende LL § 33 A for personer, der er begrænset skattepligtige efter KSL § 2, stk. 1, litra a, 3.-5. pkt. eller litra j. KSL § 5 C ændrer heller ikke ved det forhold, at begrænset skattepligtige betaler kommunal skat med den gennemsnitlige samlede kommunale og amtskommunale udskrivningsprocent for det pågældende kalenderår nedrundet til nærmeste hele procent, jf. kommuneskattelovens § 9, stk. 1, jf. nærmere om LL § 33 A i afsnit D.C.2.4.

Der skal ikke foretages omregning til helårsindkomst efter PSL § 14, selv om indkomstansættelsen omfatter en periode kortere end 1 år.

I de tilfælde, hvor skatteyderen i en del af året er fuldt skattepligtig og hjemmehørende i Danmark og i en anden del af året anvender grænsegængerreglerne, skal der ikke foretages helårsomregning for nogen af perioderne. Der gives samlet kun ét personfradrag, jf. SKM2002.259TSS.

F.s.v. angår begrænset skattepligtige grænsegængere medfører bestemmelsen, at selvstændige og bruttobeskattede lønmodtagere får personfradrag efter PSL § 10. Idet der som nævnt under afsnit D.B.8.3.1 ikke skal ske omregning til helårsindkomst efter PSL § 14 følger det, at en person, der opfylder betingelserne for at være grænsegænger, herunder 75 pct. kravet, ved arbejde/virksomhed her i landet i f.eks. 9 måneder, er berettiget til et fuldt personfradrag.

D.B.8.3.2 Enlige grænsegængere - KSL § 5 C, stk. 1

Adgangen til bruttobeskatning for lønmodtagere bortfalder til gengæld. Lønindtægterne vil indgå ved skatteberegningen som personlig indkomst, og der vil skulle foretages almindelig (netto)beskatning, idet der også skal svares kommuneskat.

Tilsvarende vil beskatningen af renter, udbytter og royalties som udgangspunkt ske efter de almindelige regler, og ikke med 25 eller 30 pct. af bruttobeløbet, jf. KSL §§ 2, stk. 5 (renter), 65 (udbytter) og 65 C (royalties). Indtægterne vil indgå som henholdsvis kapitalindkomst, aktieindkomst eller personlig indkomst.

Såfremt Danmark efter en indgået DBO helt er afskåret fra at beskatte en dansk renteindtægt, indgår denne indtægt dog slet ikke ved indkomstopgørelsen, men vil dog reducere den fradragsberettigede (netto)renteudgift efter KSL § 5 B, stk. 1, nr. 2. Tilsvarende vil sådanne royalty- eller udbytteindtægter ikke indgå ved indkomstopgørelsen.

Kan Danmark beskatte en rente- eller royaltyindtægt delvist, f.eks. med 10 pct. af bruttobeløbet, vil sådanne indtægter endvidere skulle opgøres særskilt og derfor (heller) ikke indgå ved den almindelige indkomstopgørelse. De private renteudgifter efter KSL § 5 B, stk. 1, nr. 2, vil herefter først skulle reducere de bruttobeskattede danske renteindtægter, hvorfor kun restrenteudgiften indgår ved den almindelige indkomstopgørelse.

Eksempel:

M, der er en begrænset skattepligtig lønmodtager, er bosat i et land, med hvilket Danmark har indgået en DBO. M har en post danske statsobligationer på 20.000 kr., hvorfra han modtager en årlig renteindtægt på 2.000 kr. M er omfattet af KSL § 2, stk. 5. Danmark må efter den pågældende DBO opkræve kildeskat med 5 pct. M har øvrige private renteudgifter efter KSL § 5 B, stk. 1, nr. 2, på 4.000 kr. De 2.000 kr. af de 4.000 kr. vil herefter eliminere kildeskatten på renter, mens de resterende 2.000 kr. vil indgå i den almindelige indkomstopgørelse.

Danske udbytter, der delvist kan beskattes her i landet efter en DBO, indgår på almindelig vis i aktieindkomsten.

Bortset fra det netop anførte om bruttobeskattede renteindtægter m.m. har bestemmelsen som nævnt under afsnit D.B.8.3.1 ikke betydning for dobbeltdomicilerede enlige grænsegængere.

D.B.8.3.2.1

D.B.8.3.2.1 Særligt vedrørende underskud ved nega- tiv kvalificerende indkomst

Som nævnt under afsnit D.B.8.1.6 kan 75 pct.s betingelsen være opfyldt, hvis både den kvalificerende indkomst og globalindkomsten er negativ, jf. KSL § 5 A, stk. 1, 3. pkt. Virkningen heraf er, at grænsegængerens driftsunderskud forøges med udgifter, der vedrører personlige og familiemæssige forhold.

Den del af underskuddet, der hidrører fra de private udgifter, jf. KSL § 5 B, stk. 1 (herefter fiktivt underskud), kan kun udnyttes i senere indkomstår, hvor den skattepligtige igen beskattes som grænsegænger på grund af positiv kvalificerende indkomst, mens der ikke er begrænsninger i adgangen til at udnytte selve driftsunderskuddet. Fremførselsadgangen for både det fiktive underskud og driftsunderskuddet følger af LL § 15.

Ved fremførelse af underskud anvendes som efter de almindelige regler den ældste underskud først. Fremføres underskud fra samme indkomstår til et senere indkomstår, hvor 75 pct.s betingelsen igen er opfyldt, og kan hele underskuddet ikke udnyttes, anvendes en forholdsmæssig del af hvert af de to underskud.

D.B.8.3.3 Giftegrænsegængere - KSL § 5 C, stk. 1 og 2

Ud over at det i afsnit D.B.8.3.2 anførte for enlige (adgang til personfradrag, overgang til nettobeskatning af visse indtægter m.m.) også gælder for en gift grænsegænger, vil en gift grænsegænger ved skatteberegningen endvidere få mulighed for at overføre udnyttet personfradrag og bundfradrag fra en udenlandsk ægtefælle, der ikke selv er grænsegænger. Er begge ægtefæller grænsegængere, vil der kunne overføres udnyttede personfradrag og bundfradrag mellem ægtefællerne, ligesom der vil kunne overføres underskud mellem ægtefællerne.

Adgangen til overførelse af bundfradrag, personfradrag m.m. mellem ægtefællerne forudsætter altid, at disse fysisk faktisk har samme bopæl ved indkomstårets udgang. De almindelige samlivskrav i PSL, som finder anvendelse for fuldt skattepligtige, herunder dobbeltdomicilerede, skal endvidere også være opfyldt for begrænset skattepligtige grænsegængere. Det er herefter normalt en betingelse, at ægtefællerne er samlevende ved indkomstårets udgang. Fælles beregning af topskat m.m. forudsætter dog, at ægtefællerne var samlevende i hele indkomståret og at dette udgjorde en periode på mindst et år.

D.B.8.3.3.1 Udnyttede person- fradrag og bundfra- drag m.m.

Ægtefællen er ikke grænsegænger

Grænsegængerens vil kunne overføre udnyttet personfradrag fra ægtefællen i henhold til PSL § 10.

Hvad angår bundskat gælder det, at eventuel negativ nettokapitalindkomst hos ægtefællen modregnes i den anden ægtefælles positive nettokapitalindkomst inden beregningen af bundskatten, jf. PSL § 6, stk. 4.

Bundskatten beregnes af den personlige indkomst med tillæg af positiv nettokapitalindkomst. For mellemskatten gælder det ligeledes, at eventuel negativ nettokapitalindkomst hos ægtefællen modregnes i den anden ægtefælles positive nettokapitalindkomst inden beregningen af mellemskatten, jf. PSL § 6 a, stk. 3. Endvidere vil der kunne overføres ikke udnyttede bundfradrag i mellemskattegrundlaget fra ægtefællen, jf. PSL § 6 A, stk. 4. Efter de almindelige regler om beregning af topskat opgøres ægtefællernes top-skat af nettokapitalindkomsten fælles.

Skatten beregnes hos den af ægtefællerne, der har den højeste personlige indkomst (med tillæg af heri fradragne og ikke medregnede beløb omfattet af beløbsgrænsen i PBL § 16, stk. 1), og opkræves, afhængig af forholdet mellem de to ægtefællers nettokapitalindkomst, hos enten begge ægtefæller eller hos kun den ene af ægtefællerne. Dette system kan ikke direkte overføres til en grænsegænger, hvis ægtefælle ikke selv er grænsegænger. Ligestillingen sker herefter på den måde, at grænsegængerens nettokapitalindkomst. Denne reduceres herefter med ægtefællens eventuelle negative kapitalindkomst.

Topskatten opkræves herefter hos grænsegængerens selv. Såfremt ægtefællen selv skal betale topskat, herunder af nettokapitalindkomst, beregnes og opkræves denne topskat særskilt hos denne. Hvad angår personer med en stor negativ kapitalindkomst i forhold til personlig indkomst se PSL § 25a.

Fuldt skattepligtige beskattes efter PSL § 8 A af aktieindkomst - såvel udbytter og aktieavancer/tab - op til et grundbeløb på kr. 41.100 (2003) med 28 pct. Skat af aktieindkomst, der overstiger grundbeløbet, beregnes med 43 pct., idet der er adgang til at overføre såvel negativ aktieindkomst som uudnyttet bundfradrag mellem ægtefæller. Begrænset skattepligtige beskattes derimod kun af udbytter og ikke af aktieavancer, og altid med 28 pct. Er den begrænset skattepligtige grænsegænger hjemmehørende i en stat, med hvilken Danmark har indgået en DBO, vil der imidlertid skulle betales et mindre beløb, således typisk 10-15 pct., hvorfor det er uforholdsmæssigt at overføre uudnyttet bundfradrag fra ægtefællen. Derimod vil eventuel negativ aktieindkomst hos ægtefællen kunne overføres til grænsegængerens.

Ved beregningen af de personfradrag, bundfradrag m.m., der kan overføres fra ægtefællen, tages hensyn til ægtefællens samlede danske som udenlandske indkomster (globalindkomst), jf. KSL § 5 C, stk. 2, 1. led. Dette indebærer nærmere, at der for ægtefællen skal foretages en (fiktiv) indkomstopgørelse omfattende alle danske og udenlandske indtægter og fradrag, som om ægtefællen havde været hjemmehørende i Danmark. Ved denne fiktive indkomstopgørelse bortses fra tidligere års underskud.

Er ægtefællen selv begrænset skattepligtig til Danmark, vil der også blive foretaget en almindelig faktisk indkomstopgørelse for ægtefællen. Denne faktiske indkomstopgørelse har ikke betydning ved beregningen af udnyttede bundfradrag m.m., der kan overføres til grænsegængerens.

D.B.8.3.3.2

Ægtefællen er selv grænsegænger

De umiddelbart ovenfor nævnte regler finder med nedennævnte undtagelser også anvendelse, når begge ægtefæller beskattes som grænsegængere.

Ved beregningen af uudnyttede bundfradrag m.m. tages alene hensyn til ægtefællernes danske indkomster, som efter en eventuel DBO beskattes her i landet, jf. KSL § 5 C, stk. 2, 2. pkt., 2. led. Endvidere vil der kunne overføres både fra den ene ægtefælle til den anden ægtefælle, og omvendt. Se afsnit D.B.8.3.3.2 om adgangen til overførsel af underskud mellem ægtefæller.

D.B.8.3.3.2 Underskud

Der vil endvidere kunne overføres underskud mellem ægtefællerne i henhold til PSL § 13, stk. 2 og stk. 4, samt VSL § 13. Det er dog en forudsætning, at begge ægtefæller i det år, hvor underskuddet opstår, er grænsegængere efter KSL § 5 A, stk. 1, 2. pkt. (positiv kvalificerende indkomst) eller KSL § 5 A, stk. 1, 3. pkt. (negativ kvalificerende indkomst).

Kan underskuddet i underskudsåret ikke udnyttes fuldt ud af den anden ægtefælle, kan restunderskuddet fremføres til senere indkomstår, hvor ægtefællen med underskud igen beskattes som grænsegænger.

Det beregnede underskud, der er adgang til at overføre mellem ægtefællerne, indeholder alene underskud fra danske indkomstkomponenter med tillæg af fradrag for personlige og familiemæssige udgifter iht. KSL § 5 B. PSL § 13, stk. 5, har ifølge sagens natur derfor ikke betydning ved opgørelse af underskuddet.

Det for enlige under D.B.8.3.2.1 anførte vedrørende underskud ved negativ kvalificerende indkomst finder tilsvarende anvendelse for gifte grænsegængere.

D.B.8.3.3.3 Begge ægtefæller omfattet af KSL § 1

Er begge ægtefæller skattepligtige efter KSL § 1, men hjemmehørende i udlandet efter en indgået DBO, finder KSL § 5 C ikke anvendelse, jf. KSL § 5 C, stk. 2, sidste pkt. I så fald anvendes de almindelige skatteberegningsregler for fuldt skattepligtige. Det er herefter ikke et krav for så vidt angår overførsel af underskud mellem ægtefæller, at begge ægtefæller beskattes som grænsegængere. Tilsvarende gælder, hvor den ene ægtefælle efter DBO'en er hjemmehørende i Danmark.

D.B.8.3.4 Dødsfald

Den skattepligtige vil som nævnt under afsnit D.B.8.1.5 kunne have status som grænsegænger fra indkomstårets start til dødsdagen (mellemprioden).

Dette indebærer for det første, at der ved indkomstopgørelsen i mellemprioden gives fradrag for de udgifter, som er nævnt i KSL § 5 B, stk. 1, og stk. 2, der kan henføres til denne periode.

Skatteberegningen for begrænset skattepligtige i mellemprioden vil for det andet blive foretaget som om grænsegængerens var fuldt skattepligtig. Som hovedregel vil skatten af afdødes indkomst i mellemprioden være endeligt afgjort ved betalingen af foreløbige skatter. Såvel boet som skattemyndighederne kan dog stille krav om, at der foretages en afsluttende ansættelse.

Grænsegængerer vil ved forskudsregistreringen kunne få taget hensyn til fradrag for personlige og familiemæssige forhold m.m. Dette gælder dog ikke bruttobeskattede lønmodtagere, der ikke forskudsregistreres.

**D.B.8.4
Forskudsregistrering**

For almindelige lønmodtagere, selvstændige m.m. foretages slutligningen efter de almindelige regler herom i kildeskatteteknologiens kap. 4.

**D.B.8.5
Kommunal ligningsmyndighed**

Indeholdte bruttoskatter med 30 pct. for visse begrænset skattepligtige lønmodtagere anses som forskudskatter og fragår således i den endeligt beregnede skat. Tilsvarende gælder kildeskatter på udbytter og royalties. For så vidt angår renter skal den begrænset skattepligtige selv indbetale skatten på 30 pct., hvorfor der ikke vil være indeholdt kildeskate.

**D.B.8.6
Bruttoskatter og kildeskatter**

Der vil også skulle betales kommuneskat af de nævnte indtægter.

D.C Lempelsesregler og lempelsesberegning

LL §§ 33 og 33 A er interne lempelsesregler. Disse regler finder anvendelse, når der ikke foreligger en DBO mellem Danmark og det pågældende land, eller hvis det er mere fordelagtigt at benytte de interne lempelsesregler i stedet for en DBO. I TFS 2000, 691 fremhæver Landsskatteretten således, at en skatteyder kan vælge at påberåbe sig lempelsesreglen i LL § 33 fremfor lempelse efter den pågældende DBO. Endvidere at skatteyderen ikke indirekte kan anses at have valgt exemptionmetoden efter DBO'en, som følge af at vedkommende ikke har selvangivet den lempelsesberettigede indkomst.

Det fremgår af afsnit D.C.3, efter hvilke principper opgørelsen af lempelsesberettiget udenlandsk indkomst skal foretages, samt hvordan lempelsesberegningen foretages efter credit- og exemptionmetoden. Det gælder uanset, om lempelsen sker i henhold til interne lempelsesregler eller i henhold til en DBO.

KSL § 62 D

KSL § 62 D ændrer reglerne om forskudsregistrering i forbindelse med lønindkomst for arbejde i udlandet, som er lempelsesberettiget efter LL § 33 A eller en DBO.

Formålet med KSL § 62 D er at mindske problemer med, at danske skattemyndigheder skal inddrive udenlandsk skat hos en dansk lønmodtager, der har arbejdet i udlandet, eller at danske arbejdsgivere kommer til at betale udenlandsk skat for deres medarbejdere, der har arbejdet i udlandet. Reglen gælder derfor kun, hvis lønmodtageren ikke betaler skat i arbejdsstaten, selv om denne stat kan beskatte lønindkomsten, eller hvis der ikke er taget skridt over for arbejdsstatens skattemyndigheder til betaling af denne stats skat. Reglen gælder også kun ved arbejde i bestemte stater, som har en aftale med Danmark om bistand til inddrivelse af skatter, og hvor aftalen omfatter lønindkomsten.

KSL § 62 D medfører alene en ændring af forskudsregistreringen i forbindelse med arbejde i udlandet, idet der i visse tilfælde skal ses bort fra reglerne i LL § 33 A eller i DBO'erne om nedsættelse af dansk skat af udenlandsk lønindkomst. KSL § 62 D medfører derimod ikke en ændring af beregningen af slutskatten. Anvendelsen af LL § 33 A eller vedkommende DBO vil derfor medføre en overskydende skat, der eventuelt kan anvendes til dækning af arbejdsstatens skat.

Betingelserne for anvendelsen af KSL § 62 D

§ 62 D, stk. 1, skal anvendes i tilfælde, hvor en fuldt skattepligtig lønmodtager har lønindkomst ved arbejde på Færøerne, i Grønland eller i udlandet (arbejdsstaten), og lønmodtageren er omfattet af regler om skattenedsættelse i LL § 33 A eller i DBO'en med arbejdsstaten. Løn for arbejde på Færøerne eller i Grønland kan dog kun være omfattet af en DBO.

Under hensyn til formålet med loven (bl.a. at imødegå problemer med danske myndigheders inddrivelse af udenlandske skatter af løn for arbejde i udlandet) skal reglen kun anvendes for lønindkomst ved arbejde i bestemte

fremmede stater, som har aftale med Danmark om bistand med inddrivelse af skattekrav. KSL § 62 D skal kun anvendes ved arbejde på Færøerne, i Grønland eller i en fremmed stat, som er omfattet af EU's bistandsdirektiv eller OECD/Europarådets bistandskonvention, og som har en aftale med Danmark om administrativ bistand med inddrivelse af skattekrav.

Ved Rådets direktiv 2001/44/EF af 15. juni 2001, jf. Bekendtgørelse nr. 778 af 16/9 2002, er EU-bistandsordningen udvidet til at omfatte gensidig bistand til inddrivelse af direkte skatter. KSL § 62 D omfatter herefter samtlige EU-medlemsstater samt Island, Norge, Polen og USA (i det omfang lønmodtageren ikke er dansk statsborger) samt Færøerne og Grønland.

Efterhånden som flere lande bliver omfattet af disse internationale aftaler, vil området for reglens anvendelse blive udvidet.

KSL § 62 D skal derimod ikke anvendes i de tilfælde, hvor arbejdsstaten efter dens DBO med Danmark er afskåret fra at beskatte lønindkomsten, og hvor der efter LL § 33 A, stk. 3, gives halv nedsættelse af den danske skat af den udenlandske lønindkomst, jf. D.C.2.7.

Reglen gælder heller ikke for personer, der er udsendt af den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed til tjeneste uden for riget, idet disse personer ikke kan beskattes af den stat, hvor de udfører deres tjeneste.

KSL § 62 D skal ikke anvendes, hvis de danske skattemyndigheder får dokumentation for, at lønmodtageren betaler skat i arbejdsstaten af lønindkomsten for arbejdet dér.

Lønmodtageren kan mest direkte dokumentere skattebetaling til arbejdsstaten ved at forevise kvitteringer for betalt skat til arbejdsstaten eller lønsedler, som viser, at arbejdsgiveren har trukket skat til arbejdsstaten.

Dokumentation for skattebetaling

Dokumentation kan også ske ved, at den pågældendes arbejdsgiver attesterer, at der sker indeholdelse af skat til arbejdsstaten. Lønmodtageren kan også opfylde kravet om dokumentation ved at godtgøre, at den pågældende er tilmeldt de relevante skattemyndigheder i arbejdsstaten. Det forudsættes, at tilmeldingen indeholder de korrekte oplysninger om arbejdsforholdet i denne stat.

Det kræves således ikke ubetinget, at lønmodtageren rent faktisk betaler skat til arbejdsstaten, hvis det kan dokumenteres, at denne stats skattemyndigheder er bekendt med arbejdsforholdet.

Det kan f.eks. være tilfældet, hvis arbejdet udføres i et land, som først opkræver skat af lønnen i året efter, at den er optjent.

Det kan også være tilfældet, hvis lønmodtageren har søgt arbejdsstatens skattemyndigheder om at blive omfattet af særlige skatteregler, og arbejdsstatens skattemyndigheder har bevilget henstand med skattebetaling efter landets almindelige regler i den periode, ansøgningen behandles.

D.C

Hvis en lønmodtager ved påbegyndelsen af et arbejdsforhold i udlandet ikke kan dokumentere skattebetaling til arbejdsstaten, vil betingelserne for anvendelsen af KSL § 62 D være opfyldt for den pågældende, således at der ikke kan ske nedsættelse af de foreløbige skatter ved forskudsregistreringen. Dette forhindrer imidlertid ikke, at forskudsregistreringen kan ændres, hvis lønmodtageren forelægger den nødvendige dokumentation på et tidspunkt under arbejdsforholdet. Der kan ligeledes ske tilbagebetaling af for meget betalt skat efter KSL § 55, hvis det i øvrigt følger af den normale praksis efter denne regel.

Virkningen af KSL § 62 D

§ 62 D medfører, at der ved forskudsregistreringen (eller ved ændring af forskudsregistreringen) ikke skal tages hensyn til reglerne i LL § 33 A eller i en DBO med arbejdsstaten. Det medfører, at de foreløbige skatter af udenlandsk lønindkomst ikke bliver nedsat efter disse regler.

På samme måde kan en lønmodtager i løbet af et indkomstår ikke anmode om tilbagebetaling af for meget betalt skat for samme indkomstår, jf. KSL § 55, for så vidt angår udenlandsk lønindkomst, medmindre skattebetaling til udlandet dokumenteres.

KSL § 62 D medfører alene, at der ved forskudsregistreringen skal ses bort fra reglerne i LL § 33 A eller i en DBO om nedsættelse af dansk skat. Reglen medfører derimod ikke, at der ved forskudsregistreringen skal ses bort fra fradrag efter rejsereglerne, jf. afsnit D.B.2 og A.F.

Når der ikke er taget hensyn til regler om skattnedsættelse ved forskudsregistreringen, vil de foreløbige skatter alt andet lige blive større end den endelige skat.

Trækaftaler

I de tilfælde, hvor der er en aftale mellem Danmark og arbejdsstaten om overførsel af foreløbige skatter, kan det beløb, der er blevet indeholdt for meget i foreløbige skatter, blive overført til skattemyndighederne i arbejdsstaten i overensstemmelse med aftalens regler. For tiden er der kun en sådan trækaftale mellem de nordiske lande, jf. afsnit D.E. under Norden, men bestemmelsen i KSL § 88, stk. 2, giver hjemmel til indgåelse af flere aftaler.

Det beløb, der overføres til arbejdsstaten efter trækaftalen, vil blive modregnet i denne stats skattekrav mod lønmodtageren.

Hvis der ikke foreligger en trækaftale, vil det beløb, der er indeholdt for meget som foreløbige skatter, blive udbetalt (med godtgørelse efter de sædvanlige regler) til lønmodtageren ved årsopgørelsen.

Bistandsaftaler

Hvis arbejdsstatens myndigheder på tidspunktet for udbetaling af den overskydende skat har opgjort skattekravet mod den danske lønmodtager og anmodet de danske skattemyndigheder om bistand til inddrivelse af dette skattekrav, kan det beløb, der skal udbetales til lønmodtageren, anvendes til betaling af arbejdsstatens skattekrav.

De danske skattemyndigheder skal yde bistand til inddrivelse af arbejdsstatens skattekrav i overensstemmelse med reglerne i den eller de aftaler om administrativ bistand, som Danmark har med den stat, hvor arbejdet er udført. Hvis lønmodtageren har indsigelser mod arbejdsstatens skattekrav, afhænger det af den pågældende aftale om bistand, i hvilket omfang de danske skattemyndigheder skal afvente udfaldet af denne klage eller eventuelt foretage sikringsforanstaltninger.

Hvis arbejdsstatens myndigheder har opgjort skattekravet mod en dansk lønmodtager og pålagt den pågældendes arbejdsgiver at betale skattekravet, kan det beløb, der skal udbetales som overskydende dansk skat, dog i stedet blive overført til betaling af det beløb, som arbejdsgiveren har betalt, jf. KSL § 62 D, stk. 2.

Dette gælder også i tilfælde, hvor danske myndigheder har andre krav mod den pågældende lønmodtager som eventuelt ville kunne modregnes i overskydende skat.

Hvis derimod arbejdsgiveren har andre krav mod lønmodtageren (end den betalte udenlandske skat), kan den overskydende skat ikke overføres til arbejdsgiveren til dækning af disse krav.

Den overskydende skat for en lønmodtager kan kun overføres til den pågældendes arbejdsgiver, hvis denne først har dokumenteret over for de danske skattemyndigheder, at han har betalt lønmodtagerens skat til arbejdsstaten.

D.C.1 Ligningslovens § 33

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.

Beregningen foretages i praksis i langt de fleste tilfælde på samme måde som nedslag i henhold til en creditoverenskomst, jf. afsnit D.C.3.6.2. Nedslaget må aldrig blive større end det skattebeløb, det pågældende andet land efter overenskomsten har et ubetinget krav på at oppebære. Der kan således ikke gives fradrag for en skat, som den fremmede stat i strid med den gældende overenskomst med Danmark har opkrævet. Det tilkommer de danske skattemyndigheder i overensstemmelse med dansk skatteretspraksis at afgøre, om den fremmede stat har et ubetinget krav på skattebeløbet.

Nedslaget er betinget af, at skatteyderen begærer nedslaget, samt at han dokumenterer størrelsen af den i udlandet betalte skat. Det er ikke en betingelse, at den udenlandske skat er betalt i det indkomstår, den vedrører. En senere påligning af skat til udlandet med deraf følgende indbetaling vil

D.C.1

berettigede skatteyderen til nedslaget i det indkomstår, hvor den udenlandske indkomst er erhvervet.

Uanset om der i udlandet er betalt skat af en indkomst, kan der kun indrømmes lempelse, såfremt den udenlandske indkomst opgjort efter danske regler er positiv, jf. LSR. 1984.174. Den udenlandske indkomst opgøres efter et nettoprincip jf. LL § 33 F, se afsnit D.C.3.4.

Hvis den udenlandske indkomst ikke er skattepligtig efter danske regler, kan der således ikke indrømmes lempelse, medmindre der i den danske indkomstopgørelse indgår andre indkomster, der er knyttet til den samme indkomstkilde i udlandet, se nærmere D.C.3. (indledningen).

Den udenlandske skat skal være opkrævet (pålignet) direkte af vedkommende udenlandske skattemyndighed - se skd. 49.101, der vedrører et tilfælde, hvor et dansk selskab var kontraktligt forpligtet til at indbetale Lohnsteuer til myndighederne i det tidligere DDR for de i selskabet ansatte personer, som udførte arbejde i det tidligere DDR. De ansatte kunne ikke opnå credit efter LL § 33.

Er indkomsten fra et eller flere lande negativ kan der ikke ved opgørelsen af den i Danmark beskattede indkomst ses bort fra sådanne negative indkomstkompener, ved fordelingen af den skat, der kan henføres til den udenlandske indkomst, jf. LSRM 1976, 99, som statuerede, at der ved udtrykket "hele den i Danmark beskattede indkomst" skal forstås den skattepligtige globalindkomst, dvs. indkomsten efter modregning af negativ indkomst, se også TfS 1988, 429 SKD vedrørende fragskatter.

LL § 33 gælder kun indkomstskat. LL § 33 gælder derimod ikke med hensyn til lønindkomst, der er omfattet af LL §§ 33 A eller 33 C, jf. LL § 33, stk. 6.

Hvis en skatteyder udfører arbejde her i landet for et udenlandsk firma, kan han - selv om han pålignes udenlandsk skat - ikke få nedslag i henhold til LL § 33. Det skyldes, at kilden i relation til vederlag for personligt arbejde anses for at være det sted, hvor arbejdet udføres. Tilsvarende gælder for personer ansat ved herværende udenlandske repræsentationer. Det bemærkes, at den islandske lønskat og andre tillæg mv., der ikke er omfattet af DBO'en, heller ikke giver ret til nedslag i henhold til LL § 33.

Med hensyn til bestemmelserne i LL § 33, stk. 3 -5 og 7 henvises til S.E.2.

Skat fra tredjeland

Ved beregningen af lempelse efter LL § 33, stk. 1, for kildeskat af renteindkomst fra tredjelandske, hvis indkomstmodtageren er en filial af et i Danmark hjemmehørende foretagende, kan creditlempelsen ikke overstige den i filiallandet betalte skat og den kildeskat, som tredjelandet har indeholdt i forbindelse med betalingen til filiallandet. Den kan endvidere ikke overstige den del af de danske skatter, der forholdsmæssigt falder på tredjelandindkomsten.

Tilsvarende gælder, hvis der i stedet for en filial er tale om et datterselskab, der er sambeskattet med et i Danmark hjemmehørende foretagende. Dette skal forstås således, at lempelse af skat fra et tredjeland, hvor den retmæssige ejer af indkomst er et med et dansk moderselskab sambeskattet udenlandsk datterselskab, hverken kan ske i henhold til DBO mellem Danmark og det pågældende tredjeland eller efter DBO mellem Danmark og det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende.

Lempelse for datterselskabets skat kan i sådanne tilfælde enten ske i henhold til DBO - men da kun for den skat som datterselskabet pålignes af aftalelandet efter evt. lempelse for tredjelandsskat - eller i henhold til LL § 33, hvorefter der tillige kan ske lempelse for tredjelandsskatten efter samme regler som for filialer.

D.C.2 Ligningslovens § 33 A

Ifølge LL § 33 A er lønindkomst erhvervet i udlandet under visse betingelser lempelsesberettiget ved skatteberegningen.

LL § 33 A omfatter personer, der er fuldt skattepligtige efter KSL § 1, og bestemmelsen medfører ingen ændringer i de gældende regler om subjektiv skattepligt. Grænsegængere efter KSL §§ 5 A-D har mulighed for at opnå lempelse efter LL § 33 A, i det omfang betingelserne i begge regelsæt er opfyldt. Dette var tilfældet i en konkret sag vedrørende piloter, der var ansat i et dansk luftfartsselskab, som foretog flyvninger i udlandet med fly med hjemsted i Danmark, og som var begrænset skattepligtige efter KSL § 2, stk. 1, litra a, 3.-5. pkt. I praksis vil der være tale om anvendelse af LL § 33 A for grænsegængere, der er skattepligtige efter KSL § 2, stk. 1 litra a, 3.-5. pkt., og litra j. SKM2001.194.TSS.

Indkomst, der er omfattet af fritagelsesreglen, skal på sædvanlig måde medtages ved opgørelsen af den personlige indkomst.

Lempelsesreglen gælder for lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold under ophold uden for riget, dvs. uden for Danmark, Færøerne, Grønland. Dansk, færøsk, grønlandsk luftrum, territorialfarvand eller kontinentalsokkel, er en del af riget.

LL § 33 A kan finde anvendelse, uanset om der er tale om arbejde for en dansk eller for en udenlandsk arbejdsgiver.

Sømænd vil ligeledes kunne anvende regelsættet. Den del af lønindkomsten, som er oppebåret for arbejde i internationalt farvand eller i en fremmed ikke-aftalestats farvand eller havn, vil således udløse fuldt nedslag, forudsat at LL § 33 A's betingelser i øvrigt er opfyldt. I mange tilfælde vil sømænd dog oftest kun opnå halv lempelse, se herom i afsnit D.C.2.7. Det skal endvidere bemærkes, at personer, der udfører arbejde om bord på DIS-skibe, vil være skattefritaget efter LL § 33 C, såfremt der er tale om et dansk skib, som defineret i lov om særlige fradrag til sømænd m.v.

D.C.2.1

D.C.2.1

LL § 33 A, stk. 1 Lønindkomst

Ved lønindkomst forstås den kontante løn inkl. tantieme, gratiale og godskrivning på konto m.v. med tillæg af eventuelle løntillæg, modtaget i anledning af udlandsarbejdet. Afgørende er således om lønnen, tantiemen m.m. vedrører arbejdet i udlandet, mens selve udbetalingstidspunktet som sådant er uden betydning. Endvidere er feriegodtgørelse optjent i forbindelse med udlandsarbejdet omfattet i det omfang, feriegodtgørelsen efter almindelige regler skal medregnes i den skattepligtige indkomst i indkomståret.

Får en lønmodtager løn under ferie, medregnes den under ferien udbetalte løn i det år, hvor ferien holdes, selv om ferielønnen er optjent inden udlandsopholdet. Dette gælder dog kun ferie af et normalt omfang set i forhold til udstationeringsperioden. Efterfølgende ferieløn er ikke omfattet af LL § 33 A, uanset om ferielønnen er optjent under udlandsopholdet.

Lønindkomsten omfatter herudover værdien af skattepligtige naturalydelse i forbindelse med udførelsen af det pågældende arbejde i udlandet, som f.eks. fri kørsel, fri bolig, fri telefon, fri beklædning mv.

Derimod er lønaccessorier, der har karakter af engangsydelser, f.eks. gaver og særlige belønninger samt fratrædelsesgodtgørelser ved stillingsophør og jubilæumsgratiale, der kan henføres til LL § 7 U, ikke omfattet af LL § 33 A. Dog vil den eventuelle del af en fratrædelsesgodtgørelse, der udgør løn i opsigelsesperioden, og som derved ikke beskattes efter den særlige opgørelsesmetode i LL § 7 U, stk. 1 være omfattet af LL § 33 A, forudsat at den skattepligtige opholder sig i udlandet i opsigelsesperioden.

De nævnte engangsydelser vil dog være omfattet af LL § 33 A, hvis de udelukkende hidrører fra et ansættelsesforhold i udlandet.

Det er udtrykkelig anført i LL § 33 A, stk. 1, 2. pkt., at nedsættelsen ikke omfatter den del af lønindkomsten, der kan henføres til arbejde her i landet. Dette gælder også for ydremissionærer, der - f.eks. i forbindelse med et ferieophold i Danmark - udfører informationsarbejde her i landet, jf. TS-Nyt 1993, s. 1044 (TfS 1993,553). I det foreliggende tilfælde anså Told- og Skattestyrelsen derimod ikke den pågældende missionærs udlandsophold for afbrudt ved, at han udførte informationsopgaver under ferieopholdet.

Løn under ferie mellem ophold i fremmede stater

I nogle tilfælde arbejder en arbejdstager først en periode i et land og derefter en periode i et andet land, men således at arbejdstageren mellem de 2 arbejdsophold afholder ferie i et tredje land, f.eks. Danmark. I disse tilfælde behandles ferielønnen i relation til LL § 33 A på samme måde som den løn, arbejdstageren erhvervede under det netop forudgående ophold.

Eksempel:

En privat ansat arbejdstager, som er ansat hos en dansk arbejdsgiver, arbejder og holder ferie i følgende perioder:

- arbejder i land A fra 1. januar år 1 til 30. oktober år 2,
- holder ferie med løn i Danmark fra 1. til 30. november år 2,

- arbejder i land B fra 1. december år 2 til 30. april år 3,
- holder ferie med løn i Danmark fra 1. til 31. maj år 3 og
- arbejder i land A fra 1. juni år 3 til 31. juli år 3.

Land A og Danmark har ingen DBO. Det samlede ophold uden for riget er på 2 år og 7 måneder alene afbrudt af ferieophold i Danmark, der ikke på noget tidspunkt har oversteget 42 dage inden for de seneste 6 måneder. Der gives derfor skattnedsættelse efter LL § 33 A, stk. 1, med hele den del af den samlede indkomstskat, der forholdsmæssigt falder på lønindkomsten i land A.

Den løn, der udbetales under ferieopholdet i Danmark (eller tredje land) i år 2, behandles på samme måde som den løn, der er erhvervet under det netop forudgående udlandsophold i land A. Arbejdstageren opnår derfor skattnedsættelse efter § 33 A, stk. 1, med hele den del af den samlede indkomstskat, der forholdsmæssigt falder på ferielønnen.

Land B og Danmark har en DBO. Arbejdstageren har hverken i år 2 eller i år 3 opholdt sig i land B i mere end 183 dage inden for et skatteår/kalenderår/løbende år, og Danmark har derfor retten til at beskatte lønindkomsten. Der gives derfor skattnedsættelse efter LL § 33 A, stk. 3, med halvdelen af den del af den samlede indkomstskat, der forholdsmæssigt falder på lønindkomsten i land B.

Den løn, der udbetales under ferieopholdet i Danmark (eller i tredjeland) i år 3, behandles på samme måde som den løn, der er erhvervet under det netop forudgående udlandsophold i land B. Arbejdstageren opnår derfor skattnedsættelse efter § 33 A, stk. 3, med halvdelen af den del af den samlede indkomstskat, der forholdsmæssigt falder på ferielønnen.

Dette gælder, selv om der for det efterfølgende ophold i land A gives skattnedsættelse efter § 33 A, stk. 1, med hele den del af den samlede indkomstskat, der forholdsmæssigt falder på lønnen.

Skattefritagelse tilkommer lønmodtagere, der optjener indkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold under ophold uden for riget, dvs. uden for Danmark, Færøerne og Grønland. Dansk, færøsk, grønlandsk lufttrum, territorialfarvand eller kontinentalsokkel, er en del af riget. Lønmodtagere, der er beskæftiget ved et arbejdssted inden for riget og i medfør af denne ansættelse foretager rejser i udlandet, f.eks. handels- og forretningsrejsende, tilsynsførende, eksportchauffører og lignende, er ikke omfattet af LL § 33 A. Således vil f.eks. langturschauffører, der er udstationeret til udlandet for at udføre arbejde bestående i eksportkørsel mellem Danmark og udlandet, ikke være omfattet af LL § 33 A, skd. 76.739. Piloter, der flyver til og fra danske destinationer, vil af samme grund ikke opfylde kravet om ophold uden for riget.

På grund af de særlige arbejdsvilkår for søfolk, herunder fiskere, kan disse lønmodtagergrupper normalt kun anses for at have ophold uden for riget, såfremt de uden nogen form for afbrydelse befinder sig uden for riget i

D.C.2.2 Ophold uden for riget

D.C.2.3

mindst 6 måneder. Når de kommer her til landet, må opholdet i udlandet anses for at være afbrudt. Såfremt der derimod er tale om en længerevarende forhyring på et eller flere danske eller udenlandske fartøjer, der har base i udlandet og som ikke anløber dansk havn eller sejler i dansk territorialfarvand, vil den pågældende have mulighed for at afholde ferie m.v. her i landet op til 42 dage inden for enhver afsluttet 6-måneders periode, uden at opholdet anses for afbrudt.

Personer, der arbejder på installationer, herunder borerigge, i tilknytning til efterforskning og udnyttelse af kulbrinteforekomster uden for den danske og færøske og grønlandske kontinentalsokkel, vil have ophold uden for riget.

Som anført er det en betingelse for skattefritagelsen, at lønindkomsten er erhvervet under ophold uden for riget.

Hvis der således erhverves lønindtægt for arbejde udført i Danmark, som ikke kan anses for nødvendigt arbejde i direkte forbindelse med udlandsopholdet af den nedenfor under D.C.2.4 (42-dagesreglen) anførte varighed, anses udlandsopholdet for afbrudt og reglen i LL § 33 A kan ikke påberåbes, selv om arbejdet i Danmark har været af kortvarig karakter.

Udlandsopholdet anses ligeledes for afbrudt, hvis der under ophold i Danmark oppebæres arbejdsløshedsunderstøttelse.

Såfremt der under opholdet i Danmark oppebæres løn under sygdom (herunder sygedagpenge) eller løn i forbindelse med deltagelse i et kortere varende kursus, der har direkte forbindelse med det arbejde, der udføres i udlandet, anses udlandsopholdet imidlertid ikke for afbrudt, såfremt de under D.C.2.4 anførte betingelser er opfyldt. Den godtgørelse, der erhverves i forbindelse med sygdom eller kursusdeltagelse, kan dog ikke anses som lønindkomst erhvervet ved ophold uden for riget, og den berettiger derfor ikke til nedslag efter LL § 33 A.

D.C.2.3 Mindst 6 måneder

Lønindkomsten skal være erhvervet i forbindelse med ophold uden for Danmark, Færøerne og Grønland i mindst 6 måneder. 6 måneders perioden kan påbegyndes på et hvilket som helst tidspunkt inden for et indkomstår. Opholdets varighed skal kunne dokumenteres ved f.eks. arbejdskontrakt, folkeregisteroplysninger eller på anden efter skattemyndighedens skøn betryggende måde. Ophold i flere lande, der kun afbrydes af nødvendigt arbejde, ferie, eller lignende af en sammenlagt varighed på højst 42 dage i Danmark gælder som en samlet opholdsperiode. Afsluttende rapportering i Danmark er uden betydning for opgørelsen af varigheden af udlandsopholdet, jf. SKM2003.405.HR.

Også brudte døgn medregnes ved opgørelsen af de 6 måneder, jf. ØLD af 18. juni 1997 (TfS 1997,556).

Landsskatteretten fandt, at en udstationering, der varede 183 dage (fra den 23. mar. til den 21. sep.) ikke berettigede til lempelse, da udtrykket ophold i mindst 6 måneder skulle forstås som en månedsregel. Det var uden betyd-

ning, at udstationeringsperioden, der af arbejdsgiveren var planlagt til ca. 7 måneder, blev afkortet (TfS 1995,137 LSR). Højesteret kom til samme resultat i SKM2003.405.HR.

Opholdet uden for riget er ikke begrænset til arbejdsophold. Således medtages f.eks. ferieophold i udlandet også ved beregning af 6 måneders perioden, jf. LSRM.1986.65 og Skat 1988.3.141 (TfS 1988,169).

Ophører skattepligten efter KSL § 1 inden udløbet af 6 måneders perioden, finder reglerne tilsvarende anvendelse på lønindkomst erhvervet i den periode, hvor skattepligten bestod, såfremt betingelsen om ophold uden for riget i mindst 6 måneder er opfyldt, jf. LL § 33 A, stk. 1, 4. pkt. Der er herefter adgang til lempelse også i tilfælde, hvor en udstationeret lønmodtagers fulde skattepligt efter udrejsen til udlandet omfatter en kortere periode end 6 måneder, f.eks. hvis familien flytter med til udlandet inden 6 måneder.

Der kan ikke indrømmes nedslag efter LL § 33 A, selv om udlandsopholdets afbrydelse eller definitive ophør skyldes lønmodtageren utilregnelige årsager, jf. LSR. 1981.95 (LL § 33 A blev ikke anset for anvendelig, selv om ophør af ansættelsesforholdet skyldtes arbejdsgiverens konkurs) og LSR. 1983.59 (arbejdsforholdet var ophørt på grund af uoverensstemmelse).

Sømænd, som efter tjeneste om bord på et dansk skib registreret i DIS erhverver lønindkomst i udlandet, kan medregne ophold om bord på skibet ved opgørelsen af 6 måneders perioden.

Opholdsperioden uden for riget kan afbrydes af nødvendigt arbejde her i riget i direkte forbindelse med udlandsopholdet, ferie eller lignende af en sammenlagt varighed på højst 42 dage, uden at retten til nedslag fortabes.

D.C.2.4 42-dagesreglen

Som nødvendigt arbejde kan f.eks. nævnes afrapportering overfor bestyrelse, modtagelse af instrukser m.m. Der må ved afgørelsen af, hvad der anses for nødvendigt arbejde anlægges en streng vurdering.

Med "direkte i forbindelse med arbejdsopholdet" stilles der krav om, at arbejdsopholdet i Danmark skal vedrøre hovedbeskæftigelsen i udlandet. Har en person f.eks. et bijob i udlandet, vil et arbejdsophold i Danmark i forbindelse hermed ikke stå i direkte forbindelse med udlandsopholdet, og opholdet i udlandet vil dermed være afbrudt.

Opholdet i forbindelse med udførelse af nødvendigt arbejde medregnes i opgørelsen af de 42 dage. Der kan således maksimalt udføres nødvendigt arbejde i Danmark i 42 dage over en periode på 6 måneder.

Nødvendigt arbejde her i riget i direkte forbindelse med udlandsopholdet, ferie eller lignende, som afslutning på et udlandsophold, kan ikke medregnes til 6 måneders perioden.

Ferie eller lignende afholdt i udlandet som afslutning på et udlandsophold kan derimod medregnes til 6 måneders perioden. Det samme gælder, hvor et

udlandsophold efterfølges af ferie i Danmark (under 42 dage) og derefter ferie i udlandet, således at vedkommende er udenlands på 6 måneders dage for udlandsopholdets start.

Begrænsningen for så vidt angår erhvervsmæssigt betingede ophold medfører, at eksempelvis deltagelse i bestyrelsesmøder i Danmark afbryder opholdet.

Under hensyn til, at en skatteyder - udover ophold i Danmark i forbindelse med ferie og lignende, som ikke ville overstige 7 dage i gennemsnit pr. måned - ville opholde sig i Danmark i det omfang, det var nødvendigt på grund af afrapportering og eventuelt deltagelse i kurser af relevans for det arbejde, han udførte i udlandet, samt at skatteyderen endvidere i sin egen skab af bestyrelsesmedlem i danske virksomheder ville deltage i 1-dags møder i forbindelse med andet ophold i Danmark, fandt Ligningsrådet ikke, at skatteyderen ville være berettiget til lempelse i henhold til LL § 33 A (TfS 1995,243 (BF)).

Også brudte døgn skal medregnes ved opgørelsen af de 42 dage, jf. ØLD af 18. juni 1997 (TfS 1997,556) og VLD af 25. juni 2001 (SKM2001.451.VLD). Hvis således en person f.eks. ankommer til Danmark fredag kl. 12 og rejser ud igen mandag kl. 12, vil der være tale om 4 dages ophold i Danmark (skd. 70.423). Et ufrivilligt ophold inden for riget udover 42 dage inden for 6 måneder, f.eks. nødvendiggjort af sygdom, bevirker således, at retten til at påberåbe sig nedslagsreglen fortabes. Rejsedage i forbindelse med udlandsopholdets begyndelse og afslutning medregnes ikke ved opgørelsen af de 42 dage, jf. SKM2003.405.HR.

Det tidsrum på 42 dage inden for 6 måneder, i hvilket ophold inden for riget kan ske uden fortabelse af retten til skattefritagelse, svarer til 7 dage om måneden. Ophold i Danmark inden for de første 6 måneder af et udlandsophold må højst udgøre 42 dage. SKM2001.173.VLD: En skatteyder havde over en årrække i gennemsnit opholdt sig mindre end 7 dage pr. måned i Danmark. Han blev nægtet udlandslempelse for den første del af denne periode, idet landsretten lagde til grund, at et udlandsophold i relation til LL § 33 A først kan anses for påbegyndt fra og med begyndelsen af den første 6-måneders-periode, i hvilken skatteyderens ophold her i riget har haft en sammenlagt varighed på højst 42 dage. Højesteret stadfæstede landsrettsdommen ved dom af 1. maj 2003, SKM2003.209.HR med den begrundelse, at nedsættelse af indkomstskatten er betinget af, at skatteyderens ferieophold m.v. her i riget sammenlagt har en varighed på højst 42 dage inden for enhver afsluttet 6-måneders periode. Højesteret udtalte, at der ikke var grundlag for at fastslå, at denne forståelse af bestemmelsen er i strid med en fast administrativ praksis.

Såfremt udlandsopholdet strækker sig ud over 6 måneder, forlænges den tilladte opholdsperiode i Danmark, svarende til forholdet mellem 6 måneder og 42 dage. Det bemærkes i den forbindelse, at der ikke stilles krav om, at opholdet i udlandet er forlænget med en hel måned.

Højesteret har med sin begrundelse i SKM2003.209.HR præciseret, at nedslag efter LL § 33 A er betinget af, at modtageren ikke har opholdt sig her i riget i mere end 42 dage indenfor enhver afsluttet 6-måneders periode. Ved ophold i udlandet, der strækker sig ud over 6 måneder, skal det tilladte ophold her i riget på 7 dage om måneden placeres således, at opholdet højst har en varighed på 42 dage inden for de seneste 6 måneder.

Told- og Skattestyrelsen har om fortolkningen af LL § 33 A efter Højesterets dom udtalt (SKM2004.15.TSS), at et udlandsophold må anses for afbrudt, såfremt den pågældende person på en given dato har opholdt sig her i riget i mere end 42 dage inden for de seneste 6 måneder. Et udlandsophold anses for afbrudt ved påbegyndelsen af det ferieophold m.v., hvorunder de 42 dage overskrides, idet ferieophold m.v. her i riget som afslutning på et udlandsophold ikke medregnes til udlandsopholdet.

Eksempel:

Et udlandsophold starter den 1. januar. Skatteyderen har 10 weekendophold (fredag - søndag) i Danmark i perioden 1. februar - 1. juni (i alt 30 dage) og rejser hjem på 14 dages ferie i Danmark den 30. juni. Den 12. juli har opholdet i Danmark haft en sammenlagt varighed på mere end 42 dage inden for de seneste 6 måneder, og udlandsopholdet afbrydes derfor den 30. juni. Der kan opnås lempelse for perioden 1. januar - 30. juni forudsat de øvrige betingelser herfor er opfyldt. Hvis skatteyderen vil opnå lempelse af lønindkomst i udlandet efter afbrydelsen, skal han på ny opholde sig i udlandet i mindst 6 måneder.

Såfremt skatteyderen i det nævnte eksempel var rejst hjem på 14 dages ferie i Danmark den 29. juni i stedet for den 30. juni, ville der ikke kunne opnås lempelse for den forudgående periode, idet udlandsopholdet ville være afbrudt, inden der var forløbet mindst 6 måneder.

Hvis betingelserne for lempelse er opfyldt i perioden inden afbrydelsen af udlandsopholdet, mistes denne ret ikke, selv om den pågældende person efterfølgende har opholdt sig her i riget mere end 42 dage inden for en 6 måneders periode.

Told- og Skattestyrelsen udtalte endvidere, at det ikke kan udelukkes, at Højesterets dom, SKM2003.209.HR, i visse tilfælde indebærer en skærmpelse af praksis, hvilket kan begrunde, at dommen alene tillægges virkning fra afsigelsesdatoen den 1. maj 2003.

Den udenlandske lønindtægt indgår i den samlede indkomst på normal vis, og indkomsten opgøres efter de i øvrigt gældende regler. Nedslaget udgør den del af den samlede skat, der herefter falder på den udenlandske indkomst. Beregningsmetoden er den samme som ved den såkaldte ny exemptionsmetode. Ved nedslagsberegningen henføres de ligningsmæssige fradrag, der har direkte tilknytning til erhvervelsen af den udenlandske indkomst, til denne.

D.C.2.5 Nedslagsregler

D.C.2.5.1

For lønindkomst, der er omfattet af LL § 33 A, kan der ikke gives creditnedsdrag efter LL § 33. Hvis der skal gives nedslag for andre indkomstarter samtidig med nedslag efter § 33 A, stk. 1, foretages beregningerne hver for sig med udgangspunkt i den skattepligtige indkomst, den personlige indkomst og kapitalindkomsten og de dertil svarende danske skatter.

Hvis lønindkomsten både er omfattet af lempelsesreglerne i en DBO og LL § 33 A, kan skatteyderen vælge, at lempelsesreglerne i DBO'en skal anvendes.

D.C.2.5.1 Valget mellem LL § 33 A og lempelsesreglerne i en DBO

Lønindkomst, der er omfattet af lempelsesbestemmelsen i LL § 33 A, skal medregnes ved opgørelsen af lønmodtagerens skattepligtige indkomst. Hvis lønmodtageren har underskud ved anden skattepligtig virksomhed, vil den udenlandske lønindtægt blive fradraget i dette underskud. Såfremt der efter fradrag af lønindtægten stadig er underskud, kan dette underskud fremføres til fradrag i den pågældendes skattepligtige indkomst for de efterfølgende indkomstår, jf. PSL § 13.

Gammel-exemptionmetode

Hvis Danmark og en fremmed stat har indgået en DBO, der bygger på den såkaldte "gammel-exemptionmetode", skal dobbeltbeskatningen af indkomst fra den ene stat (kildestaten), som modtages af en skattepligtig person i Danmark (bopælsstat), ophæves efter følgende metode: Den udenlandske indtægt medregnes ikke til den danske skattepligtige indkomst. Den medregnes derimod ved skatteberegningen, som om den var skattepligtig indtægt. I de herefter beregnede skatter gives der et nedslag med den del af skatterne, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indtægt, jf. afsnit D.C.3.6.1. Såfremt en dansk lønmodtager med lønindtægt fra en "gammel-exemptionstat" vælger at benytte DBO'en i stedet for at benytte LL § 33 A, skal lønindtægten altså slet ikke medregnes ved opgørelsen af lønmodtagerens danske skattepligtige indkomst. Den udenlandske lønindtægt vil således ikke formindske et eventuelt underskud ved anden skattepligtig virksomhed, som kan overføres til fradrag i senere indkomstår efter reglen i PSL § 13. "Gammel-exemptionmetoden" anvendes ved ophævelse af dobbeltbeskatning af privat lønindkomst i Danmarks overenskomster med Frankrig og Østrig.

Creditmetode eller ny-exemptionmetode

Hvis lønindtægten derimod stammer fra en stat, hvormed Danmark har indgået en DBO efter den såkaldte "creditmetode" eller den såkaldte "ny-exemptionmetode", skal lønindtægten medregnes ved opgørelsen af den danske skattepligtige indkomst. Lønindtægten vil derfor formindske et eventuelt underskud, som kan fremføres efter PSL § 13, jf. afsnit D.C.3.6.1-2.

Hvis en gift persons skattepligtige indkomst udviser underskud, skal dette underskud overføres til fradrag hos ægtefællen efter reglerne i PSL § 13, inden det kan fremføres til fradrag i senere indkomstår. PSL § 13, stk. 5, 1. pkt., bestemmer, at ved overførsel af underskud mellem ægtefæller skal der ved opgørelsen af ægtefællernes skattepligtige indkomst og personlige indkomst i denne forbindelse ses bort fra personlig indkomst, der beskattes i udlandet og ikke her i landet. Underskud opstået som følge af bortseelsen

kan ikke fremføres, jf. afsnit D.C.3.5. Efter § 13, stk. 5, 4. pkt., anvendes denne bestemmelse dog ikke, når skatten af den udenlandske indkomst er nedsat i henhold til LL § 33 A eller § 33 C. Fradrag efter rejsereglerne er et ligningsmæssigt fradrag tilknyttet den udenlandske indkomst, hvorfor udlandsfradraget ikke kan henføres til det underskud, der efter PSL § 13 kan overføres til en ægtefælle, skd. 71.660. Hvis en lønmodtager vælger at anmode om skattefrihed efter LL § 33 A for udenlandsk lønindtægt, vil et eventuelt underskud ved anden skattepligtig virksomhed, derfor blive nedsat med den udenlandske lønindtægt, inden underskuddet kan overføres til fradrag hos ægtefællen efter reglerne i PSL § 13. Dette gælder som ovenfor nævnt ikke, hvis lønmodtageren vælger at anmode om, at den danske beskatning af udenlandsk lønindtægt nedsættes efter reglerne i en DBO med den stat, som lønindtægten stammer fra. I så fald vil den udenlandske lønindtægt ikke nedsætte et eventuelt underskud ved anden skattepligtig virksomhed, inden dette underskud overføres til ægtefællen.

Der henvises til Juridisk Vejledning "Beregning af personlige indkomstskatter mv.", Afsnit C.3.3.5 og C.4.3.4.

Personer, der oppebærer lønindkomst ved tjeneste uden for riget for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed, er som udgangspunkt berettiget til lempelse efter LL § 33 A, stk. 1, forudsat at betingelserne i øvrigt er opfyldt. Told- og Skattestyrelsen har udarbejdet en vejledning om skattefritagelse efter LL § 33 A og udsendte offentligt ansatte. Informationen er primært rettet mod de lokale skattemyndigheder, der har kompetencen til at indrømme fritagelse for at betale forskudsskat - den såkaldte trækfritagelse. SKM2001.1.TSS. Sådanne personer kan dog i henhold til LL § 33 A, stk. 2, ikke få skattefritagelse, såfremt der samtidig modtages ydelser efter LL §§ 7, nr. 15, eller 9 A.

Det er således en betingelse for skattenedsættelse, at lønmodtageren ikke får udetillæg eller andre lignende ydelser, der tjener til dækning af merudgifter som følge af tjenesten i udlandet, og som ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst, jf. LL § 7, nr. 15, 1. pkt. Ifølge praksis vedrører dette pkt. alene ydelser udbetalt af den danske stat, hvorfor f.eks. FN-tillæg til dækning af opholds- og leveomkostninger ikke afskærer retten til LL § 33 A-lempelse. En ansat hos Rigspolitichefen, der gjorde tjeneste som EF-observatør i Eksjugoslavien, oppebar under tjenesten et tillæg for meromkostninger, der måtte anses omfattet af LL § 7, nr. 15. Der kunne herefter ikke indrømmes lempelse efter LL § 33 A. SKM2001.155.LSR. Se endvidere f.eks. TfS 1999, 535 (LR) om, hvorvidt visse ydelser udbetalt af Rektorkollegiet, Forskerakademiet og forskningsrådene er omfattet af LL § 7, nr. 15, med den konsekvens, at lempelse efter LL § 33 A ikke er mulig for ph.d.-studerende ved en udenlandsk uddannelsesinstitution, der aflønnes af den danske stat.

Modtager en person, der af den danske stat er udsendt til midlertidig tjeneste ved EU-Kommissionen, og som af EU-Kommissionen modtager lignende ydelser til dækning af merudgifter i forbindelse med opholdet, der efter LL

D.C.2.6

Tjeneste for den danske stat mv. LL § 33 A, stk. 2

§ 7, nr. 15, 2. pkt., er skattefrie, vil der heller ikke kunne opnås skattefritagelse efter § 33 A.

Som et alternativ til udetillæg udsendes offentligt ansatte i et vist omfang på tjenesterejsevilkår. Den udsendte modtager oven i den almindelige løn dagpenge, som er skattefrie i henhold til LL § 9 A. Dagpengene skal som udetillægget dække ekstraomkostninger i forbindelse med udsendelsen. Oppebæres der sådanne skattefrie dagpenge, vil der heller ikke kunne opnås skattefritagelse. Dagpenge udbetalt under lokale tjenesterejser foretaget fra eller internt i udstationeringslandet medfører ikke, at muligheden for skattefritagelse bortfalder.

Såfremt lønnen er fastsat i henhold til en kollektiv aftale, er det en betingelse for skattefritagelse efter LL § 33 A, at det af den kollektive aftale udtrykkeligt fremgår, at lønnen er fastsat under hensyn til, at den er skattefri.

Betingelsen fremgår af lov nr. 312 af 17. maj 1995 om ændring af forskellige skattelove (International Beskatning) § 8, nr. 2, som ændrer ikrafttrædelsesbestemmelsen i § 3, stk. 4, i lov nr. 1115 af 21. december 1994 om ændring af ligningsloven (Beskatning af lønarbejde i udlandet).

Er lønnen fastsat i henhold til en kollektiv aftale, uden at det af denne udtrykkeligt fremgår, at lønnen er aftalt under hensyn til, at den er skattefri, kan der ikke gives skattefritagelse efter § 33 A. En ansat ved Rigspolitiet, der gjorde tjeneste ved den danske FN-politistyrke i Eksjugoslavien, kunne ikke opnå lempelse efter bestemmelserne i LL § 33 A, da lønaftalen var indgået i henhold til en kollektiv overenskomst, som ikke indeholdt nogen bestemmelse om, at lønnen var fastsat under hensyn til, at den var skattefri. SKM2002.551.VLR. Lempelse for eventuel betalt skat i udlandet må derfor ske efter LL § 33.

I visse tilfælde er offentligt ansattes løn ikke reguleret af kollektive aftaler. Lønnen er således fastsat i henhold til en individuel aftale indgået mellem den udsendende offentlige myndighed og arbejdstageren. At vilkårene i den individuelle lønaftale, herunder størrelsen af lønnen, rent teknisk fastsættes på den måde, at der henvises til en kollektiv aftale, ændrer ikke ved, at lønnen er fastsat i henhold til en individuel lønaftale. Som eksempler på personer, hvis løn ikke er fastsat i henhold til en kollektiv aftale, men efter en individuel lønaftale, kan nævnes personer udsendt af Danida og DANCED-rådgivere udsendt af Miljøstyrelsen.

Det er tiltrækkeligt til at opnå lempelse efter LL § 33 A, at den udsendende myndighed og den udsendte arbejdstager frit - dvs. uden at være bundet af kollektive aftaler - har kunnet indgå aftale om lønnens størrelse, idet det i så fald er uden betydning, at lønnen er fastsat ved henvisning til en kollektiv aftale.

Adgangen til lempelse efter § 33 A afskæres kun i de situationer, hvor aftaleparterne er bundet af en kollektiv aftale, som indeholder bestemmelser om lønfastsættelsen under udsendelsen. Der vil fortsat kunne opnås lempelse,

hvis det udtrykkeligt fremgår af den pågældende kollektive aftale, at lønnen er fastsat under hensyn til, at den er skattefri. De eneste eksempler, som styrelsen har kendskab til, hvor dette er tilfældet, er aftalen mellem AC og Personalestyrelsen om lønnede ph.d.stipendiater, der i hele forløbet er indskrevet ved udenlandske institutioner og Finansministeriets regulativ af 21. juni 2002 om løn- og ansættelsesvilkår for PHARE-eksperter. Regulativet har virkning fra den 1. august 2002.

I TfS 2000, 830 fandt Ligningsrådet, at en offentligt ansat i forbindelse med udstationering i Estland kunne opnå LL § 33 A-lempelse. Det fremgik således af Finansministeriets cirkulære om løn- og ansættelsesvilkår for PHARE-eksperter, at lønnen var fastsat under hensyn til, at den var skattefri i Danmark. Se ligeledes TfS 2000, 735, hvor Told- og Skattestyrelsen var blevet spurgt om den skattemæssige behandling af udsendte under et PHARE-projekt i Litauen, hvoraf den ene udsendte havde bopæl i Schweiz. Det var styrelsens opfattelse, at en dansk statsborger med bopæl i udlandet, som derfra af en dansk offentlig institution udsendes til tjeneste uden for riget, er fuldt skattepligtig her til landet, og derfor som udgangspunkt er berettiget til LL § 33 A-lempelse, jf. også afsnit D.A.1.4.

I TfS 1999, 949 har Told- og Skattestyrelsen taget stilling til, hvorvidt politifolk udsendt på kontrakt med Rigspolitechefen til aktiv FN-tjeneste uden for riget (bl.a. i Kosovo), er berettiget til lempelse efter LL § 33 A.

Rigspolitechefen har oplyst, at der indgås kontrakter om udsendelse til aktiv FN-tjeneste, aktiv tjeneste i OSCE, om tjeneste som underviser i Det Danske Uddannelsesprojekt for den Palæstinensiske Politistyrke, samt om tjeneste som observatør ved TIPH-missionen i Hebron.

Det er Told- og Skattestyrelsens opfattelse, at den løn der er aftalt i kontrakterne med Rigspolitechefen, i alle tilfælde er en løn aftalt i henhold til en kollektiv aftale, idet samtlige kontrakter indeholder bestemmelsen om, at der oppebæres sædvanlig løn med diverse tillæg. Der udbetales ligeledes efter samtlige kontrakter skattepligtige danske tillæg og skattefrie FN-tillæg til lønnen.

Told- og Skattestyrelsen er ikke bekendt med, at den kollektive aftale, der er gældende for politifolk, indeholder bestemmelser om, at den løn, der udbetales under arbejde i udlandet som nævnt i kontrakten, er skattefri.

Told- og Skattestyrelsen udtalte derfor, at politifolk udsendt til tjeneste uden for riget på kontrakt med Rigspolitechefen efter styrelsens opfattelse ikke er berettiget til at opnå lempelse efter LL § 33 A (og således heller ikke er berettiget til fritagelse for A-skattetræk). Se også TfS 2000,423, hvor skatteministeren overfor Folketingets Skatteudvalg redegør for den skattemæssige behandling af de udsendte politifolk.

Modtager en person, der af den danske stat m.v. f.eks. er udlånt til en international organisation, af denne organisation et løntillæg oveni den løn, der modtages af den danske stat m.v., vil et sådant løntillæg være omfattet af LL

§ 33 A, forudsat at betingelserne i øvrigt er opfyldt. Dette gælder uanset, om lønnen fra den danske stat m.v. er omfattet af LL § 33 A.

Følgende kategorier af personer er ikke anset for at oppebære lønindkomst ved tjeneste for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed:

- Personer, der har et egentligt ansættelsesforhold ved IFU (Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene), jf. skat 1986.9.563 (TfS 1986,500).
- Præster udsendt af dansk sømandskirke i fremmede havne (jf. skd. 39.291) eller af Dansk Kirke i udlandet samt velfærdssekretærer udsendt af handelsflådens velfærdsråd.
- En kok ansat af en dansk ambassadør eller en husbestyrerinde ansat af en dansk generalkonsul, jf. skat 1990.12.991 (TfS 1990,549).
- Udsendte fra Dansk Flygtningehjælp, jf. ToldSkat Nyt 1993.20.875 (TfS 1993,489).
- En udstationeret medarbejder i Danmarks Radio, jf. TfS 1999, 733 (LSR). (Danmarks Radio blev dog anset for en offentlig institution, hvorfor medarbejderen var omfattet af den for klageåret (1994) gældende bestemmelse i SL § 5, litra d).

Følgende kategorier af personer er derimod anset for at oppebære lønindkomst ved tjeneste for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed:

- Medarbejdere ved offentlige styrelser mv., der udlånes uden tjenestefrihed eller stilles til rådighed for private foretagender, jf. bl.a. skd. 76.740 om offentlig ansatte, stillet til rådighed for Danmarks Erhvervsfond og Skat 1989.1.72 (TfS 1989,5) om en laboratorietekniker ansat i Sundhedsstyrelsen, der var stillet til rådighed for Danmarks Erhvervsfond.
- Medarbejdere ved offentlige styrelser mv., der udlånes eller stilles til rådighed for IFU, jf. skat 1986.9.563 (TfS 1986,500).
- En ansat i forsvaret, der efter aftale mellem Forsvaret og Dansk Røde Kors blev udsendt som repræsentant for Røde Kors til et afrikansk land, jf. skat 1989.11.871 (TfS 1989,623).
- Medarbejdere ved AMU-centre, TfS 1994,890.
- En af Transportrådet udsendt medarbejder, jf. TfS 1999,750 (LSR). Landsskatteretten lagde vægt på, at institutionen i forvaltningsretlig henseende ansås for at være en del af den offentlige forvaltning, og endvidere at klageren ansås for udstationeret af et af Trafikministeriet og Miljøministeriet sammensat organ.

Ved afgørelsen af, hvorvidt en virksomhed skal betragtes som den danske stat eller anden offentlig myndighed, kan vejledning findes i Juridisk Grundbog, afsnittet vedrørende forvaltningsmyndigheder.

Med hensyn til personer, der er udsendt til udførelse af systemeksport for den danske stat eller en anden dansk myndighed, henvises til afsnit D.C.2.7.

For så vidt angår personer, der enten

- ikke er udsendt af den danske stat eller en anden offentlig myndighed, eller
- er udsendt til udførelse af systemeksport for den danske stat eller en anden dansk offentlig myndighed

D.C.2.7
Halvt nedslag LL
§ 33 A, stk. 3

gælder, at såfremt Danmark efter en DBO er tillagt beskatningsretten til den udenlandske lønindkomst, kan den samlede indkomstskat kun nedsættes med halvdelen af det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske lønindkomst, jf. LL § 33 A, stk. 3. Det er uden betydning, om der foreligger en faktisk dobbeltbeskatningssituation, jf. TfS 1997, 364 (ØLD).

Danmark vil for så vidt angår privat ansatte som hovedregel have beskatningsretten i tilfælde, hvor en arbejdstager opholder sig i en stat, hvormed Danmark har indgået DBO, i ikke over 183 dage inden for et år (skatteår, kalenderår eller løbende 12 måneders periode), og vederlaget betales af eller for en i forhold til arbejdsstaten udenlandsk arbejdsgiver.

Privat ansatte

I disse tilfælde vil den privat ansatte - hvis betingelserne for lempelse i øvrigt er opfyldt - i medfør af LL § 33 A, stk. 3, få halv lempelse.

Ved anvendelsen af 183 dages-reglen i DBO'en medregnes samtlige opholdsdage i arbejdsstaten, uanset om der foreligger et ansættelsesforhold. I de tilfælde, hvor bopælsstatens og arbejdsstatens indkomstår (skatteår) afviger fra hinanden, er det arbejdsstatens indkomstår (skatteår), der er afgørende ved anvendelsen af 183 dages-reglen, se herved Skat 1986.7.468 (TfS 1986, 389).

Der kunne godkendes fuld lempelse efter LL § 33 A for indkomst, der var indtjent af en byggeleder ved et bygge- og anlægsarbejde i Ukraine, der havde haft en varighed af mere end 24 måneder. Forholdet, der vedrørte indkomstårene 1992 og 1993, ansås omfattet af DBO'en mellem Danmark og USSR af 21/10 1986, hvorefter beskatningsretten tilkom Ukraine fra arbejdets påbegyndelse (TfS 1997, 592).

I visse tilfælde gælder en DBO for mere end én af de stater, der er opstået ved opløsning af den stat, overenskomsten oprindeligt er indgået med. Som eksempler herpå kan nævnes overenskomsten med det tidligere Tjekkoslovakiet, der nu finder anvendelse på såvel Tjekkiet som Slovakiet og overenskomsten med den tidligere Sovjetunion, der nu finder anvendelse på visse SNG-lande. Moldova og Tadjikistan har meddelt Skatteministeriet, at de ikke anser sig for omfattet af DBO'en af 1986 mellem Danmark og det daværende Sovjetunionen. Overenskomsten med den tidligere Socialistiske Forbundsrepublik Jugoslavien, anvendes nu for så vidt angår Forbundsrepublikken Jugoslavien (Serbien/Montenegro), Slovenien og Kroatien, jf. afsnit D.E.

I sådanne tilfælde må det tillægges afgørende betydning, at der nu er tale om selvstændige stater, hvorfor Danmark, for så vidt overenskomsten indehol-

der en 183 dages-regel, vil have beskatningsretten til vedkommende lønindkomst i det omfang, en arbejdstager opholder sig i en af disse stater i ikke over 183 dage inden for et kalenderår/12 måneders periode - jf. afsnit D.E vedrørende de enkelte overenskomster. Hvis f.eks. en lønmodtager af sin danske arbejdsgiver er blevet udsendt til at udføre arbejde i henholdsvis Tjekkiet i perioden 1. mar. - 30. juni 1999 og Slovakiet i perioden 1. juli - 31. okt. 1999, vil der således alene kunne indrømmes halv lempelse efter LL § 33 A, stk. 3.

Eksempel

Til belysning af samspillet mellem 6 måneders-betingelsen i LL § 33 A, stk. 1, og 183 dages-reglen i diverse DBO'er, kan anføres følgende eksempel:

En privat ansat arbejdstager, som er ansat hos en dansk arbejdsgiver, arbejder i følgende lande og perioder:

- i land A fra 1/8 til 30/11 år 1,
- i land B fra 1/12 år 1 til 30/4 år 2,
- i land C fra 1/5 år 2 til 30/6 år 2,
- i Danmark fra 1/7 år 2 til 14/10 år 2, og
- i land B fra 15/10 år 2 til 31/12 år 2.

Derefter arbejder arbejdstageren i en længere periode i Danmark.

Land A og Danmark har ikke en DBO. Da det samlede ophold uden for riget varer fra 1/8 år 1 til 30/6 år 2, eller mere end 6 måneder, gives der skattnedsættelse efter LL § 33 A, stk. 1, med hele den del af den samlede indkomstskat, der forholdsmæssigt falder på lønindkomsten i land A.

Land B og Danmark har derimod en DBO. Da arbejdstageren i år 1 ikke har opholdt sig i land B i mere end 183 dage inden for et skatteår/kalenderår/løbende år, har Danmark retten til at beskatte år 1-indkomsten i land B. Der gives derfor kun skattnedsættelse efter LL § 33 A, stk. 3, med halvdelen af den del af den samlede indkomstskat, der forholdsmæssigt falder på år 1-lønindkomsten i land B.

I år 2 opholder arbejdstageren sig i land B fra 1/1 til 30/4 og fra 15/10 til 31/12, eller mere end 183 dage inden for et skatteår/kalenderår/løbende år. Da land B derfor har retten til at beskatte år 2-indkomsten i dette land, gives der nedsættelse i medfør af LL § 33 A, stk. 1, med hele den del af den samlede indkomstskat, der forholdsmæssigt falder på lønindkomsten i land B i perioden fra 1/1 til 30/4 år 2.

Der gives ikke nedsættelse efter LL § 33 A for perioden fra 15/10 til 31/12 år 2, idet betingelsen om ophold uden for riget i mindst 6 måneder, alene afbrudt af ferie el. lign. af en samlet varighed på højst 42 dage, ikke er opfyldt for denne periodes vedkommende, da arbejdet i Danmark i perioden 1/7 år 2 til 14/10 år 2 har afbrudt det tidligere udlandsophold. Der kan deri-

mod gives nedsættelse af den danske skat efter reglerne i DBO'en eller reglerne i LL § 33.

Land C og Danmark har også en DBO. Da arbejdstageren ikke har opholdt sig i land C i mere end 183 dage inden for et skatteår/kalenderår/løbende år, har Danmark retten til at beskatte indkomsten i land C. Der gives derfor alene nedsættelse efter LL § 33 A, stk. 3, med halvdelen af den del af den samlede indkomstskat, der forholdsmæssigt falder på lønindkomsten i land C.

I enkelte af Danmarks DBO'er med fremmede stater findes regler, hvorefter den ene stats afkald på eller begrænsning af retten til at beskatte indkomster kun gælder, hvis den anden stat efter dens interne lovgivning kan beskatte indkomsten. I modsat fald har den første stat en subsidiær beskatningsret.

Hvis Danmark som bopælsstat kan udnytte en sådan subsidiær beskatningsret, fordi lønindtægten efter sin art ikke kan beskattes i arbejdsstaten, kan der ikke gives fuld skattefritagelse efter LL § 33 A, stk. 1. Derimod kan der gives halv skattefritagelse efter § 33 A, stk. 3.

I de tilfælde, hvor arbejdsstaten kunne beskatte lønindtægten, men rent faktisk undlader beskatning (f.eks. på grund af en fejl eller fordi indtægten ikke overstiger den pågældende stats skattefri bundgrænse), kan den subsidiære beskatningsret ikke anvendes. I så fald gives der fuldt nedslag efter § 33 A, stk. 1.

I enkelte af Danmarks DBO'er (f.eks. Australien og USA), begrænses overenskomstens anvendelsesområde til føderale skatter, idet lokale skatter ikke er omfattet. Såfremt Danmark i et tilfælde har beskatningsretten til lønindkomsten, og DBO'en kun omfatter føderale skatter men ikke lokale skatter, vil der kun kunne gives halvt nedslag, uanset at lønmodtageren som følge heraf er blevet pålagt en lokal udenlandsk skat.

For så vidt angår søfolk, der arbejder om bord på fartøjer, som benyttes af et dansk rederi, gælder endvidere, at Danmark efter indgåede DBO'er med fremmede stater typisk vil have beskatningsretten til denne lønindkomst fra første dag. Der vil derfor kun kunne opnås halvt nedslag på den del af lønindkomsten, som er oppebåret for arbejde om bord på fartøjet, mens dette befinder sig i en fremmed aftalestats territorialfarvand (omfattet af DBO'en) eller havn. Den del af lønindkomsten, som er oppebåret for arbejde i internationalt farvand eller i en fremmed ikke-aftalestats farvand eller havn, vil derimod udløse fuldt nedslag. Det bemærkes, at personer, der udfører arbejde om bord på DIS-skibe, vil være skattefritaget efter LL § 33 C.

Tilsvarende vil lønmodtagere herunder søfolk, der udfører arbejde i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinteforekomster uden for dansk kontinentalsokkel, f.eks. på en boreplatform, kun få halvt nedslag, såfremt Danmark efter en DBO har beskatningsretten.

D.C.3

Systemeksport

Med hensyn til personer, der er udsendt som led i den danske stats eller anden dansk offentlig myndigheds (herunder kommuners og amtskommuners) deltagelse i systemeksport, vil det som udgangspunkt være sådan, at uanset hvor længe sådanne personer opholder sig i arbejdsstaten, vil Danmark i henhold til DBO'en have beskatningsretten til lønindkomsten, jf. i øvrigt afsnit D.D., artikel 19.

Imidlertid indeholder DBO'erne sædvanligvis en regel om, at arbejdsstaten er berettiget til at beskatte lønindkomsten, forudsat at dette udbetales for hverv i forbindelse med en erhvervsvirksomhed, der drives af staten.

I den forbindelse er der truffet afgørelse om, at den del af Vejdirektoratets virksomhed, der består i rådgivende ingeniørarbejde, der udføres på forretningsmæssige vilkår, falder ind under en sådan bestemmelse under forudsætning af, at DBO'ens bestemmelser i øvrigt giver arbejdsstaten en ret til at beskatte.

For lande, hvormed Danmark har indgået DBO, der indeholder ovennævnte regel, betyder det sammenfattende, at offentligt ansatte, der udsendes som led i det offentliges systemeksport, såfremt betingelserne i øvrigt er opfyldt (jf. afsnit D.D.2) kan indrømmes fuld lempelse, såfremt systemeksporten har karakter af erhvervsvirksomhed.

Ved systemeksport forstås enhver form for eksport af viden, systemer eller tjenester, der udføres af en offentlig myndighed i henhold til de gældende bevillingsregler.

Personer udsendt af den danske stat eller af en anden offentlig myndighed, som ikke udfører systemeksport, gives fuld lempelse, forudsat at de ikke modtager ydelser som nævnt ovenfor under D.C.2.6, uanset om Danmark i henhold til en DBO har beskatningsretten til lønindkomsten.

Offentligt ansatte, der udsendes som led i den danske stats eller anden dansk offentlig myndigheds deltagelse i systemeksport, må kunne dokumentere dette ved erklæring fra vedkommende styrelse m.v. Af erklæringen skal det videre fremgå, at den offentligt ansatte ikke samtidig har modtaget ydelser som nævnt ovenfor under D.C.2.6.

D.C.3 Lempelsesberegning

Når man skal beregne størrelsen af den lempelse, som den skattepligtige har krav på, må man tage udgangspunkt i den lempelsesmetode, som skal finde anvendelse. I DBO'erne kan der være tale om, at metoden er exemption med progressionsforbehold efter gammel metode eller ny metode, eller creditlempelse. Efter LL § 33 er metoden credit, og efter § 33 A er der tale om exemption med progressionsforbehold efter ny metode.

Lempelserne ved credit og ny-exemption beregnes med udgangspunkt i en brøk, der ser således ud:

$$\frac{\text{dansk skat x udenlandsk indkomst}}{\text{den skattepligtige indkomst}}$$

Ved exemptionlempelse efter gammel metode tillægges den skattepligtige indkomst i brøken nævner den udenlandske indkomst.

Når lempelsen er beregnet, må man i credittilfældene herefter se, om den udenlandske skat eventuelt er mindre end den lempelse, der er beregnet efter ovenstående brøk. Det er det mindste af de to beløb, den danske skat skal lempes med. Se også afsnit D.C.3.6 om lempelsesmetoder og Juridisk vejledning, Beregning af personlige indkomstskatter m.v., afsnit D.

Lempelse for skat af udenlandsk indkomst efter personskatteoven skal beregnes særskilt for hver af de skatteberegninger, som er angivet i PSL §§ 6 (bundskat), 6 a (mellemskat), 7 (topskat), 8 a (skat af aktieindkomst) og 8 b (skat af CFC-indkomst). Lempelsesberegningerne vedrørende de kommunale og amtskommunale indkomstskatter og eventuel kirkeskat foretages på den samme måde. Hvis der er flere indkomster fra samme land, skal lempelsesberegningen ske samlet. Lempelsesberegningen skal dog ske særskilt for hver indkomst, hvis der skal lempes efter forskellige metoder eller - i tilfælde af creditlempelse - hvis indkomsten i det pågældende land er blevet særskilt (kilde-)beskattet.

Hvis der er indkomst fra forskellige lande, skal lempelsesberegningerne foretages for hvert enkelt land for sig.

Det er alene de udenlandske indkomstarter, som indgår i beregningsgrundlaget for den pågældende skat, som medtages ved lempelsesberegningen.

Den udenlandske skattepligtige indkomst, personlige indkomst, kapitalindkomst, aktieindkomst og CFC-indkomst opgøres efter danske regler.

Fradrag i forbindelse med den udenlandske indkomsterhvervelse skal fragå i den udenlandske indkomst. Det er altså den udenlandske nettoindkomst, der indgår i lempelsesbrøken tæller. Se nærmere herom under afsnit D.C.3.3-D.C.3.4.

Når der udelukkende er tale om udenlandske indkomster fra samme land, er udgangspunktet for lempelsesberegningerne de nedenfor angivne brøker.

D.C.3.1 Lempelsesbrøker

Se endvidere afsnit D.4 i Juridisk vejledning, Beregning af personlige indkomstskatter m.v.

Nedslag i bundskat beregnes således:

Beregning af nedslag i bundskat

$$\frac{\text{bundskat x udenlandsk nettoindkomst}}{\text{den skattepligtige indkomst}}$$

D.C.3.1

personlig indkomst + positiv nettokapitalindkomst - ligningsmæssige fradrag udover 80.000 kr.(2004)

Den skat, der indgår i tælleren, er skatten efter fradrag af skatteværdien af personfradraget.

Den udenlandske indkomst, der indgår i tælleren, er den udenlandske indkomst, der indgår i beregningsgrundlaget for bundskatten.

Såfremt der skal foretages særskilt beregning af lempelsen for de indkomstarter, der indgår i den skattepligtige indkomst, indgår hver del af den udenlandske indkomst, der skal foretages lempelsesberegning for, som udenlandsk indkomst i brøkens tæller.

Har den skattepligtige f.eks. en udenlandsk lønindkomst og en særskilt beskattet renteindkomst, beregnes den maksimale creditlempelse således:

$$\frac{\text{bundskat x udenlandsk nettolønindkomst}}{\text{personlig indkomst + positiv nettokapitalindkomst - ligningsmæssige fradrag udover 80.000 kr. (2004)}}$$

$$\frac{\text{bundskat x udenlandsk nettorenteindkomst}}{\text{personlig indkomst + positiv nettokapitalindkomst - ligningsmæssige fradrag udover 80.000 kr. (2004)}}$$

Beregning af nedslag i mellemskat

Nedslaget beregnes således:

$$\frac{\text{mellemskat x udenlandsk nettoindkomst}}{\text{personlig indkomst + positiv nettokapitalindkomst}}$$

Den mellemskat, der indgår i tælleren, er mellemskatten efter modregning af eventuel resterende skatteværdi af personfradraget. Den udenlandske indkomst, der indgår i brøkens tæller, er den udenlandske indkomst, der indgår i beregningsgrundlaget for mellemskatten.

Såfremt der skal foretages særskilt beregning af lempelsen, indgår hver del af den udenlandske indkomst, der skal foretages lempelsesberegning for, som udenlandsk indkomst i tælleren, jf. det anførte vedrørende beregning af nedslag i bundskat.

Beregning af nedslag i topskat

Nedslaget beregnes for en enlig således:

$$\frac{\text{topskat x udenlandsk nettoindkomst}}{\text{personlig indkomst + positiv nettokapitalindkomst}}$$

Den topskat, der indgår i tælleren, er topskatten efter modregning af eventuel resterende skatteværdi af personfradraget.

Hvis der ved opgørelsen af den personlige indkomst er fradraget eller ikke medregnet beløb omfattet af beløbsgrænsen vedrørende kapitalpensionsindskud i PBL § 16, stk. 1 (38.900 kr. i 2003, 40.100 kr. i 2004) skal disse beløb lægges til den personlige indkomst i nævneren, da beløbene indgår i beregningsgrundlaget for topskatten, jf. PSL § 7. I det omfang ikke medregnede beløb vedrører den udenlandske indkomst, skal de lægges til den beregningsmæssige personlige indkomst. Se Juridisk Vejledning "Beregning af personlige indkomstskatter mv." Afsnit D.4.1 og D.4.4.

Nedslaget beregnes således:

$$\frac{\text{kommuneskat/amtsskat/kirkeskat x udenlandsk indkomst}}{\text{skattepligtig indkomst}}$$

Den skat, der indgår i tælleren, er skatten efter fradrag af skatteværdien af personfradraget. Den udenlandske indkomst, der indgår i tælleren, er den udenlandske indkomst, der indgår i den skattepligtige indkomst.

Efter PSL § 4 a, stk. 1, nr. 5-6, er aktieudbytte og afståelsessummer, som modtages fra udenlandske selskaber som hovedregel aktieindkomst for modtageren. Er aktierne omfattet af ABL § 2 a er udbytteerne eller afståelsessummerne kapitalindkomst for modtageren, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 4 og 5, og LV S.F.1.2. Fortjenester ved afståelse af udenlandske aktier mv. vil i øvrigt kun undtagelsesvis være lempelsesberettigede, idet beskatningsretten til sådanne fortjenester som hovedregel alene tilkommer bopælslandet. En vigtig undtagelse herfra er den nordiske DBO, hvor kildestaten bl.a. har beskatningsretten til fortjeneste ved afhændelse af aktier mv. i selskaber, der er hjemmehørende i kildestaten. Se i øvrigt herom under afsnit D.E.

Hvis den udenlandske indkomst ikke er skattepligtig efter danske regler, skal den udenlandske skat ikke indgå i den danske lempelsesberegning, dog bortset fra tilfælde, hvor der i den danske indkomstopgørelse indgår andre indkomster, der knytter sig til den samme indkomstkilde i udlandet, se SKAT 1987.6.427 (TfS 1987,269 Ø). I denne sag var skatteyderen blevet beskattet af avance samt genvundne afskrivninger ved afståelse af en fast ejendom på Grønland. Avancen var ikke skattepligtig i Danmark i henhold til reglerne i EBL, men da de danske regler medførte beskatning af genvundne afskrivninger vedrørende samme ejendom, kunne den grønlandske skat medføre lempelse i dansk skat, dog maksimalt med et beløb svarende til den del af den danske skat, der kunne henføres til genvundne afskrivninger.

I en kendelse af 18. november 1992 vedrørende en bindende forhåndsbesked jf. ToldSkat Nyt 1993.5.212 (TfS 1993,80), tog Landsskatteretten stilling til et tilfælde, hvor et påtænkt salg af en advokatvirksomhed i Grønland ville udløse fortjeneste på goodwill og genvundne afskrivninger på medfølgende løsøre. Hele fortjenesten ville blive beskattet i Grønland, mens en del af fortjenesten (goodwill) var skattefri i Danmark. Ved beregningen af credit efter den dansk-grønlandske DBO art. 22, stk. 1 a), skulle der ikke ske opdeling af fortjenesten, jf. art. 13, stk. 2, og der kunne indrømmes lempelse

Beregning af nedslag i de kommunale skatter og kirkeskat

Udenlandske aktieudbytter og fortjeneste/tab ved afståelse af udenlandske aktier mv.

**D.C.3.2
Udenlandsk indkomst, ikke skattepligtig**

D.C.3.2

for hele den grønlandske skat i det omfang, den kunne rummes i dansk skat af fortjenesten, jf. art. 22, stk. 2. Kendelsen er kommenteret i ToldSkat Nyt 1993.7.336 (TfS 1993,193).

Misbrug af DBO'er

LL §§ 5 C, 5 D, 5 F og KGL § 5 (selskaber) og KGL § 18 (personer) har til formål at imødegå skattearbitrage ved udnyttelse af DBO'er til at opnå vilkårligt store fradrag.

I hovedtræk går bestemmelserne ud på, at der ikke kan gives fradrag for vederlag for vedhængende renter i forbindelse med erhvervelse af en rentebærende fordring, såfremt afkastet af fordringen, eller gevinster på fordringen omfattes af kursgevinstloven som følge af reglerne i en DBO ikke skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Endvidere gives der ikke fradrag for renteudgifter m.v. på et lån, der er anvendt til erhvervelse af en fordring, såfremt afkastet af fordringen som følge af reglerne i en DBO ikke skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Tilsvarende kan der ikke opnås fradrag for tab på fordringer, såfremt renteindtægterne på fordringen som følge af reglerne i en DBO ikke skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. For at modvirke omgåelse af reglerne ved indskydelse af et eller flere selskaber mellem den her i landet hjemmehørende skattepligtige, som har optaget et lån, og den udenlandske skyldner, bestemmes det i LL § 5 F, stk. 2, at fradrag også nægtes ved køb af aktier i selskaber, der direkte eller indirekte ejer fordringer, hvis afkast ikke kan beskattes som følge af en DBO. Lovbestemmelserne tager specielt sigte på DBO'en med Brasilien, der indeholder en særlig bestemmelse om, at renter, der hidrører fra gældsbeviser eller obligationer m.v. udstedt af den brasilianske stat, som tilfalder personer eller selskaber m.v., der er hjemmehørende i Danmark, kun kan beskattes i Brasilien. Sådanne renteindtægter skal ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst her i landet. I dette tilfælde er LL § 33 F (nettoprincippet), derfor ikke et tilstrækkeligt værn imod skattearbitrage, idet der ikke skal opgøres nogen lempelsesberettiget brasiliansk indkomst.

Se i øvrigt S.D.4.

LL § 5 G og KGL § 4, stk. 2

Skattepligtige omfattes af KSL § 1, SEL § 1 eller FBL § 1 kan ikke opnå fradrag for udgifter, der efter udenlandske skatteregler kan fradrages i indkomst, som ikke indgår ved beregning af dansk skat, jf. LL § 5 G. Tilsvarende gælder, hvis fradrag for udgiften efter udenlandske skatteregler kan overføres til fradrag i indkomst oppebåret af koncernforbundne selskaber m.v., jf. KGL § 4, stk. 2, hvis indkomst ikke indgår ved beregningen af dansk skat.

Herved er der indført en generel bestemmelse, hvorefter der ikke ved den danske indkomstopgørelse kan opnås fradrag for udgifter, som efter udenlandske regler kan fradrages indkomst oppebåret af skatteyderen eller af selskaber, der er koncernforbundne med skatteyderen, hvis denne indkomst ikke indgår i den danske skatteberegning. Se i øvrigt S.D.4

Den udenlandske indkomst opgøres efter danske regler.

D.C.3.3 Fradrag i uden- landsk indkomst

Lempelsesberettiget udenlandsk lønindkomst skal ved lempelsesberegningen reduceres med de fradrag, der direkte vedrører erhvervsen af den udenlandske lønindkomst. Dette gælder f.eks. udgifter til kost og logi se nærmere herom under afsnit D.B.2 og A.F.

A-kassebidrag og bidrag til efterlønsordningen anses ikke for at have en sådan tilknytning til indkomsterhvervsen, at de skal fragå ved lempelsesberegningen, jf. ToldSkat Nyt 1992.10.300 TfS 1992, 280 LSR og TfS 1995, 752 LSR (vedr. A-kassebidrag). Fagforeningskontingenter anses derimod som udgangspunkt for at have en sådan tilknytning til indkomsterhvervsen, at kontingenterne skal reducere den lempelsesberettigede lønindkomst. I den nævnte afgørelse TfS 1995,752 var der tale om en skatteyder, der havde sideløbende ansættelse i et dansk moderselskab og et tysk datterselskab. Landsskatteretten fandt, at udgiften til fagligt kontingent havde en sådan tilknytning til indkomsterhvervsen fra begge selskaber, at den lempelsesberettigede udenlandske indkomst skulle nedsættes forholdsmæssigt med kontingentet.

Hvis der kun er oppebåret udenlandsk lønindkomst i en del af indkomståret, skal den lempelsesberettigede indkomst maksimalt reduceres med den forholdsmæssige del af kontingentet, der kan henføres til opholdet i udlandet.

Hvis det efter en konkret vurdering må antages, at medlemskab af en dansk fagforening er uden forbindelse med arbejdet i udlandet, skal kontingentet ikke fragå i den udenlandske lønindkomst, jf. LSRM 1984.159 LSR.

Udgifter, som lønmodtagere har i forbindelse med det indtægtsgivende arbejde i udlandet, kan kun fradrages ved opgørelse af den skattepligtige indkomst i det omfang de overstiger det i LL § 9, stk. 1, fastsatte bundfradrag, der for 2004 udgør 4.900 kr. (2003: 4.700 kr.). Dette gælder f.eks. fradrag for kost og logi. Udgifter, der er fradragsberettiget efter LL § 9, stk. 1, (almindelige lønmodtagerfradrag i det omfang de overstiger 4.900 kr. (2004-beløb)), § 9 B, stk. 3, § 9 C og § 9 D (befordringsfradrag), i forbindelse med udførelse af indtægtsgivende arbejde i udlandet, kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for lønmodtageren, i det omfang de nævnte udgifter overstiger den udenlandske lønindkomst, der skal medregnes i den danske indkomstopgørelse.

Hvis en skatteyder har lønindkomst fra både indland og udland, skal man ved lempelsesberegningen fortrinsvis gøre begrænsningen i henhold til LL § 9, stk. 1, gældende overfor de udenlandske udgifter, jf. Skat 1990.6.479.

I forbindelse med ikrafttræden af udvidelsen af DIS-ordningen pr. 23. august 2000, jf. lov nr. 460 af 31. maj 2000, § 1 (den såkaldte "færge-DIS"), skete der et skift i i beskatningsformen for de ansatte ombord på færger, der overgår til at være omfattet af DIS., jf. A.B.3.1.2. De ansatte arbejder på færger, der i henhold til lov om særlige fradrag til sømænd m.v., sejler i begrænset fart. Ved skatteberegningen kan de særlige fradrag som nævnes i

D.C.3.4

lov om særlige fradrag for sømænd § 3, ikke anvendes, hvorfor de ansatte er berettiget til de samme fradrag som andre lønmodtagere. Da de samtidig skal lempes efter LL § 33 C, skal de behandles ud fra et nettoprincip ved opgørelsen af søindkomsten på linie med andre lempelsesformer, jf. ovenfor. For så vidt angår LL § 33 C, se afsnit A.B.3.1.2.

D.C.3.4 Nettoprincip

Ved opgørelsen af lempelsesberettiget udenlandsk indkomst anvendes et nettoprincip for alle arter af udenlandsk indkomst - herunder også for så vidt angår udenlandske rente-, udbytte- og royaltyindtægter, uanset om de pågældende indtægter hidrører fra erhvervsmæssig virksomhed eller ikke - jf. LL § 33 F, hvorefter der i forbindelse med beregningen af den maksimale nedsættelse af dansk skat i henhold til en DBO eller LL § 33 ved opgørelsen af den lempelsesberettigede udenlandske indkomst skal fratrækkes de udgifter, der anses for at vedrøre denne indkomst. I TfS 2000, 426 ØLD, fandt Landsretten, at LL § 33 F, der indførte nettoprincippet ved beregningen af creditlempelser, ikke kunne anses for at stride mod den dagældende dansk-portugisiske DBO. Landsretten lagde vægt på, at det ifølge OECDs kommentarer til modelkonventionen er overladt til den nationale lovgivning og praksis at udforme nærmere detaljerede regler for, hvorledes lempelsen skal beregnes.

Nettoprincippet indebærer, at udenlandsk indkomst ved lempelsesberegningen skal reduceres med de fradragsberettigede udgifter, der kan henføres til erhvervsen af den pågældende udenlandske indkomst. Den udenlandske indkomst skal opgøres efter danske regler sådan, at de udgifter, der vedrører den udenlandske indkomst fragår i denne.

Konsekvensen af en sådan reduktion af udenlandsk indkomst er, at nedslaget i den danske skat reduceres tilsvarende. Reglen i § 33 F finder som nævnt anvendelse uanset, om der skal lempes efter creditprincippet i LL § 33, eller om en eventuel DBO foreskriver lempelse efter exemption-, credit- eller matching-credit metoden.

Anvendelsen af nettoprincippet kan illustreres som følger:

	Personlig indkomst	Kapitalindkomst	Skattepligtig indkomst
Dansk lønindkomst	500.000		500.000
Udenlandsk renteindkomst		300.000	
Renteudgifter vedr. renteindkomsten		<u>-375.000</u>	
Nettokapitalindkomst			<u>- 75.000</u>
I alt	500.000	- 75.000	425.000

I eksemplet vil der ikke skulle lempes for dansk skat, idet tælleren i lempelsesbrøkerne for de forskellige skattearter bliver negativ (-75.000).

Effekten af nettoprincippet bliver derfor, at den renteudgift, som vedrører renteindtægten, skal fragå indtægten, inden der beregnes lempelse. Da renteudgifterne i eksemplet er større end renteindtægterne fra udlandet, bliver der ingen lempelse. Hvis der i stedet skulle anvendes et bruttoprincip, ville den udenlandsk renteindtægt ikke være blevet reduceret med renteudgiften, hvorfor der skulle være gennemført en lempelse.

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. 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. Tilsvarende vil royaltymbetalinger for patenter, der udelukkende anvendes i den udenlandske virksomhed, have en sådan nær sammenhæng med den udenlandske indkomst, at den efter den direkte metode kan henføres hertil. I TfS 2000, 684 anså Landsskatteretten optagelse af udlån for at have en sådan sammenhæng med køb af udenlandske aktier, at renteudgifterne vedrørende udlånet skulle fragå i den lempelsesberettigede udenlandske indkomst.

Hovedregel (den direkte metode)

En fond - der var en afdeling under en arbejdsgiver- og erhvervsorganisation - hvis formål det var at anbringe konfliktmidler i aktiver, herunder værdipapirer, til bedst mulige forrentning, skulle ikke medregne fradragsberettiget kurstab og udgift til konsolideringsfond når fondens nettoindkomst fra udlandet skulle opgøres efter LL § 33 F. SKM2002.364.LSR

Der er dog i LL § 33 F, stk. 2, fastsat en subsidiær regel, hvorefter udgifter, der vedrører indtægtserhvervelsen, men som ikke kan henføres til enten den danske eller den udenlandske indkomst, skal fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst.

Subsidiær regel (forholdsmæssig fordeling)

Som eksempler på udgifter, som ikke kan henføres til en bestemt indkomst, kan nævnes generalomkostninger og renteudgifter vedrørende en kassekredit, som anvendes til generel finansiering af både indenlandske og udenlandske aktiviteter m.m.

Landsskatteretten fandt, at bidrag til en schweizisk arbejdsmarkedspension ansås for fuldt fradragsberettiget i medfør af den dansk-schweiziske DBO artikel 28, stk. 4. Under hensyn til, at der var tale om bidrag til en schweizisk arbejdsmarkedspensionsordning, fandt Landsskatteretten endvidere - uanset at bidragets størrelse blev beregnet på grundlag af klagerens bruttolønindkomst - at bidraget ikke kunne anses for en udgift, der direkte vedrørte erhvervelsen af den udenlandske lønindkomst. Bidraget til den omhandlede pensionsordning skulle derfor ikke i henhold til LL § 33 F, stk. 2, ved lempelsesberegningen fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttolønindkomst (TfS 1997, 917).

D.C.3.4

Se endvidere SKM2002.24.LSR hvor Landsskatteretten fandt at udgifter til generalomkostninger, der ikke direkte kunne henføres til den danske indkomst, skulle fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst. Retten fandt ikke, at der herved var hjemmel til at opdele selskabets indtægter i en forsikrings- og investeringsdel, hvorfor fordelingen skulle foretages i forhold til selskabets samlede bruttoindkomst.

Østre Landsret afsagde den 11. september 2001 dom om et selskab der havde investeret i danske og udenlandske aktier samt i danske obligationer. Udbytteindkomsterne fra aktieinvesteringerne var i et vist omfang skattefri. Selskabet var berettiget til lempelse efter LL § 33, og da de afholdte renteudgifter til finansiering af investeringerne ikke direkte kunne henføres til den danske eller den udenlandske indkomst, skulle udgifterne i overensstemmelse med LL § 33 F, stk. 2 fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske "bruttoindtægt". Østre Landsret tiltrådte ministeriets synspunkt om, at "bruttoindkomst" ikke omfatter skattefri indtægter, idet landsretten dels henviste til forarbejderne til bestemmelsen i LL § 33 F, stk. 2, dels til, at begrebet "indkomst" i skattelovgivningen i almindelighed dækker over skattepligtige indtægter, hvorimod der ikke findes en legal definition af begrebet "skattefri indtægter". SKM2001.542.ØLR

Landsskatteretten fandt i kendelse af 14. marts 2002, SKM2002.573.LSR, at sponsorindtægter fra Danmark ikke kunne medregnes til den udenlandske indkomst ved opgørelsen af en professionel golfspillers lempelsesberettigede indkomst, idet de ikke kunne anses for oppebåret i udlandet i relation til LL § 33 F. Turneringsudgifter skulle ved lempelsesberegningen fordeles på de enkelte lande og fratrækkes i udenlandsk indkomst (præmieindtægter) efter LL § 33 F, stk. 1, mens andre omkostninger skulle fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske indkomst efter LL § 33 F, stk. 2.

Kreditsalg

For eksportører, der foretager kreditsalg til udlandet, gælder endvidere den undtagelse, at den rente, som eksportøren selv har måttet betale for at finansiere et kreditsalg, ikke skal fragå ved lempelsesberegningen. Eksportøren får således fuld lempelse for den rente, vedkommende modtager som følge af kreditsalget, jf. LL § 33 F, stk. 3. Baggrunden for dette er, at en sådan renteudgift oftest vil være en del af salgsprisen snarere end en kapitalinvestering, idet den fra eksportøren blot vil gå videre til kunden. Undtagelsen finder kun anvendelse, såfremt varer, industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr sælges på kredit til udlandet. Derimod vil eksempelvis pengeinstitutters udlån til udlandet ikke falde ind under undtagelsen.

Ligningsrådet fandt, at det ved beregningen af den maksimale nedsættelse af en bankfilials danske skat efter LL § 33 for thailandsk skat af renteindtægter var det i LL § 33 F, stk. 1, subsidiært stk. 2, omhandlede nettoprincip, der skulle finde anvendelse. Undtagelsesbestemmelsen i LL § 33 F, stk. 3, fandt ikke anvendelse, da det stillede spørgsmål ikke vedrørte lempelsesberegningen for vedkommende eksportør af det pågældende produktionsudstyr, men alene lempelsesberegningen for den pågældende bankfilial selv (TfS 1994, 302 BF).

Anvendelsesområde

Nettoprincippet i LL § 33 F, herunder fordelingsreglen i § 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.

Bestemmelsen i § 33 F vil derimod ikke aktualiseres ved beregning af lempelse efter LL § 33 for sambeskattede udenlandske datterselskaber. Det 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. Bestemmelsen i LL § 33 F, stk. 1, indebærer bl.a., at personer, der ved deltagelse i arrangementer med lånte midler med henblik på investering i udlandet erhverver udenlandsk renteindkomst, som er omfattet af en bestemmelse om skattefritagelse eller skattelempelse, omfattes af det nævnte nettoprincip, således at de udenlandske renteindtægter ved lempelsesberegningen skal reduceres med de renteudgifter, der vedrører det pågældende lånearrangement.

Periodisering

Efter reglen i LL § 33 F skal udenlandsk indkomst, herunder indkomst i form af renter, udbytter m.m., ved lempelsesberegningen reduceres med fradragberettigede udgifter, der kan henføres til erhvervelsen af indkomsten.

LL § 5 D indebærer, at der ved opgørelse af lempelsesberettiget udenlandsk renteindkomst, kapitalindkomst og indkomst i form af udbytte altid skal ske fuld periodisering af udgifter, der har forbindelse hermed.

Bestemmelsen finder anvendelse, uanset om der lempes efter LL § 33 eller efter en eventuel DBO med en fremmed stat, Grønland eller Færøerne.

Efter LL § 5 D, 1. pkt., som finder anvendelse for såvel fysiske personer som selskaber m.v., foretages der fuld renteperiodisering af renteindtægter og renteudgifter i forbindelse med opgørelse af lempelsesberettiget udenlandsk renteindkomst, jf. LL § 33 F.

Bestemmelsen sikrer, at nettoprincippet i LL § 33 F ikke kan omgås ved at placere henholdsvis renteindtægter og renteudgifter i hvert sit indkomstår.

Om udgifterne vedrører en lempelsesberettiget kapital- eller udbytteindkomst afhænger af en konkret vurdering.

Tilsvarende foretages der ved udenlandsk kapitalindkomst og udbytteindkomst efter § 5 D, 2. pkt., periodisering for udgifter, der vedrører lempelsesberettiget indkomst, jf. LL § 33 F.

Forfalder indtægten og udgifterne vedrørende indtægten ikke i samme år, skal udgifterne henføres til forfaldsåret for indkomsten. Dette gælder også uanset LL § 5, stk. 2, hvorefter renteudgifter, der vedrører en længere periode end 6 måneder, og som forfalder mere end 6 måneder før udløbet af perioden, ikke kan fradrages på det aftalte forfaldstidspunkt, men skal for-

D.C.3.5

deles over den periode, renten vedrører. Om udgifterne vedrører en lempelsesberettiget kapital- eller udbytteindkomst, afhænger af en konkret vurdering.

Det bemærkes, at LL § 5 D, 2. pkt., kun gælder for fysiske personer uden for næring, hvilket følger af, at begrebet »kapitalindkomst« som defineret i personskatteoven alene finder anvendelse på sådanne personer. Royaltyindkomst vil endvidere ikke være omfattet af bestemmelsen, da sådanne indkomster ikke er kapitalindkomst.

Provisioner m.v. som nævnt i LL § 5, stk. 3, fordeles over låneperioden uanset størrelsen.

Skatteministeren har besvaret diverse fortolkningsspørgsmål fra Folketingets Skatteudvalg vedrørende anvendelsen af LL §§ 5 D og 33 F, se Told-Skat Nyt 1993.21.913.

D.C.3.5 Ægtefæller - overførsel af underskud

Der henvises ligeledes til Juridisk Vejledning "Beregning af personlige indkomstskatter m.v. afsnit C.3.3.5."

Ved overførsel efter PSL § 13, stk. 2 eller 4, af underskud mellem ægtefæller ses der ved opgørelsen af ægtefællernes skattepligtige indkomst og personlige indkomst i denne forbindelse bort fra personlig indkomst, der beskattes i udlandet og ikke her i landet, jf. PSL § 13, stk. 5. Den personlige indkomst reduceres med fradragsberettigede udgifter, der vedrører denne indkomst, uanset om disse udgifter er omfattet af PSL § 3, stk. 2. Den udenlandske personlige indkomst, der kan bortses fra, er således nettoindtægten, dvs. bruttoindtægten i vedkommende land reduceret med fradrag, der har direkte tilknytning til erhvervelsen af den udenlandske indkomst, f.eks. fradrag for arbejde i udlandet. Bestemmelsen finder dog ikke anvendelse, hvor skatten af den udenlandske indkomst er nedsat i henhold til bestemmelsen i LL §§ 33 A eller 33 C.

Reglen i PSL § 13, stk. 5, bestemmer, hvorledes det underskud, der kan overføres til ægtefællen efter PSL § 13, stk. 2 eller 4, skal beregnes, idet det fastslås, at der i denne relation skal ses bort fra udenlandsk personlig indkomst. Kapital- og aktieindkomst, der beskattes i udlandet, indgår derimod på normal vis ved beregningen af det underskud, der overføres til ægtefællen.

Reglen i PSL § 13, stk. 5, bevirker endvidere, at en ægtefælles underskud ikke skal modregnes i den anden ægtefælles udenlandske indkomst omfattet af bortseelsen, og at skatteværdien af en ægtefælles underskud ikke skal modregnes i den del af den anden ægtefælles bund-, mellem- eller topskat, som kan henføres til denne anden ægtefælles udenlandske indkomst omfattet af bortseelsen.

Ved underskudsopgørelsen ses der bort fra udenlandsk personlig indkomst, for hvilken der kan opnås skattefritagelse eller skattelempe i henhold til en DBO eller LL § 33. Det er uden betydning, om en skattefritagelse i en

DBO beror på en exemption- eller creditbemyndelse. PSL § 13, stk. 5, finder derimod som nævnt ikke anvendelse, hvor skatten af den udenlandske indkomst er nedsat i henhold til LL §§ 33 A eller 33 C. I disse tilfælde medregnes indkomsten således ved beregningen af underskuddet.

Det er dog en betingelse for, at der kan bortses fra udenlandsk personlig indkomst, at udlandet kan beskatte indkomsten i sin helhed. Er beskatningsretten f.eks. delt mellem Danmark og udlandet, er denne betingelse ikke opfyldt. For så vidt angår personlig indkomst, forekommer delt beskatningsret i visse DBO'er med hensyn til royalties, jf. herom afsnit D.E.

Virkingen af reglen i PSL § 13, stk. 5, kan nærmere belyses ved følgende eksempel:

	Ægtefælle 1	Ægtefælle 2
Personlig indkomst (dansk)	75.000	220.000
Personlig indkomst(udenlandsk)	350.000	0
Personlig indkomst i alt	425.000	220.000
Renteindtægter (danske)	20.000	10.000
Renteindtægter (udenlandske)	10.000	0
Renteudgifter (danske)	50.000	40.000
Renteudgifter (udenlandske)	200.000	0
Kapitalindkomst i alt	-220.000	-30.000
Ligningsmæssige fradrag	5.000	10.000
Skattepligtig indkomst	200.000	180.000

Indkomstgrundlag m.h.t. kommunale skatter i relation til PSL § 13, stk. 5:

	Ægtefælle 1	Ægtefælle 2
Skattepligtig indkomst	200.000	180.000
Udenlandsk personlig indkomst	-350.000	0
	- 150.000 (overføres)	30.000
Indkomstgrundlag	200.000	30.000

Indkomstgrundlag m.h.t. bundskat i relation til PSL § 13, stk. 5:

	Ægtefælle 1	Ægtefælle 2
Personlig indkomst	425.000	220.000
Udenlandsk personlig indkomst	- 350.000	0

D.C.3.5

	75.000 (intet at overføre)	220.000
Positiv nettokapitalindkomst	0	0
Indkomstgrundlag	425.000	220.000

Indkomstgrundlag m.h.t. mellemskat og topskat i relation til PSL § 13, stk. 5:

	Ægtefælle 1	Ægtefælle 2
Personlig indkomst	425.000	220.000
Udenlandsk personlig indkomst	- 350.000	0
	75.000 (intet at overføre)	220.000
Positiv nettokapitalindkomst	0	0
Indkomstgrundlag	425.000	220.000

Det skal fremhæves, at det alene er ved overførsel af underskud mellem ægtefæller, at der kan ses bort fra udenlandsk indkomst efter PSL 13, stk. 5, og altså ikke ved fremførsel af underskud hverken for den ægtefælle, der har den udenlandske indkomst, eller for den anden ægtefælle. Dette kan belyses ved følgende (forenklede) eksempel:

	Ægtefælle 1	Ægtefælle 2
Udenlandsk personlig indkomst	300.000	0
Renteudgift	-100.000	0
Dansk personlig indkomst	0	75.000
Skattepligtig indkomst	200.000	75.000

I dette tilfælde kan der ved overførsel af underskud mellem ægtefællerne ses bort fra ægtefælle 1's udenlandske indkomst på 300.000 kr., hvorefter 75.000 kr. kan overføres til ægtefælle 2. Det resterende underskud for ægtefælle 1 kan ikke fremføres, hverken af ægtefælle 1 eller ægtefælle 2.

Hvis en lønindkomst både er omfattet af lempelsesreglerne i en DBO og LL § 33 A, kan skatteyderen som nævnt i afsnit D.C.2.5 vælge, at lempelsesreglerne i DBO'en skal anvendes. Dette kan bl.a. have betydning i relation til fremførsel af underskud til senere indkomstår efter PSL § 13, stk. 5.

Fordeling af kapitalindkomst

Ved en landsskatterets kendelse, jf. ToldSkat Nyt 1992.6.183, TfS 1992, 138 blev der som følge af, at en af ægtefællerne havde udenlandsk indkomst omfattet af LL § 33 A, foretaget en fordeling af overskud og renteudgifter

vedrørende fast ejendom med halvdelen til hver ægtefælle i overensstemmelse med KSL § 24 A. Se også afsnit A.A.4.1.

I alle tilfælde, hvor en ægtefælle eller begge har lempelsesberettiget indkomst, skal kapitalindkomsten fordeles mellem ægtefællerne i overensstemmelse med principperne i KSL § 24 A. Det er i denne forbindelse uden betydning, hvorvidt lempelse skal indrømmes efter LL § 33, LL § 33 A eller i medfør af en DBO. Det er ligeledes uden betydning, hvilken lempelsesmetode der skal anvendes (credit, exemption, ny metode eller exemption, gammel metode). Også i tilfælde, hvor en ægtefælle eller begge har indkomst, som er objektivt skattefri (eksempelvis personer ansat ved diverse internationale organisationer, jf. afsnit D.F.1), skal kapitalindkomsten fordeles mellem ægtefællerne i overensstemmelse med principperne i KSL § 24 A.

I henhold til KSL § 24 B skal - i tilfælde, hvor en af ægtefællerne eller begge har lempelsesberettigede udenlandske kapitalindtægter eller indkomst i form af udbytte - den i LL § 33 F nævnte opgørelse foretages på grundlag af ægtefællernes samlede kapitalindtægter eller kapitaludgifter.

Ved opgørelsen af eventuelt uudnyttet personfradrag, som efter PSL § 10, stk. 3, kan benyttes til nedsættelse af den anden ægtefælles skatter, er der ikke hjemmel til at bortse fra udenlandsk indkomst, jf. ØLD af 14. feb. 1974, skd. 57.160 og Skat 1986.11.655, TfS 1986, 576 LSR.

Hvis en skatteyder, som i år 1 havde en negativ skattepligtig indkomst, og som i år 2 f.eks. har såvel positiv dansk som positiv udenlandsk indkomst, er der ikke hjemmel til ved exemptionberegningen at bortse fra indtægter eller fradrag. Indkomstopgørelsen for år 2 skal foretages således:

Dansk personlig indkomst	50.000
Udenlandsk personlig indkomst	<u>116.000</u>
Samlet personlig indkomst	166.000
Underskud for år 1	<u>- 60.000</u>
Skattepligtig indkomst	106.000

og skatteberegningen skal derfor foretages således, at nedslagsbrøken for kommune-, amt- og kirkeskat bliver:

$$\frac{116.000}{106.000} = \text{ingen skat at betale}$$

og vedrørende bundskat: 116.000 / 166.000 = bundskat at betale

De fleste af Danmarks indgåede DBO'er indeholder ikke blot een lempelsesmetode. Som regel vil flere metoder være repræsenteret afhængig af, hvilken type indkomst, der er tale om.

Uudnyttet personfradrag

Fremførsel af underskud

D.C.3.6 Lempelsesmetoder

D.C.3.6.1

Den skattepligtige person kan normalt selv vælge, om vedkommende ønsker lempelse efter de interne danske lempelsesregler eller efter lempelsesreglerne i DBO'en, se også indledningen til afsnit D.C

For så vidt angår eksempler på nedslagsberegninger henvises til Juridisk Vejledning "Beregning af personlige indkomstskeer mv. Afsnit D.4.

Metoderne til lempelsen af dobbeltbeskatning kan nærmere beskrives således:

D.C.3.6.1 Exemptionmetoden (gl. og ny metode)

Exemption med progressionsforbehold kan ske efter gammel og ny metode.

Exemption med progressionsforbehold efter gammel metode:

Den udenlandske indkomst medregnes ikke i den skattepligtige indkomst. Ved skatteberegningen medtages imidlertid den udenlandske indkomst. Der indrømmes herefter et nedslag i de pålignede skatter, svarende til den del af den samlede danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst. Der er tale om relativt få, navnlig ældre aftaler, hvor der lempes efter denne metode.

Exemption med progressionsforbehold efter ny metode:

Den udenlandske indkomst medregnes i den skattepligtige indkomst, og skatten beregnes på normal vis. Der indrømmes herefter et nedslag i de pålignede skatter, svarende til den del af den samlede danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst. De to exemptionmetoder giver samme størrelse lempelse. Forskellen ligger alene i den betydning, det har i forskellige sammenhænge, at den skattepligtige indkomst efter gammel metode er mindre. Således vil lempelse efter gammel metode være at foretrække, hvor beregningen af sociale ydelser afhænger af den skattepligtige indkomst, samt hvor der er mulighed for fremførsel af et eventuelt underskud fra det pågældende indkomstår eller tidligere indkomstår. En yderligere følge af metoden exemption med progressionsforbehold er, at et uudnyttet personfradrag i henhold til PSL § 10, stk. 3, ikke kan overføres til den samlevende ægtefælle, når en indkomst fra udlandet, selv om den ikke skal medregnes i den danske indkomst, alligevel skal medregnes ved skatteberegningen, jf. LSRM 1972, 182 og SKDM 1974, 312 ØL. Se også afsnit D.C.2.5 om valget mellem LL § 33 A og lempelsesreglerne i en DBO.

Størrelsen af den udenlandske skat er uden betydning, da størrelsen af lempelsen alene er afhængig af den danske skat, som forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst, jf. f.eks. TfS 1998,307, hvor Danmark skal give exemptionlempelse for så vidt angår ydelser, der betales fra Tyskland til personer bosiddende i Danmark, når der er tale om ydelser, der falder ind under art. 18, stk. 2, i den tysk-danske DBO, dvs. ydelser i henhold til tysk sociallovgivning. Dette gælder uanset, at visse af disse ydelser ikke beskattes i Tyskland, men i stedet udbetales med nettobeløb, jf. også afsnit D.E.

Den udenlandske indkomst medregnes efter creditmetoden ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Herefter ophæves dobbeltbeskatningen ved, at Danmark i de beregnede skatter giver nedslag med det mindste af følgende to beløb:

D.C.3.6.2 Creditmetoden (alm.credit og matching-credit)

- enten den betalte udenlandske skat af den udenlandske indkomst,
- eller den del af den danske skat, som forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst.

Denne creditmetode benævnes almindelig credit.

Metoden medfører, at der indrømmes credit for hele den i udlandet betalte skat, når den udenlandske skat er mindre end den danske skat af den udenlandske indkomst (fuld credit). Nedslaget vil være identisk med nedslag beregnet ved exemption med progressionsforbehold efter ny metode.

Der indrømmes derimod kun credit for et beløb svarende til den danske skat af den udenlandske indkomst, når den udenlandske skat er højere end den danske skat (maksimal credit).

I credittilfældene kan man således populært sige, at hvis en skatteyder af en udenlandsk indkomst har betalt skat med en mindre gennemsnitsskatteprocent end den danske, får han ved skatteberegningen her i landet refunderet et beløb svarende til den udenlandske skat, mens han, såfremt hans gennemsnitsskatteprocent her i landet er mindre end den udenlandske, kun får nedslag svarende til den danske skat, der falder på den udenlandske indtægt.

Nogle stater giver visse skattebegunstigelser, som skal komme udenlandske investorer til gode. Anvendelsen af lempelsesmetoden almindelig credit vil i sådanne tilfælde bevirke, at domicillandet kun kan give credit i dets skat svarende til den nedsatte skat i kildelandet. Dette medfører, at bopælslandet skat bliver så meget højere. Metoden "matching-credit" sikrer, at bopælslandet giver credit for et beløb svarende til den skat, som skulle have været betalt i kildestaten, jf. afsnit D.D.2 om artikel 23 A + B.

D.A.1.4.5

D.A.1.4.5

D.D OECD's modelkonvention

D.D.1 Skattepligtens omfang

D.D.1.1

Fuldt og begrænset skattepligt

Fuldt skattepligtige personer

Den danske indkomstbeskatning bygger på globalindkomstprincippet, og fuldt skattepligtige personer er derfor skattepligtige her af den fulde indkomst, hvad enten indkomsten hidrører her fra landet eller fra udlandet, jf. SL § 4. Beskattes en eller flere af de erhvervede indkomstarter også i udlandet (kildelandet), opstår der dobbeltbeskatning.

Begrænset skattepligtige personer

Personer, der ikke er fuldt skattepligtige til Danmark, og som oppebærer indkomst herfra, bliver evt. begrænset skattepligtige efter KSL § 2, jf. afsnit D.A. Beskattes den pågældende indkomst også i den skattepligtiges bopælsland, vil der også i disse tilfælde forekomme dobbeltbeskatning.

Danske regler for fuldt eller begrænset skattepligt kan kun anvendes indenfor områder, hvorover Danmark har højhedsretten efter folkeretten, dvs. land- og søterritoriet. Kontinentalsoklen kan ifølge folkeretten kun inddrages under et lands skattelovgivning med hensyn til efterforskning og udnyttelse af naturforekomster på og i havbunden. Dette er for Danmarks vedkommende sket ved vedtagelsen af kulbrinteskatteloven. Se TfS 1999, 409 LR og kommentaren i TfS 1999, 432 .

For at imødegå dobbeltbeskatning er der indgået DBO'er med en række lande, ligesom aftaler er indgået med Færøerne og Grønland.

Ifølge pkt. 1 i indledningen til OECD-kommentaren kan international juridisk dobbeltbeskatning generelt defineres som påligning af sammenlignelige skatter i to (eller flere) stater hos det samme skattesubjekt af den samme indkomst eller formue i normalt sammenfaldende skatteperioder

D.D.1.2 Samspil mellem dansk og udenlandsk skattesystem

DBO'erne skal hindre, at samme indkomst beskattes i både kildestat og bopælsstat. Med henblik herpå fordeles beskatningsretten mellem kildestat og bopælsstat.

Er Danmark kildestat, og er der intern hjemmel til at beskatte indkomsten, men er bopælsstaten tillagt beskatningsretten til indkomsten, vil Danmark normalt først opgive sin interne beskatningsret, når det dokumenteres af skattemyndighederne i den anden stat, at indkomstmottageren er skattemæssigt hjemmehørende i denne stat. Til dokumentation heraf anvendes attestationsblanket 02.034-37, som er forfattet på henholdsvis engelsk fransk, tysk og spansk. ► Attestationsblanketten har hidtil skullet indsendes hvert år, såfremt modtageren ønsker at opnå fritagelse for A-skattetræk i forbindelse med forskudsregistreringen, men i SKM2004.137.TSS har Told- og Skattestyrelsen henstillet til de kommunale skattemyndigheder for det

første, at skattefritagelseserklæringer udstedes uden tidsbegrænsning og for det andet, at attestation af udenlandsk bopælsforhold kun indhentes i fraflytningsåret og det efterfølgende indkomstår. Herefter bør attestation kun indhentes hvert 5. år, eller hvis der er mistanke om, at skatteyderen ikke længere er hjemmehørende i tilflytningsstaten. ◀

► Om om attestation af bopælsforhold i Spanien, se SKM2004.188.TSS ◀.

Hvis der ikke er intern hjemmel til at beskatte en indkomst, som en stat ifølge aftalen har fået tillagt beskatningsretten til, vil indkomsten ikke blive beskattet, medmindre den anden stat ifølge aftalen er tillagt en subsidiær beskatningsret. Som eksempel herpå kan nævnes den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 26 samt dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Storbritannien artikel 28, stk. 1, se i den forbindelse SKM2002.243.LSR, hvorefter den subsidiære beskatningsret kun kan gøres gældende af Danmark, såfremt indkomsten ikke beskattes i Storbritannien. Da den manglende beskatning skyldtes, at beløbet ikke oversteg den skattefri bundgrænse, fandt Landsskatteretten ikke, at Danmark kunne udnytte den subsidiære beskatningsret.

Blandt andet med henblik på at afgøre, om en anden stat kan udnytte sin subsidiære beskatningsret i sådanne situationer, er det af betydning at have kendskab til udenlandske skattesystemer.

Når der er betalt skat i en kildestat af en indkomst, som samtidig indgår i indkomstopgørelsen i Danmark, skal Danmark som bopælsstat lempe den danske skat, hvis kildestaten iflg. overenskomsten er tillagt beskatningsretten. ► Den omstændighed, at indkomsten indgår indkomstopgørelsen i bopælsstaten efter globalindkomstprincippet hindrer ikke, at kildestaten anvender et progressionsprincip herunder medregner den indtjente indkomst i bopælslandet i beregningsgrundlaget for skatten af kildestatsindkomsten, jf. SKM.2004.165.TSS ◀

I de tilfælde, hvor lempelsen beregnes efter creditprincippet, er størrelsen af lempelsen afhængig af den faktisk betalte skat i kildestaten.

Med henblik på kontrolmulighederne omkring den faktisk betalte udenlandske skat vil det også i denne situation være hensigtsmæssigt med et vist kendskab til skattesystemet i den pågældende stat.

Det gælder fx på områder som skatteprocent, betalingsmåde (a contoskat, renter i den forbindelse, som måske kan være fratrukket som udgift), carry-back regler, der kan ændre skatten for tidligere år, afgifter, der evt. vil kunne opfattes som skatter, men som ikke er dækket af overenskomsten med den pågældende stat m.v.

En summarisk beskrivelse af andre staters skattesystemer findes i de store revisionsfirmaers Worldwide Tax Guides, samt i løbsbladværker fra IBFD (International Bureau af Fiscal Documentation).

D.D.2

Under omtalen af de enkelte DBO'er vil selskabsskatteprocenten i den pågældende stat være anført tillige med oplysning om carry-back regler.

D.D.2 OECD's modelkonvention

Fra dansk side tilstræbes en vis ensartethed i de danske DBO'er, idet overenskomsterne søges opbygget i overensstemmelse med principperne i den modelkonvention, som OECD har udarbejdet. Oplysning om OECD modelkonventionen kan findes på <http://www.oecd.org/dataoecd/52/34/1914467.pdf>.

Siden 1963 har OECD modelkonventionen til undgåelse af dobbeltbeskatning af indkomst- og formueskatter haft stor indvirkning på forhandlingen, brugen og fortolkningen af DBO'er.

For det første har OECD medlemsstaterne i stor udstrækning rettet sig efter modelkonventionen ved indgåelse og revision af bilaterale DBO'er.

Modelkonventionens betydning kan måles i antallet af afsluttede overenskomster medlemsstaterne imellem og i det forhold, at disse DBO'er i overensstemmelse med OECD-rådets anbefalinger følger modelkonventionens mønster og i de fleste tilfælde også dens hovedbestemmelser.

For det andet rækker modelkonventionens virkning langt ud over OECD's område. Den er blevet brugt som et grundlag ved forhandlinger mellem medlems- og ikke-medlemsstater, og også indbyrdes mellem ikke-medlemsstater, samt i andre verdensomspændende eller regionale, internationale organisationers arbejde på dobbeltbeskatningsområdet og med beslægtede problemer. Den er også blevet benyttet som grundlag for FN's dobbeltbeskatningskonventionsmodel mellem I- og U-lande, hvori der gengives store dele af konventionens bestemmelser og kommentarer.

For det tredje har anerkendelsen af modelkonventionens bestemmelser og disses indarbejdelse i størstedelen af de bilaterale DBO'er medvirket til, at kommentarerne til modelkonventionens bestemmelser er blevet en vidt anerkendt vejledning i fortolkningen og anvendelsen af eksisterende bilaterale DBO'ers bestemmelser. Dette har lettet fortolkningen af og gennemførelsen af en fælles linie for disse bilaterale DBO'er.

Den seneste udgave af OECD's modelkonvention er fra januar 2003. Se også SU 1994.283, SU 1995.153, SU 1998.130 og SU 2003, 57 om opdateringerne af modellen.

Også her i landet anvendes OECD's modelkonvention og kommentarerne til den som fortolkningsbidrag til de af Danmark indgåede DBO'er. Dette er også fastslået i TfS 1993, 7 HRD (Texaco).

Desuden kan nævnes TfS 1992, 291 ØLD og TfS 1992, 433 ØLD, som er stadfæstet af Højesteret, jf. TfS 1994, 184 HRD samt TfS 1996, 532 HRD.

Se endvidere TfS 1996, 715 ØLD, TfS 1998, 607 HRD og SKM2001.396.ØLR.

Modelkonventionen er opbygget efter følgende principper:

Kapitel I Anvendelsesområde (artikel 1-2)

Artikel 1. Omfattede personer

Artiklen fastsætter de af overenskomsten omfattede personer. Normalt bestemmes, at overenskomsten skal finde anvendelse på alle fysiske og juridiske personer, der er hjemmehørende i én af eller begge de kontraherende stater. Ved hjemmehørende forstås man, at personen som følge af særlige tilknytningsmomenter er fuldt skattepligtig til den pågældende stat, jf. nedenfor artikel 4. Det har særligt givet anledning til tvivl om interessentskaber, kommanditselskaber og lignende sammenslutninger er omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Baggrunden herfor er, at disse personsammenslutninger i nogle stater behandles som selvstændige skattesubjekter, medens de i andre stater heriblandt Danmark ikke anerkendes som selvstændige skattesubjekter, idet det er deltagerne i sammenslutningen, der beskattes. Se om denne problemstilling TfS 1995, 905 LSR.

Ved 2000-opdateringen af kommentarerne til OECD-modeloverenskomsten er der foretaget ændringer som følge af OECD's rapport "The application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships", idet rapportens konklusioner er indarbejdet i kommentarerne, jf. især artikel 1 pkt. 2ff. Danmark har ikke taget forbehold for de ændrede kommentarer.

Ifølge kommentarerne til art. 4 punkt 8.4 kan de enkelte deltagere i et kommanditselskab påberåbe sig overenskomstens bestemmelser, uanset kommanditselskabet som sådan ikke er skattepligtigt. Dette vil også være gældende i de situationer, hvor kommanditselskabet i henhold til den nationale lovgivning i kildestaten behandles som en selvstændig skattemæssig enhed. Endvidere fremgår det af kommentarens punkt 69. 2 til artikel 23, at bopælsstaten, der beskatter deltageren af hans andel af interessentskabets indkomst, er forpligtet til at indrømme creditlempelse for den skat, kildestaten har opkrævet hos interessentskabet, se i den forbindelse SKM2002.513.LR. Der henvises endvidere til SKM2001.656.LR, hvor der var indskudt et kommanditselskab mellem det udbyttegivende danske selskab og det udbyttemodtagende amerikanske selskab.

I praksis har der også været tvivl om andre sammenslutninger er omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne enten på grund af at de efter interne regler ikke betaler skat eller på grund af deres transparente karakter. Der tænkes på kontoførende akkumulerende og udloddende investeringsforeninger og pensionskasser. I TfS 2000, 394 TSS, har Skatteministeriets departement udtalt, at pensionskasser samt akkumulerende og udloddende investeringsforeninger kan betragtes skattemæssigt hjemmehørende i Danmark og derfor er omfattet af overenskomsterne. ► For så vidt angår kontoførende og udloddende investeringsforeninger godkender Schweiz ikke, at

disse er omfattet af den dansk-schweiziske overenskomst. De kompetente myndigheder har derfor indgået en aftale om de pågældende investeringsforeningers tilbagesøgning af schweizisk udbytteskat, jf. SKM2004.270.TSS. ◀

Artikel 2 Omfattede skatter.

I de danske DBO'er nævnes de omfattede skatter udførligt i denne bestemmelse. Strafillæg eller renter, som pålægges ifølge de to staters interne lovgivning vedrørende skatter, som DBO'en gælder for, er normalt ikke omfattet af udtrykket skatter.

Det betyder, at den pågældende stat ved lempelse af dobbeltbeskatning efter DBO'en ikke er forpligtet til at give lempelse for procenttillæg efter KSL § 61, stk. 2, og kontrollovstillæg samt for morarenter. Danmark er ved lempelse efter DBO'en ikke forpligtet til at modregne de nævnte tillæg og morarenter og er ikke forpligtet til at give lempelse for tilsvarende tillæg og morarenter i den andet stat.

Hvis der ikke er tale om skatter omfattet af en overenskomst, men derimod afgifter og lignende, vil erhvervsdrivende personer og foretagender hjemmehørende i Danmark, eventuelt kunne fratække sådanne udenlandske afgifter ud fra et driftsomkostningssynspunkt jf. SL § 6, a.

I skd. 1977.41.45 udtales det, at Skattedepartementet ikke finder, at bestemmelserne i de foreliggende DBO'er er til hinder for at Danmark kan fastholde krav på afgift i henhold til PBL, selv om den afgiftspligtige er bosat i en stat, hvormed Danmark har indgået en aftale til undgåelse af dobbeltbeskatning.

Tilsvarende gælder vedrørende realrenteafgift. Se også TfS 1992, 291 ØLD. Selvom realrenteafgiften ikke anses for at være en skat omfattet af DBO'erne, er det Skatteministeriets opfattelse, at den særlige afgift af aktieafkast m.v. omfattet af RAL § 11 a er en skat omfattet af DBO'erne. Skat betalt i udlandet vil under alle omstændigheder kunne fradrages i afgiften omfattet af RAL § 11 a, efter reglerne i LL § 33, stk. 1 og 2, jf. RAL § 11 a, stk. 7. Pensionsafkastskat omfattet af reglerne i PAL er omfattet af DBO'erne, jf. TfS 1999, 799. Skat betalt i udlandet vil altid kunne fradrages i skat efter PAL kapitel 2 og kapitel 3, jf. PAL § 19. For så vidt angår lempelse i pensionsafkastskatten henvises til Beskatning af pensionsafkast, afsnit H.

Skatteministeriet, Departementet, har i TfS 1994, 193 TSS vedrørende bidrag til arbejdsmarkedsfondene svaret, at bidragene ikke er omfattet af DBO'erne. Det gælder også DBO'erne med Kina, Indien, Indonesien, Tanzania, Polen, Tjekkiet, Slovakiet og Ungarn, hvori der nævnes de bidrag til dagpenge, der blev indført ved Lov om dagpenge ved sygdom eller fødselen som bortfaldt fra og med 1987. Se også TfS 2000, 432 LSR vedrørende arbejdsmarkedsbidrag af en løbende pension fra en tidligere arbejdsgiver.

Beskatning af lejeværdi i egen bolig er afløst af ejendomsværdiskatten. Med ejendomsværdiskatten er der introduceret en ny type formueskat, som vil

være omfattet af de af Danmark indgåede overenskomster, der omfatter formueskat.

For så vidt angår spørgsmålet om udenlandske skatter mv. er omfattet af den pågældende overenskomst se følgende afgørelser skd. 1968.7.72, skd. 1969.10.39, skd. 1970.11.4, skd. 1974.28.25, LSRM 1977, 3 LSR, skd. 1978.44.9, skd 1979.49.35, skd. 1982.63.91, TfS 1985, 524 DEP, TfS 1986, 199 DEP, TfS 1995, 690 DEP, TfS 1996, 687 DEP, TfS 1998, 658 TSS, TfS 2000, 25 TSS, TfS 2000, 75 DEP, TfS 2000, 106 ØLD.

I SKM2001.137.TSS har Told- og Skattestyrelsen meddelt, at "Contribution sociale généralisée (CSG) og Contribution pour le Remboursement de la Dette Sociale (CRDS) kan anses for skatter omfattet af den dansk franske overenskomst artikel 1.

Denne meddelelse er tilbagekaldt ved SKM2003.475.TSS, idet EF-domstolen i 2 domme C-34/98 og C-169/98 har underkendt den franske stat og resolveret, at CSG og CRDS ikke er en skat, men sociale bidrag omfattet af EF forordning 1408/71.

Kapitel II Definitioner (artikel 3-5)

I denne artikel defineres forskellige udtryk, der anvendes i overenskomsten, fx person, selskab, begrebet et foretagende, hvad der forstås ved et foretagende i en kontraherende stat, international trafik, kompetent myndighed og begrebet statsborger. Derudover indeholder artiklen i stk. 2 en generel fortolkningsregel.

Artikel 3. Alm. definitioner

Det bemærkes, at nogle stater betragter kommanditselskaber og interessentskaber som selvstændige skattepligtige enheder, medens andre stater beskatter de enkelte kommanditister eller interessenter, jf. foran under artikel 1.

Det bemærkes endvidere, at selv om det ikke kan kræves, at et udenlandsk selskab opfylder tilsvarende betingelser som de her i landet hjemmehørende selskaber m.v., der i henhold til SEL § 1, anses for fuldt skattepligtige skatte subjekter, afgøres det efter interne danske regler, om et udenlandsk selskab i skattemæssig henseende skal anses som selvstændig juridisk person. jf. TfS 1994, 605 LSR, TfS 1999, 411 LR, TfS 2000, 455 LR og SKM2002.237.LSR.

Det fremgår af sagsudlægningsbekendtgørelsen § 14, stk. 2, at Told- og Skattestyrelsen træffer de afgørelser, der efter dobbeltbeskatningsoverenskomster skal træffes af den kompetente myndighed, i konkrete sager. Se også under artikel 25 og de der nævnte afgørelser.

Kapitel

Artikel 4. Skattemæssigt hjemsted. Fysiske personer

Efter denne artikel betyder udtrykket en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat enhver person såvel fysisk som juridisk, der i henhold til lovgivningen er fuldt skattepligtig til den pågældende stat. Det kan være på grund af bopæl, hjemsted, ledelsens sæde eller ethvert andet lignende kriterium. Udtrykket hjemmehørende omfatter også staten, enhver politisk underafdeling og lokal myndighed.

Hvor en fysisk person må anses for hjemmehørende i begge stater, skal vedkommende anses for hjemmehørende i den stat, hvor vedkommende enten,

- har fast bolig til sin rådighed,
- har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for livsinteresser),
- sædvanligvis opholder sig,
- er statsborger.

Der er tale om en prioriteret orden. Der henvises i øvrigt til kommentarerne til OECD-modellens artikel 4.

Kan det ikke efter disse retningslinjer afgøres, hvilken stat, der i relation til DBO'en skal anses for bopælsstat, og hvilket der skal anses for kildestat, afgøres spørgsmålet af de kompetente myndigheder ved forhandling.

I TfS 2000, 168 LSR fraflyttede en skatteyder den 16. maj 1995. Han var fuldt skattepligtig til Danmark indtil dette tidspunkt, men var samtidig fuldt skattepligtig til Spanien for hele året. DBO'en omhandlede ikke denne situation, der derfor måtte løses ved gensidig forhandling.

Midlertidige ophold - dobbelt domicil

Dobbelt domicil foreligger, hvor en person efter interne danske regler er fuldt skattepligtig til Danmark og samtidig er fuldt skattepligtig til en anden stat.

I de fleste DBO'er, som Danmark har indgået, findes der en bestemmelse om dobbelt domicil, som svarer til artikel 4, stk. 2, i OECD's modelkonvention. Efter denne bestemmelse er det afgørende, hvor den pågældende person anses for hjemmehørende.

Hvis en person med dobbelt domicil således efter DBO'en må anses for hjemmehørende i Danmark, er det Danmark, der som bopælsland, har beskatningsretten til den pågældende persons globalindkomst. Hvis DBO'en derimod bestemmer, at personen må anses for hjemmehørende i den anden stat, der således bliver bopælsstat, får Danmark status som kildestat. Dette er efter praksis ensbetydende med, at der til Danmark kun skal selvangives indtægter, som Danmark efter den pågældende DBO særskilt har beskatningsretten til. Samme praksis gælder, hvis der i en af Danmark indgået DBO ikke findes en bestemmelse om skattemæssigt hjemsted, idet aftalen da udfyldes med principperne i artikel 4 i OECD's modelaftale, jf. TfS 1995. 731 LR. Se også afsnit D.A.1.1.2.1. Hvor Danmark har status som kildestat, kan der kun fratrækkes udgifter, der vedrører indtægter, som Danmark efter den pågældende DBO kan beskatte, jf. KSL § 1, stk. 2.

Til belysning af indkomstopgørelsen i en situation, hvor Danmark har status som kildestat, skal angives et eksempel:

	Kr.	Kr.
Underskud af ejerbolig, Sverige		11.000
Overskud af ejerbolig, Danmark		13.000
Pensionsindtægter, Danmark		40.000
Renteudgifter vedr. dansk bolig		20.000
Underskud, skibsanparter, Danmark		17.000
Den skattepligtige indkomst opgøres herefter således:		
<i>Personlig indkomst:</i>		
Pensionsindtægter, Danmark		40.000
<i>Kapitalindkomst:</i>		
Overskud af ejerbolig, Danmark	13.000	
Renteudgifter vedr. dansk bolig	-20.000	
Underskud, skibsanparter, Danmark	<u>-17.000</u>	
		<u>-24.000</u>
Skattepligtig indkomst		16.000

Vedrørende dobbelt domicil, se TfS 1990, 560 LR og TfS 1991, 261 LR, hvor Ligningsrådet i begge sager tilkendegav, at spørgerne måtte anses for hjemmehørende i Danmark. Se endvidere TfS 1992, 433 ØLD stadfæstet af højesteret, jf. TfS 1994, 184 HRD og TfS 1993., 165 LR. En skatteyder, der havde bolig i både Danmark og Storbritannien, blev i henhold til artikel 4, stk. 2 a, anset for hjemmehørende i Danmark, jf. TfS 1996, 51 HRD - tidligere TfS 1993, 534 ØLD. Se endvidere TfS 1999, 929 TSS . I SKM2001.388.HR lagde Højesteret til grund, at skatteyderen i en periode efter erhvervelse af bolig i Spanien fortsat havde sin hidtidige bolig til rådighed i Danmark indtil den senere blev solgt. I samme periode erhvervede skatteyderens anpartsselskab to lejligheder i den samme ejendom, som skatteyderen havde bolig i. Højesteret lagde endvidere til grund, at skatteyderens sommerhus, der var egnet til helårsbeboelse, var benyttet i betydeligt omfang samt endelig, at den ene af anpartsselskabets lejligheder havde været til rådighed for skatteyderen. Efter en samlet bedømmelse af skatteyderens tilknytning til henholdsvis Danmark og Spanien fandt Højesteret, at skatteyderen måtte anses for hjemmehørende i Danmark.'

I SKM2001.483.HR lagde Højesteret til grund, at A ikke havde godtgjort, at han havde opgivet sin bopæl i Danmark. Retten lagde endvidere til grund, at der var bopæl til rådighed i Spanien. A's familie boede i Danmark, og A

havde ikke familie i Spanien. A havde erhvervsmæssige aktiviteter i såvel Spanien som Danmark, men hans erhvervsmæssige aktiviteter i Danmark havde langt det betydeligste omfang og A opholdt sig i omtrent halvdelen af året i Danmark for at varetage sine interesser. Efter en samlet bedømmelse var A herefter hjemmehørende i Danmark. Se endvidere SKM2002.252.LR, hvor der var helårsbolig til rådighed i både Schweiz og Danmark, men hvor Schweiz blev anset for domicilland, selv om skatteyderen arbejdede kortvarigt i Danmark. Se også SKM2002.243.LSR, hvor der var bolig til rådighed i såvel England, som i Danmark, men hvor England, hvor den mandlige ægtefælle havde fået arbejde, blev anset for domicilland. Ægtefællernes faste ejendom i Danmark var udlejet 2-2½ år. I SKM2003.308.ØLR tiltrådte Landsretten efter en samlet bedømmelse af skatteyderens tilknytning til Danmark og henholdsvis Tyskland og Storbritannien, at Danmark det pågældende indkomstår var midtpunkt for hans livsinteresser, og han blev derfor anset for hjemmehørende i Danmark i henhold til bestemmelserne i de relevante dobbeltbeskatningsoverenskomster. ► I SKM2004.257.HR fastslog Højesteret, at skatteyderen ikke havde godtgjort, at han den 1. marts 1986 eller på et senere tidspunkt før udgangen af 1989 opgav bopæl i Danmark. Højesteret henviste bl.a. til, at skatteyderen efter etablering af bopæl i Tyskland havde bevaret det arbejde i Danmark, som han på det tidspunkt havde haft i en årrække, og at han etablerede yderligere arbejdsforhold i Danmark, og at han i hele perioden havde haft rådighed over en bopæl i Danmark. Højesteret lagde også vægt på, at skatteyderen over for politiet i forbindelse med beslaglæggelse af en tysk indregistreret bil havde erkendt at hans bopæl var i Danmark og i den forbindelse havde underskrevet et bødeforlæg. Med samme begrundelse fandt Højesteret at skatteyderen havde haft midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark i hele perioden. ◀

Vedrørende beskatning af orlovsydelser under ophold i udlandet se TfS 1994, 225 TSS.

Ikke fysiske personer

Fuld skattepligt for ikke-fysiske personer vil enten være knyttet til stiftelsen/registeringen eller til placeringen af sædet for selskabets ledelse. I de Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster, der bygger på OECD-modeleverenskomsten, anses selskaber m.v. i tilfælde af dobbeltdomicil for hjemmehørende i den stat, hvor selskabets ledelse har sit sæde.

I SKM2003.544.LSR ansås et selskab, der var indregistreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1 for fuldt skattepligtigt til Danmark uanset ledelsens sæde var i USA og der ingen ansatte var i selskabet. Landskatteretten lagde vægt på, at selskabet ved registreringen havde angivet at have hjemsted i Danmark, samt at selskabet efter den dagældende dobbeltbeskatningsoverenskomst med USA ansås for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, hvor det var stiftet og organiseret (indregistreret), jf. definitionen i overenskomstens artikel II litra g (dissens).

Afgørelsen af om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet. Ved denne vurdering lægges først og fremmest vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet. Selskabet vil derfor

ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når direktionen har sæde eller når selskabets hovedsæde er beliggende her i landet.

I det omfang bestyrelsen forestår den reelle daglige ledelse af selskabet, vil stedet for bestyrelsens sæde være af væsentlig betydning for vurderingen af, om selskabet er hjemmehørende i Danmark. I så fald er det stedet, hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes, der er afgørende for ledelsens sædes placering. Dette kan være aktuelt i tilfælde, hvor f.eks. bestyrelsesformanden reelt forestår den daglige ledelse af selskabet, eller i tilfælde, hvor beslutningerne er truffet forud for den formelle afholdelse af bestyrelsesmøde.

Beslutninger, der almindeligvis træffes på generalforsamlingsniveau, er som udgangspunkt ikke afgørende for, om selskabet kan anses for hjemmehørende her i landet. Aktiebesiddelse vil derfor som udgangspunkt ikke være afgørende for vurderingen. F.eks. vil det kunne tillægges vægt, hvor der træffes beslutninger om, hvordan rettigheder i h.t. aktierne skal udøves. Tilsvarende vil der kunne lægges vægt på, hvorfra der forhandles om finansiering af selskabets aktiviteter. Det vil sige, at hvis beslutningerne i f.eks. et holdingselskab eller et investeringsselskab, der er indregistreret i udlandet, reelt træffes i Danmark, så vil selskabet være hjemmehørende her i landet. Hvis alle møder og beslutninger vedrørende selskabets forhold foregår i udlandet, vil udgangspunktet være, at selskabet ikke har ledelsens sæde her i landet. Det er dog en forudsætning, at disse beslutninger reelt træffes i udlandet og ikke her i landet.

Hvis selskabets virksomhed er af en karakter, hvor der ikke er en faktisk daglig ledelse, f.eks. fordi selskabets eneste aktivitet er at besidde aktier i andre selskaber, så må stedet, hvor de øvrige beslutninger vedr. selskabets ledelse tages, lægges til grund. Dette medfører, at hvis hovedparten af den ledelsesmæssige aktivitet, der foregår, sker i Danmark, så vil ledelsen blive anset for beliggende her i landet. Der lægges også i denne sammenhæng vægt på en vurdering af, hvor beslutningerne reelt træffes.

I de af Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster, der bygger på OECD-modeloverenskomsten, anses selskaber m.v. i tilfælde af dobbeltdomicil for hjemmehørende i den stat, hvor selskabets ledelse har sit sæde, jf. modeloverenskomstens art. 4.3. Bedømmelsen af, om et selskab har ledelsens sæde i Danmark efter denne bestemmelse, foretages ud fra de ovenfor anførte retningslinier, jf. modeloverenskomstens artikel 3.2.

I TfS 1998, 607 HRD fastslog Højesteret, at et dansk indregistreret aktieselskab, der var et helejet D/S af et tysk M/S, ansås for at have daglig ledelse i Danmark. Højesteret lagde i den forbindelse vægt på, at ved selskabets egentlige ledelse i artikel 4, stk. 3 i OECD modeloverenskomsten måtte forstås, at hovedvægten må lægges på, hvor den daglige ledelse varetages. Se om samme problemstilling TfS 1998, 263 HRD, kommenteret af Departementet i TfS 1998, 265. Se endvidere TfS 2000, 196 LR og 197 LR (ledelsens sæde i Danmark) samt TfS 2000, 209 LSR (ledelsens sæde var ikke i Danmark) Se også afsnit S.A.1.

Kapitel

Ledelsens sæde efter SEL § 1, stk. 6 er bestemt af DBO'ens lempelsesmetode

Enkelte af Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster medfører, at Danmark skal lempe dobbeltbeskatning af indkomst fra et fast driftssted i den anden stat efter den såkaldte eksemptionsmetode. Dette medfører, at Danmark skal nedsætte den danske skat med den del heraf, som efter forholdet mellem indkomsten fra det faste driftssted og den samlede beskattede indkomst falder på førstnævnte del af indkomsten, uanset størrelsen af det beløb, der er betalt i udenlandsk skat af indkomsten. Andre af Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster medfører, at Danmark skal give såkaldt matching credit for indkomst fra et fast driftssted i den anden stat. Dette medfører, at Danmark skal nedsætte den danske skat med den skat, som skulle være betalt i den anden stat af indkomsten i det faste driftssted, hvis den anden stat ikke havde regler om nedsættelse eller bortfald af beskatningen. I disse tilfælde skal Danmark altså nedsætte den danske skat med den almindelige skat i den pågældende stat, selv om den er nedsat eller helt bortfaldet.

Nedsættelsen af den danske skat er dog begrænset til den del deraf, som forholdsmæssigt falder på indkomsten fra det faste driftssted. I SEL § 1, stk. 6, 3. pkt., begrænses anvendelsesområdet for bestemmelsen i SEL § 1, stk. 6, 1. og 2. pkt., i forhold til visse selskaber m.v., som er fuldt skattepligtige i den anden stat, hvis denne stats dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark bestemmer, at Danmark skal lempe dobbeltbeskatning af indkomst fra et fast driftssted i den pågældende stat efter eksemptionsmetoden eller ved at give matching credit.

Hvis lempelsesmetoden i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som Danmark har indgået, medfører, at Danmark skal lempe for beskatning af indkomst fra filialer i den pågældende stat efter eksemptionsmetoden, så anses selskaber m.v., der efter denne stats interne regler er fuldt skattepligtige i den pågældende stat, ikke for at være hjemmehørende her i landet. Det er dog en forudsætning, at selskabet har indkomst, der skal beskattes i det pågældende land, f.eks. indkomst optjent gennem et fast driftssted. Hvis selskabets indkomst alene er »3. lands indkomst«, så finder undtagelsen i SEL § 1, stk. 6, 3. pkt., ikke anvendelse. Lempelse efter matching-credit-metoden er ofte begrænset til visse typer erhvervsmæssig virksomhed, f.eks. således at der i relation til produktionsvirksomhed lempes efter matching-credit-metoden og i forhold til finansiel virksomhed lempes efter credit-metoden. Hvis dette er tilfældet, vil selskaber m.v., der efter det pågældende lands interne regler er fuldt skattepligtige i den pågældende stat, og som driver virksomhed, der ville være omfattet af matching-credit-lempelsen, ikke blive anset for at være hjemmehørende her i landet, selvom selskabets ledelse m.v. havde sæde i Danmark. Hvis derimod selskabets aktiviteter ikke er omfattet af matching-creditlempelsen, men derimod af en almindelig creditlempelse, finder bestemmelsen i SEL § 1, stk. 6, 1. og 2. pkt., anvendelse, hvilket medfører, at selskabet anses for hjemmehørende i Danmark, hvis ledelsen har sit sæde her i landet.

Artikel 5. Fast driftssted

Efter denne artikel betyder udtrykket fast driftssted navnlig et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves. Der vil dog ikke være tale om fast driftssted, hvis virksomheden har

hjelpe- eller forberedelseskarakter, se herom nedenfor. Et fast driftssted anses ikke for at være hjemmehørende i det land, hvor det er beliggende, men i det land, hvor hovedforetagendet er beliggende. Dette indebærer, at et fast driftssted ikke kan påberåbe sig rettigheder efter dobbeltbeskatningsoverenskomster, som den stat, hvor driftsstedet er beliggende har indgået med andre stater, idet driftsstedet som nævnt ikke er hjemmehørende i den pågældende stat. EF-domstolen har dog fastslået, at det er i strid med reglerne om fri etableringsret at nægte andre medlemsstaters selskaber med fast driftssted i Tyskland ret til på samme betingelser som tyske selskaber at opnå forskellige skattemæssige fordele, bl.a. skattefrihed for udbytter fra trejdestater og ret til at få lempelse i medfør af indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster med trejdestater, jf. TfS 2000, 86.

Opmærksomheden henledes på TfS 2000, 244 HRD, der omhandler et forsøg på at undgå kapitalkravet til oprettelse af danske selskaber ved at registrere et selskab i England, med det formål at oprette en filial i Danmark. Sagen er resulteret i lov nr. 461 af 31. maj 2000 om sikkerhedsstillelse ved registrering.

Udtrykket forretningssted dækker alle lokaler, indretninger eller installationer, der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed, hvad enten de udelukkende bruges til dette formål eller ej. Et forretningssted kan også eksistere, hvor der ingen lokaler hverken findes eller er fornødne til udøvelsen af foretagendets virksomhed, og det simpelthen har et vist areal til rådighed. Det er uden betydning, om lokalerne, indretningerne eller installationerne ejes eller lejes af eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet. Et forretningssted kan således bestå i en studeplads på et marked eller visse permanent benyttede områder i et frilager. Kommentaren til OECD-modelkonventionens artikel 5 er i forbindelse med januar 2003-opdateringen i pkt. 4 udvidet med en række eksemplar på situationer, hvor der foreligger eller ikke foreligger et fast driftssted. I TfS 1998, 89 LSR blev et dansk selskab, der ydede rådgivning inden for Management Buy Out fra England, hvor det havde lokaler til rådighed, ikke anset at drive virksomhed i udlandet fra et fast driftssted. At forretningsstedet skal være fast betyder, at der sædvanligvis skal være en forbindelse mellem forretningsstedet og en særlig geografisk bestemt lokalitet. Forretningsstedet skal også have en vis grad af varighed og ikke blot være midlertidigt.

Et fast driftssted opstår, så snart foretagendet begynder at udøve sin forretningsvirksomhed gennem et fast forretningssted. Dette er tilfældet, så snart foretagendet på forretningsstedet forbereder den virksomhed, som forretningsstedet skal tjene permanent. En svensk kraftværksvirksomhed deltog sammen med en dansk virksomhed som interessent i et interessentskab (I/S B), hvis formål var at opføre, eje og drive et kraftværk i Danmark. I opførelsesperioden stillede det svenske selskab visse medarbejdere til rådighed på timelønsbasis, men projektering og opførelse blev forestået af et andet dansk selskab, og det svenske selskab havde ikke indtægter her-ved og drev ikke bygge- og anlægsvirksomhed og fik derfor først fast driftssted fra tidspunktet for idriftsættelsen af kraftværket, jf. TfS 1996, 619 LSR.

Det faste driftssted ophører med at eksisterer med det faste forretningssted afvikling eller ved ophør af al virksomhed gennem det.

Som eksempler på et fast forretningssted kan anføres:

- et sted, hvorfra et foretagende ledes,
- en filial,
- et kontor,
- en fabrik,
- et værksted, og
- en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor naturforekomster udvindes fx en juletræsplantage. I sidstnævnte tilfælde vil der være tale om fast driftssted, selv om salget af træerne ikke finder sted i kildelandet, idet selve træproduktionen ikke kan anses for hjælpevirksomhed. Hvis juletræsplantagen hverken ejes eller er forpagtet, vil agentreglen være afgørende for, om der kan statuere fast driftssted, se nedenfor.

For at et forretningssted skal udgøre et fast driftssted, skal det foretagende, der benytter det, udøve sin virksomhed helt eller delvis gennem det. Driften skal således ske regelmæssigt, jf. SKM2002.654.LSR, hvor Landsskatteretten tilkendegav, at der ikke gennem forretningsadressen i Danmark havde været udøvet drift af klagerens virksomhed i Schweiz på regelmæssig måde. I SKM2001.493.LR fandt Ligningsrådet ikke at aktiviteten opfyldte betingelsen om, at der skal udøves erhverv fra et fast driftssted. Problemet i sagen var hvorvidt investorerne i to udenlandske fonde drev erhvervsvirksomhed i Danmark som følge af investeringer i et dansk K/S A. Kommanditselskabet var et ventureselskab, hvis formål var at investere kapital i nystartede biotekselskaber. K/S A havde alene til formål at erhverve anlægsaktier. Udlejning af driftsmateriel eller andet løsøre vil kun medføre fast driftssted, hvis administrationen af udlejningen foregår i det land, hvor det pågældende løsøre udlejes. I SKM.2004.116.HR fandt Højesteret ikke, at en virksomhed med udlejning af helikopter havde fast driftssted i Tyskland, idet skatteyderen ikke beskæftigede sig med helikopterdriften i Tyskland, og han ikke havde kontor eller andet fast forretningssted i Tyskland. Se endvidere TfS 1989, 605 HRD. En skatteyder, der drev virksomhed gennem et dansk aktieselskab, stiftede et schweizisk kommanditselskab og et schweizisk aktieselskab. Aktieselskabet havde royaltyindtægter fra 3 oversøiske selskaber i henhold til licensrettigheder, som det havde købt af skatteyderen. Kommanditselskabet, der ejede hele aktiekapitalen i aktieselskabet, havde indtægt i form af udbytte, men havde yderligere indtægt ved direkte samhandel med de 3 licensselskaber. Landsretten fandt, at der var tale om et skattemæssigt motiveret arrangement, hvorved indtægterne fra licenskontrakterne og samhandelen med licensselskaberne kanaliseredes over i de schweiziske selskaber, mens de øvrige forretningsmæssige aktiviteter i forbindelse hermed fortsat blev udøvet fra Danmark. Da kommanditselskabet således ikke i relation til de omtalte indtægter havde haft fast driftssted i Schweiz, var indtægterne i henhold til beskatningsaftalen skattepligtig i Danmark. Det forhold, at indtægterne også var blevet beskattet i Schweiz, berettigede ikke til

credit efter ligningslovens § 33, idet den schweiziske skat var betalt af indkomst, til hvilken Danmark havde beskatningsretten.

Se i den forbindelse SKM2003.544.LSR, der tilsyneladende når til et modsat resultat. Sagen omhandlede et dansk selskab, omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1, der ejedes af et amerikansk selskab. Selskabets ledelse var i USA. Selskabet havde i de omhandlede år ingen ansatte, og der var ikke betalt løn til direktionen. Selskabets hovedaktivitet bestod i erhvervelse af filmrettigheder, som derefter blev videresolgt eller solgt på licens til concernforbundne selskaber eller eksterne kunder. Selskabet var ejer af filmrettigheder, der var givet i licens og solgt, hvorved selskabet havde haft indtægter. Om baggrunden herfor var det oplyst, at det amerikanske selskab havde erhvervet det danske selskab for at overføre visse formalia, herunder masterkopier af film, der kunne være i strid med pornografilovgivningen i USA. Landsskatteretten anså selskabet for fuldt skattepligtigt til Danmark, uanset ledelsen befandt sig i USA, idet der blev lagt afgørende vægt på, at selskabet ved registreringen i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen havde angivet at have hjemsted i Danmark. Selskabet ansås endvidere for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, jf. den dagældende dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og USA. Endelig ansås selskabet for rette indkomstmodtager af indtægter vedrørende filmrettigheder, som selskabet var ejer af.

OECD har på grundlag af offentliggjorte rapporter "Taxation and Electronic Commerce - Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, OECD Paris 2001, og "Treaty Characterization of E-commerce Payments" udvidet kommentaren til artikel 5 vedrørende e-handel m.v. Konklusionerne er bl.a., at hjemmesider ikke i sig selv kan medføre fast driftssted, fordi der ikke er tale om et forretningssted i form af indretninger, såsom lokaler eller i visse tilfælde maskinieri eller udstyr. Hjemmesiden er et medie, som bedst kan sammenlignes med en annonce i en avis. Hjemmesiden befinder sig på en server. En server kan godt udgøre et fast driftssted. Via serverens fysiske tilstedeværelse antages det, at serveren kan udgøre et forretningssted for den virksomhed, der udøves gennem serveren. Det er i den sammenhæng uden betydning, om der er et personale til at betjene computerudstyret eller ej på den fysiske lokalitet. Sondringen mellem en hjemmeside og en server er vigtig, idet den virksomhed, der driver serveren, ikke behøver at være den samme virksomhed, som drives gennem hjemmesiden. Ofte ejer indehaveren af hjemmesiden ikke selv serveren, men benytter sig af et internet-servicebureau, der stiller serveren til rådighed. Selv om en virksomhed har indgået aftale med en internetudbyder om benyttelse af plads på en server til hjemmesiden, vil en sådan aftale næppe medføre, at virksomheden kan disponere over serveren eller bestemme dens placering. Der vil derfor som udgangspunkt ikke foreligge et fast driftssted for den virksomhed, der indgår en sådan aftale med et internet-servicebureau.

Hvis den virksomhed, der drives via en hjemmeside, selv har rådighed over serveren som ejer eller lejer og betjener den server, hvorfra aktiviteten gennem hjemmesiden udøves, kan placeringen af denne server konstituere et fast driftssted. For at serveren skal kunne udgøre et fast driftssted for virksomheden skal serveren være placeret på et givet sted i en vis periode. Hvis

E-handel og internetvirksomheder

Kapitel

serveren således flyttes rundt, vil den som udgangspunkt ikke kunne udgøre et fast driftssted.

Serveren kan ikke udgøre et fast driftssted, hvis den aktivitet, der udøves via hjemmesiden kun er af hjælpende eller forberedende karakter, jf. nedenfor. Følgende aktiviteter kan generelt anses at have en sådan karakter:

- tilbud om kommunikationslinjer, f.eks. en telefonforbindelse mellem leverandører og kunder,
- reklame for varer og tjenesteydelser,
- indsamling af markedsdata til virksomheden,
- informationsydelser

Nogle internet-servicebureauer driver virksomhed ved at stille deres servere til rådighed for andre virksomheder. Denne aktivitet er en så vigtig del af deres virksomhed, at den ikke kan anses for at være af hverken forberedende eller hjælpende karakter. Der vil derfor normalt foreligge et fast driftssted for sådanne internet-servicebureauer, men ikke nødvendigvis for kunden.

Byggeri m.v.

Et bygnings-, anlægs eller monteringsarbejde udgør kun et fast driftssted, hvis det varer mere end 12 måneder. Inaktive perioder indenfor 12-måneders-perioden skal også medregnes, jf. TfS 1999, 409 LR. I flere af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster er perioden kortere end 12 måneder og i nogle enkelte længere end 12 måneder, se nedenfor. For så vidt angår overenskomsten med Frankrig er bygge- og anlægsvirksomhed ikke omfattet af overenskomsten.

3 måneder	6 måneder	183 dage	9 måneder	24 måneder
Grønland, Thailand og Indonesien	Argentina, Brasilien, Cypern, Egypten, Estland Indonesien, Kenya, Kina, Korea, Letland, Litauen, Malaysia, Malta, Marokko Mexico, Pakistan, Portugal(1), Singapore, Sri Lanka, Tanzania, Trinidad og Tobago, Tunesien, Tyrkiet, Uganda, Venezuela Vietnam og Zambia	Bangladesh, Filipinerne, Indien og Jamaica	Grækenland	Schweiz og Ungarn

(1) Har virkning fra 1. januar 2003

Agenter

Selv om der ikke fysisk foreligger et fast forretningssted, vil der alligevel være fast driftssted, hvis virksomheden i kildestaten udøves gennem en

agent, der repræsenterer foretagendet i hjemlstaten og af dette foretagende har fået fuldmagt til at indgå bindende aftaler og rent faktisk udøver en sådan fuldmagt. Se hertil TfS 1992, 294 LR, hvor Ligningsrådet lagde til grund, at uanset at de af agenten indhentede ordrer skulle godkendes af selskabet i hjemlstaten, ville der alligevel være tale om fast driftssted, hvis ikke de danske kunder i henhold til almindelig fuldmagtslære udtrykkeligt blev gjort opmærksom på, at købsaftalen ikke var bindende, før den var godkendt af selskabet i hjemlstaten. Se også TfS 1997, 713 VLD. I TfS 2000, 15 ØLD drev selskabet virksomhed med køb og salg af bunkerolie til skibe enten gennem selskabets kontor i Danmark eller gennem agenter over hele verden. Der var ingen skriftlige aftaler med agenterne, idet selskabet ved hver enkelt handel gav agenterne fuldmagt, og agenternes bemyndigelse varierede fra handel til handel. Landsretten fandt modsat skattemyndighederne, at det var uden betydning, at agenterne ikke havde haft en generel løbende fuldmagt. Der blev derfor udøvet virksomhed i udlandet i SEL § 17, stk. 2's forstand. Afgørelsen må formentlig antages også at have betydning for, om der er etableret fast driftssted i udlandet.

Hvis virksomheden i kildelandet ikke udøves gennem en tilknyttet agent, men derimod gennem en uafhængig repræsentant, vil det være en yderligere betingelse for fast driftssted, at den uafhængige repræsentants dispositioner ligger udenfor rammerne af hans egen sædvanlige erhvervsvirksomhed. I en situation, hvor to advokater udøvede en virksomhed, der er sædvanlig for ejendomsadministratorer, og hvor de i denne forbindelse handlede inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed samt ikke kunne betegnes som afhængige repræsentanter efter DBO'en med Schweiz art. 5, stk. 4, forelå der ikke fast driftssted, jf. art. 5, stk. 5, TfS 1996, 532 HRD.

Uanset om det faste driftssted grunder sig på et fast forretningssted, en agent eller en uafhængig repræsentant, vil der ikke kunne statueres fast driftssted, hvis den virksomhed, der udøves i kildelandet, har hjælpe- eller forberedelses karakter i forhold til virksomhedens hovedformål. Som eksempler på sådanne hjælpefunktioner kan anføres indkøb af produkter til videreforarbejdelse, reklame- og udstillingsvirksomhed TfS 1991, 309 LSR, lagerfunktioner og ekspeditionspræget virksomhed efter salg er afsluttet TfS 1989, 165 LSR og TfS 1991, 38 LR.

Om begrænset skattepligt for udenlandske selskaber med fast driftssted her i landet, se også LV S.A.2.

I dette kapitel fastsættes om bopælsstaten eller kildestaten, således som disse begreber er fastlagt efter artikel 4, har beskatningsretten til forskellige typer af indkomst.

Beskatningsretten til indkomst af fast ejendom (herunder indkomster fra landbrug og skovbrug) er tillagt den stat, hvor den faste ejendom er beliggende. Udtrykket fast ejendom skal tillægges den betydning, som det har i henhold til lovgivningen i den stat, hvor ejendommen er beliggende. Udtrykket skal i alle tilfælde omfatte tilbehør til fast ejendom, besætning og redskaber, der anvendes i landbrug og skovbrug, rettigheder, som er omfat-

Uafhængige repræsentanter

Undtagne aktiviteter

Kapitel III Beskatning af indkomst (artikel 6-21)

Artikel 6. Indkomst af fast ejendom

Artikel

tet af den almindelige lovgivning om fast ejendom, brugsrettigheder til fast ejendom, såvel som rettigheder til varierende eller faste ydelser, der betales for udnyttelsen af eller retten til at udnytte mineralforekomster, kilder og andre naturforekomster.

Opmærksomheden henledes på ejendomsværdiskatten i henhold til ejendomsværdiskatteloven. Ejendomsværdiskatten sidestilles med en formueskat og falder derfor ikke ind under artikel 6, men er kun omfattet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, såfremt denne omfatter formueskatter.

En i Schweiz bosat dansk statsborger var kommanditist, hhv. interessent i to selskaber, der hver ejede og drev en udlejningsejendom. Skatteyderen havde for indkomstårene 1978-1981 henlagt til investeringsfonds på grundlag af sin andel af selskabernes overskud og fratrukket henlæggelserne i den skattepligtige indkomst. Højesteret bemærkede, at spørgsmålet om beskatning skulle opgøres efter den dagældende bestemmelse i KSL § 2, stk. 1, litra d (nu litra e), jf. artikel 6 og 11 i DBO"en, og at renteindtægten, som hidrørte fra investeringskonti, ikke kunne sidestilles med indtægter, der var oppebåret på ejendommene. Renterne og indeståender skulle herefter ikke medregnes i skatteyderens indkomst og formue, jf. TfS 1996 532 HRD.

Se endvidere LSRM 1983, 155 LSR, hvor det blev fastslået, at indkomst af fast ejendom i Østrig skulle medregnes efter nettoprincippet, dvs. efter fradrag af prioritetsrenter. Se tilsvarende for så vidt angår en ejendom i Frankrig, TfS 1994, 604 LSR. I TfS 1998, 402 LSR blev renter af et personalelån - optaget uden sikkerhed i ejendommen til finansiering af køb af ejerlejlighed - ikke godkendt fradraget i den begrænsede skattepligtige indkomst. Se endvidere TfS 1998, 431 LSR. I denne sag skulle valutakurstab ved indfrielse af prioritetsgæld i udlejningsejendom i Tyskland ikke indgå ved nettoppørelsen af den lempelsesberettigede udenlandske indkomst, der hidrørte fra den løbende drift ved udlejning af ejendommen. Om anvendelse af nettoprincippet se endvidere kommentaren til artikel 23, pkt. 40, 43 og 63 samt TfS 1999, 144 LSR.

I SKM2002.42.LSR var ApS A skattepligtig af udlejningsværdien af en feriebolig i Frankrig, som selskabet stillede til rådighed for hovedanpartshavere og familie samt ansatte. Da Frankrig havde beskatningsretten til indtægter af fast ejendom efter overenskomstens artikel 3, skulle Danmark lempe for en eventuel dobbeltbeskatning efter eksemptionsmetoden gamle metode. Ved opgørelsen af den lempelsesberettigede udenlandske indkomst skulle driftsresultatet for den udenlandske ejendom opgøres efter nettoprincipperne i LL § 33 F.

Artikel 7. Fortjeneste ved forretningsvirksomhed

Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed beskattes i den stat, hvor foretagendet er hjemmehørende. Artiklen må sammenholdes med artikel 5 og 9.

Hvis foretagendet driver erhvervsvirksomhed i en anden stat gennem et dér beliggende fast driftssted, kan denne stat beskatte den fortjeneste, der kan henføres til det faste driftssted. Til sådan fortjeneste henregnes også udbytte,

renteindtægter og royalties, der har direkte forbindelse til det faste driftssted, jf. artiklerne 10, stk. 4, 11, stk. 4 og 12, stk. 3.

Ved fastlæggelsen af aktieavancebeskatningslovens anvendelsesområde har det hidtil i overensstemmelse med TfS 1988, 276 DEP, været antaget, at loven i medfør af KSL § 2, stk. 1, litra d og SEL § 2, stk. 1, litra a, alene fandt anvendelse på næringsaktier knyttet til en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet. Praksis på dette område er ved SKM2002.20.TSS ændret, således at også ikke-næringsaktier med den fornødne tilknytning til en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet vil statuere begrænset skattepligt med den virkning, at aktierne omfattes af aktieavancebeskatningsloven. Da praksisændringen i nogle tilfælde vil være bebyrdende, får ændringen i disse tilfælde først virkning for statuering af begrænset skattepligt den 1. maj 2002 eller senere.

Ved ansættelsen af et fast driftssteds fortjeneste kan der fradrages de udgifter, som er afholdt til gavn for det faste driftssted, herunder udgifter til ledelse og almindelig administration i øvrigt, hvad enten de afholdes i den stat, hvor det pågældende faste driftssted er beliggende, eller andre steder.

Ved opgørelsen af den begrænset skattepligtige indkomst for en borerig, hvor der var udført arbejde offshore i en skattepligtsperiode 14/9-17/11 1992, fandt Landsskatteretten, efter at der ved sagens behandling ved retten var blevet forelagt oplysninger om riggens aktiviteter i 1992, at det måtte anses for tilstrækkeligt godtgjort, at omkostninger, som var afholdt i perioden 29/8-21/11 1992, måtte anses for afholdt med henblik på at opnå fortjeneste i kontraktperioden. Udgifterne måtte derfor anses for at have haft en nødvendig og funktionel sammenhæng med indkomsten fra det faste driftssted, TfS, 1999, 113 LSR.

Ved opgørelsen af den begrænset skattepligtige indkomst ved udførelse af seismisk efterforskning til søs havde et selskab fratrukket faste udgifter for ledighedsperioder udenfor den danske skattepligtsperiode. Ved ansættelsen var der godkendt fradrag for omkostninger for en periode fra ca. 14 dage før til ca. 14 dage efter kontraktperioden, men nægtet fradrag for ledighedsperioder herudover. Landsskatteretten fandt, at den del af indkomstårets samlede faste udgifter, som kunne fragå i den danske begrænset skattepligtige indkomst, skulle beregnes på grundlag af et skøn over antal dage, der i løbet af indkomståret var medgået til udførelsen af indtægtsgivende kontrakter på dansk område. Landsskatteretten bemærkede, at selskabet ikke havde gjort gældende, at en større andel af ledighedsperioderne havde direkte tilknytning til den danske kontrakt, og stadfæstede derfor ansættelsen, TfS 1999, 128 LSR.

Der er dog betalinger, som ikke tillades fradraget ved opgørelsen af det faste driftssteds skattepligtige fortjeneste. Det gælder fx betalinger under betegnelsen renter eller royalties, som foretages af et fast driftssted til dets hovedkontor til gengæld for lånte beløb eller til gengæld for patenter, som er stillet til rådighed for det faste driftssted af hovedkontoret. Se herom TfS 1993, 7 HRD.

Særlige hensyn tages imidlertid til rentebetalinger foretaget indbyrdes af forskellige dele af et finansforetagende (fx en bank) og hidrørende fra kortvarige lån, idet det at yde og modtage kortvarige lån er snævert knyttet til disse foretagenders almindelige forretning.

Om et tilfælde, hvor en bankfilial ikke kunne fradrage renter og kurstab af indskudskapital, der var stillet til rådighed af selskabet, samt indskudskapital i form af lån fra en søsterfilial, se TfS 1993 288 LSR. Kendelsen var indbragt for domstolene for så vidt angår spørgsmålet om indskudskapital lånt af søsterfilialen. Sagen er hævet efter ØL's tilkendegivelse af, at retten tiltræder Landsskatterettens afgørelse i det omfang den er indbragt for domstolene. TfS 1996, 715 ØLD.

Om begrebet finansforetagende, se TfS 1994, 552 LR.

Om indkomstopgørelsen for udenlandske selskaber, der er begrænset skattepligtige her i landet, se også LV S.C.6.2.

Hvis her i landet fuldt skattepligtige personer har indkomst fra udenlandske kommanditselskaber, og disse selskaber anses for selvstændige skattesubjekter i de pågældende stater, foreligger der som udgangspunkt ikke juridisk dobbeltbeskatning, fordi det ifølge dansk ret er kommanditisterne, der beskattes. Der har derfor som udgangspunkt ikke hidtil kunnet gives lempelse efter DBO'erne. Danmark har til gengæld indrømmet creditlempelse efter LL § 33, idet kommanditselskabsskatten betragtes som betalt af de enkelte deltagere.

Ved 2000-opdateringen af kommentarerne til OECD-modeloverenskomsten er der imidlertid foretaget ændringer som følge af OECD's rapport "The application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships", idet rapportens konklusioner er indarbejdet i kommentarerne, jf. især artikel 1 pkt. 2ff. Danmark har ikke taget forbehold for de ændrede kommentarer. Ifølge kommentarerne til art. 4 punkt 8.4 kan de enkelte deltagere i et kommanditselskab påberåbe sig overenskomstens bestemmelser, uanset kommanditselskabet som sådan ikke er skattepligtigt. Dette vil også være gældende i de situationer, hvor kommanditselskabet i henhold til den nationale lovgivning i kildestaten behandles som en selvstændig skattemæssig enhed. Endvidere fremgår det af kommentarens punkt 69. 2 til artikel 23, at bopælsstaten, der beskatter deltageren af hans andel af interessentskabets indkomst, er forpligtet til at indrømme creditlempelse for den skat, kildestaten har opkrævet hos interessentskabet, se i den forbindelse SKM2002.513.LR.

Om tilfælde, hvor kommanditselskabet efter DBO'en anses for et selskab, se TfS 1995, 905 LSR.

En person, der er bosiddende i udlandet og modtager forpagtningsafgifter fra en virksomhed i Danmark uden at tage aktivt del i driften, anses for at have driftssted her, således at Danmark vil have beskatningsretten til forpagtningsafgiften, uanset hvorledes denne er beregnet, se Skattedepartementets udtalelse i TfS 1987, 639 DEP. Se også TfS 1999, 274 LR der

omhandler begrænset skattepligt af overskud af advokatinteressentskab, der også drev advokatvirksomhed i Tyskland gennem en filial.

Endvidere vil en person bosat i udlandet, der modtager løbende ydelser beregnet som en andel af overskuddet af virksomheden fra et interessentskab i Danmark, som han tidligere har været medejer af og taget del i driften af, være sidestillet med en person, der driver virksomhed gennem et fast driftssted i Danmark, jf. TfS 1989, 38 HRD. Danmark vil således have beskatningsretten til den løbende ydelse. Det var således uden betydning, at personen ikke længere selv drev virksomhed eller på anden måde deltog i en aktiv erhvervsrisiko. Hvis personen ikke længere er medejer af virksomheden, må det dog formentlig i alle tilfælde kræves, at den løbende ydelse beregnes som en del af overskuddet eller omsætningen, uanset dette ikke er en betingelse for at beskatte efter interne regler i KSL § 2, stk. 1, litra c henholdsvis SEL § 2, stk. 1, litra a.

Hvis der er tale om en egentlig pensionsydelse, se artikel 18.

Fortjeneste ved skibs- eller luftfartsvirksomhed kan kun beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Herved adskiller fordelingen af beskatningsretten sig væsentligt fra den fordeling, der sker i medfør af artikel 7 om fortjeneste ved forretningsvirksomhed. Der er for det første tale om en indsnævring af et foretagendes hjemstedsbegreb i henhold til art. 4, jf. art. 3, stk. 1, litra c) til kun at omfatte den virkelige ledelses sæde. Dernæst er der tale om en borteliminering af fast driftsstedsprincippet, jf. art. 5 og art. 7, stk. 1. Den stat, der huser ledelsens sæde, er i medfør af art. 8 tildelt beskatningsretten til foretagendets globale indkomst fra drift af skibe og luftfartøjer i international trafik. Kildestaten vil således enten kunne beskatte hele nævnte globalindkomst, hvis ledelses sæde er i kildestaten eller slet ikke kunne beskatte nogen indkomst, hvis ledelsens sæde befinder sig udenfor kildestaten. Om bestemmelsen se i øvrigt TfS 1993, 475 DEP.

I de danske DBO'er omfatter artiklen ofte også fortjeneste ved containerleasing, som en international skibs- eller luftfartsvirksomhed oppebærer ved drift af supplerende eller lejlighedsvis karakter. Som eksempler kan nævnes den dansk-indiske og den dansk-egyptiske DBO.

Bestemmelsen omhandler først og fremmest fortjeneste som foretagendet har opnået ved transport af passagerer eller gods. Bestemmelsen omhandler dog også fortjenester på aktiviteter, som efter deres karakter har nær tilknytning til foretagendets transport af passagerer eller gods. Følgende hjælpevirksomheder anses efter kommentaren også for omfattet af bestemmelsen:

- salg af billetter på andre foretagenders vegne
- drift af busforbindelse mellem en by og dens lufthavn
- reklame og kommerciel propaganda
- lastbiltransport af varer mellem et lager og en havn eller lufthavn
- Containerleasing af supplerende eller lejlighedsvis karakter i forhold til foretagendets internationale skibs- og luftfartsvirksomhed
- drift af et hotel udelukkende med det formål at yde overnatningsmulighed

Artikel 8. Skibs- og luftfart

Artikel

for transitpassagerer, hvis omkostningerne ved sådan service er indbefattet i billetprisen.

Bestemmelsen omfatter ikke fiskerivirksomhed, jf. forudsætningsvis SKM2004.117.ØLR

Artikel 9. Associerede foretagender

Hvor indbyrdes forbundne virksomheder (associerede foretagender) aftaler vilkår vedrørende deres kommercielle eller finansielle forbindelser, der afviger fra de vilkår, fx afregningspriser (transferpricing), der ville være blevet aftalt mellem uafhængige foretagender, kan den eventuelle yderligere fortjeneste, der ville være blevet opnået, såfremt der havde været tale om uafhængige parter, medregnes til foretagendets fortjeneste og beskattes (arms-længde princippet). Ud over kommentarerne til artikel 9 henvises herom til OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (Munksgaards Forlag A/S 1995). Om tilside-sættelse af en i koncernforhold aftalte betaling for royalty se SKM2002.434.LSR. I SKL § 3 B er indført en udvidet selvangivelsespligt samt en pligt til at opbevare skriftlig dokumentation for priser og vilkår for koncerninterne transaktioner. Armslængdeprincippet fremgår af LL § 2. Værn mod tynd kapitalisering er lovfæstet i SEL § 11. Der henvises til LV Selskaber og aktionærer, afsnit S.I. Modeloverenskomstens art. 9, stk. 2 foreskriver, at der foretages en korresponderende korrektion hos den interesseforbundne part svarende til den nedsættelse henholdsvis forhøjelse, der er en følge af den primære korrektion af den anden part. Har et andet land således foretaget en korrektion i form af en forhøjelse af den interesseforbundne parts indkomstansættelse, skal Danmark foretage en nedsættelse af det danske foretagendes indkomstansættelse. Dette forudsætter ganske vist, at Danmark er enig i udlandets anvendelse af armslængdeprincippet. LL § 2 hjemler adgang til korrektion af kontrollerede transaktioner i overensstemmelse med den primære korrektion. Efter SSL § 35, stk. 1, nr. 4, kan en ændring af skatteansættelsen ske uden for de almindelige ansættelsesfrister i alle tilfælde, hvor ændringen er en direkte følge af, at en udenlandsk skattemyndighed har truffet en afgørelse, der har betydning for beskatningen af den skattepligtige dog under betingelse af, at den danske skattemyndighed anerkender den udenlandske skattemyndigheds afgørelse.

Bestemmelsen indebærer, at ændringer af skatteansættelsen til ophævelse af dobbeltbeskatning eller "dobbelt" ikke-beskatning kan gennemføres efter udløbet af de almindelige ansættelsesfrister.

EU-Voldgiftskonventionen er ratificeret af Danmark, jf. lov nr. 763 af 27. november 1991 om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud. Konventionen foreskriver en procedure, hvorefter de kompetente myndigheder i de pågældende lande har en frist på 2 år til at aftale ophævelse af dobbeltbeskatningen af de forbundne foretagender. Ved overskridelse af denne frist skal dobbeltbeskatningen løses ved voldgift. Der henvises i øvrigt til skatteministeriets bekendtgørelse nr. 1023 af 13. december 1994. Finland, Østrig og Sverige har tiltrådt voldgiftskonventionen, jf. TfS 1999, 757 DEP og TfS 2000, 341 DEP. EF-staterne underskrev den 25. maj 1999 en protokol om forlængelse af gyldigheden. Protokollen er gennemført som lov nr. 171 af 15. marts 2000. Forlængelsen vil gælde fra den 1. januar 2000 og i yderligere fem år

med automatisk forlængelse med fem år ad gangen, medmindre en stat modsætter sig dette. Forlængelsen af konventionen træder imidlertid først i kraft den første dag i tredje måned efter, at den sidste af aftalestaterne tiltræder protokollen. På nuværende tidspunkt har Danmark, Tyskland, Finland, Spanien, Luxembourg og Holland ratificeret protokollen, som derfor endnu ikke er trådt i kraft. Konventionens frister er derfor suspenderet indtil forlængelsen træder i kraft.

Udbytte, der udbetales fra et selskab, beskattes som udgangspunkt i den stat, hvor den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende. De kontraherende stater kan dog aftale, at udbyttet under visse nærmere begrænsninger også beskattes i den stat, hvor selskabet er hjemmehørende.

Artikel 10. Udbytter

I 2003-opdateringen er det i kommentaren nu præciseret, at begrebet "retmæssig ejer" ikke skal forstås i en snæver teknisk sammenhæng, men snarere skal forstås ud fra en formålsfortolkning af overenskomsten, herunder hensynet til at undgå eller omgå beskatning. En agent eller nominee er ikke retmæssige ejere, det samme gælder et conduitselskab ("stråmand") eller såkaldte fiduciaries, som er personer, der formelt er ejere af et aktiv, men hvor afkastet tilkommer en "beneficiary". En retmæssig ejer i en kontraherende stat kan påberåbe sig overenskomsten, uanset at en mellemmand er indskudt.

Såfremt bopælsstaten helt eller delvis også har beskatningsretten til udbyttet, vil den pågældende udbyttmodtager kunne søge udbytteskatten helt eller delvis refunderet.

Udtrykket udbytte betyder i modelkonventionens artikel 10 indkomst af aktier, udbyttebeviser eller udbytterettigheder, mineaktier, stifterandele eller - bortset fra gældsfordringer - andre rettigheder til andel i fortjeneste, såvel som indkomst fra andre selskabsrettigheder, der underkastes samme beskatning som indkomst fra aktier i henhold til skattelovgivningen i den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende.

I de tilfælde, hvor ejeren af udbyttet udøver erhvervsvirksomhed i den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, gennem et fast driftssted, anvendes bestemmelsen ikke. Det samme gælder, hvor ejeren udfører frit erhverv i den anden stat fra et fast sted. Det er i begge tilfælde en betingelse, at de rettigheder, der ligger til grund for udlodningen, har direkte forbindelse med det faste driftssted eller faste sted. I disse situationer anvendes bestemmelserne i artikel 7 eller 14.

Hvor et selskab hjemmehørende i en stat oppebærer fortjeneste eller indkomst fra en anden stat, kan denne anden stat ikke pålægge nogen skat på udbytte, som udbetales af selskabet. Dette gælder dog ikke i det omfang, sådanne udbytter betales til en person, som er hjemmehørende i denne anden stat, eller i det omfang de rettigheder, der ligger til grund for udlodningen, har direkte forbindelse med det faste driftssted eller fast forretningssted i denne anden stat. Staten kan heller ikke underkaste selskabets ikke-udloddede indkomst nogen skat på ikke-udloddet indkomst, selv om det udbetalte

udbytte eller den ikke-udloddede indkomst helt eller delvis består af fortjeneste eller indkomst fra kilder i denne anden stat.

Når et dansk selskab omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 1, 2, 2e og 4 udlodder udbytte, skal selskabet efter hovedreglen i KSL § 65, stk. 1 indeholde udbytteskat med 28 pct. Reglen gælder tillige for udlodning af udbytte til selskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i udlandet.

KSL § 65, stk. 5 fastsætter imidlertid en udtrykkelig undtagelse fra indeholdelsen af udbytteskat, når modtageren ikke er begrænset skattepligtig af udbyttet, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c. Efter denne bestemmelse omfatter skattepligten efter nærmere fastsatte regler ikke udbytte, som et selskab (moderselskabet), der ejer mindst ►20◄ pct. af aktiekapitalen i et selskab hjemmehørende her i landet (datterselskabet), modtager i udbytte fra dette selskab. Moderselskabet skal have ejet aktiebeholdningen i datterselskabet enten i hele det indkomstår, hvori udbyttet er modtaget, eller i en sammenhængende periode på mindst to år frem til det tidspunkt, hvor udbyttet modtages. Det er endvidere en forudsætning for fritagelse for at indeholde udbytteskat, at såvel moderselskabet som datterselskabet er omfattet af begrebet selskab i en medlemsstat i art. 2 i direktiv 90/435/EØF eller at beskatningen af udbyttet skal frafalde eller nedsættes efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor selskabet er hjemmehørende, jf. lov nr. 282 af 25. april 2001 om udbytte til selskaber i ikke EU-lande uden dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark. Sidstnævnte vil kræve, at moderselskabet er omfattet af overenskomsten, og dermed er normalt beskattet, jf. SKM2003.29.LSR. Efter denne afgørelse kunne et amerikansk selskab ikke modtage udbytter skattefrit, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c fra et dansk holdingselskab i et tilfælde, hvor der mellem det amerikanske og det danske selskab var indskudt et hollandsk kommanditselskab, som blev anset som modtager af udbyttet. Kommanditselskabet er efter amerikanske regler et selvstændigt selskab, medens det efter danske regler er transparent. Udbyttet kunne herefter ikke anses for oppebåret i USA, jf. den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 4, stk. 1, litra d.

► Det udloddende selskab skal angive, at udbyttet er udbetalt uden skatte-træk på blanket 06.016, der kan rekvireres på <http://ts-info.ccta.dk/Blanketter/06022.pdf>. Drejer det sig om unoterede aktier skal datterselskabet endvidere udfylde blanket 06.024, der angiver navnet på modtageren af udbyttet. ◄

► Kildeskattebekendtgørelsen § 36 stk. 4 indeholder den yderligere betingelse for fritagelse for indeholdelse af udbytteskat, at moderselskaber, som har opfyldt betingelserne i SEL § 2, stk. 1, litra c, bortset fra ejertidsbetingelsen, skal afgive en erklæring til det udloddende selskab om at indestå for betaling af eventuel udbytteskat, hvis denne betingelse efterfølgende ikke opfyldes. ◄

Tilbagesøgning af dansk udbytteskat efter visse overenskomster

For så vidt angår udbytte i danske selskaber indgik told- og skattestyrelsen med virkning fra 1. april 1992 en ordning med Værdipapircentralen (VP) om beregning af reduceret dansk udbytteskat for visse udenlandske investorer.

Ordnningen gælder for danske aktier, der er deponeret i et dansk pengeinstitut, og hvoraf deklareret udbytte retmæssigt tilkommer en fysisk person i Norge, Sverige, Tyskland, Holland, Belgien, Luxembourg eller USA.

Med virkning fra 1. februar 1993 er ordningen udvidet til også at omfatte Canada, Irland, Schweiz, Grækenland og Storbritannien.

Ordnningen indebærer, at den udbytteskat på 28 pct., som danske aktieselskaber efter kildeskattelovens § 65 indeholder, reduceres til den lavere kildeskattesats (typisk 15 pct.), som er aftalt i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den pågældende stat.

Investor skal lade sine aktier registrere i VP gennem en konto, åbnet i et dansk pengeinstitut, og dokumentere sine bopæls- og skatteforhold.

Til dette brug er blanketterne 02.009-02.012 udarbejdet. Blanketterne skal attestere af den udenlandske kompetente skattemyndighed. Dokumentationen er gyldig i 5 år. Blanketten foreligger i en engelsk, tysk og fransk udgave.

For så vidt angår Storbritannien stilles der særlige krav til attestationen. De britiske skattemyndigheder skal attestere, at personen er skattepligtig af hele sin danske indkomst, uanset om denne er hjemtaget til eller modtaget i Storbritannien. Til brug for denne attestation kan anvendes en særlig blanket 02.012 (UK).

For så vidt angår udbytte i udenlandske selskaber er der med virkning fra 4. september 1992 indgået en aftale mellem Finansrådet, Danske Pengeinstitutters Forening, og det svenske Riksskatteverket om tilbageholdelse af reduceret svensk udbytteskat for aktier i svenske selskaber registreret i VP og noteret på Københavns Fondsbørs.

Danske skattepligtige VP-kontohavere, der tilmelder sig denne ordning, skal aflevere dokumentation for dansk skattepligt til det kontoførende pengeinstitut.

Til dette brug kan førortalte blanket 02.009 anvendes af den regionale told- og skattemyndighed, henholdsvis Københavns og Frederiksberg Kommune, idet der ikke er aftalt udtrykkelige regler herom mellem Danmark og Sverige.

Tilbagesøgning af dansk udbytteskat i øvrigt Hvor modtageren af dansk udbytte, som ikke er omfattet af nogen særordning, bor i et af de nedenfor anførte lande, skal der indeholdes 28 pct. kildeskat jf. SEL § 2, stk. 1, litra c og stk. 4, KSL § 2, stk. 1, litra f og stk. 4 samt KSL §§ 65 og 65 A, stk. 1.

Herefter kan eventuel for meget betalt kildeskat, i forhold til den skatteprocent der er aftalt i overenskomsten med den pågældende stat, søges tilbage, og der skal benyttes den for den pågældende stat gældende danske blanket, da den i blanketten anførte fremgangsmåde med attestations af den fremmede statsmyndighed er udtrykkeligt aftalt med det pågældende lands finansministerium.

Hvor modtageren af udbyttet er et udenlandsk moderselskab, der ejer ►20◄ pct. eller mere af aktiekapitalen i et dansk datterselskab, bortfalder beskattningen ligesom indeholdelsen af udbytteskat indstilles jf. ovenfor, hvis det fremgår, at moder- og datterselskabet er omfattet af begrebet et selskab i direktiv 90/435/EØF, eller at beskattningen af udbyttet skal frafalde eller nedsættes efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor selskabet er hjemmehørende. Nedsættes den aftalte beskattning af udbyttet efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst set i forhold til den danske udbytteskat 28 pct. først ved en ejerandel på 25 pct. eller mere, bortfalder den begrænsede skattepligt for moderselskabet efter SEL § 2, stk. 1, litra c, først ved den opnåede ejerandel. Ejer moderselskabet 10 pct. eller mere, men mindre end ►20◄ pct. af aktierne i det danske datterselskab, er moderselskabet imidlertid begrænset skattepligtig til Danmark, men der kan være aftalt en anden beskattningsprocent, end den der gælder for almindelige aktionærer, med den stat, hvor moderselskabets er hjemmehørende. Beskattningsprocenten fremgår ligeledes af nedenstående oversigt. Der vil således kunne tilbagesøges differencen mellem den tilbageholdte udbytteskat 28 pct. samt den angivne procent under moderselskab (10-►20◄ pct.).

Oversigt over dansk beskattningsret vedr. aktieudbytte i medfør af indgåede overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning:

(Tallene er angivet i procent)

BLANKET	Land	Alm. aktionær	Moderselskab
			10-►20◄ pct.
06.003	Argentina	15	15
06.003	Australien	15	15
06.003	Bangladesh	15	10
06.003	Belgien	15	15
06.003	Brasilien	25	25
06.003	Bulgarien	15	15
06.003	Canada	15	15
06.003	Cypern	15	15
06.003	Egypten	20	20
06.006	England	15	15

BLANKET	Land	Alm. aktionær	Moderselskab
06.003	Estland	15	15
06.003	Filippinerne	15	15
06.003	Finland	15	0
06.007	Frankrig	0	0
06.003	Færøerne	15	0
06.003	Grækenland	18	18
	Grønland	1)	1)
06.003	Holland	15	0
06.003	Indien	25	25
06.003	Indonesien	20	20
06.003	Irland	15	15
06.003	Island	15	0
06.003	Israel	15	15
06.003	Italien	15	15
06.003	Jamaica	15	15
06.003	Japan	15	15
06.003	Jugoslavien	15	15
06.003	Kenya	30 ²⁾	30 ²⁾
06.003	(Forbundsrepubliken) Kina	10	10
06.003	Korea	15	15
06.003	Kroatien	15	15
06.003	Letland	15	15
06.003	Litauen	15	15
06.003	Luxembourg	15	15
06.003	Makedonien	15 ³⁾	15
06.003	Malaysia	0	0
06.003	Malta	15	15
06.003	Marokko	25	25
06.003	Mexico	15	15
06.003	New Zealand	15	15
06.003	Norge	15	0

Artikel

BLANKET	Land	Alm. aktionær	Moderselskab
06.003	Pakistan	15	15
06.003	Polen ⁵⁾	15 ⁴⁾	15 ⁴⁾
06.003	Portugal	10 ⁵⁾	10
06.003	Rumænien	15	15
06.003	Rusland	10	10
06.002	Schweiz	0	0
06.003	Singapore	10 ⁴⁾	10
06.003	Slovakiet	15	15
06.003	Slovenien	15 ⁶⁾	15
06.003	SNG-landene	5	15
06.003	Spanien	15	15
06.003	Sri Lanka	15	15
06.003	Sverige	15	0
06.003	Sydafrika	15	15
06.003	Tanzania	15	15
06.003	Thailand	10	10
06.003	Tjekkiet	15	15
06.003	Trinidad og Tobago	20	20
06.003	Tunesien	15	15
06.003	Tyrkiet	20	20
06.005	Tyskland	15	5
06.003	Uganda	15	15
06.003	Ukraine	15	15
06.003	Ungarn	15	15
06.008	USA	15	5
06.003	Venezuela	15	15
06.003	Vietnam	15	15
06.003	Zambia	15	15
06.003	Østrig	10	10

Noter:

- 1: Der henvises til udbyttebestemmelsen i artikel 10 i den dansk-grønlandske overenskomst, jf. bek. nr. 1217 af 9. december 2002.
- 2: Som dansk kildekat kan der dog højst indeholdes 28 pct., jf. SEL § 2, stk. 1, litra c og stk. 2, KSL § 2, stk. 1, litra f og stk. 4 samt KSL §§ 65 samt 65 A, stk. 1.
- 3: Hvis den berettigede ejer er en godkendt pensionskasse eller lignende er procenten 0.
- 4: Hvis den berettigede ejer er en godkendt pensionskasse el. lignende er procenten 5.
- 5: Har virkning fra 1. januar 2003.
- 6: Dog 5 pct. af bruttoløbet af udbyttet, hvis den retmæssige ejer er en anerkendt pensionsfond, jf. protokollens bestemmelser herom. Har virkning fra 1. januar 2003

Blanketterne omtalt i yderste højre kolonne fås hos skatteforvaltningerne og hos told- og skatteregionerne eller på www.toldskat.dk.

Hvis en stat, som kildestat, indeholder skat af udbytte, renter eller royalties med en højere sats end den sats, der er aftalt i DBO'en, kan den for meget betalte skat tilbagesøges. Opmærksomheden henledes i den forbindelse på ►SKL 9 B, stk. 1◀ vedrørende indberetning af udbytte af børsnoterede aktier for den, der som led i sin virksomhed modtager børsnoterede aktier i depot til forvaltning for en person. Indberetningen skal indeholde oplysninger om, i hvilket land den udbyttegivende aktie er udstedt samt indeholde oplysning om udbytte af aktien udloddet i årets løb. Denne oplysning giver grundlag for ligningsmyndighedernes eventuelle korrektion for udbytteskat i udstedelseslandet efter reglerne i gældende overenskomster om dobbeltbeskatning.

Tilbagebetaling af udenlandsk skat af udbytte, renter og royalties

Anmodning om tilbagebetaling skal indgives til skattemyndighederne i det pågældende land. Forinden skal anmodningen attesteres af enten selskabsrevisionsafdelingen eller told- og skatteregionen, henholdsvis København eller Frederiksberg kommune. Attestationen går bl.a. ud på, at det attesteres, at modtageren er hjemmehørende i Danmark. Der har været tvivl om investeringsforeninger og pensionskasser er hjemmehørende i Danmark i overenskomstens forstand enten fordi sammenslutningen er transparent eller fordi sammenslutningen ikke betaler skat. Departementet har i TfS 2000, 394 DEP udtalt, at pensionskasser samt akkumulerende og udloddende investeringsforeninger kan betragtes som skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. Tyskland og Schweiz har imidlertid ikke hidtil villet acceptere udloddende investeringsforeninger som skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i overenskomstens forstand.►De kompetente myndigheder i Danmark og Schweiz har nu indgået en gensidig aftale om danske og schweiziske investeringsforeningers tilbagesøgning af rente- og udbytteskat i de respektive lande, jf. SKM2004.270.TSS◀

Til brug ved tilbagesøgningen har flere lande udarbejdet en særlig blanket. Enkelte lande har som Danmark en ordning, hvorefter skatten af udbytte, renter eller royalties indeholdes med aftalesatsen. Oplysninger herom må søges hos de kompetente skattemyndighederne i den pågældende stat herunder på den pågældende myndigheds hjemmeside eller eventuelt den pågældende stats ambassade her i landet, ligesom blanketten i givet fald også må rekvireres der. Oplysninger herom må søges hos skattemyndighederne i det

Artikel

pågældende land eller eventuelt det pågældende lands ambassade her i landet, ligesom relevante blanketter må rekvireres der.

Østrig har meddelt, at tilbagesøgningsanmodning skal sendes til Finanzamt Eisenstadt, Neusiedler Strasse 46, A 7001 Eisenstadt. Der vil ikke ske tilbagebetaling af beløb under 200 østrigske Schilling eller 14,53 euro, jf. TfS 2000, 520.

Artikel 11. Renter

Renter beskattes som udgangspunkt i den stat, hvor den retmæssige ejer af renterne er hjemmehørende. Vedrørende begrebet retmæssig ejer se under artikel 10.

De kontraherende stater kan dog aftale, at renter under visse nærmere begrænsninger også beskattes i den stat, hvorfra de udbetales.

I rundt regnet halvdelen af de af Danmark indgåede overenskomster er der aftalt kildestatsbeskatning på 10/15 pct. I en række andre tilfælde er der aftalt en højere eller lavere procent og i ca 1/3 af overenskomsterne er kildestatsbeskatningen 0 pct.

Renter fra kilder her i landet medfører begrænset skattepligt efter ►SEL § 2, stk. 1, litra d, som indsat ved lov nr. 221 af 31. marts 2004, § 10, nr. 2 (renter af kontrolleret gæld) ◀og KSL 2, stk. 1, litra h. Den begrænsede skattepligt efter sidstnævnte bestemmelse omfatter kun personer, som har været fuldt skattepligtige efter KSL § 1 i en eller flere perioder på i alt mindst ►7 ◀ år inden for de seneste 10 år før ophør af skattepligt efter denne bestemmelse, jf. KSL § 2, stk. 5 ►som ændret ved lov nr. 221 af 31. marts 2004. Ændringen (5 år er ændret til 7 år) har virkning for personer, hvis skattepligt efter kildeskattelovens § 1 ophører den 1. januar 2004 eller senere ◀.

Udtrykket rente betyder i modelkonventionens artikel 11 indkomst af gældsfordringer af enhver art, hvad enten de er sikrede ved pant eller ikke, og hvad enten de indeholder en ret til andel i debtors fortjeneste eller ikke, og indkomst fra statsgældsbeviser, obligationer eller forskrivninger, herunder gevinster og præmier, der er knyttet til sådanne værdipapirer. Straftillæg for for sen betaling anses ikke for renter i denne artikel.

Hvis ejeren af renten udøver erhvervsvirksomhed i den stat, hvorfra renten hidrører, gennem et fast driftssted eller udfører frit erhverv i denne stat fra et fast sted, anvendes bestemmelsen ikke. Det er en betingelse, at den fordring, der ligger til grund for den udbetalte rente, har direkte forbindelse med et sådant fast driftssted eller fast sted.

Renter anses for at hidrøre fra en af staterne, såfremt de udbetales af den pågældende stat selv, en politisk underafdeling deraf, en lokal myndighed deri eller en i den pågældende stat hjemmehørende person. Såfremt denne person, der betaler renten - hvad enten den pågældende er hjemmehørende i en af de kontraherende stater eller ej - imidlertid i en anden stat end den, hvori han er hjemmehørende, har et fast driftssted eller fast forretningssted, i forbindelse med hvilket den gæld, hvoraf renten betales, blev stiftet, og

renteudgiften afholdes af det pågældende faste driftssted eller faste forretningssted, skal sådan rente anses for at hidrøre fra den stat, i hvilken det faste driftssted eller faste forretningssted er beliggende.

I tilfælde, hvor en særlig forbindelse mellem den, der erlægger, og den, der er berettiget til at modtage renten, eller mellem disse og en tredje person, har bevirket, at rentebeløbet set i forhold til den gældsfordring, hvorfor den er betalt, overstiger det beløb, som ville være blevet aftalt mellem parterne, såfremt den nævnte forbindelse ikke havde foreligget, finder bestemmelserne alene anvendelse på det sidstnævnte beløb. I så fald skal den overskydende del af beløbet kunne beskattes i overensstemmelse med lovgivningen i hver af staterne under behørig hensyntagen til de øvrige bestemmelser i modelkonventionen.

Rådets direktiv 2003/48/EF af 3. juni 2003 om beskatning af indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger, der konstituerer en indberetnings- og automatisk informationsudvekslingspligt, er omtalt under artikel 26.

Royalties beskattes som udgangspunkt i den stat, hvor den person, der er den retmæssige ejer af beløbet, er bosat. Vedrørende begrebet retmæssig ejer se under artikel 10.

Artikel 12. Royalties

Udtrykket royalties betyder i modelkonventionens artikel 12 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, ethvert patent, varemærke, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode, eller for oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer.

Det danske beskatningsgrundlag for royalty i KSL § 2, stk. 1, litra i og SEL § 2, stk. 1, litra g, jf. KSL § 65 C, stk. 4, omfatter i modsætning til artikel 12 ikke betalinger for anvendelse af eller retten til at anvende enhver ophavsret til et litterært kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde f.eks. forfatterroyalty samt royalty for brug af musik, spillefilm m.v. Grundlaget omfatter i lighed med artikel 12 heller ikke vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr. Et sådant vederlag falder i stedet ind under reglerne for beskatning af fortjeneste ved erhvervsvirksomhed, jf. artikel 5 og 7.

I tilfælde, hvor ejeren af nævnte royalties udøver erhvervsvirksomhed i den stat, hvorfra de nævnte royalties hidrører, gennem et fast driftssted eller udfører frit erhverv i denne anden stat fra et fast sted, anvendes bestemmelserne ikke. Det er en betingelse, at den rettighed eller ejendom, som ligger til grund for de nævnte royalties, har direkte forbindelse med det faste driftssted eller faste forretningssted. I disse situationer anvendes bestemmelserne i artikel 7 eller artikel 14.

I tilfælde, hvor en særlig forbindelse mellem den, der erlægger, og den, der er berettiget til at modtage nævnte royalties, eller mellem disse og en tredje person, har bevirket, at de erlagte royalties i betragtning af den anvendelse,

rettighed eller oplysning, for hvilken de erlægges, overstiger det beløb, som ville være blevet aftalt mellem parterne, såfremt den nævnte forbindelse ikke havde foreligget, anvendes bestemmelserne i modelkonventionens artikel alene på det sidstnævnte beløb. I så fald skal den overskydende del af beløbet kunne beskattes i overensstemmelse med lovgivningen i hver af staterne under behørig hensyntagen til de øvrige bestemmelser i modelkonventionen.

Det er et vanskeligt problem, om betalinger, der modtages som vederlag for computer-software, kan klassificeres som royalties. Software kan beskrives som et program, eller en serie af programmer, der indeholder instruktioner til en computer, og som erhverves enten til funktionel brug for computeren (operational software) eller til opfyldelsen af andre opgaver (application software). Rettighederne til computer-software er en form for intellektuel ejendom. Stort set alle OECD-lande beskytter software under copyright-lovgivningen.

Sondringen mellem royalties på den ene side og betaling for varer på den anden side, går mellem dispositioner over den immaterielle rettighed som sådan, og dispositioner over enhver form for kopi fremstillet på basis af den immaterielle rettighed. Rettighedshaveren har som udgangspunkt eneret til:

- at fremstille eksemplarer af det ophavsretligt beskyttede værk,
- at gøre det beskyttede værk tilgængelig for almenheden i oprindelig eller ændret skikkelse.

Ønsker andre at opnå rettighedshaverens samtykke til at benytte det ophavsretsbeskyttede værk på en af de beskrevne måder, og denne benyttelse sker mod betaling, er der tale om royaltybetaling.

Bemærkningerne til artikel 12 nævner tre situationer, der er taget under overvejelse:

1. Hvor betalinger erlægges for en overførsel, der ikke omfatter samtlige rettigheder til den pågældende software. Et sådan tilfælde foreligger, når overdrageren er ophavsmanden til den pågældende software og vedkommende har stillet en del af sine rettigheder til disposition for en anden person for at sætte denne i stand til at udvikle og udnytte den pågældende software kommercielt. I sådanne situationer synes vederlaget kun at kunne anses for royalty i meget begrænsede tilfælde.

2. Hvor vederlaget erlægges for afhændelsen af rettigheder, der er knyttet til den pågældende software. Der tænkes ikke på en fuldstændig afhændelse, men en omfattende men dog delvis overdragelse, der indebærer,

- en udelukkende brugsret i et specifikt tidsrum eller inden for et afgrænset geografisk område;
- yderligere vederlag sat i forhold til brugen;
- vederlag i form af betydelig samlet sum.

Generelt set vil der i disse situationer være tale om erhvervsmæssig indkomst omfattet af artikel 7.

3. Hvor betalinger erlægges i henhold til blandede kontrakter, eksempelvis salg af computerhardware med indbygget software og indrømmelser af retten til at bruge software, kombineret med ydelse af service. I sådanne situationer må kontrakten eventuelt deles op i de enkelte dele.

► Royaltyskatten indeholdes med 30 pct. af den samlede royalty uden fradrag for eventuelle udgifter i forbindelse med erhvervelsen af den rettighed, hvortil royaltyindtægten er knyttet. Indeholdelsen skal foretages af den, for hvis regning udbetalingen eller godskrivningen sker, jf. KSL § 65 C, stk. 1. Indkomstskattepligten er herved endeligt opfyldt, jf. KSL § 2, stk. 7.

I de fleste af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsaftaler findes bestemmelser om, at kildelandet enten overhovedet ikke eller kun i begrænset omfang har en beskatningsret til royalties, der betales til modtageren hjemmehørende i aftalestaten. I disse tilfælde bortfalder eller nedsættes den danske 30-pct.s-beskatning i overensstemmelse med den enkelte aftales bestemmelser herom. I henhold til KSL § 65 C, stk. 2, har skatteministeren ved kildeskattebekendtgørelsen § 40, fastsat regler om ikke-indeholdelse eller om indeholdelse med en lavere sats end 30 pct. i medfør af indgåede dobbeltbeskatningsaftaler. For at opnå nedsættelse af royaltyskatten i henhold til disse aftaler skal modtagerne over for Told- og Skattestyrelsen dokumentere, at de er hjemmehørende i den pågældende aftalestat. Administrationen af royaltyskatten varetages af ToldSkat Nordsjælland-Bornholm, region Ballerup og foregår på den måde, at den udenlandske royaltymodtager over for region Ballerup dokumenterer sine bopæls- og skattepligtforhold i den fremmede stat, vel at mærke før royaltybeløbene må anvises fra den danske udbetaler. Det skal ske på en attestationsblanket 06.0015, der kan rekvireres på <http://ts-info.ccta.dk/blanketter/06015.pdf>. Herefter træffer ToldSkat afgørelse om, hvorvidt indeholdelse skal ske med en lavere procentsats end 30, og afgørelsen meddeles royaltyudbetaleren. Royaltyudbetaleren skal herefter indsende en royaltysterklæring til region Ballerup på blanket 06.013, der kan rekvireres på <http://ts-info.ccta.dk/blanketter/06013.pdf>. Blanketten angiver det udbetalte beløb, også i de tilfælde, hvor der på grund af dobbeltbeskatningsaftaler ikke skal indbetales royaltyskat. ◀

Fortjeneste ved afståelse af fast ejendom beliggende i en anden stat - som omtalt i artikel 6 - beskattes i denne stat.

Fortjeneste ved afståelse af aktiver, der ikke består af fast ejendom, og som udgør en del af erhvervsformuen i et fast driftssted, som et foretagende har i en anden stat, beskattes i denne anden stat. Det samme gælder ved afståelse af aktiver, der ikke består af fast ejendom, og som hører til et fast sted, som en person anvender til udøvelse af frit erhverv i en anden stat. I begge tilfælde gælder det samme for fortjeneste ved afståelse af selve det faste driftssted (særskilt eller sammen med hele foretagendet), eller ved afståelse af et fast sted.

Artikel 13. Fortjeneste ved afståelse af formue- genstande

Fortjeneste ved afståelse af skibe og luftfartøjer i international trafik, skibe, der benyttes til transport i indre farvande, eller aktiver, der ikke består i fast ejendom, og som hører til driften af sådanne skibe, beskattes kun i den stat, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Med 2003-opdateringen af OECD-modellen er der sket en ændring for så vidt angår ejendomsaktieselskaber. Hidtil har beskatningsretten til fortjeneste af aktier i ejendomsaktieselskaber været tillagt den stat, hvor afhænderen er hjemmehørende. Dette er nu ændret, idet artikel 13, stk. 4 giver kildestaten (den stat, hvor ejendommen er beliggende) ret til at beskatte aktieavancen på aktier i ejendomsselskaber, såfremt halvdelen af aktiernes værdi stammer fra selskabets besiddelse af fast ejendom.

Fortjeneste ved afhændelse af alle andre aktiver beskattes i det land, hvor afhænderen er hjemmehørende.

Ved afhændelse af aktiver, hvor avancen er undergivet beskatning her til landet efter reglerne om begrænset skattepligt, skal fortjenesten opgøres som forskellen mellem salgssummen og anskaffelsesprisen m.v. eller værdien i handel og vandel på tidspunktet for skattepligtens indtræden.

Vedrørende beskatning af og lempelse for skatten af genvundne afskrivninger, se TfS 1985, 474 LSR og TfS 2000, 416 LSR, der følger førstnævnte afgørelse op. Landskatteretten lagde til grund, at genvundne afskrivninger på bygninger skulle behandles på samme måde som beskatning af kapitalgevinster ved salg af fast ejendom, samt at overenskomsten med Frankrig ikke omfattede kapitalgevinster ved salg af fast ejendom se i samme retning SKM2002.503.LSR, der tillader Danmark at beskatte kapitalgevinster efter pensionsafkastbeskatningsloven, idet der er intern hjemmel hertil, og idet de danske og franske myndigheder er enige om, at overenskomsten ikke omfatter kapitalgevinster (TfS 1984, 422).

Se endvidere TfS 1987, 269 ØLD, TfS 1989, 77 LR samt TfS 1995, 642 LSR. Om goodwill se TfS 1993, 80 LSR. Om opgørelse af indkomsten se afsnit D.C.3.3 og 4

Artikel 14. Frit erhverv

Det bemærkes, at artikel 14 den 29. april 2000 er udgået af modeloverenskomsten på grundlag af en rapport "Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention" Beslutningen afspejler det faktum, at der ikke er nogen bevidst forskel mellem fast driftsstedets konceptet og fast steds konceptet eller mellem hvorledes fortjeneste opgøres og skat beregnes efter de pågældende artikler. Derudover var det ikke altid klart hvilke aktiviteter, der var omfattet af artikel 7 og hvilke, der var omfattet af artikel 14. Indkomst hidrørende fra professionelle tjenesteydelser eller andre aktiviteter af uafhængig karakter behandles nu under artikel 7 som fortjeneste ved forretningsvirksomhed. Da mange af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster fortsat vil indeholde en bestemmelse svarende til modeloverenskomstens artikel 14 i flere år fremover, bibeholdes omtalen af denne bestemmelse.

Fysiske personers indkomst ved frit erhverv eller andet arbejde af selvstændig karakter beskattes i den stat, hvor personen er hjemmehørende, medmindre der foreligger et fast sted, i en anden stat.

Ved frit erhverv eller andet arbejde af selvstændig karakter forstås især selvstændig videnskabelig, litterær, uddannende eller undervisende virksomhed samt selvstændig virksomhed i forbindelse med liberale erhverv som læge, advokat, ingeniør, arkitekt, tandlæge og revisor. Opregningen er dog ikke udtømmende. Som øvrige omfattede eksempler kan nævnes konsulent- og servicepræget virksomhed, hvorimod industriel og handelsmæssig virksomhed ikke er omfattet af denne artikel, men derimod af artikel 5 om fast driftssted. Kunstneres og sportsfolks selvstændige virksomhed vil typisk være omfattet af en særskilt artikel, se modelaftalens artikel 17. Om afgrænsningen mellem honorar for selvstændig virksomhed og vederlag for arbejde i tjenesteforhold, henvises til LV Erhvervsdrivende 2004-1 afsnit E.A.4. og Indeholdelse af A-skat, AM-bidrag og SP-bidrag 2004-1, B.1.1.1

Ved et fast sted forstås, at der disponeres over en lokalitet, hvorfra virksomheden udøves, eller som danner udgangspunkt for udøvelse af virksomheden.

Om fordelingen af indtægter og udgifter mellem virksomheden i bopælslandet og det faste sted i kildelandet henvises til principperne i modelaftalens artikel 7, der finder tilsvarende anvendelse.

Vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold kan som udgangspunkt kun beskattes i den stat, hvor personen er hjemmehørende. Såfremt arbejdet er udført i den anden stat, kan vederlaget også beskattes dér.

Artikel 15. Løn

Spørgsmålet om vederlaget er udbetalt for personligt arbejde i tjenesteforhold har i praksis givet anledning til nogen tvivl. I SKM2001.454.LSR arbejdede A ved en grønlandsk kommune, men blev indlagt i maj måned på et dansk hospital for ikke senere at vende tilbage til Grønland. Det grønlandske ansættelsesforhold ophørte herefter den 30. juni. Arbejdsgiverens løn-udbetaling i hospitalsindlæggelsesperioden frem til 30. juni blev anset for skattemæssigt at kunne henføres til arbejde udført i Grønland. Grønland havde følgelig beskatningsretten efter overenskomstens artikel 15, stk. 1.

I TfS 1998, 652 LSR fik skatteyderen efter fratræden som følge af selskabets opsigelse i en 12 måneders periode udbetalt ca 58.000 kr. månedlig. Skatteyderen var i samme periode blevet fritstillet med hensyn til arbejdsforpligtelse samt tiltrædelse af nyt job. Skatteyderen fraflyttede til Schweiz. Landsskatteretten fandt, at de omhandlede beløb var erhvervet i overensstemmelse med skatteyderens dirketørkontrakt, der af selskabet kunne opsiges med 12 måneders varsel. Beløbet var efter internretlige regler A-indkomst og omfattet af den begrænsede skattepligt, men Landsskatteretten fandt ikke, at Danmark havde beskatningsretten efter dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Schweiz artikel 15, idet der rent faktisk ikke var udført personlig tjenesteydelse i Danmark, som påkrævet for anvendelse af artikel 15. Indtægten blev derfor anset for omfattet af artikel 21 (anden ind-

komst). Selv om den dansk/schweiziske overenskomsts artikel 15 taler om personlige tjenesteydelser i stedet for personligt arbejde i tjenesteforhold, synes dette ikke i tilstrækkelig grad at kunne begrunde det afvigende resultat i SKM2004.53.LSR. Denne afgørelse må derfor antages at have ændret ovennævnte afgørelse. I SKM2004.53.LSR fraflyttede en skatteyder til England i opsigelsesperioden, hvor hun var fritstillet af arbejdsgiveren. Skatteyderen blev anset begrænset skattepligtig til Danmark af lønnen i opsigelsesperioden. Dette begrundes af Landsskatteretten med, at skatteyderens løn i opsigelsesperioden skal henføres til indkomst for virksomhed her i landet. Der er herved henset til, at retten til løn i en opsigelsesperiode som udgangspunkt udspringer af det arbejde, der udføres i den pågældende opsigelsesperiode. I den situation, hvor en arbejdstager fritstilles, og arbejdsgiveren dermed giver afkald på arbejdsydelsen, udspringer både opsigelsesperiodens længde og den indkomst, der oppebæres i opsigelsesperioden, af det arbejde, der fysisk er udført i Danmark. Af samme årsag har Danmark derfor ifølge Landsskatteretten beskatningsretten til lønnen i opsigelsesperioden i henhold til artikel 15 i dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Storbritannien, idet vederlaget kan henføres til personligt arbejde i tjenesteforhold udført i Danmark.

I visse tilfælde vil bopælsstaten, til trods for at arbejdet udføres i den anden stat, være tillagt den udelukkende beskatningsret til vederlaget, nemlig hvis:

183 dages-reglen

- Modtageren opholder sig i den anden stat (arbejdsstaten) i en periode (eller måske flere), der ikke overstiger 183 dage i nogen 12-månedersperiode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår, og
- Vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i den anden stat (arbejdsstaten), og
- Vederlaget ikke udredes som sådant af et fast driftssted eller lignende, som arbejdsgiveren har i den anden stat (arbejdsstaten).

Alle tre betingelser skal være opfyldt samtidig.

Såfremt opholdet i arbejdsstaten overstiger 183 dage, vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i arbejdsstaten eller vederlaget udredes af et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i arbejdsstaten, tillægges arbejdsstaten beskatningsretten fra opholdets begyndelse. I SKM2002.454.LR fortsatte skatteyderen med at arbejde i Danmark i en periode efter fraflytningen til Frankrig. Vederlaget i arbejdsperioden tillige med et vederlag på ca. 2 mio. kr. udbetalt efter fraflytningen og betegnet som "opsparat løn" blev af Ligningsrådet anset som begrænset skattepligtig til Danmark, ligesom Danmark efter den dansk/franske overenskomsts artikel 14 blev anset at have beskatningsretten til de udbetalte vederlag. Artikel 14 i den dansk/franske overenskomst svarer med visse modifikationer til OECD-modellen artikel 15.

Arbejdsgiver

Udtrykket arbejdsgiver er ikke nærmere defineret i modeloverenskomstens artikel 15. I kommentarerne til artiklen, pkt. 8 nævnes, at arbejdsgiveren er den person, der har rettighederne til det udførte arbejde, og som bærer ansvaret og risikoen. SKM2002.610.ØLR vedrørte en i Storbritannien

bosiddende dansker, som fik udbetalt vederlag fra et engelsk selskab i forbindelse med, at han havde udført arbejde for et dansk søsterselskab. Landsretten fandt efter en konkret bevisførelse, at det danske søsterselskab var hans reelle arbejdsgiver. Landsretten lagde i den forbindelse vægt på, at han over for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen var blevet anmeldt som direktionsmedlem. Videre fandt Landsretten det godtgjort, at det vederlag, han havde fået udbetalt af det engelske selskab, var blevet faktureret til det danske søsterselskab, også for perioder, hvor han havde været syg. I tilfælde af arbejdsudleje må det derfor ud fra de faktiske forhold afgøres, om arbejdsgiverfunktionerne hovedsagelig udøves af formidleren/udlejereren eller brugeren af arbejdskraften. Om et tilfælde hvor arbejdsgiverfunktionerne forblev hos den hidtidige arbejdsgiver, se TfS 1994, 655 TSS. Sagen vedrørte beskatningsretten til en række britiske ansattes løn i 1991. Arbejdsgiveren A Ltd. fik i 1990 fast driftssted ifølge DBO'ens artikel 5, stk. 3. Dette medførte dansk beskatningsret efter overenskomstens artikel 15, stk. 2. Repræsentanterne for A Ltd. meddelte imidlertid, at der med virkning fra 1. jan. 1991 var indgået serviceaftale om arbejdsudleje med det 100% ejede datterselskab B Ltd., som derfor skulle anses som arbejdsgiver. B Ltd. havde ikke fast driftssted i Danmark. Med de kompetente myndigheder i Storbritannien blev der herefter indgået gensidig aftale (mutual agreement) om beskatningsretten. Under hensyn til serviceaftalens indhold og de faktiske forhold var der enighed om, at A Ltd. fortsat måtte anses for arbejdsgiver i 1991, og der forelå derfor fortsat dansk beskatningsret, jf. artikel 15, stk. 2. Der henvises i øvrigt til nedenstående afsnit om arbejdsudleje.

Ved anvendelsen af 183 dages-reglen medregnes samtlige opholdsdage i arbejdsstaten, uanset om der foreligger et ansættelsesforhold eller ej, og der medregnes såvel hele som brudte døgn i opholdsstaten (arbejdsstaten). Ved brudte døgn forstås, udover tilrejse- og afrejsedage, også løbende arbejdsdage uden overnatning i arbejdsstaten. Ferier, weekendophold eller andre ophold uden for arbejdsstaten skal ikke medregnes. Fridage, afspadseringsdage o.lign. arbejdsfrie dage, der tilbringes i arbejdsstaten, skal derimod medregnes til de 183 dage.

Opgørelsen af de 183 dage

Hvis en i Danmark hjemmehørende person således arbejder (opholder sig) i fx Norge fra søndag aften til fredag eftermiddag vil alene den efter fredagen følgende lørdag i den pågældende uge fragå ved beregningen af opholdets længde i Norge, skd. 1983.65.34 Om brudte døgn ved opgørelsen af 183 dage samt tidsgrænserne i LL § 33A, se også TfS 1997, 556 ØLD. I SKM2001.26.LSR udgjorde dage med arbejde uden overnatning i Tyskland i årene 1995-97 henholdsvis 153, 117 og 107 dage. Dage uden arbejde i Tyskland udgjorde henholdsvis 39, 68 og 80 dage. Dage med overnatning udgjorde 9, 4 og 4 dage. Da opholdene i Tyskland i alle årene oversteg 183 dage havde Tyskland beskatningsretten til lønnen fra den danske arbejdsgiver under arbejdet i Tyskland.

I en række DBO'er gælder 183-dages reglen inden for et indkomstår i stedet for en 12-månedersperiode.

Artikel

I de tilfælde, hvor bopælsstatens og arbejdsstatens indkomstår (skatteår) afviger fra hinanden, er det arbejdsstatens indkomstår (skatteår), der er afgørende ved anvendelsen af 183-dages reglen. Fx kan lønindkomst, der udbetales af en dansk arbejdsgiver for arbejde udført i Irland, beskattes i Danmark, såfremt arbejdstageren ikke opholder sig der i en periode, der overstiger 183 dage inden for Irlands skatteår, der løber fra 6. april til 5. april året efter.

Ved anvendelsen af en DBO, der beregner 183-dagesperioden inden for en 12-måneders-periode, tages udgangspunkt i, om betingelsen er opfyldt på det tidspunkt, hvor overenskomsten anvendes. Heraf følger, at perioder før overenskomstens ikrafttræden skal medregnes. Dette gælder, uanset om en ny overenskomst har afløst en ældre overenskomst med beregning efter kalenderår, eller om der ikke hidtil har eksisteret en DBO mellem Danmark og det pågældende land.

Visse af de indgåede DBO'er afviger fra modelkonventionens 183-dages regel, idet der gælder andre frister, fx Frankrig: 12 måneder, Grønland: 60 dage i sammenhæng og Malaysia: 183 dage i kalenderåret og ingen del af opholdet må være led i et sammenhængende ophold på mere end 183 dage.

Betalingen af vederlag

Det er en betingelse for kildelandets (arbejdslandets) beskatningsafkald, at lønnen ikke hidrører fra lokal arbejdsgiver. Som hovedregel er det derimod uden betydning om lønnen betales af en arbejdsgiver i bopælslandet eller et tredje land. Der er dog afvigelser herfra, idet kildelandsafkaldet i en række aftaler udtrykkelig er betinget af, at arbejdet er udført for et i Danmark hjemmehørende foretagende eller på dets vegne (det gælder således aftalerne med Frankrig og Malaysia). Efter aftalen med Grønland er afkaldet betinget af at den pågældende fortsat er beskæftiget hos og vederlagt af den sædvanlige arbejdsgiver.

Forundersøgelse, efterforskning mv.

Ifølge den fælles nordiske DBO gælder der særlige regler for lønindtægt ved arbejde, der udføres ud for landets kyster for arbejdsgivere, som driver virksomhed med forundersøgelse, efterforskning eller udnyttelse af kulbrinte-forekomster, og hvor det pågældende havbundsområde ikke hører til arbejdstagerens bopælsland. Sådan lønindtægt kan normalt beskattes i arbejdslandet, hvis arbejdet strækker sig over mere end 30 dage inden for en 12-måneders-periode, se nærmere aftalens artikel 21, stk. 6 og 7. Der er lignende bestemmelser om beskatning af arbejdsgivere og lønmodtagere, beskæftiget ved forundersøgelse og efterforskning, i en række DBO'er. Se fx DBO'erne med Irland jf. afsnit D.E., Grønland D.E og Italien D.E.,

Subsidiær beskatningsret

Arbejdslandets beskatningsafkald er i nogle aftaler gjort betinget af, at lønnen beskattes i bopælslandet (Australien, Norden og Malaysia). Arbejdslandet har i disse tilfælde en subsidiær beskatningsret til lønnen. I aftalen med Tyskland har bopælslandet subsidiær beskatningsret f.s.a. vederlag for udførelsen af offentligt hverv, såfremt arbejdslandet ikke har intern hjemmel til at beskatte.

Hvis Danmark efter en overenskomst er tillagt beskatningsretten til en lønindkomst fordi lønmodtageren opholder sig mere end 183 dage inden for kalenderåret i Danmark, kan Danmark kun udnytte beskatningsretten til den fra hjemlandet modtagne løn, såfremt den pågældende er fuldt skattepligtig efter KSL § 1. For personer omfattet af KBL gælder dog særlige regler. For så vidt alene KSL § 1, stk. 1, nr. 2 (opholdsbestemmelsen), kommer i betragtning, vil der imidlertid forekomme tilfælde, hvor Danmark ikke kan beskatte nogen del af lønnen, uanset beskatningsretten efter DBO'en tilkommer Danmark.

Udnyttelse af en tillagt beskatningsret

Et eksempel vil belyse dette:

En udlænding bliver af sin udenlandske arbejdsgiver udstationeret til arbejde i Danmark i perioderne 15/1-1/6 og 1/10-15/12, medens han i perioden 2/6- 30/9 arbejder og holder ferie i sit hjemland. Arbejdsgiveren har ikke fast driftssted i Danmark. Efter 183-dages reglen har Danmark beskatningsretten til den i Danmark indtjente løn; men da der ikke er indtrådt fuld skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2, idet den udstationerede ikke sammenhængende har opholdt sig i Danmark i 6 måneder, og reglerne om begrænset skattepligt heller ikke finder anvendelse, kan Danmark ikke udnytte beskatningsretten.

183-dages reglen fraviges endvidere, hvis det efter en DBO kan lægges til grund, at arbejdsstaten har beskatningsretten til vederlag til en arbejdsudlejet person, se D.A.2.3. Er det tilfældet, har arbejdsstaten beskatningsretten til lønindkomsten fra 1. dag. OECD's modeloverenskomst indeholder endnu ikke regler om arbejdsudleje, men der er opnået principiel enighed mellem OECD-landene om, at arbejdsudlejesynspunktet bør indfortolkes i artikel 15 om vederlag for personlig arbejde i tjenesteforhold. Der henvises i øvrigt til kommentaren til OECD-modellens artikel 15 i pkt. 8.

Arbejdsudleje

Dette er dog ikke ensbetydende med, at alle OECD-landene bilateralt anerkender arbejdsudlejebegrebet, jf. nedenfor.

Særskilte regler om arbejdsudleje findes kun i enkelte af de af Danmark indgåede DBO'er, fx den nordiske DBO og DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, hvor artikel 15 er ændret med virkning fra 1. januar 1992 samt DBO'en med Tyskland, hvor der er indføjet en regel i artikel 15, stk. 4, om indgåelse af aftale om arbejdsudleje. Hvad angår de DBO'er, der ikke indeholder særskilte bestemmelser om arbejdsudleje, gælder, at arbejdsudlejebegrebet anvendes i forhold til de pågældende lande, hvilket betyder beskatning fra første dag i Danmark som arbejdsstat. Se TfS 1997, 356 TSS. Schweiz mener, at kommentarerne i pkt. 8 til OECD-modellens artikel 15, kun skal anvendes på international udleje af arbejdskraft i tilfælde, hvor der foreligger dispositioner, der har karakter af misbrug. Ved retsforlig den 3. februar 2000 har Danmark anerkendt, at arbejdsudlejereglerne ikke i forhold til Østrig kan finde anvendelse på indkomstår, der ligger forud for 1992, SU 2000, 241. SKM2003.62.HR drejede sig om, hvorvidt to arbejds-tagere bosiddende i henholdsvis USA og Canada kunne beskattes i Danmark efter reglerne om arbejdsudleje i kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra c. Dob-

beltbeskatningsoverenskomsterne med hhv USA og Canada fra 1948 og 1955 indeholdt en bestemmelse om, at retten til at beskatte lønindkomster undtagelsesvis tilkom det land, hvor lønmodtageren havde bopæl og ikke som efter hovedreglen det land, hvor arbejdet er udført. Ingen af de to landes dobbeltbeskatningsoverenskomster tog reelt stilling til, hvorvidt arbejdsudlejertilfælde skulle henføres under hovedreglen om beskatningsret for arbejdsstaten eller undtagelsen om beskatningsret for bopælsstaten, da det først var omkring 1980, at der internationalt af skattemyndigheder blev rejst spørgsmål om, hvorledes der skulle ske beskatning af international arbejdsudleje under regler svarende til de to dobbeltbeskatningsoverenskomster. Af begge dobbeltbeskatningsoverenskomsters artikel 2, stk. 2, følger, at Danmark skal fortolke udtrykkene i overenskomsterne i overensstemmelse med de danske skatteregler, medmindre andet følger af sammenhængen. Efter som dobbeltbeskatningsoverenskomsterne ikke tog stilling til behandlingen af arbejdsudlejertilfælde, fandt Højesteret, at fortolkningen af overenskomsterne i relation til arbejdsudleje måtte foretages i overensstemmelse med de på beskatningstidspunktet gældende skatteregler. Højesteret fandt derfor, at Danmark havde været berettiget til at anvende de relevante bestemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med USA og Canada i overensstemmelse med de interne danske skatteregler om arbejdsudleje, der blev indført i 1982. Der blev ikke fundet grundlag for at anse dansk skattepraksis for at være til hinder for beskatning i 1990. Højesteret lagde endvidere vægt på, at den beskatningsret, som efter de interne danske skatteregler tilkommer Danmark, er i overensstemmelse med den internationale udvikling, jf. bl.a. den fortolkning der lægges til grund i pkt. 8 i OECD's kommentarer fra 1992 til den tilsvarende undtagelsesbestemmelse i artikel 15, stk. 2, i OECD's Modeloverenskomst. Fortolkningen i det pågældende punkt blev ikke anset for kun at angå tilfælde af misbrug.

► Der henvises endvidere til SKM2004.237.LSR. Landsskatteretten lagde til grund, at de hollandske slagtere var begrænset skattepligtige til Danmark i medfør af KSL § 2, stk. 1, litra c. Omtvistet var det derimod, om de skulle anses for at have en dansk eller hollandsk arbejdsgiver i relation til artikel 14, litra b i overenskomsten. Landsskatteretten fandt, at bestemmelsen skal fortolkes i overensstemmelse med den af OECD i 1992 indsatte kommentar nr. 8 til modelkonventionens artikel 15, stk. 2 (svarende til artikel 14 i overenskomsten). Landsskatteretten henså herved til højesteretsdommen offentliggjort i SKM2003.62 og det forhold, at Holland ikke tog forbehold for kommentar nr. 8 til modelkonventionens artikel 15, stk. 2, da den blev indsat. Det danske selskab blev derfor anset for at være de hollandske slagteres arbejdsgiver efter overenskomsten ◀

Professorreglen

I visse DBO'er er der en såkaldt professorregel - hvorefter en professor eller lærer, der er hjemmehørende i den ene stat og som modtager vederlag for undervisning ved et universitet, kollegium, skole eller anden undervisningsanstalt i det andet statsområde under et midlertidigt ophold af ikke over 2 år, skal være fritaget for at svare skat i dette andet statsområde af vederlaget. Se nærmere i den enkelte DBO. Det skal kunne dokumenteres, at der fortsat foreligger fuld skattepligt til hjemlandet.

Om anvendelsen af professorreglen i den dansk-amerikanske DBO henvises til TfS 1992, 433 ØLD, som er stad-fæstet af Højesteret, jf. TfS 1994, 184 HRD. DBO'ens krav om bopæl i USA og midlertidigt ophold i Danmark var ikke opfyldt. Om halv lempelse ifølge LL § 33 A, stk. 3, pga. dansk beskatningsret ifølge en professorregel, se TfS 1996, 472 LSR.

Der henvises i øvrigt til artikel i SU 1996, 151, om professorreglen

Vederlag for personligt arbejde, udført om bord på skib eller luftfartøj i international trafik, kan beskattes i den stat, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Er der tale om mandskab hjemmehørende i udlandet, har Danmark imidlertid kun intern hjemmel til at beskatte indkomst for arbejde udført her i landet eller ombord på luftfartøj eller skib med hjemsted her i landet, jf. KSL § 2, stk. 1, litra a og j. Beskatningsretten til arbejde om bord på skibe i international trafik, udført af en person hjemmehørende i UK som led i et ansættelsesforhold med et 100%-ejet datterselskab af DFDS A/S i Miami, tilkom UK, idet den daglige ledelse foregik i datterselskabet i Miami, (TfS 1998, 265, forlig i HR)

Arbejde om bord på skib eller luftfartøj

Der er indgået en aftale mellem Danmark og Sverige om beskatning af ansatte om bord på færger og tog i regelmæssig trafik mellem Danmark og Sverige, som afviger fra den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 15.

I de fleste DBO'er er der indført en bestemmelse, hvorefter personer, hjemmehørende i Danmark, som udfører arbejde for SAS bliver beskattet i Danmark. Se om den begrænsede skattepligt ved arbejde på luftfartøjer, LV Dobbeltbeskatning 2004-1, afsnit D.A.2.1.

SAS

Vederlag, der modtages af en i en aftalestat hjemmehørende person, hvad enten det er en fysisk eller juridisk person, for arbejde som bestyrelsesmedlem i et selskab, kan beskattes i den stat, hvor selskabet, der udbetaler bestyrelseshonoraret, er hjemmehørende. Arbejdet behøver således ikke være udført i overenskomstens kildestat ligesom kildestaten kan beskatte selv om arbejdet er udført i domicilstaten. Det er alene honorar, der udbetales i personens egenskab af at være bestyrelsesmedlem, der beskattes. Udfører bestyrelsesmedlemmet andet arbejde (rådgivning, advokatarbejde arbejde i ansættelsesforhold mv.) behandles vederlaget efter andre bestemmelser i overenskomsten.

Artikel 16. Bestyrelseshonorar

Efter praksis kan bestyrelseshonorarer under visse omstændigheder indtægtsføres i selskaber, jf. TfS 1996, 337 TSS (advokatselskab) og SKM2002.108.LR (virksomhedskonsulentselskab). SEL § 2 indeholder imidlertid i modsætning til KSL § 2 ikke nogen klar intern hjemmel til at beskatte bestyrelseshonoraret som begrænset skattepligtig indkomst i selskabet og dermed mulighed for at udnytte beskatningsretten i medfør af artikel 16.

Artikel

Artikel 17. Kunstnere og sportsfolk

Indkomst, der oppebæres som optrædende kunstner, såsom teater-, film-, radio- eller fjernsynskunstner, eller musiker, eller som sportsmand, beskattes i det land, hvori virksomheden udøves. Bestemmelsen letter "arbejdsstatens" beskatningsret, idet den er en fravigelse af kravet i artikel 14 om, at den selvstændige aktivitet skal have et fast sted, hvorfra aktiviteten udøves og kravet i artikel 15 om, at lønmodtageren skal opholde sig i 183 dage i arbejdslandet. Bestemmelsen gælder, hvad enten den kunstneriske/sportslige virksomhed udøves i et tjenesteforhold eller har selvstændig karakter og uden hensyn til opholdets længde og hvorfra aktiviteten foregår i arbejdslandet. De opremsede kunstneriske og sportslige aktiviteter er ikke udtømmende. Uden for bestemmelsen falder almindelig foredragsvirksomhed, administrativ virksomhed som assisterende kameramand, producer, filminstruktør eller som teknisk personale herunder medrejsende stab for en popgruppe m.v., jf. kommentaren til artikel 17, pkt. 3. I SKM2003.577.LSR blev en her i landet boende musiker, der arbejdede som lønmodtager ved et koncerthus i Sverige, anset for omfattet af art. 17 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Han kunne ikke anses for omfattet af art. 19, da koncerthuset blev drevet som et svensk aktieselskab, uanset aktierne var ejet af X kommune

Begrebet sportsmand skal opfattes bredt, jf. kommentarens pkt. 5 og 6. Modtager den pågældende kunstner/-sportsmand også royalties, der ikke har direkte forbindelse med den offentlige optræden, skal dette vederlag behandles efter reglen i artikel 12. Reglen i artikel 15, stk. 2 tilsigter at modvirke forsøg på omgåelse af beskatningsretten efter stk. 1, ved at vederlaget placeres i et selskab, idet bestemmelsen i så fald åbner mulighed for, at kildestaten kan foretage beskatning af vederlaget. Se i øvrigt D.A.2.9 om intern hjemmel for beskatning i Danmark.

Artikel 18. Pensioner

Private pensioner beskattes som hovedregel i den stat, hvor modtageren er hjemmehørende.

Private pensioner i medfør af artikel 18 omfatter pensioner, der står i forbindelse med tidligere personligt arbejde i tjenesteforhold, hvorimod andre pensionsordninger, som modtageren selv har oprettet, er omfattet af artikel 21 om anden indkomst. Anden indkomst beskattes også som hovedregel i bopælslandet. Det kan dog forekomme, at en DBO under artiklen om private pensioner også medtager pension, der ikke har været et led i et ansættelsesforhold.

I henhold til den nordiske DBO er beskatningsretten til private pensioner tillagt udbetalingslandet (kildestaten).

Bestemmelsen omfatter også pensioner, der står i forbindelse med tjenesteydelser, til en stat eller dens politiske underafdelinger eller lokale myndigheder, når den pågældende myndighed driver erhvervsmæssig virksomhed, jf. art. 19, stk. 3 og kommentaren til art. 18, pkt. 1 og art. 19, pkt. 6. Bestemmelsen omfatter de løbende udbetalinger og formentlig også sumudbetalinger, der træder i stedet for de løbende udbetalinger.

For så vidt angår sociale pensioner, fx folkepension og ATP, er der i adskillige DBO'er taget udtrykkelig stilling til fordelingen af beskatningsretten, som typisk vil være tillagt udbetalingsstaten (kildestaten), se SKM2003.90.HR. Skatteyderen, der siden 1989 havde haft bopæl i Tyskland, modtog folkepension fra Danmark, og spørgsmålet var, om den i 1997 og senere udbetalte folkepension skulle beskattes i Danmark eller i Tyskland. Højesteret fandt i overensstemmelse med det af landsretten anførte, at folkepension er en social pension, der er omfattet af den begrænsede skattepligt til Danmark, og at artikel 18, stk. 4, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 22. november 1995 mellem Danmark og Tyskland efter sin ordlyd og efter bemærkningerne til lovforslaget vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomsten vedrører private pensioner og ikke sociale pensioner. Højesteret fandt videre, at sociale pensioner, som udbetales af Danmark til en person, som er bosat i Tyskland, ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 18, stk. 2, skal beskattes i Danmark, og at appellantens derfor skulle beskattes i Danmark af den udbetalte folkepension.

Den nordiske DBO tillægger i artikel 18, stk. 1 på tilsvarende måde som den dansk-tyske DBO kildestaten beskatningsretten til sociale ydelser. I SKM2001.205.LSR blev dansk arbejdsløshedsunderstøttelse anset omfattet af artikel 18, stk. 1 i den nordiske DBO.

I SKM2001.234.TSS har told- og skattestyrelsen tilkendegivet at både efterløn og overgangsydelse er sociale ydelser. Afgrænsningen af sociale pensioner overfor andre ydelser kan dog volde problemer. Se herom Departementets redegørelse i TfS 1998, 306. Vedrørende den dansk/engelske dobbeltbeskatningsoverenskomst se TfS 1998, 635 ØLD. Hvis en DBO ikke særskilt har nævnt sociale pensioner, vil disse være omfattet af artiklen om anden indkomst (typisk artikel 21). Der kan dog i enkelte DBO'er, fx den dansk-canadiske, være tale om, at der i artiklen om pensioner svarende til modelkonventionens artikel 18 er anvendt udtrykket, "enhver pension". Er det tilfældet, vil sociale pensioner være omfattet af artikel 18, medmindre andet fremgår af DBO'en eller en tilknyttet vejledning.

Vedrørende afgift ved ophævelse af pensionsordninger henvises der til bemærkningerne til artikel 2.

Vedrørende tilvækst/afkast på forsikringsordninger henvises til bemærkningerne til artikel 21

Med hensyn til tjenestemandspension og lignende henvises der til artikel 19.

Gage, løn og andet lignende vederlag, der udbetales for personligt arbejde og pensioner (tjenestemandspensioner og lignende), der udbetales for tidligere personligt arbejde fra en af de kontraherende stater, m.v., for varetagelse af hverv i den pågældende stats, politiske underafdelings eller lokale myndigheds tjeneste beskattes i den stat, der udbetaler vederlaget eller pensionen (kildestaten). I SKM2003.397.ØLR har Landsretten fundet, at artikel 19 i den dansk-spanske dobbeltbeskatningsoverenskomst (svarende til artikel 19 i OECD's Modeloverenskomst) skal fortolkes således, at retten til

Artikel 19. Offentlige hverv

beskatning af folketingspension tilkommer Danmark. Landsretten lagde herved vægt på bestemmelsens ordlyd sammenholdt med bestemmelsens formål, som er at udvise gensidig respekt mellem suveræne stater. Beskatningsretten til vederlag tilkommer dog kun den stat, hvor arbejdet er udført, såfremt modtageren enten er statsborger og hjemmehørende i denne stat, *eller* ikke blev hjemmehørende dér alene med det formål at udføre hvervet. Artikel 19 i de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster kan have lidt forskellig formulering, idet der ud over OECD-modellens tekst kan være tilføjet "en offentlig selvstyrende institution i staten" eller "andre offentlige juridiske personer" eller bare "offentligretlige institutioner". Den konkrete formulering i overenskomsten vil efter Styrelsens opfattelse ikke være afgørende for om vederlaget fra en arbejdsgiver er omfattet af artikel 19 eller ej.

Afgørende for om en institution tilhører den offentlige forvaltning, som en del af staten, er ifølge Juridisk Grundbog (J.G.), afsnittet vedr. forvaltningsmyndigheder, institutionens organisatoriske stilling og ikke dens funktioner (opgaver). Utvivlsomme forvaltningsmyndigheder er ministerierne og disse departementer, samt de under ministerierne hørende centrale direktorater og styrelser samt de fleste centraladministrative råd og nævn. Ved vurderingen af om en institution er en del af den offentlige forvaltning, kan der i øvrigt lægges vægt på,

- at institutionen er oprettet ved lov eller i henhold til lov, og at lovgivningen må fortolkes således, at institutionen er en offentlig forvaltningsmyndighed, eller
- at institutionen tildeles ressourcer (penge og personale) via en driftsbevilling på statens finanslov eller via en bevilling på de (amts)kommunale budgetter, hvor bevillingen er opført enten under overskriften "egne" institutioner eller under overskriften "andre offentlige myndigheder"

Som eksempler på institutioner, der som arbejdsgiver efter dansk opfattelse anses for offentlig, kan f.eks. nævnes Det kongelige Teater, Odense Universitet, Københavns Universitet, Danmarks Radio (se TfS 1984, 65 TSS, TfS 1996, 338 TSS og TfS 1999, 733 LSR I sidstnævnte afgørelse blev Danmarks Radio ikke anset for offentlig myndighed i relation til lempelse efter § 33 A, medens den blev anset for offentlig institution i relation til SL § 5 d), Nationalbanken, ATP og Lodsvæsenet herunder Lodspensionskassen, jf. LSRM 1978, 29 LSR, TfS 1986, ØLD og 1991, 37 TSS. For så vidt angår Lodspensionskassen er der lagt vægt på, at pensionskassens vedtægter er fastsat af Forsvarsministeriet, at den er en selvejende institution, der er underkastet Forsvarsministeriets tilsyn og kontrol og at pensionerne i alt væsentligt følger tjenestandspensionssystemet. Se også TfS 1989, 26 LSR. I øvrigt vil Offentlighedslovens og Forvaltningslovens definitioner på offentlige myndigheder have vejledende betydning. Derimod er løn og pensioner fra bl.a., Lægernes pensionskasse, Dyrlægernes Pensionskasse, Forst- og Agronomforbundets Pensionskasse, Apotekervæsenets Pensionskasse og Hovedstadens Naturgasselskab I/S anset for udbetalt af private virksomheder og institutioner. Tilsvarende gælder pension udbetalt fra Nationalbankens Pensionskasse, idet der er tale om en pensionskasse under tilsyn af

Finanstilsynet og omfattet af lov om firmapensionskasser. Hvis staten eller en politisk underafdeling eller en lokal myndighed udbetaler gage, løn og andet lignende vederlag og pensioner for tjenesteydelser i forbindelse med en virksomhed, de driver, anvendes bestemmelsen i artikel 15, 16, 17 og 18 i stedet for. Se i øvrigt afsnittet om systemeksport i D.C.2.7. I SKM2002.55.LSR tiltrådte Landsskatteretten Ligningsrådets opfattelse af, at vederlag for arbejde på norske og svenske sygehuse, der i henhold til særlig aftale blev aflønnet gennem et dansk firma, ikke kunne anses for omfattet af den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst art. 19, stk. 1. Landsskatteretten lagde i den forbindelse vægt på, at det var det danske selskab, der modtog vederlag for rekruttering, udbetaling af løn m.v., at det er selskabet der udbetaler løn til de pågældende læger m.v., at selskabet påtager sig ansvaret for, at udbetalinger til lægerne og afregninger til det offentlige er korrekte, at det er selskabet der underskriver ansættelsesaftalen, hvilken aftale alene forefindes i to eksemplarer hos den ansatte og selskabet. I SKM2004.64.LR fandt Ligningsrådet derimod, at lægerne måtte anses for at være ansat på det svenske/norske sygehus, hvorfor de pågældende var omfattet af artikel 19 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det var oplyst, at et dansk ApS påtog sig administration, management og servicering af de pågældendes stillinger overfor sygehusene. Lønnen blev imidlertid ifølge samarbejdsaftalen mellem ApS'et og sygehusene udbetalt af sygehusene.

I SKM 2003.577.LSR arbejdede en her i landet boende musiker som lønmodtager ved et koncerthus i Sverige, der blev drevet som et svensk aktieselskab, og hvor en kommune ejede alle aktierne. Den udbetalte løn kunne ikke anses for omfattet af art. 19 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Lønnen blev i stedet anset for omfattet af art. 17 (kunstnere og sportsudøvere).

For så vidt angår spørgsmålet om et vederlag er udbetalt af en udenlandsk offentlig myndighed eller ej se LSRM 1972, 2 LSR (dansk skole der modtog tilskud fra den amerikanske stat, ej offentlig myndighed), SKDM 1977, 86 (løndindkomst fra SIDA, Sverige, offentlig myndighed), U 1977, 214 ØLD (løndintægt fra den Fransk Skole i København, ej offentlig myndighed), skd. 1982.63.90 (løn fra GTZ, tysk bistandsorganisation, offentlig myndighed), TfS 1984, 198 DEP (vederlag fra NORAD, Norge, offentlig myndighed), TfS 1985, 365 DEP (vederlag fra Stockholm Universitet, offentlig myndighed)

For så vidt angår spørgsmålet om udenlandske pensionsordninger er offentlige eller ej se LSRM 1976, 90 LSR (fransk ordning, ikke offentlig tjenesteforhold), LSRM 1976, 94 LSR (amerikansk ordning, Railroad Retirement, offentlig pension) og TfS 1984, 197 DEP (tysk ordning i Hamburgische Landesbank, statsbank).

Der henvises endvidere til SKM2003.484.VLR, hvor en statslig ydelse (DIC-ydelse), der udbetaltes af United States Treasury blev anset for en pensionslignende ydelse, der alene kunne beskattes i USA. Det fulgte imidlertid af den dagældende dobbeltbeskatningsoverenskomst med USA, at

Artikel

Danmark kunne medregne pensionen ved indkomstopgørelsen og ved skatteberegningen.

Artikel 20. Studerende

Studerende og lærlinge, der i studie- eller uddannelsesøjemed opholder sig i et aftalestat og som umiddelbart før påbegyndelsen af opholdet var hjemmehørende i den anden aftalestat, skal ikke beskattes i opholdsstaten af de beløb, der hidrører fra kilder uden for denne stat, ydet til den pågældendes underhold, undervisning eller uddannelse. Bestemmelsen finder ikke anvendelse, såfremt den studerende mv. flytter til studiestaten før vedkommende begynder sin egentlige uddannelse, jf. TfS 1996, 777 LSR.

I SKM2002.243.LSR rejste klageren og hendes ægtefælle til England, hvor ægtefællen fik arbejde. Klageren flyttede senere i løbet af året tilbage til Danmark, men vendte efter yderligere nogle måneder tilbage til England med henblik på at studere. Klageren fik i den forbindelse udbetalt SU. Da opholdet i England bl.a skyldtes, at ægtefællen fik arbejde der i tre år, fandt landsskatteretten ikke, at klageren udelukkende opholdt sig i England i studie- eller uddannelsesøjemed. Art. 20 i den dansk/engelske overenskomst kunne følgelig ikke finde anvendelse ved fordeling af beskatningsretten.

Man kan godt være studerende selvom man allerede har gennemført en højere uddannelse. I LSRM 1978, 28 LSR var en studerende dimitteret som agronom fra Landbohøjskolen og fortsatte med et licentiatstudium samme sted med henblik på at blive plantepatolog. Landsskatteretten fandt, at den studerende under hele dette 8-årige studium var omfattet af bestemmelsen. I modsat retning TfS 1984, 265 LSR, vedrørende en islandsk ingeniør, der læste til arkitekt. Tilsvarende vedrørende en engelsk forsker, der under et såkaldt "postdoctoral" ophold i Danmark, udførte forskning, TfS 1985, 44 DEP. Se også RR 1978, SM 6 vedrørende en islandsk professor og hans ægtefælle, der kom til Danmark for at studere. Gennemført HF- og studentereksamen og lignende uddannelser er ikke til hinder for at blive omfattet af studerende-bestemmelsen, jf. TfS 1992, 297 TSS.

Da der i de forskellige DBO'er er en varierende ordlyd af denne bestemmelse, er det ordlyden i den enkelte DBO, der er afgørende for, hvilket land beskatningsretten tilfalder.

For så vidt angår stipendier fra Statens Uddannelsesstøtte medfører fx den nordiske DBO artikel 20, at Danmark vil have beskatningsretten, hvis en dansker midlertidigt studerer i et andet nordisk land. Dette gælder dog ikke, hvis den studerende allerede ved studiets påbegyndelse var hjemmehørende i det andet nordiske land. Hvis der i en DBO ikke findes en artikel om studerende, vil S.U.-beløb være omfattet af artiklen om anden indkomst, jf. TfS 1992, 503 TSS.

I henhold til en række DBO'er beskattes arbejdsvederlag i studielandet, der er nødvendigt for opholdet her i landet, ikke. I den anledning har Ligningsrådet vedtaget følgende (det såkaldte færø-fradrag):

- Færøske studerende, der opholder sig i Danmark udelukkende i studieøjemed, er fritaget for beskatning af arbejdsvederlag, som er nødvendigt for opholdet her. Særligt for overenskomsten med Færøerne gælder, at fritagelse opnås, uanset om arbejdsvederlaget er indtjent i udlandet (herunder på Færøerne) eller i Danmark, jf. afsnit IX, stk. 3, i protokollen til den fællesnordiske dobbeltbeskatningsaftale af 23. september 1996.

Det beløb, der er nødvendigt for en studerendes ophold, er for indkomståret 2004 fastsat til 65.000kr.

Beløbet beregnes efter AM-bidrag og SP-bidrag. Der henvises til TSS-cirkulære 2003-34 om fritagelse for beskatning af udenlandske studerendes underhold for indkomståret 2004. Det samme beløb skal for indkomståret 2004 lægges til grund som nødvendigt for

- filippinske studerendes ophold i Danmark. Den studerende er fritaget for beskatning af ethvert vederlag, forudsat at tjenesten udføres i forbindelse med eller i tilknytning til oplæringen, og at vederlaget er nødvendigt som supplement til de midler, som den studerende har til rådighed til sit underhold, jf. artikel 21, litra b), i overenskomsten af 30. juni 1995 med Filipinerne. Fradraget gives kun i et tidsrum, der sammenlagt ikke overstiger 2 år fra datoen for den første ankomst,
- grønlandske studerendes ophold i Danmark, jf. artikel 18, stk. 2, i aftalen af 18. oktober 1979 med Grønlands hjemmestyre,
- indonesiske studerendes ophold i Danmark, jf. artikel 20, stk. 2, i overenskomsten af 28. december 1985 med Indonesien,
- islandske studerendes ophold i Danmark, jf. afsnit IX, stk. 4, i protokollen til den fællesnordiske overenskomst af 23. september 1996,
- israelske studerendes ophold i Danmark. Det er en betingelse, at studierne ikke er af underordnet betydning i forhold til de tjenesteydelser, for hvilke det omhandlede vederlag er ydet, jf. artikel 19 i overenskomsten af 27. juni 1966 med Israel,
- kinesiske studerendes ophold i Danmark. Fritagelsen gælder dog kun for arbejde, der ikke har forbindelse med den pågældendes studieophold, jf. artikel 21, stk. 1, litra (iii), i overenskomsten af 26. marts 1986 med Kina. En fritagelse skal dog, jf. artikel 21, stk. 2, kun vedvare i en sådan periode, som med rimelighed og efter sædvane er nødvendig for at fuldføre uddannelsen. En fysisk person kan aldrig opnå begunstigelsen i mere end 5 år fra begyndelsen af et sådant studium eller uddannelse at regne,
- marokkanske studerendes ophold i Danmark. Fritagelsen gælder for studiets normale varighed med tillæg af et år, jf. artikel 20 i overenskomst af 8. maj 1984 med Marokko,
- pakistanske studerendes ophold i Danmark, jf. artikel 21 i overenskomsten af 22. oktober 1987 med Pakistan.
- rumænske studerendes ophold. Fritagelsen gælder for en periode, der er begrænset til 5 år fra ankomsten til Danmark, jf. artikel 22, stk. 2, i overenskomsten af 13. december 1976 med Rumænien,
- spanske studerendes ophold i Danmark. Det er en betingelse, at studierne ikke er af underordnet betydning i forhold til de tjenesteydelser, for hvilke

- det omhandlede vederlag er ydet, jf. artikel 21 i overenskomsten af 3. juli 1972 med Spanien,
- thailandske studerendes ophold i Danmark. Fritagelsen gælder for en periode på højst 5 år, jf. artikel 20 (iii) i overenskomsten af 23. februar 1999 med Thailand,
 - studerende fra Trinidad og Tobago. Begunstigelsen kan kun strække sig over et sådant tidsrum, som kan anses for rimeligt eller sædvanligt for at fuldføre formålet med besøget, men i intet tilfælde skal nogen fysisk person nyde godt af begunstigelsen i mere end fem skatteår, jf. artikel XVIII i overenskomsten af 20. juni 1969 med Trinidad og Tobago,
 - tunesiske studerendes ophold i Danmark, jf. artikel 20, stk. 2 i overenskomsten af 5. februar 1981 med Tunesien. Fritagelsen gælder for en periode af højst 5 år,
 - tyrkiske studerendes ophold i Danmark, jf. artikel 20, stk. 2, i overenskomsten af 30. maj 1991 med Tyrkiet.
 - ukrainske studerendes underhold, studium eller uddannelse, jf. artikel 20, stk. 2, i overenskomsten af 5. marts 1996 med Ukraine,
 - venezuelanske studerendes underhold forudsat vederlaget står i forbindelse med studiet eller uddannelsen og er et nødvendigt supplement til de midler, der står til rådighed for den studerendes underhold, jf. artikel 20, stk. 2 i overenskomsten af 3. december 1998 med Venezuela
 - vietnamesiske studerendes underhold eller uddannelse, forudsat vederlaget er nødvendigt for at supplere de midler, der står til rådighed for den studerendes underhold, jf. artikel 20, stk. 2 i overenskomsten af 31. maj 1995 med Vietnam,
 - zambiske studerende, jf. artikel XX, stk. 3, i overenskomsten af 13. september 1973 med Zambia.

De nævnte beløb reduceres med beløb, der modtages fra udlandet til den studerendes underhold eller uddannelse, samt med beløb, der er skattefrie her i landet, herunder i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Fradraget indrømmes udover sædvanlige ligningsmæssige fradrag, herunder personfradrag. Disse regler har særlig betydning for praktikanter (trainees), der modtager vederlag under deres ophold her i landet.

Er opholdet af kortere varighed og modsvarer vederlaget ikke en egentlig arbejdsindsats i tjenesteforhold, vil der imidlertid ikke være intern hjemmel til at beskatte vederlaget, jf. TfS 1993, 67 TSS, der omhandlede nogle udenlandsk trainees, der opholdt sig i Danmark som led i et industrielt aktionsprogram. De modtog stipendier på 6.000 kr. pr. måned til dækning af udgifter til bolig, undervisning m.v. Beløbet udbetaltes ikke til praktikanten, men forvaltedes af projektet. Vederlaget var ikke A-indkomst, da der ikke var tale om vederlag for arbejde eller om understøttelse efter kildekattebekendtgørelsen § 21, nr. 7-14, jf. KSL § 43, stk. 2, litra e. Der forelå heller ikke begrænset skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, litra a og b.

Ved afgørelsen af om der er tale om en praktikant eller en almindelig lønmodtager må man formentlig lade sig vejlede af om praktikopholdet i Dan-

mark er et led i uddannelse i hjemlandet. Er dette tilfældet er studerendebestemmelsen formentlig anvendelig.

►I SKM2004.231.LSR kunne en islandsk læge, der havde arbejdet som reservelæge og praksisreservelæge i turnus- introduktions- og uddannelsesstillinger under et amts sygehusvæsen, og som var aflønnet i henhold til overenskomst for Foreningen af Yngre læger og dermed måtte anses som lønmodtager, ikke opnå fradrag gældende for studerende og praktikanter i henhold til den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst ◀

Udlændingestyrelsen har oplyst, at praktikanter er personer mellem 18 og 30 år, der i uddannelsesøjemed i kortere tid ønsker beskæftigelse i Danmark. Opholds- og arbejdstilladelse som praktikant vil normalt blive givet, såfremt der findes ganske særlige uddannelsesmæssige grunde til, at praktikantarbejdet skal udføres af den pågældende udlænding. Praktikopholdet skal endvidere have en naturlig tilknytning til en i hjemlandet påbegyndt eller erhvervet uddannelse.

Ophold- og arbejdstilladelse gives for højst 1 år med henblik på midlertidigt ophold. Tilladelsen kan forlænges for yderligere 6 måneder. Det vil blive anført i tilladelsen, at den pågældende udlænding er praktikant hos en bestemt praktikvirksomhed. Tilladelsen kan endvidere forlænges yderligere 6 måneder med henblik på deltagelse i et for praktikopholdet relevant fuldtids skoleophold, således, at opholdet maximalt vil andrage 2 år. For trainees gælder stort set tilsvarende regler.

Trainees kaldes ofte også for praktikanter. For landbrugspraktikanter gælder særligt:

- at disse aflønnes med min 6.500 kr. pr. måned og den ugentlig arbejdstid skal være omkring 37 timer,
- at aflønningen, i det omfang praktikanten ydes fri kost og logi, reduceres med 2.000 kr. pr. måned (dvs. 4.500 kr. pr. måned) - efter retningslinier fastsat af Ligningsrådet,
- at ansættelsesaftalen i øvrigt ikke må indeholde urimelige ansættelsesvilkår, der har karakter af udnyttelse af landbrugspraktikantens arbejdskraft, eller ansættelsesvilkår, der ikke er forenelig med praktikopholdets uddannelsesmæssige formål,
- at der skal foreligge dokumentation for, at praktikstedet er godkendt som praktikvirksomhed enten i henhold til landbrugsuddannelsesloven eller i henhold til erhvervsuddannelsesloven (praktikpladsgodkendelse)
- at der skal foreligge skriftlig ansættelsesaftale/arbejdsgiverklæring, der opfylder ovennævnte sædvanlige løn- og ansættelsesvilkår.

Om orlovsydelse i forbindelse med uddannelsesophold i udlandet, se TfS 1994, 225 TSS og TfS 1998 640 LSR. Efter 1. januar 2001 kan der ikke længere opnås orlovsydelse i forbindelse med uddannelse i udlandet.

Der henvises i øvrigt til artikel i SU 1997, 301, om artikel 20, i de danske DBO'er.

Artikel

Artikel 21. Indkomst, der ikke udtrykkeligt er omtalt

Indkomster, der ikke er udtrykkeligt omtalt i de foregående artikler, beskattes kun i den stat, hvor modtageren er hjemmehørende. Kildestaten vil dog i enkelte overenskomster, som Danmark har indgået, og som følger FN-modelkonventionen, ligeledes være tillagt beskatningsretten. For så vidt angår forholdet mellem denne artikel og artikel 18, se Departementets tilkendegivelse i TfS 1998,306 DEP. I TfS 1998, 652 LSR var skatteyderens fulde skattepligt til Danmark ophørt. I den forbindelse ændredes skatteyderens direktørkontrakt samtidig med, at han blev fritstillet. Den tidligere arbejdsgiver udbetalte herefter i en 12 måneders-periode månedsvist et beløb svarende til skatteyderens gage med tillæg af naturalydelse. Ydelserne til direktøren ville bortfalde i tilfælde af direktørens død i 12 måneders-perioden bortset fra direktørkontraktens ydelser til enke og børn under 20 år - en såkaldt efterløn. Retten til ydelserne ansås først erhvervet når de forfaldt måned for måned. Art. 18 om pension blev ikke anset anvendelig. Ved spørgsmålet om det var artikel 15 eller artikel 21 i den dansk-schweiziske overenskomst, som svarer til OECD-modeloverenskomsten tilsvarende bestemmelser, der skulle finde anvendelse, blev det lagt til grund, at der ikke skulle præsteres et arbejde for at modtage udbetalingerne. Ydelserne blev ganske vist udbetalt som følge af et tidligere ansættelsesforhold, men ikke som følge af, at der konkret var udført et stykke arbejde i Danmark. Under disse omstændigheder fandt landsskatteretten, at artikel 21 om anden indkomst skulle finde anvendelse. Schweiz havde derfor som bopælsstat beskatningsretten. Såfremt artikel 15 i den dansk-schweiziske overenskomst var blevet anvendt, ville dette have ført til det samme resultat nemlig at bopælsstaten Schweiz havde beskatningsretten, idet arbejdet ikke var udført i Danmark.

Værditilvæksten på en livsforsikring omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 A må antages at være omfattet af artikel 21, således det er bopælsstaten, der har beskatningsretten til tilvæksten beregnet som forskellen mellem på den ene side ordningens kapitalværdi ved indkomstårets udgang med tillæg af udbetalinger i årets løb og på den anden side ordningen kapitalværdi ved indkomstårets begyndelse med tillæg af indbetalinger i årets løb. Værditilvæksten på en livsforsikring tilhørende en person, der tilflyttede Danmark midt i et indkomstår kunne kun beskattes i Danmark for den del, der var optjent i perioden efter tilflytningen, jf. SKM2003.179.LSR.

Kapitel IV Beskatning af for- mue (artikel 22)

Artikel 22.

Formue, bestående af fast ejendom - som omtalt i artikel 6 - beliggende i en anden stat, kan beskattes i denne anden stat.

Det samme gælder formue, bestående af aktiver, bortset fra fast ejendom, der udgør en del af erhvervsformuen i et fast driftssted, som et foretagende i en af staterne har i den anden stat, samt formue bestående i aktiver, der hører til et fast sted, der er til rådighed for en person i den anden stat til udøvelse af frit erhverv.

Formue, bestående af skibe og luftfartøjer, der benyttes i international trafik, og af skibe, der anvendes til transport i indre farvande, og af aktiver - bortset fra fast ejendom - som anvendes ved driften af sådan skibs- og luftfartsvirksomhed, kan kun beskattes i den stat, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Alle andre arter af formue kan kun beskattes i den stat, hvor formueejeren er hjemmehørende.

Formuebeskatningen er ophævet i Danmark

Opmærksomheden henledes i den forbindelse dog på ejendomsværdiskatten efter ejendomsværdiskatteloven. Ejendomsværdiskatten sidestilles efter lovmotiverne med en formueskat.

Kapitel V Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning (artikel 23A og 23B)

Under forudsætning af at Danmark er bopælslandet, kan principperne for de forskellige metoder beskrives således:

Artikel 23 A + B

Denne metode giver Danmark ret til at medregne den udenlandske indtægt fuldt ud ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Dobbeltbeskatningen ophæves herefter ved, at Danmark i de beregnede skatter giver et nedslag med det mindste af følgende to beløb:

Creditmetoden

a) Den udenlandske skat af den udenlandske indtægt.

b) Den del af den danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indtægt.

Beløbet under a) benævnes fuld credit, medens beløbet under b) benævnes almindelig credit. Det vil ses, at dette system medfører, at der indrømmes fuld credit, når den udenlandske skat er mindre end den danske beregnet som anført under b), men kun almindelig credit, når den udenlandske skat er højere. Den skattepligtige skal fremlægge dokumentation for størrelsen af den i udlandet betalte skat.

Nogle lande, fx udviklingslande, som har en særlig interesse i udenlandske kapitalinvesteringer, har bestemmelser i deres interne lovgivning, hvorefter skatten i udenlandsk ejede virksomheder helt eller delvis kan bortfalde. DBO' en vil i sådanne tilfælde ofte indeholde bestemmelse om, at creditlempelsen skal beregnes med hensyntagen til den skat, som den udenlandske stat kunne have opkrævet, hvis de pågældende lempelses-regler ikke havde eksisteret. Det er dog en forudsætning, at der foreligger attestation fra det pågældende land for den der opgjorte indkomst og den skat, der kunne have været opkrævet.

Matching credit

Kapitel

Exemption med progressionsforbehold (gl. metode)

Den udenlandske indkomst medtages ikke i den skattepligtige indkomst, men medtages alene ved skatteberegningen, der i øvrigt foretages som efter den ny metode, jf. nedenfor.

Exemption med progressionsforbehold (ny metode)

Den udenlandske indkomst medregnes i den skattepligtige indkomst, men der indrømmes et nedslag i de pålignede skatter svarende til den del af den samlede danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst uanset størrelsen af det beløb, der er betalt i udenlandsk skat af indkomsten.

Fuld exemption

Den udenlandske indkomst medtages hverken ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst eller ved skatteberegningen, der altså alene sker på grundlag af beregningen af indkomst i Danmark.

Hovedparten af Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster med andre lande medfører, at Danmark skal lempe efter creditmetoden.

Lempelsesberegningen

Se afsnit D.C.3. I TfS 2000, 426 ØLD lagde landsretten vægt på, at det ifølge OECD's kommentarer til modelkonventionen er overladt til den nationale lovgivning og praksis at udforme nærmere detaljerede regler for, hvorledes lempelsen skal beregnes. Anvendelse af et nettoprincip jf. LL § 33 F, var derfor ikke i modstrid med dobbeltbeskatningsoverenskomsten med det pågældende land. ► I SKM2004.165.TSS har Told- og Skattestyrelsen tilsluttet sig de tyske myndigheders opfattelse, at der ikke i overenskomstens lempelsesbestemmelse er noget til hinder for, at at kildestaten ved beregningen af skatten anvender et progressionsprincip herunder, at kildestaten i den forbindelse medregner den indtjente indkomst i bopælsstaten i beregningsgrundlaget ◀. Om fordeling af fradragsberettigede udgifter på den lempelsesberettigede indkomst efter LL § 33 F, stk. 2, se SKM2001.542.ØLR (bruttoindkomsten omfatter ikke skattefrie indtægter), SKM2002.24.LSR og SKM2002.364.LSR (vedrørende kurstab og konsolideringsfradrag for en fond).

Kapitel VI Særlige bestemmelser (artikel 24-28)

Artikel 24

Ifølge denne artikel må der ikke ske diskriminering af et lands statsborgere ved at disse i den anden stat pålægges en anderledes eller mere byrdefuld beskatning.

Stk. 1 og 2 indeholder en beskyttelse mod diskrimination begrundet i statsborgerskab. Stk. 3 indeholder en beskyttelse mod diskrimination af et fast driftssted, som et foretagende i den ene kontraherende stat har i den anden kontraherende stat. Stk. 4 indeholder en beskyttelse mod diskrimination ved at renter, royalties og andre udbetalinger fra et foretagende i den ene kontraherende stat til en person, hjemmehørende i den samme stat tillades fradraget ved opgørelsen af foretagendets skattepligtige indkomst, medens dette ikke tillades, hvis personen er hjemmehørende i den anden kontraherende stat. Stk. 5 indeholder en beskyttelse mod diskrimination af personer, der er

hjemmehørende i den pågældende stat, fordi de pågældende personer ejes eller kontrolleres af en eller flere personer, der er hjemmehørende i den anden stat.

Fra praksis vedrørende diskriminationsbestemmelserne i de enkelte overenskomster se skd. 1979.50.69 (forhøjet pensionsbidrag), LSRM 1983, 62 LSR, TfS 1985, 173 DEP, TfS 1990, 61 DEP og TfS 1998, 221 LSR(fradrag for indbetaling til udenlandsk pensionsordning), TfS 1984, 204 DEP (indirekte opgørelse af F/S's indkomst), TfS 1987, 94 LSR (arbejdsløshedsunderstøttelse fra Tyskland), TfS 1989, 311 LSR (angestellte rente), TfS 1997, 560 LSR (barselsorlovsydelse fra Tyskland), TfS 1988, 203 DEP (sømand fra Færøerne), TfS 1994, 539 TSS (fradrag for uerholdeligt løntilgodehavende) og TfS 2000, 172 LSR (dagældende LL § 15, stk. 8 var diskriminerende overfor fransk moderselskab).

Indenfor EU har EF-domstolen statureret, at filialer af udenlandske selskaber skal have samme mulighed som indenlandske selskaber for at blive underkastet en lavere beskatning, TfS 1999, 585 og TfS 2000, 86. EF-domstolen har endvidere statueret, at det er diskriminerende at betinge skattemæssige fordele ved sambeskatning mellem ægtefæller af, at begge bor i arbejdsstaten, TfS 2000, 627. Se endvidere TfS 2000, 84, 85, 87, 629, 773, 2001, 410 og 556. I SKM2002.62.LSR fandt Landsskatteretten på grundlag af EU-retlige regler, at delårsindkomstens omregning til helårsindkomst ville stille klageren ringere end en person, der er fuldt skattepligtig til Danmark i hele indkomståret. I SKM2002.138.LSR ændrede Landsskatteretten en bindende forhåndsbesked således der blev indrømmet fradrag for bidrag til fransk statspension, der svarede til en dansk pensionsordning med løbende udbetalinger, idet nægtelse heraf måtte anses for stridende mod EF-traktatens diskriminationsforbud. I SKM2001.203.LSR har Landsskatteretten ligeledes indrømmet fradrag for franske sociale bidrag, der var betalt før der var indført hjemmel for fradrag i LL § 8 M i 1997. Der blev lagt vægt på, at der var intern hjemmel til fradrag for danske arbejdsmarkedsbidrag.

Om ikke-diskrimineringsregler i international beskatning, se i øvrigt SU 1993. 306.

Denne artikel beskriver den fremgangsmåde, der skal følges, når der opstår vanskeligheder eller tvivlsspørgsmål med hensyn til fortolkning eller anvendelse af en DBO.

Artikel 25

Den gensidige aftaleprocedure, som er beskrevet i artiklen, anvendes i praksis hovedsageligt til at fastlægge beskatningsretten i tilfælde, hvor der er opstået dobbeltbeskatning. Bestemmelsen indeholder 3 typer af gensidige aftaler:

- Konkrete beskatningssager (rejst på skatteyderens initiativ), jf. stk. 1 og 2
- Generelle fortolkningsspørgsmål (primært rejst på skattemyndighedernes initiativ), jf. stk. 3, 1. pkt.

- Rådføring om undgåelse af dobbeltbeskatning på områder, der ikke er omfattet af overenskomsten (primært rejst på initiativ af den kompetente myndighed), jf. stk. 3, 2. pkt.

I Danmark er Told- og Skattestyrelsen den kompetente myndighed i disse sager, jf. sagsudlægningsbekendtgørelsen § 14, stk. 2. Under sagbehandlingen i Danmark er anmodningen undergivet regler om aktindsigt i forvaltningsloven, jf. TfS 1993, 503 (Folketingets ombudsmand). Som eksempler på afgørelser kan henvises til TfS 1994, 313 DEP, TfS 1994, 535 TSS, TfS 1994, 536 TSS, TfS 1994, 539 TSS TfS 1994, 655 TSS, TfS 1996, 270 DEP, TfS 1996, 898 TSS og TfS 1997, 62 TSS. Der henvises endvidere til TfS 1994, 150 TSS, TfS 1998, 307 DEP, TfS 1999, 156 DEP og ►SKM2004.270.TSS◀.

Hvis en i Danmark fuldt skattepligtig skatteyder i forbindelse med indkomsterhvervelse i udlandet bliver pålagt at betale skatter, som kan søges tilbage, fordi Danmark har beskatningsretten til den pågældende indkomst, må skatteyderen selv udfærdige en anmodning, der herefter kan attesteres af den regional told- og skattemyndighed, henholdsvis København og Frederiksberg kommune.

Det samme gælder, hvis en virksomhed, der udfører arbejde i udlandet, bliver pålagt at betale afgifter, der ikke er omfattet af en DBO, men som kan søges tilbage mod dokumentation af fuld skattepligt til Danmark.

Artikel 26

De kontraherende stater skal under visse nærmere betingelser udveksle oplysninger, der er nødvendige for at gennemføre bestemmelserne i den indgåede DBO.

Udveksling af kontroloplysninger skal ske til følgende adresse:

SKATTEMINISTERIET
Told- og Skattestyrelsen
Planlægningsafdelingen
Postboks 2760
Østbanegade 123
2100 København Ø
Telefon 35 29 73 00
Telefax 35 29 24 24

Udveksling af oplysninger finder sted på tre forskellige måder:

- 1 Udveksling af oplysninger efter anmodning
- 2 Automatisk udveksling af kontroloplysninger
- 3 Spontan udveksling af oplysninger

Udveksling af kontroloplysninger skal altid foregå gennem den kompetente myndighed, jf. ovenfor for Danmarks vedkommende. Kun oplysninger, der er udvekslet gennem de kompetente myndigheder kan forventes at have retsgyldighed. Alle former for kontroloplysninger, som er modtaget fra en

anden stat er undergivet særlig tavshedspligt og må ikke videregives til uvedkommende. Tavshedspligten fremgår foruden af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne af SSL § 37.

Danmark har udover dobbeltbeskatningssaftalerne tiltrådt forskellige kollektive aftaler m.v. Disse regulerer i et vist omfang samme område som dobbeltbeskatningssaftalerne. I de situationer hvor der udveksles oplysninger både efter kollektiv aftale m.v. og en dobbeltbeskatningssaftale, har det ene udvekslingsgrundlag ikke forrang for det andet.

- Danmark har tiltrådt EF-bistandsdirektiv 77/799/EØF med senere ændringer (2003/93/EF, jf. bek. nr. 1186 af 12. december 2003) om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter og indirekte skatter, jf. lov nr. 635 af 13. december 1978 og lov nr. 965 af 5. december 1986. Om forståelsen af direktivet se TfS 2000, 628 (EF-domstolen).
- Rentebeskatningsdirektiv 2003/48/EF. Direktivet gennemfører en indberetningspligt til de kompetente myndigheder i etableringslandet for så vidt angår den etablerede betalende agents rentebetalinger til den retmæssige ejer, hjemmehørende i en anden medlemsstat. For så vidt angår Belgien, Luxembourg og Østrig erstattes indberetningspligten i stedet af en pligt til at tilbageholde kildeskat i en overgangsperiode (15% i 3 år, 20% de efterfølgende 3 år og derefter 35%). Indberetningspligten følges i direktivets artikel 9 op af en automatisk informationsudvekslingspligt til den medlemsstat, hvor den retsmæssige ejer er hjemmehørende i medfør af direktiv 77/799/EØF. Indberetningspligten er indsat i en ny bestemmelse i SKL § 8 X, ►jf. lov nr. 221 af 31. marts 2004. Indberetningspligten har virkning for indkomst der udbetales eller godskrives den 1. januar 2005 eller senere ◀.
- Nordisk bistandsaftale af 7/12 1989, jf. bekendtgørelse nr. 42 af 30. april 1992 og overenskomst af 19. juni 1991 i henhold til artikel 20 i bistandsaftalen.
- OECD og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager, jf. lov nr. 132 af 26. februar 1992 og bekendtgørelse (international) nr. 8 af 6. februar 1996 som ændret ved bekendtgørelse (international) nr. 29 af 29. oktober 2001. Konventionen er ratificeret af Belgien, Danmark, Finland, Holland, Island, Norge, Polen, Sverige og USA. Konventionen omfatter Grønland, men ikke Færøerne. Konventionen omfatter skatter, moms og afgifter.
- Bilaterale underaftaler om udveksling af oplysninger med Holland, jf. bekendtgørelse nr. 58 af 1. juli 1999, Letland, jf. bekendtgørelse nr. 31 af 15. maj 2000, Rusland, jf. bekendtgørelse nr. 15 af 22. april 2002, Polen, jf. bekendtgørelse nr. 1 af 13. februar 2004 ►og Litauen jf. bekendtgørelse nr. 8 af 27. februar 2004. ◀Der henvises i øvrigt til kommunevejledning K nr. 01 "kontroloplysninger - udveksling med udlandet; direkte skatter"

Bestemmelsen er ny og er indsat i forbindelse med 2003-opdateringen. Stk. 1 fastslår, at staterne skal bistå hinanden ved opkrævning, og at denne bistand ikke er begrænset af art. 1 og 2. Stk. 2. definerer hvad et skattekrav

Artikel 27

er. Renter, straffillæg og inderivelsesomkostninger er en del af skattekravet. Stk. 3 fastsætter de betingelser, der skal være opfyldt for at inddrivelse kan ske. Betingelsen er, at kravet kan tvangsfuldbyrdes i den stat, der anmoder om bistand, og at skattyderen ikke kan forhindre en sådan tvangsfuldbyrdelse. Hvis en tvangsfuldbyrdelse ikke kan ske, førend kravet er endeligt afgjort, kan der ikke fremsættes krav om inddrivelse i den anden stat. Den anden stat skal opkræve skatten efter de regler, der gælder i denne stat. Stk. 4 fastslår, at bistanden kan ske for så vidt angår foreløbige retsmidler (arrest). Dette kan også ske selv om kravet endnu ikke kan tvangsfuldbyrdes i den stat, som anmoder om bistand. Stk. 5 fastslår, at forældelsesreglerne i den stat, som har modtaget anmodningen, ikke finder anvendelse. Det er altså forældelsesreglerne i den stat, der anmoder om bistand, der skal anvendes. Videre bestemmes, at den fortrinsstilling, et lands skattekrav har, ikke kan orpetholdes i den stat, der modtager anmodningen. Stk. 6 fastslår, at den stat, der modtager en anmodning skal lægge skattekravet uprøvet til grund for inddrivelsen. Stk. 7 fastslår, at den stat, der fremsender anmodningen straks skal underrette den anden stat, såfremt kravet ikke længere kan tvangsfuldbyrdes. Anmodningen skal herefter enten suspenderes eller tilbagekaldes. Stk. 8 fastslår visse begrænsninger i forpligtelserne for den stat, som modtager anmodningen.

Flere af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder bestemmelser om bistand i forbindelse med inddrivelse. Fra den dansk-tyske overenskomst se TfS 1999, 807 VLK. Vedrørende inddrivelse af danske skattekrav i udlandet henvises der til T&S-cirkulære 1990-9.

Vedrørende gensidig administrativ bistand til inddrivelse, se Den nordiske bistandsaftale af 7/12 1989, OECD og Europarådets bistandskonvention, som er nævnt ovenfor under artikel 26, Rådets direktiv 76/308/EØF om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afgifter, skatter og andre foranstaltninger med senere ændringer jf. lovbeholdtgørelse nr. 778 af 16. september 2002 af lov om gensidig bistand ved inddrivelse af visse EF-fordringer m.v. samt de ovenfor under artikel 26 nævnte bilaterale aftaler indgået med Holland, Letland, Rusland og ►Litauen◄.

Den gældende bestemmelse i KSL § 88 var en udmøntning af artikel 25 i den dansk-grønlandske dobbeltbeskatningsaftale af 18. oktober 1979. Det er her aftalt, at når en person eller et selskab mv. i den ene del af riget udbetaler løn og pension, som kan beskattes i den anden del af riget, skal den pågældende foretage indeholdelse af kildeskat til den anden del af riget. Efter § 88, stk. 1, er skatteministeren bemyndiget til at indgå aftaler med Færøerne og Grønland om, at Danmark skal indeholde færøsk og grønlandsk kildeskat.

Aftalerne skal være gensidige, så Færøerne og Grønland også skal indeholde dansk kildeskat. Efter § 88, stk. 2, er skatteministeren bemyndiget til at indgå aftaler med fremmede stater om overførsel af skat. Herefter kan danske skattemyndigheder overføre skatter, som de har opkrævet vedrø-

rende en indkomst, der skal beskattes i en anden stat, til dækning af den anden stats skattekrav af samme indkomst.

Det er en betingelse, at aftalerne er gensidige, så fremmede stater også kan overføre skatter, som de har opkrævet vedrørende en indkomst, der skal beskattes her i landet, til dækning af de danske skattekrav af samme indkomst.

Aftaler om overførsel af skat kan dog kun indgås med fremmede stater, hvis skattemyndigheder arbejder sammen med danske skattemyndigheder i et særligt omfang, nemlig stater, som er omfattet af EF's bistandsdirektiv eller OECD/Europarådets bistandskonvention.

Danmark har indgået en aftale af 19. juni 1991 med de andre nordiske lande om overførsel af forskudsskatter, som er opkrævet i én stat, men som vedrører lønindkomst, der beskattes i en anden stat. Denne aftale blev indgået med hjemmel i (den nu ophævede) lov nr. 74 af 31. marts 1953 om indgåelse af overenskomster med fremmede stater til undgåelse af dobbeltbeskatning mv. Aftalen gælder fortsat.

Efter § 88, stk. 3, kan skatteministeren fastsætte nærmere regler om opkrævning og afregning af skatter, der er omfattet af aftaler, som nævnt i stk. 1 og 2.

For så vidt angår den gældende aftale med Grønland, er der allerede fastsat nærmere regler om kildeskat til Grønland i kildeskattebekendtgørelsen §§ 50-52 .

De skattemæssige begunstigelser, som ansatte ved diplomatiske eller konsulære repræsentationer nyder, berøres ikke af en indgået DBO.

Artikel 28

Ifølge denne artikel kan en DBO udvides til at omfatte enhver stat eller ethvert område, for hvis internationale forbindelser en af de kontraherende stater er ansvarlig.

Artikel 29

Kapitel VII Slutbestemmelser (artikel 29-30)

Af denne artikel fremgår det, hvornår DBO'en skal ratificeres og fra hvilket tidspunkt DBO'en skal have virkning.

Artikel 30

DBO'en kan af parterne opsiges med mindst 6 måneders varsel før udgangen af et kalenderår.

Artikel 31

D.E Indgåede overenskomster og aftaler

I dette afsnit nævnes de lande og områder, med hvilke der er indgået overenskomster eller aftaler til undgåelse af dobbeltbeskatning (DBO).

For hvert land er nævnt dato for bek. af DBO'en samt nr. og dato for Skatteministeriets cirkulære (vejledning).

For de lande, hvor der er indgået aftaler, der omfatter mere end enkeltstående indkomstarter, er der anført en indholdsfortegnelse til DBO'en.

Dernæst er de artikler omtalt, som enten afviger fra OECD's modeloverenskomst, eller hvor der er truffet særlige afgørelser.

Argentina

Bekendtgørelse nr. 120 af 3. november 1997 af DBO af 12. december 1995.

Selskabsskatteprocenten i Argentina er 35 pct. Der er ingen carry-back-regler.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter
- Artikel 3: Almindelige definitioner
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted
- Artikel 5: Fast driftssted
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- Artikel 8: Skibsfart, luftfart og containere
- Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender
- Artikel 10: Udbytter
- Artikel 11: Renter
- Artikel 12: Royalties
- Artikel 13: Kapitalgevinster
- Artikel 14: Frit erhverv
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold
- Artikel 16: Bestyrelshonorarer
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk
- Artikel 18: Pensioner og livrenter
- Artikel 19: Offentligt hverv
- Artikel 20: Studerende
- Artikel 21: Andre indkomster
- Artikel 22: Formue
- Artikel 23: Virksomhed ud for kysten
- Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning
- Artikel 25: Ikke-diskriminering
- Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 27: Udveksling af oplysninger

Artikel 28: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artikel 29: Territorial udvidelse

Artikel 30: Ikrafttræden

Artikel 31: Opsigelse

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen - praksis:

I stk. 1 defineres de i overenskomsten almindeligt forekommende udtryk. Definitionen af Danmark omfatter den del af kontinentalsoklen, hvorover Danmark i overensstemmelse med international ret kan udøve suverænitetserettigheder. Færøerne og Grønland er ikke omfattet af definitionen af Danmark.

Artikel 3

Begrebet den virkelige ledelses sæde er ikke anvendt i definitionen af international trafik. I stedet lægges der vægt på, hvor foretagendet er hjemmehørende.

Hvis en ikke-fysisk person efter stk. 1 anses for hjemmehørende i begge aftalestater, er det i stk. 3 bestemt, at de kompetente myndigheder skal bestræbe sig på at afgøre spørgsmålet gennem anvendelse af den gensidige aftaleprocedure.

Artikel 4

I stk. 2 er angivet eksempler på, hvad begrebet fast driftssted især omfatter. Under litra f, er anvendt formuleringen: en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor efterforskning af eller udvinding af naturforekomster finder sted. Ordet efterforskning er ikke medtaget i OECD-modellen.

Artikel 5

Det bemærkes, at efterforskning og udvinding af naturforekomster uden for kysten særskilt er omhandlet i artikel 23. Medtagelsen af ordet efterforskning under litra f, i artikel 5 vil kun have betydning i forbindelse med efterforskning af naturforekomster på land.

I stk. 3 om bygge- og anlægsvirksomhed er medtaget tilsynsførende virksomhed i forbindelse dermed og i stk. 3, litra b, er bestemt, at et foretagendes levering af tjenesteydelser, herunder tjenesteydelser af rådgivende art gennem ansatte eller andet personale, også skal udgøre et fast driftssted.

De omhandlede aktiviteter skal udgøre et fast driftssted, hvis de varer i mere end 6 måneder.

De tjenesteydelser, der er omfattet af bestemmelsen under litra b), er tjenesteydelser, der udføres i den stat, hvorfra betalingerne hidrører. Hvis tjenesteydelserne er leveret uden for den stat, fra hvilken betalingerne hidrører, vil disse skulle henføres under artiklen om royalties, se nærmere omtalen af artikel 12.

I stk. 3, litra c, er indsat en bestemmelse om at fiskerivirksomhed, der varer mere end 3 måneder inden for en 12-måneders-periode, skal udgøre et fast

Argentina

driftssted. Det er oplyst, at Argentina har en økonomisk zone, der strækker sig 200 sømil ud fra kysten. Argentina har således retten til at udnytte dette område. De gældende regler i international ret tillader imidlertid ikke en stat at beskatte sådan virksomhed i det omfang, den finder sted uden for territorialfarvandet, der strækker sig 12 sømil ud fra kysten.

Endelig er bestemmelsen i stk. 6 om uafhængige agenter indsnævret i forhold til OECD-modellen, idet en agent ikke skal anses for uafhængig, hvis vedkommende udelukkende eller næsten udelukkende udøver virksomhed for ét foretagende.

Artikel 7

Stk. 1 er udvidet i forhold til OECD-modellen. Et foretagende kan således beskattes i driftsstatsstaten ikke alene af den fortjeneste, der kan henføres til driftsstedet, men ifølge litra b og c, også af salg og virksomhed i øvrigt, der normalt udøves gennem det faste driftssted. Bestemmelserne i litra b og c, vil dog ikke finde anvendelse, hvis foretagendet kan godtgøre, at et sådant salg eller virksomhed ikke med rimelighed kunne være udøvet af foretagendet.

Efter stk. 4 kan fortjeneste, som et foretagende erhverver ved forsikringsvirksomhed (inklusive genforsikring) i en stat, beskattes i denne stat, selvom foretagendet ikke har et fast driftssted. Skatten må ikke overstige 2,5 pct. af præmiens bruttobeløb.

I en til overenskomsten knyttet protokol er indsat 3 bestemmelser, der vedrører denne artikel:

- 1 En stat er ikke, jf. stk. 3, forpligtet til at indrømme fradrag for udgifter i videre omfang end det, der er hjemlet i den interne lovgivning.
- 2 For så vidt angår stk. 6 er det bestemt, at eksport af varer til et foretagende i den anden stat uanset bestemmelserne i artikel 5, stk. 4, litra d, fremdeles skal være underlagt gældende national lovgivning vedrørende eksport.
- 3 Leasing-betalinger i forbindelse med leasing med forkøbsret af maskinelt, videnskabeligt eller industrielt udstyr skal være fritaget for skat i den stat, hvorfra betalingen stammer, i overensstemmelse med denne stats interne regler.

Artikel 8

Efter stk. 1, kan fortjeneste opnået ved drift af skibe og fly i international trafik kun beskattes i den stat, hvor skibs- eller luftfartsforetagendet er hjemmehørende. Efter stk. 2 omfatter fortjenesten indkomst ved anvendelse, rådighedsstillelse eller udleje af containere. Det er en forudsætning, at disse aktiviteter er et led i skibs- eller luftfartsvirksomheden.

Artikel 10

Den stat, hvorfra udbyttet betales, har ret til at indeholde kildeskat med 10 pct. i udbytte, der betales til et selskab, der mindst ejer 25 pct. af kapitalen i det selskab, der udbetaler udbyttet. I stk. 6 er det bestemt, at faste driftssteder ud over selskabsskatten kan pålægges en tillægsskat. Denne tillægsskat kan ikke overstige 10 pct.

For så vidt angår protokolbestemmelsen, se omtalen af artikel 12.

Efter stk. 2 kan renter beskattes i kildestaten med 12 pct.

Artikel 11

I stk. 3 er imidlertid opregnet en række tilfælde, hvor renten ikke kan beskattes af kildestaten. Hvis renten hidrører fra Argentina, kan den kun beskattes i Danmark, hvis den betales til den danske stat m.v., Danmarks National Bank, Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene, Dansk Eksportfinansieringsfond eller Danmarks Skibskreditfond. Det gælder tillige Investeringsfonden for Vækstmarkeder som følge af en gensidig aftale mellem de to landes kompetente myndigheder, jf. TfS 1999, 156 TSS.

Renten kan endvidere kun beskattes i Danmark, hvis den vedrører et lån med løbetid på mindst 3 år, som er garanteret af en af de ovennævnte institutioner, eller hvis den betales til banker eller kreditinstitutter vedrørende lån ydet på særligt fordelagtige vilkår.

Endelig kan renten kun beskattes i Danmark, hvis den er betalt i henhold til en gæld, der stammer fra et dansk foretagendes salg på kredit af handelsvarer eller udstyr af industriel, kommerciel eller videnskabelig art til et foretagende i Argentina. Om den nærmere forståelse af denne bestemmelse henvises til pkt. 16 i OECD-modellens kommentar til artikel 11. For så vidt angår protokolbestemmelsen, se omtalen under artikel 12.

Der er indrømmet kildestaten en beskatningsret, og der er yderligere tale om en bredere definition af royalties.

Artikel 12

Den videre definition omfatter især:

- 1 nyheder,
- 2 industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr,
- 3 ydelse af teknisk bistand, når denne bistand er ydet uden for den stat, hvorfra betalingerne hidrører, og
- 4 videobånd eller andre gengivelsesmidler, der anvendes i forbindelse med fjernsynsudsendelser, jf. stk. 3.

Kildestaten har ret til at beskatte med 4 forskellige satser (3, 5, 10 eller 15 pct.) alt efter, hvilke royaltybetalinger der er tale om.

Der indeholdes royaltyskat såvel som udbytte- og renteskat. Dette forhold kan i flere tilfælde betyde en skat, der er meget belastende for en virksomhed, hvis der er knyttet store omkostninger til indtægtserhvervelsen. Der er i 2 protokolbestemmelser taget højde for dette forhold med hensyn til visse indkomster:

- i protokollens stk. 3, litra b, ii) er det med hensyn til teknisk bistand bestemt, at skatten fastsættes, efter at der er indrømmet fradrag for de udgifter, der direkte er forbundet med denne virksomhed. I det omfang den tekniske bistand ydes i Argentina, er forholdet omfattet af artikel 5, stk. 3, litra b, dvs. at betalingen for den tekniske bistand kun kan beskattes, hvis den varer i over 6 måneder. Hvis der bliver tale om beskatning, vil denne ske på nettobasis.

Argentina

- i protokollens stk. 3, litra b, iii) bestemmes, at royaltyskatten på betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende borerigge beregnes på nettobasis, idet udlejeren kan fratrække nødvendige udgifter i forbindelse med udlejningen. Det er en betingelse, at udlejeren skal bære disse udgifter i henhold til kontrakten.

Yderligere to bestemmelser vedrører artikel 12:

- efter stk. 3, litra a, skal satsen, der er nævnt under litra b, i artikel 12, stk. 3 (5 pct.), for Argentinas vedkommende kun finde anvendelse, når royaltobeløbet (for ophavsret) betales til forfatteren selv eller til hans efterkommere.
- efter stk. 3, litra b (i) skal satsen i artikel 12, stk. 2, litra c, (10 pct.) kun anvendes, når krav i den nationale lovgivning til bl.a. registrering er opfyldt.

To protokolbestemmelser vedrører artikel 10, 11 og 12:

I protokollens stk. 4 er indsat en bestemmelse, der vedrører tilbagebetalingsproceduren i forbindelse med for meget indeholdt kildeskat i udbytte-, rente- eller royaltybetalinger. Det fremgår af bestemmelsen, at anmodning om refusion skal indgives til den kompetente skattemyndighed inden for 3 år efter det år, hvori skatten er blevet opkrævet. Under forudsætning af, at den fornødne dokumentation foreligger, skal der ske refusion inden for 12 måneder.

Den anden protokolbestemmelse, der er indsat som stk. 7, indeholder en såkaldt mestbegunstigelsesklausul. Ifølge denne skal Argentina, hvis det efter 25. marts 1994 med et tredjeland, der er medlem af OECD, undertegner en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der indeholder gunstigere bestemmelser end de, der er indeholdt i artikel 10, stk. 6 (i nærværende aftale), eller indeholder lavere rater end de, der er fastsat i nærværende aftales artikel 10, 11 og 12, automatisk indrømme Danmark disse mere gunstige bestemmelser eller disse lavere satser. Det samme skal gælde, hvis definitionen af royalties indsnævres.

Artikel 13

Denne bestemmelse afviger på flere punkter fra OECD-modellen. Det hænger sammen med, at Argentina som udgangspunkt ønsker kildelandsbeskatning med hensyn til alle kapitalgevinster undtagen dem, der stammer fra afhændelsen af skibe og luftfartøjer, der anvendes i international trafik.

Efter stk. 3 kan fortjeneste ved afhændelse af forretningsaktiver, der anvendes i økonomisk øjemed i en stat, og som ikke er omfattet af stk. 1 og stk. 2, kun beskattes i den stat, hvori afhænderen er hjemmehørende. Dette stk. omfatter f.eks. leaset udstyr og containere.

I stk. 4 bestemmes, at fortjeneste ved afhændelse af skibe og luftfartøjer kun kan beskattes i den stat, hvori foretagendet er hjemmehørende.

I stk. 5 er bestemt, at fortjeneste ved afhændelse af aktier i et selskab, der er hjemmehørende i en stat, kan beskattes i denne stat. Skatten skal ikke kunne overstige de i artikel 10, stk. 2, anførte satser.

Efter stk. 7 kan fortjeneste ved afhændelsen af ethvert formuegode, der ikke tidligere er nævnt, og som befinder sig i den anden stat, beskattes i begge stater.

Stk. 9 indeholder en regel om fraflytningsbeskatning med hensyn til aktier, jf. § 13 a i aktieavancebeskatningsloven. Det er i en protokolbestemmelse fastsat, at stykket kun skal finde anvendelse på hovedaktionæraktier.

Indkomst fra frit erhverv kan kun beskattes i den stat, hvor den person, der udfører hvervet, er hjemmehørende, medmindre vedkommende i den anden stat har et fast sted, der til stadighed står til den pågældendes rådighed. Herudover vil personen imidlertid også kunne beskattes i den anden stat, hvis vedkommende opholder sig dér i mindst 90 dage inden for en 12-månedersperiode.

Artikel 14

Stk. 3 bestemmer, at kildestaten ikke kan beskatte, når den pågældendes besøg i kildestaten i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra bopælsstaten.

Artikel 17

Bestemmelsen omfatter, ud over livrenter, alle pensioner (både private og offentlige) - uanset om de har forbindelse med et tidligere tjenesteforhold eller ej - og alle betalinger, der ydes i henhold til en stats sociallovgivning. Det er bestemt, at de nævnte ydelser kan beskattes i begge stater.

Artikel 18

Denne artikel, der kun angår løn m.v., der betales af en stat for udførelse af hverv for denne stat, er i overensstemmelse med OECD-modellen. Offentlige pensioner er omfattet af artikel 18.

Artikel 19

Artiklens stk. 1 og stk. 2 er i overensstemmelse med OECD-modellen. Ifølge stk. 1 kan indkomster, der ikke er behandlet i de foregående artikler, således kun beskattes i den stat, hvori indkomstmotageren er hjemmehørende.

Artikel 21

I stk. 3 er det imidlertid bestemt, at sådanne indkomster også kan beskattes i den anden stat i de tilfælde, hvor de hidrører fra denne anden stat. Dette indebærer, at indkomst fra tredjelande kun kan beskattes i den stat, hvor indkomstmotageren er hjemmehørende.

Det er udnyttelse af kulbrinteforekomster, der har den største aktualitet i denne bestemmelse. Efter stk. 2 og stk. 3 medfører den omhandlede virksomhed, at der foreligger et fast driftssted i det omfang, aktiviteten overstiger 30 dage inden for en 12-månedersperiode.

Artikel 23

I henhold til artiklens stk. 4 kan fortjeneste ved supply-virksomhed kun beskattes i den stat, hvori foretagendet er hjemmehørende.

Australien

Stk. 5 indeholder reglerne om beskatningsretten til løn og lignende vederlag, der oppebæres i forbindelse med den virksomhed, der er omfattet af artiklen. Hvis lønnen m.v. betales af en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i den stat, hvori arbejdet udføres, kan lønnen imidlertid kun beskattes af arbejdsstaten, hvis arbejdet varer i mere end 30 dage inden for en 12-måneders-periode. Såfremt arbejdet udføres på et supply-fartøj kan vederlaget kun beskattes i den stat, hvori foretagendet er hjemmehørende.

I stk. 6 er bestemt, at fortjeneste, som en person, hjemmehørende i en stat, erhverver ved afhændelse af:

- efterforsknings- og udnyttelsesrettigheder, og
- aktiver i den anden stat, der anvendes i forbindelse med den omhandlede virksomhed

kan beskattes i denne anden stat.

Artikel 24

For Danmarks vedkommende anvendes som hovedregel metoden almindelig credit til at ophæve dobbeltbeskatning.

Danmark har imidlertid accepteret et argentinsk ønske om matching credit. Reglen om matching credit er begrænset til erhvervsmæssig virksomhed omfattet af artikel 7. Rene finansielle transaktioner er undtaget. Det er gjort til en betingelse, at ikke over 25 pct. af foretagendets fortjeneste består af renter eller af kapitalgevinster fra afhændelsen af aktier eller obligationer eller består af fortjeneste, der hidrører fra tredjestater.

Under litra e, opregnes de bestemmelser i argentinsk lovgivning, som kan danne grundlag for indrømmelse af matching credit.

Endvidere er det i litra f, bestemt, at udbytter fra et argentinsk selskab til et dansk selskab er fritaget for beskatning i Danmark. Det er en betingelse, at det danske selskab mindst ejer 25 pct. af aktiekapitalen i det argentinske selskab. Det er endvidere en betingelse, at datterselskabet driver erhvervsvirksomhed (bortset fra virksomhed inden for den finansielle sektor), og at ikke over 25 pct. af selskabsindkomsten består af renter eller af kapitalgevinster på værdipapirer eller består af fortjeneste, der hidrører fra tredjestater.

Matching credit og skattefritagelsen for udbytter er ifølge litra g begrænset til 10 år. Denne periode kan forlænges.

Artikel 30

Overenskomsten har virkning fra og med 1. januar 1998, jf. TfS 1997, 855 DEP.

Artikel 31

Overenskomsten er uopsigelig i de første 6 år efter den trådte i kraft.

Australien

Bekendtgørelse nr. 33 af 22. marts 1982 af DBO af 1. april 1981. Skatteministeriets cirkulære af 4. januar 1983 (vejledning).

Selskabsskatteprocenten i Australien er 30 pct. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Skattesystemet er beskrevet i Skat.Udland 2000, 88.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.
- Artikel 8: Skibs- og luftfart.
- Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender.
- Artikel 10: Udbytte.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Afhændelse af ejendele.
- Artikel 14: Frit erhverv.
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold.
- Artikel 16: Bestyrelshonorar.
- Artikel 17: Optrædende.
- Artikel 18: Pensioner og livrenter.
- Artikel 19: Offentligt erhverv.
- Artikel 20: Studerende.
- Artikel 21: Ikke udtrykkeligt omtalte indkomster.
- Artikel 22: Indkomstkilde.
- Artikel 23: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 24: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
- Artikel 25: Udveksling af oplysninger.
- Artikel 26: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer.
- Artikel 27: Ikrafttræden.
- Artikel 28: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis

Formueskatter er ikke omfattet af DBO'en.

Artikel 2

Den af de australske enkeltstater opkrævede lønskat er ikke omfattet af DBO'en.

En ikke-fysisk person, der ifølge stk. 1 er hjemmehørende i begge stater, anses for hjemmehørende i den stat, hvor den er stiftet. Artiklen indeholder ikke nogen bestemmelse om, at de kompetente myndigheder skal træffe afgørelse om, hvor en person er hjemmehørende, når de foranstående bestemmelser ikke er tilstrækkelige. Det er efter australsk opfattelse et domstolsanliggende.

Artikel 4

Australien

- Artikel 5** Indkomst fra tilsynsvirksomhed i mere end 12 måneder i forbindelse med et bygningsarbejde e.l. beskattes som driftsstedetsindkomst.
- Artikel 6** Artikel 6, stk. 1 og 2, afviger fra de tilsvarende bestemmelser i modelkonventionens artikel 6, stk. 1-3. Modelkonventionens bestemmelser gælder også for landbrugs- og skovbrugsejendomme, hvorimod overenskomsten betragter landbrugs- og skovbrugsejendomme som fast driftssted.
- Artikel 7** Interne regler om fastsættelse af et fast driftsstedets fortjeneste i tilfælde af utilstrækkelige oplysninger kan anvendes.
- Australske forsikringsselskaber med fast driftssted i Danmark kan i medfør af bestemmelsen beskattes efter SEL § 12.
- Artikel 8** Bestemmelsen omfatter enhver form for skibs- og luftfartsvirksomhed, og ikke kun international trafik.
- Fortjeneste, som erhverves ved transport med skib eller fly af passagerer, husdyr, post eller varer, der indskibes i en kontraherende stat for at blive losset på en anden plads i denne stat, behandles som fortjeneste ved skibs- eller luftfartsvirksomhed, der er begrænset udelukkende til pladser i denne stat.
- Bestemmelsen finder f.eks. anvendelse, når et dansk skib, der transporterer varer fra én australsk havn til en anden australsk havn, undervejs anløber en havn i tredjeland.
- Fortjeneste ved skibs- og luftfartsvirksomhed beskattes i den stat, hvor den, der driver virksomheden, er hjemmehørende.
- Fortjeneste kan beskattes i den stat, hvor foretagendet ikke er hjemmehørende, såfremt virksomheden er begrænset til pladser i denne anden stat, f.eks. forsyningsfartøjer til boreplatforme.
- Danmark har beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten, som erhverves af SAS.
- Artikel 9** Interne regler om fastsættelse af et foretagendes fortjeneste i tilfælde af utilstrækkelige oplysninger kan anvendes.
- Artikel 10** Kildelandet har beskatningsretten til udbytte med 15 pct.
- Artikel 11** Kildelandet har beskatningsretten til renter med 10 pct.
- Artikel 12** Kildelandet har beskatningsretten til royalties med 10 pct. Definitionen af royalty er udvidet i forhold til modelkonventionen, jf. DBO'ens artikel 12, stk. 3, litra d og f.
- Artikel 13** Fortjeneste ved afståelse af erhvervsaktiver, der har tilknytning til et fast driftssted eller et fast sted, kan beskattes i kildelandet. Dette gælder også for skibe og luftfartøjer. Artikel 13 regulerer ikke beskatningen af fortjeneste

ved afståelse af aktiver, der hverken er fast ejendom eller erhvervsaktiver. Sådanne fortjenester er omfattet af artikel 21.

Australien har ved lov besluttet, at fortjeneste ved salg af fast ejendom - ejet indirekte af flere enheder, der er begrænset skattepligtige - skal beskattes, hvor ejendommen er beliggende.

Opregningen i artikel 14, stk. 2, af, hvad der må anses for frit erhverv, er **Artikel 14** udtømmende.

183-dages-reglen finder anvendelse i forhold til arbejdslandets indkomstår. **Artikel 15** Det australske indkomstår går fra 1. juli til 30. juni. Anvendelse af 183-dages-reglen er betinget af, at indkomsten er skattepligtig i bopælsstaten.

Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS's luftfartøjer i international trafik.

Artiklen omfatter også livrenter. Offentlige pensioner og pensioner i henhold til den sociale sikringslovgivning kan beskattes i kildestaten, hvis modtageren er statsborger i kildestaten. **Artikel 18**

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17. **Artikel 19**

Artiklen omfatter alene studerende, og ikke erhvervspraktikanter. **Artikel 20**

Indkomst, der ikke udtrykkeligt er omtalt i de øvrige artikler, beskattes i bopælsstaten, men den anden stat kan også beskatte sådan indkomst, såfremt indkomsten hidrører fra denne stat. **Artikel 21**

Indkomst, der erhverves af en dansker, og som efter DBO'en kan beskattes i Australien, skal anses for at være indkomst, der hidrører fra kilder i Australien. Indkomst, der erhverves af en australier og som efter DBO'en kan beskattes i Danmark, anses som indkomst, der hidrører fra kilder i Danmark. **Artikel 22**

Bestemmelsen hænger sammen med, at Australien efter sine interne regler ikke beskatter indkomst fra udlandet, medens Australien på den anden side anser udenlandske personer for hjemmehørende i videre omfang end sædvanligt.

Som hovedregel ophæves dobbeltbeskatning ved creditmetoden. **Artikel 23**

Exemption (ny metode) anvendes dog ved indkomst omfattet af artikel 19.

Bangladesh

Bekendtgørelse nr. 10 af 30. januar 1997 af DBO af 16. juli 1996 med Bangladesh. Selskabsskatteprocenten i Bangladesh er 35-40 pct. Der er ingen car-

ryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af overenskomsten omfattede personer.
- Artikel 2: De af overenskomsten omfattede skatter.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.
- Artikel 8: Skibsfart og luftfart.
- Artikel 9: Forbundne foretagender.
- Artikel 10: Udbytter.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Kapitalgevinster.
- Artikel 14: Frit erhverv.
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold.
- Artikel 16: Bestyrelses honorarer.
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 18: Pensioner og lignende betalinger.
- Artikel 19: Offentligt hverv.
- Artikel 20: Studerende, erhvervspraktikanter og lærere.
- Artikel 21: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelse, efterforskning og udvinding af kulbrinter.
- Artikel 22: Andre indkomster.
- Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 24: Ikke-diskriminering.
- Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
- Artikel 26: Udveksling af oplysninger.
- Artikel 27: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer.
- Artikel 28: Territorial udvidelse.
- Artikel 29: Ikrafttræden.
- Artikel 30: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelse fra OECD-modellen og praksis

- Artikel 3** Den danske kontinentsokkel er omfattet af DBO'en.
- Artikel 4** Indtil der er opnået enighed om en ikke-fysisk persons hjemsted, skal personen ikke af nogen af staterne anses for at være hjemmehørende i den anden stat.
- Artikel 5** Et fast driftssted omfatter tillige en lagerbygning, hvor en person stiller indretninger til oplagring til rådighed for andre.

Bygge- og anlægsvirksomhed udgør et fast driftssted, hvis arbejdet varer mere end 183 dage.

Reglen om, at der ikke foreligger et fast driftssted, hvis en virksomhed udøver aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter, gælder alene for reklamevirksomhed, oplysningsvirksomhed, videnskabelige undersøgelser eller lignende.

Der foreligger et fast driftssted, hvis en ikke-uafhængig agent i kildestaten opretholder et varelager for foretagendet, hvorfra han regelmæssigt leverer varer for eller på vegne af foretagendet. (Anderledes ved lejlighedsvis udlevering).

Der foreligger et fast driftssted, når en ikke-uafhængig agent i kildestaten sædvanligvis, udelukkende eller næsten udelukkende (75 pct. af agentens kommission eller af den totale kontraktsums bruttobeløb) skaffer varesalgsoordrer til foretagendet selv eller til andre foretagender, som det kontrollerer, eller som det har en kontrollerende interesse i.

Fradragsretten for et fast driftssteds omkostninger gælder ikke omkostninger, der ikke er fradragsberettigede efter de interne regler i den stat, hvor det faste driftssted er beliggende.

Artikel 7

Indkomst fra leasing af containere skal i alle tilfælde beskattes i overensstemmelse med de øvrige bestemmelser i artiklen.

Indkomst ved luftfartsvirksomhed i international trafik kan kun beskattes i den stat, hvor flyselskabet er hjemmehørende.

Artikel 8

Indkomst, som et foretagende i den ene stat optjener ved skibsfartsvirksomhed i international trafik, beskattes også i den anden stat, hvis indkomsten hidrører fra denne stat. Den bangladeshiske fragtskat nedsættes dog til det halve, og kan ikke overstige 4 pct.

Fortjeneste ved virksomhed, der erhverves af den danske interessent i SAS, beskattes i Danmark.

Kildestaten kan beskatte bruttoudbyttet med højst 10 pct., hvis den retmæssige ejer er et selskab, der ejer mindst 10 pct. af kapitalen i det udloddende selskab. I alle andre tilfælde kan kildestaten beskatte med højst 15 pct. af bruttoudbyttet.

Artikel 10

Kildestaten har beskatningsretten til renter med 10 pct. Kildestaten kan ikke beskatte renter, der tilfalder den anden stats nationalbank eller regering eller betales af lån, der er ydet, garanteret eller sikret af den anden stats regering, nationalbank eller enhver styrelse, institution m.v., der ejes eller kontrolleres af regeringen i den anden stat. Det gælder også, når renterne betales til en person i den anden stat som led i en finansieringskontrakt ved køb af industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr eller ved opførelse af industrielle, kommercielle eller videnskabelige anlæg eller offentlige arbejder.

Artikel 11

Kildestaten har beskatningsretten til royalties med højst 10 pct. af bruttobeløbet.

Artikel 12

Bangladesh

- Artikel 13** Kildestatens beskatningsret gælder også ved fortjeneste ved salg af aktier eller rettigheder i et selskab, hvis aktiver hovedsageligt består af fast ejendom eller rettigheder i fast ejendom, forudsat sådan fortjeneste er underlagt samme skatteregler som fortjeneste ved salg af fast ejendom. Bestemmelsen finder ikke anvendelse på fast ejendom, der har tilknytning til et selskabs industrielle, kommercielle eller landbrugsmæssige virksomhed, eller til en persons udøvelse af frit erhverv.
- Artikel 14** Kildestaten kan også beskatte indkomst fra frit erhverv, hvis den pågældende persons ophold i kildestaten strækker sig over en periode eller perioder, der tilsammen udgør mere end 120 dage i et skatteår. Skatteåret i Bangladesh løber fra 1. juli -30. juni.
- Artikel 15** Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS's luftfartøjer i international trafik.
- Artikel 17** En stat kan ikke beskatte en kunstner eller sportsmand, hvis dennes besøg i denne stat i væsentligt omfang er støttet af midler fra den anden stat.
- Artikel 18** Betalinger, som en fysisk person, der er hjemmehørende i en stat, modtager i medfør af sociallovgivningen i den anden stat, kan kun beskattes i denne anden stat.
- Kildestaten kan beskatte pensioner, medmindre de tilfalder en person, der er statsborger i bopælsstaten.
- Artikel 19** Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17.
- Artikel 20:** Vederlag for midlertidig undervisning eller forskning ved universiteter m.v. i en periode, som ikke overstiger 2 år, beskattes ikke i opholdsstaten under forudsætning af, at opholdet sker efter indbydelse fra et universitet eller lignende.
- Artikel 21** Der foreligger fast driftssted, når perioden eller perioder sammenlagt overstiger 60 dage i en 12-måneders-periode. Ved boreplatformvirksomhed foreligger der fast driftssted, når perioden eller perioderne overstiger 365 dage i en 18-måneders-periode.
- Artikel 22** Også kildestaten kan beskatte andre indkomster.
- Artikel 23** Hovedreglen er credit.
- Ikrafttræden: Overenskomsten har virkning i Danmark fra den 1. januar 1997 og i Bangladesh fra den 1. juli 1997.

Belgien

Bekendtgørelse nr. 5 af 20. januar 1971 af DBO af 16. oktober 1969.
Skd.cirkulære nr. 166 af 27. juni 1972 (vejledning).

BKI nr. 13 af 30. maj 2003 af protokol af 27. september 1999 mellem Danmark og Belgien til ændring og supplerung af DBO'en mellem Danmark og Belgien. Protokollen trådte i kraft den 29. april 2003 og har virkning fra 1. januar 2004.

Selskabsskatteprocenten i Belgien er 33 pct. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Skattesystemet er beskrevet i Skat.Udland 2000, 12.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.(ændret ved protokol af 27. september 1997)
- Artikel 3: Almindelige definitioner.(ændret ved protokol af 27. september 1997)
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.(ændret ved protokol af 27. september 1997)
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved forretningsvirksomhed.(ændret ved protokol af 27. september 1997)
- Artikel 8: Skibs- og luftfartsvirksomhed.(ændret ved protokol af 27. september 1997)
- Artikel 9: Indbyrdes afhængige foretagender.
- Artikel 10: Udbytte.(ændret ved protokol af 27. september 1997)
- Artikel 11: Renter.(ændret ved protokol af 27. september 1997)
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Fortjeneste ved afhændelse af formuegenstande.(ændret ved protokol af 27. september 1997)
- Artikel 14: Frit erhverv.
- Artikel 15: Personlige tjenesteydelser.
- Artikel 16: Selskabsledere.(ændret ved protokol af 27. september 1997)
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 18: Pensioner.(ændret ved protokol af 27. september 1997)
- Artikel 19: Offentlige vederlag og pensioner.
- Artikel 20: Professorer og studerende, lærlinge eller praktikanter.
- Artikel 20A: Virksomhed uden for kysten i forbindelse med efterforskning eller udvinding af kulbrinter.(indsat ved protokol af 27 september 1997)
- Artikel 21: Indkomst der ikke udtrykkeligt er omtalt.
- Artikel 22: Beskatning af formue.(ændret ved protokol af 27. september 1997)

Belgien

- Artikel 23: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning.(ændret ved protokol af 27. september 1997)
- Artikel 24: Ikke-diskriminering.(ændret ved protokol af 27. september 1997)
- Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
- Artikel 26: Udveksling af oplysninger.
- Artikel 27: Bistand ved inddrivelse.
- Artikel 28: Forskellige bestemmelser.(ændret ved protokol af 27. september 1997)
- Artikel 29: Territorial udvidelse.
- Artikel 30: Ikrafttræden og suspension af tidligere aftaler.
- Artikel 31: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

- Artikel 3** Selskab omfatter også belgiske interessentskaber, der normalt beskattes som selskaber i Belgien.
- Kontinentalsoklerne er omfattet af DBO`en.
- Artikel 5** Et forsikringselskab har altid fast driftssted i den anden stat, hvis det opkræver præmier eller forsikrer risici der.
- Artikel 7** Stk. 4 indeholder en bestemmelse om opgørelsen af fortjenesten i det faste driftssted ved mangelfuld eller unøjagtig regnskabsførelse.
- Artikel 9** DBO`en indeholder ingen bestemmelse om gensidig forpligtelse til at foretage regulering i transfer pricingsager.
- Artikel 10** Kildelandet har beskatningsretten til udbytte med 15 pct. Udlodning fra belgiske interessentskaber anses for udbytte, når interessentskabet beskattes som et selskab. Hvis betingelserne i EU`s moder/datterselskabsdirektiv er opfyldt, har den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, ingen beskatningsret til udbytte, der udloddes til moderselskabet. Se nærmere om disse betingelser under afsnit S.A.2.6.
- Vedrørende tilbagesøgning af dansk udbytteskat, se afsnit D.D.2, artikel 10.
- Artikel 11** Kildelandet har beskatningsretten til renter med 10 pct. Udtrykket renter omfatter ikke erhvervsmæssige rentebetalinger.
- Artikel 13** Fortjeneste ved salg af skibe, luftfartøjer, bugserbåde eller ankerhåndteringsfartøjer, der anvendes i forbindelse med virksomhed udenfor kysten jf. artikel 20A kan kun beskattes i den stat, hvor virksomhedens ledelse har sit sæde.
- Artikel 15** 183-dages-reglen finder anvendelse i forhold til kalenderåret.
- Artikel 16** Bestemmelsen omfatter også honorar for deltagelse i et selskabs andre organer f.eks. et repræsentantskab. Vederlag for udøvelse af daglige funktioner

af ledende eller teknisk art for et selskab i den anden stat, kan beskattes i den stat, hvor den pågældende person udøver sin virksomhed.

Sociale ydelser og andre offentlige ydelser kan kun beskattes i kildestaten. **Artikel 18**

Private pensioner og lignende vederlag kan som udgangspunkt kun beskattes i bopælsstaten. Dog gælder, at sådanne pensioner og vederlag også kan beskattes i kildestaten, hvis kildestaten i opsparingsfasen har givet fradrag for indbetalinger til pensionsordningen eller givet bortseelsesret for arbejdsgivers indbetaling af pensionsbidrag, eller en kombination heraf.

Danske pensionister der allerede den 27. oktober 1999 var hjemmehørende i Belgien og modtog privat pension og lignende vederlag fra Danmark vil dog kun skulle betale dansk skat af den del af deres private pension, der overstiger 40.000 kr.

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17. **Artikel 19**

Vederlag for midlertidig undervisning eller videnskabelig forskning ved universiteter mv. i en periode på indtil 2 år kan kun beskattes i bopælslandet. **Artikel 20**

Bestemmelsen gælder alene for ikke koncessionshavere. **Artikel 20A**

Kulbrintevirksomhed medfører fast driftssted eller fast sted, når en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, udøver virksomhed eller frit erhverv i mere end 30 dage inden for en 12-måneders-periode i den anden stat.

Virksomhed på boreplatform ud for kysten udgør kun fast driftssted, hvis virksomheden udøves i en eller flere perioder, der sammenlagt overstiger 365 dage inden for en 18-måneders-periode.

For at undgå omgåelse er det præciseret, at de 30 dage hhv. 365 dage også omfatter kulbrintevirksomhed udøvet af forbundne foretagender.

Supply-virksomhed med skibe eller fly i forbindelse med kulbrintevirksomhed ud for kysten kan kun beskattes i den stat, hvor den virkelige ledelse for foretagendet, der driver virksomheden, har sit sæde. Tilsvarende gælder for drift af bugserbåde og ankerhånderingsfartøjer ved sådan virksomhed.

Løn og andet lignende vederlag til de ansatte ved supply-virksomhed på skibe eller luftfartøjer, eller ved drift af bugserbåde og ankerhånderingsfartøjer kan beskattes i den stat, hvor den virkelige ledelse for foretagendet, der driver virksomheden, har sit sæde.

Kildelandets beskatningsafkald er betinget af, at bopælslandet faktisk beskatter sådan indkomst. **Artikel 21**

Ophævelse af dobbeltbeskatning sker som hovedregel efter credit-metoden. **Artikel 23**

Brasilien

Offentlige vederlag og pensioner (artikel 18, stk. 2 og artikel 19) lempes dog efter exemption (ny metode).

Hvis et dansk moderselskab beskattes af udbytter fra et belgisk datterselskab, skal den danske skat nedsættes med den belgiske selskabsskat af udbyttet.

Artikel 24

Bestemmelsen indeholder to belgiske særregler om fastsættelse af skattesats for et dansk selskabs overskud i et belgisk fast driftssted og om beskatning (precompte mobilier) af udbytter, der tilfalder dette belgiske faste driftssted.

Brasilien

Bekendtgørelse nr. 125 af 20. december 1974 af DBO af 27. august 1974. Skd.cirkulære af 5. maj 1975 (vejledning). Skd.cirkulære af 26. oktober 1983 udvidelse af DBO'en til staternes kontinentalsokkel.

Selskabsskatteprocenten i Brasilien er 15 pct. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Skattesystemet er beskrevet i Skat.Udland 1998, 286 og efterfølgende ændringer i Skat.Udland 1999, 48.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede skattepligtige.
- Artikel 2: Skatter, der er omfattet af DBO'en.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved forretningsvirksomhed.
- Artikel 8: Skibs- og luftfart.
- Artikel 9: Indbyrdes afhængige foretagender.
- Artikel 10: Udbytte.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Fortjeneste ved afståelse af formuegenstande.
- Artikel 14: Frit erhverv.
- Artikel 15: Personlige tjenesteydelser.
- Artikel 16: Bestyrelses honorarer.
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 18: Pensioner.
- Artikel 19: Offentlige ydelser.
- Artikel 20: Lærere og videnskabsmænd.
- Artikel 21: Studerende.
- Artikel 22: Indkomst, der ikke er udtrykkeligt omtalt.
- Artikel 23: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 24: Ikke-diskriminering.
- Artikel 25: Fremgangsmåde ved indgåelse af gensidige aftaler.

Artikel 26: Udveksling af oplysninger.
 Artikel 27: Diplomatiske og konsulære tjenestemænd.
 Artikel 28: Metoder om praktisering.
 Artikel 29: Territorial udvidelse.
 Artikel 30: Ikrafttræden.
 Artikel 31: Ophør.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

DBO'en omfatter ikke formueskatter. **Artikel 2**

Excess remittance, der pålignes udbytte- og royaltyindtægter, er ikke omfattet. Denne skat er progressiv og pålægges de nævnte indtægter efter fradrag af kildeskat. En i Danmark hjemmehørende skatteyder, der er pålagt de nævnte fra DBO'en undtagne skatter, vil imidlertid kunne få nedsættelse af de danske skatter efter LL § 33.

DBO'en omfatter den danske kontinentalsokkel. **Artikel 3**

Et bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde af mere end 6 måneders varighed udgør et fast driftssted. **Artikel 5**

Et forsikringselskab har altid fast driftssted i den anden stat, hvis det opkræver præmier der eller forsikrer risici der.

Danmark har beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten, som erhverves af SAS. **Artikel 8:**

Kildestaten har beskatningsretten til udbytte med 25 pct. Dette gælder også i forholdet mellem moder- og datterselskaber. **Artikel 10**

Danske selskabers faste driftssteder (filialer) beskattes ifølge brasiliansk lovgivning, som om de er datterselskaber. Reglen indebærer, at driftsstedets overskud først bliver beskattet med gældende selskabsskatteprocent, og at overskuddet, efter fradrag af selskabsskatter, derefter kan undergives excess remittance tax med 25 pct., jf. artikel 2.

Kildestaten har beskatningsretten til renter med 15 pct. Kildestatens beskatningsret er dog ikke begrænset, når renten tilfalder et fast driftssted i en tredje stat. **Artikel 11**

Renter, der betales til en af staterne, en politisk underafdeling eller Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene, er fritaget for beskatning i kildestaten.

Kildestaten har beskatningsretten til royalties med 15 pct. **Artikel 12**

Vederlag for benyttelse af varemærker samt for royalties, der fra et selskab betales til en person, der kontrollerer mindst 50 pct. af selskabets kapital, beskattes dog med 25 pct.

Brasilien

- Artikel 13** Fortjeneste ved afståelse af alle andre aktiver eller rettigheder end de i artiklen omhandlede kan beskattes i begge stater.
- Fortjeneste ved salg af aktier kan beskattes i begge lande (artikel 13, stk. 3). Danmark skal imidlertid indrømme lempelse i den danske skat, uanset at Brasilien som kildestat ikke beskatter aktieavancen (matching credit - artikel 23, stk. 2), jf. Skat 1988.1.52. (TfS 1988, 23).
- Artikel 14** Beskatningsretten til indkomst ved frit erhverv tilkommer kildestaten, hvis betalingen afholdes af et fast driftssted i kildestaten eller et selskab, der er hjemmehørende der.
- Artikel 15** 183-dages-reglen finder anvendelse i forhold til kalenderåret. Kan en skibsfartsvirksomheds ledelse ikke stedfæstes, kan vederlaget beskattes i skibets registreringsstat.
- Vederlag for arbejde, der overvejende er udført om bord på SAS' luftfartøjer, kan kun beskattes i arbejdstagerens bopælsstat.
- Artikel 18** Private pensioner og lignende vederlag, der udbetales for tidligere tjenesteydelser, kan kun beskattes i kildestaten.
- Artikel 19** Offentlige vederlag og pensioner samt sociale pensioner, f.eks. folkepension, kan kun beskattes i kildestaten.
- Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17.
- Artikel 20** Vederlag for forskning, undervisning, etc. ved universiteter m.v. i en periode indtil 2 år beskattes i bopælsstaten, når besøget sker efter invitation eller som led i en officiel kulturudveksling. Kildestaten har en subsidiær beskatningsret.
- Artikel 21** Studerende eller praktikanter beskattes ikke af vederlag for arbejde i opholdsstaten, når vederlaget i et kalenderår ikke overstiger 4.000 US \$ i et tidsrum, der ikke overstiger 3 kalenderår.
- Artikel 22** Indkomst, der ikke udtrykkeligt er omtalt i DBO'en, kan beskattes i begge stater. En evt. dobbeltbeskatning ophæves af bopælsstaten efter bestemmelsen i artikel 23.
- Artiklen omfatter bl.a. private pensioner, der ikke er et led i et tidligere tjenesteforhold.
- Artikel 23** Dobbeltbeskatning ophæves som hovedregel ved anvendelse af exemption (ny metode). For så vidt angår rente- og royalty-indtægter (artikel 11 og 12), anvendes creditmetoden, men således at den brasilianske skat altid anses for pålignet med 25 pct. (matching credit). Creditnedslaget kan dog aldrig overstige den forholdsmæssige andel af den danske skat, der falder på indkomsten fra Brasilien.

Bulgarien

Bekendtgørelse nr. 100 af 11. september 1990 af DBO af 2. december 1988.

Selskabsskatteprocenten i Bulgarien er 15 pct. Der betales endvidere en lokal selskabsskat på 10 pct., der er fradragsberettiget ved opgørelsen af den statslige selskabsskat. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.
- Artikel 8: Transportforetagender.
- Artikel 9: Udbytte.
- Artikel 10: Renter.
- Artikel 11: Royalties.
- Artikel 12: Kapitalgevinster.
- Artikel 13: Frit erhverv.
- Artikel 14: Gage, løn og andet lignende vederlag.
- Artikel 15: Bestyrelshonorarer.
- Artikel 16: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 17: Pensioner og betalinger i henhold til sociale sikringsordninger.
- Artikel 18: Offentlige hverv.
- Artikel 19: Studerende.
- Artikel 20: Anden indkomst.
- Artikel 21: Formue.
- Artikel 22: Ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 23: Ikke-diskriminering.
- Artikel 24: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
- Artikel 25: Udveksling af oplysninger.
- Artikel 26: Medlemmer af diplomatiske eller konsulære repræsentationer.
- Artikel 27: Territorial udvidelse.
- Artikel 28: Ikrafttræden.
- Artikel 29: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

DBO'en omfatter bl.a. skatter i henhold til kulbrinteskatteloven samt skatter, der pålignes den samlede lønsum. **Artikel 2**

Begge landes kontinentalsokkel er omfattet af DBO'en. **Artikel 3**

Udtrykket hjemmehørende i en kontraherende stat, betyder i Bulgarien enhver fysisk person, som er bulgarsk statsborger, og enhver juridisk per- **Artikel 4**

Bulgarien

son, som har sit hovedkontor i Bulgarien eller er registreret der. Dobbelt domicil løses efter kriteriet midtpunktet for livsinteresser. Fører dette ikke til en afgørelse, skal det løses ved en gensidig aftale.

Artikel 5 Udtrykket fast driftssted omfatter ikke et varelager, som udstilles af et foretagende på en prøvemesse eller udstilling, og som sælges efter lukningen af prøvemessen eller udstillingen.

Artikel 8 Fortjeneste ved virksomhed med køretøjer til jernbane- eller vejtransport i international trafik beskattes i den stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Danmark har beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten, som erhverves af SAS.

Artikel 9 Kildestaten har beskatningsretten til udbytter med 15 pct. I moder-/datterselskabsforhold kan kildestaten dog kun beskatte med 5 pct. under forudsætning af en ejerandel på 25 pct. af kapitalen. Fortjeneste, der erhverves af deltagere i joint ventures, der er oprettet i henhold til bulgarsk lovgivning, anses ikke for udbytte.

Artikel 10 Bopælsstaten har beskatningsretten til renter.

Artikel 11 Bopælsstaten har beskatningsretten til royalties.

Artikel 12 Fortjeneste ved afhændelse af køretøjer til jernbane- eller vejtransport, der anvendes i international trafik, beskattes i den stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Artikel 14 Artiklen omfatter også lønindkomst optjent ved arbejde på et køretøj til jernbane- eller vejtransport, der anvendes i international trafik, og beskatningsretten er tillagt den stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik.

183-dages-reglen finder anvendelse i forhold til kalenderåret.

Artikel 16 Indkomst for virksomhed, udøvet af kunstnere og sportsfolk i henhold til en kulturaftale, beskattes i den stat, hvorfra de pågældende er udsendt, jf. stk. 3.

Artikel 17 Alle former for pension, herunder udbetalinger i henhold til sociale sikringsordninger, kan kun beskattes i kildestaten.

Artikel 18 Bestemmelserne i artikel 14 eller artikel 15 skal finde anvendelse på vederlag, der udbetales for hverv i forbindelse med erhvervsvirksomhed, som drives af det offentlige i en af staterne.

Dette gælder dog ikke vederlag, som ansatte i foretagender, institutioner og organisationer modtager, forudsat at disse udelukkende opholder sig i arbejdsstaten med det formål at drive et sådant erhverv og samtidig modtager vederlag hidrørende fra kilder i udsendelsesstaten.

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 16.

Til bestemmelsen knytter sig protokolbestemmelse 2), der bestemmer, at opholdsstaten er berettiget til at beskatte betalinger for udførelse af hverv i denne stat, mens betalinger fra udlandet ikke skal medregnes til den pågældendes skattepligtige indkomst.

Artikel 19

Artiklen omfatter også formue, der består af køretøjer til jernbane- eller vejtransport, der anvendes i international trafik, og beskatningsretten er tillagt den stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Artikel 21

I tilfælde, hvor Danmark som bopælsstat skal lempe for indkomst og formue, der kan beskattes i Bulgarien, anvendes creditmetoden. Dog lempes efter exemption (ny metode) vedrørende indkomst omfattet af artikel 17 (pensioner) og artikel 18 (offentlige hverv).

Artikel 22

Danmark har forpligtet sig til at indrømme matching credit, for så vidt angår indkomst erhvervet af et joint venture hjemmehørende i Bulgarien. Den bulgarske skat skal dog i intet tilfælde beregnes til en sats, der overstiger 45 pct., og bestemmelsen finder kun anvendelse, såfremt den danske deltager ejer mere end 10 pct. i det pågældende joint venture.

Canada

Bekendtgørelse nr. 14 af 3. juni 1998 af DBO af 17. september 1997 har virkning fra 1. januar 1999, jf. TFS 1998, 590. Protokol af 17. september 1997 (skibstransport og gyldighed for Grønland på visse punkter).

Selskabsskatteprocenten i Canada er 24,12 pct. Hertil lægges en provinskatskat, der varierer, således at skattesatserne ligger i intervallet 33,16 - 41,12 pct. Der er carryback-regler for underskud, som kan tilbageføres og modregnes i positiv indkomst i 3 år.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter
- Artikel 3: Almindelige definitioner
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted
- Artikel 5: Fast driftssted
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- Artikel 8: Skibs- og luftfart
- Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Canada

Artikel 10: Udbytte
Artikel 11: Renter
Artikel 12: Royalties
Artikel 13: Kapitalgevinster
Artikel 14: Frit erhverv
Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold
Artikel 16: Bestyrelses honorarer
Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk
Artikel 18: Pensioner
Artikel 19: Offentlige hverv
Artikel 20: Studerende
Artikel 21: Andre indkomster
Artikel 22: Beskatning af formue
Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning
Artikel 24: Ikke diskriminering
Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler
Artikel 26: Udveksling af oplysninger
Artikel 27: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning og udvinding af kulbrinter
Artikel 28: Ansatte ved diplomatiske og konsulære repræsentationer
Artikel 29: Territorial udvidelse
Artikel 30: Forskellige bestemmelser
Artikel 31: Ikrafttræden
Artikel 32: Opsigelse

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis

Artikel 3

DBO'en gælder begge landes kontinentalsokkel.

Udtrykket person omfatter for så vidt angår Canada også en fond (trust).

Ved definitionen af international trafik anvendes kriteriet hjemmehørende i stedet for den virkelige ledelses sæde. Det er desuden i protokol af 17. september 1997 præciseret, at transport med et skib eller skibsfartsvirksomhed skal betyde drift af skib, således at hver rejse opgøres for sig.

Artikel 4

Staten, politiske underafdelinger og lokale myndigheder er ikke omfattet af bestemmelsen.

Et selskab, der efter artikel 4, stk. 1, er hjemmehørende i begge stater, skal efter stk. 3 alene anses for hjemmehørende i den stat, i hvilken det er registreret. Hvis det ikke er det registreret i nogen af nogen af staterne, er sædet for dets virkelige ledelse afgørende.

Efter stk. 4 skal spørgsmål om juridiske personer (ikke-fysiske personer og selskaber), der er hjemmehørende i begge stater, søges løst ved gensidig aftale mellem de kontraherende staters myndigheder, og førend sådan en aftale er indgået, kan den juridiske person ikke påberåbe sig skattenedsættelse eller skattefritagelse efter overenskomsten.

Det er i protokol af 17. september 1997 præciseret, at transport med et skib eller skibsfartsvirksomhed skal betyde drift af skib, således at hver rejse opgøres for sig. Fortjeneste, som et foretagende i en kontraherende stat oppebærer ved skibs- eller luftfartstrafik i international trafik, kan kun beskattes i den stat, hvor foretagnet er hjemmehørende.

Artikel 8

Det samme gælder efter stk. 2 for fortjeneste ved anvendelse eller rådighedsstillelse af containere (herunder anhængere, pramme og lignende materiel til transport af containere), der anvendes til transport af varer i international trafik.

Stk. 3 indeholder en undtagelse til ovennævnte bestemmelser samt artikel 7, idet fortjeneste oppebåret ved drift af skibe, som hovedsagelig anvendes til transport af passagerer eller varer udelukkende mellem pladser i en kontraherende stat, beskattes i denne stat.

For så vidt angår fortjeneste oppebåret af SAS finder stk. 1 og 2 kun anvendelse for den danske del af fortjenesten.

Stk. 1-4 anvendes også, når et foretagende hjemmehørende i en kontraherende stat eller SAS deltager i pooling, konsortier eller internationale driftsorganisationer.

Der er i stk. 3 indsat en tidsgrænse på 6 år for primær regulering af et foretagendes fortjeneste i overensstemmelse med armslængdeprincippet. I stk. 4 er der taget forbehold, således at retten til sekundære reguleringer bortfalder, og tidsgrænsen på 6 år for primære reguleringer ophæves, hvis der er tale om svig, forsætlig undladelse eller uagtsomhed.

Artikel 9

Kildestaten kan beskatte udbytte med 5 pct. i moder-/datterselskabsforhold og med 15 pct. i andre tilfælde. Der er dog en særbestemmelse om i stk. 2, litra b vedrørende investeringsaktieselskaber, der er hjemmehørende i Canada (10 pct.). Stk. 6 giver mulighed for at pålægge et fast driftssted en tillægsskat på indtil 5 pct. af overskuddet. Danmark har ikke intern hjemmel til at udnytte en sådan beskatningsret.

Artikel 10

Der er i stk. 3 og 4 opregnet tilfælde, hvor renter kun kan beskattes i den stat, hvor rentemodtageren er hjemmehørende. Det drejer sig om

Artikel 11

- morarenter,
- renter betalt mellem de kontraherende stators centralbanker,
- renter betalt i henhold til en gældsforpligtelse i forbindelse med salg på kredit af udstyr, varer eller serviceydelser af enhver art (bortset fra mellem indbyrdes forbundne foretagender) eller
- renter betalt til pensionskasser og lign. under forudsætning af, at modtageren generelt er skattefritaget i sin hjemmehørendestat.
- renter fra statsobligationer
- renter af eksportlån (garanteret eller ydet af Eksportkreditrådet eller The Export Development Corporation)

Canada

Efter stk. 5 betragtes det, at fordringer giver ret til andel i debitors fortjeneste, ikke som rente.

Artikel 12

Kildestaten kan beskatte royalties med 10 pct. Royalties for ophavsrettigheder og andre lignende betalinger vedrørende produktion eller reproduktion af ethvert litterært, dramatisk, musikalsk eller andet kunstnerisk arbejde (spillefilm og fjernsynsudsendelser undtaget) kan dog ikke beskattes i kildestaten.

Definitionen af royalties er bred, idet den omfatter anvendelsen af eller retten til at anvende industrielt udstyr, dermed er leasing omfattet. Se dog artikel 8 om containers.

Artikel 13

I stk. 4 er bestemt, at salg af andele eller aktier i et selskab i den anden stat kan beskattes i denne anden stat, hvis mindst 50 pct. af værdien af andelen eller aktierne hidrører fra fast ejendom i denne anden stat, under forudsætning af at personen ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen eller andelen. Danmark har ikke intern hjemmel til at udnytte denne beskatningsret.

Staterne har efter stk. 6 ret til at beskatte fortjeneste ved afhændelse af formuegoder hos fysiske personer, der er flyttet til den anden stat inden for seks år før afhændelsen af det pågældende formuegode. Bestemmelsen vedrører canadisk fraflytningsskat, og Canada giver efter artikel 23, stk. 1, litra b credit for eventuel dansk skat.

Artikel 15

Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik.

Artikel 17

Hvis en kunstner eller sportsmand udøver virksomhed i den anden stat, og hvis indkomsten ikke direkte eller indirekte tilfalder personen selv eller personer, der har forbindelse med denne, kan indkomsten ikke beskattes i den stat, hvor virksomheden som kunstner eller sportsmand udøves.

Artikel 18

Pensioner og sociale ydelser kan kun beskattes i kildestaten. Bestemmelsen omfatter alle pensioner, både offentlige og private, og uanset om de har forbindelse med et tidligere tjenesteforhold. Der er tale om flytning af beskatningsretten fra bopælsstat til kildestat i forhold til den tidligere overenskomst. Derfor kan personer, som senest d. 28. november 1997 blev hjemmehørende i Canada, og som på denne dato modtog pensioner omfattet af art. 18, få nedslag i den skattepligtige og personlige indkomst på op til 60.000 kr., dog højst pensionsbeløbet. Personer, der var hjemmehørende i Canada d. 28. november 1997, men som først senere modtager pensioner, er altså ikke omfattet af nedslagsreglen.

Underholdsbidrag og lignende, som betales til en person, som er hjemmehørende i den anden stat, og som der er undergivet beskatning, kan kun beskattes i denne anden stat.

- Offentlige pensioner er omfattet af artikel 18, men beskatningsretten er som i OECD-modellens artikel 19 hos kildelandet. **Artikel 19**
- Erhvervspraktikanter er omfattet. **Artikel 20**
- Anden indkomst beskattes som hovedregel i bopælsstaten. Hvis der er tale om indkomst fra den anden kontraherende stat kan kildestaten dog også beskatte. Ved indkomst fra et dødsbo eller en fond (eller trust), hvortil bidrag ikke har været fradragsberettigede, kan kildestaten dog højst beskatte med 15 pct. af indkomstens bruttobeløb. Den praktiske konsekvens af artiklen er, at det alene er indkomst fra 3. lande, der kun kan beskattes i den stat, hvor modtageren er hjemmehørende. **Artikel 21**
- Lempelsesmetoden er almindelig credit. For indkomst, der kun kan beskattes i Canada, skal Danmark indrømme lempelse efter exemptionsmetoden med progressionsforbehold. **Artikel 23**
- Skattefritagelse i Canada for udbytte fra et dansk datterselskab til et canadisk moderselskab jf. artikel 23, stk. 1 c finder anvendelse med hensyn til Grønland ifølge protokol af 17. september 1997.
- Der er ingen 3-års-frist for indbringelse af en sag til gensidig forhandling. Der må ikke ske forhøjelse af en indkomst, der er beskattet i den anden stat ud over de interne genoptagelsesfrister, dog maximum 6 år. Dette gælder ikke ved svig, forsætlig unkladelse eller forsømmelse. **Artikel 25**
- Artiklen finder anvendelse med hensyn til Grønland ifølge protokol af 17. september 1997. De skatter i Grønland, som omfattes, er indkomstskat, selskabsskat og udbytteskat til Landskassen og kommunerne. **Artikel 26**
- Kulbrintevirksomhed medfører fast driftssted ved virksomhed i mere end 30 dage inden for en 12-måneders-periode. **Artikel 27**
- Efter stk. 3 udgør virksomhed med borerigge, der udøves ud for kysten, kun fast driftssted, hvis virksomheden varer mere end 90 dage inden for en 12-måneders-periode. Kapitalgevinst på således anvendte borerigge, som flyttes fra den stat, hvor virksomheden er udøvet, kan kun beskattes i den stat, hvor ejeren er hjemmehørende.
- Overenskomsten hindrer ikke staterne i at beskatte personer af indkomst, der hidrører fra et interessentskab, en fond (trust) eller fra et kontrolleret udenlandsk datterselskab. **Artikel 30**
- Pensionskasser er fritaget for kildeskat af udbytter af børsnoterede aktier, forudsat at pensionskassen er generelt skattefritaget i den stat, hvori den er hjemmehørende og højst direkte eller indirekte ejer 5 pct. af aktiekapitalen eller 5 pct. af stemmeværdien i det selskab, som udbetaler udbyttet.
- Artiklen indeholder i stk. 5 en regel om, hvordan eventuelle uoverensstemmelser skal løses i forhold til konsultationsreglerne i GATS-aftalen.

Bekendtgørelse nr. 15 af 11. februar 1983 af DBO af 26. maj 1981. Skd.cirkulære nr. 77 af 26. januar 1982 (vejledning).

Selskabsskatteprocenten i Cypern er 10 pct. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO"en omfattede personer.
- Artikel 2: De af DBO"en omfattede skatter.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.
- Artikel 8: Skibs- og luftfart.
- Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender.
- Artikel 10: Udbytte.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Kapitalgevinster.
- Artikel 14: Frit erhverv.
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold.
- Artikel 16: Bestyrelseshonorar.
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 18: Pensioner.
- Artikel 19: Offentlige hverv.
- Artikel 20: Studerende.
- Artikel 21: Andre indkomster.
- Artikel 22: Formue.
- Artikel 23: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 24: Ikke-diskriminering.
- Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
- Artikel 26: Udveksling af oplysninger.
- Artikel 27: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer.
- Artikel 28: Territorial udvidelse.
- Artikel 29: Ikrafttræden.
- Artikel 30: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

Artikel 3

DBO"en finder alene anvendelse på den del af Cypern, som er kontrolleret af Nicosiaregeringen. (Den græsk/cypriotiske del). Den øvrige del af Cypern er ikke omfattet af nogen DBO.

Begge landes kontinentalsokkel er omfattet af DBO"en.

- Bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejder udgør et fast driftssted efter 6 måneder. **Artikel 5**
- Bestemmelsen omfatter også brug og drift af containere i international trafik. I stk. 6 er givet en særlig regel for at hindre skattefritagelse i begge stater, når den cypriotiske lovgivning (Merchant shipping) finder anvendelse. I disse tilfælde bliver der under visse omstændigheder tale om dansk beskatning. Danmark har beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten, der erhverves af SAS. **Artikel 8**
- Kildelandet har beskatningsretten til udbytte med 15 pct., dog kun 10 pct., hvis modtageren er et selskab, der ejer mindst 25 pct. af kapitalen i det selskab, som udbetaler udbyttet. **Artikel 10**
- Kildelandet har beskatningsretten til renter med 10 pct. Dog forhindrer artikel 11, stk. 3, normalt Cypern i at udnytte denne beskatningsret. **Artikel 11**
- 183-dages-reglen finder anvendelse i forhold til kalenderåret. Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS's luftfartøjer i international trafik. **Artikel 15**
- Danmark kan ikke beskatte optrædende cypriotiske kunstnere og sportsfolk, hvis deres besøg her i landet helt eller væsentligst er støttet af offentlige midler fra Cypern. **Artikel 17**
- Både offentlige og private pensioner, livrenter og sociale ydelser er omfattet af denne artikel. Private pensioner behøver ikke at knytte sig til tidligere ansættelsesforhold. Kildelandet har beskatningsretten. **Artikel 18**
- Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17. **Artikel 19**
- Lempelsesmetoden er credit. **Artikel 23**
- Dog er der matching credit på renter og udbytte. Der er en særlig bestemmelse om nedslag for den underliggende selskabsskat for cypriotiske moderselskaber med et datterselskab i Danmark.
- Indkomst omfattet af artiklerne 18 og 19 lempes efter exemption (ny metode).
- Beskatningsafkaldet er begrænset i visse tilfælde, hvor den anden stat alene beskatter den del, der er indført i landet.

Egypten

Bekendtgørelse nr. 49 af 24. april 1990 af DBO af 9. februar 1989.

Selskabsskatteprocenten i Egypten er 40 pct. Der gælder særlige beskatningsprocenter for visse selskaber, ligesom der er regler om skattefri perioder og særlige skattefrie zoner. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.
- Artikel 8: Skibs- og luftfart.
- Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender.
- Artikel 10: Udbytte.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Kapitalgevinster.
- Artikel 14: Frit erhverv.
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold.
- Artikel 16: Bestyrelseshonorar og vederlag til funktionærer i ledende direktørstillinger.
- Artikel 17: Optrædende kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 18: Pensioner, sociale sikringsydelse, livrenter og underholdsbidrag.
- Artikel 19: Offentlige hverv.
- Artikel 20: Studerende og praktikanter.
- Artikel 21: Professorer, lærere og forskere.
- Artikel 22: Andre indkomster.
- Artikel 23: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 24: Ikke-diskriminering.
- Artikel 25: Fremgangsmåde ved indgåelse af gensidige aftaler.
- Artikel 26: Udveksling af oplysninger.
- Artikel 27: Diplomatiske og konsulære tjenestemænd.
- Artikel 28: Forskellige bestemmelser.
- Artikel 29: Territorial udvidelse.
- Artikel 30: Ikrafttræden.
- Artikel 31: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

Artikel 3

Begge landes kontinentalsokkel er omfattet af DBO'en.

Artikel 5

Det er fremhævet i stk. 2, litra h, at lokaler og lagerbygninger, der benyttes som salgssteder, vil udgøre et fast driftssted. Dette er en præcisering af OECDs modeloverenskomst, jf. stk. 4 a og b, hvorefter sådanne lokaler ikke medfører fast driftssted, hvis de anvendes til oplagring, udstilling eller udlevering.

Efter stk. 3 vil et bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde kun udgøre et fast driftssted, hvis det varer mere end 6 måneder. Det samme gælder forundersøgelser og efterforskning af naturforekomster.

Fortjeneste, som stammer fra landbrug eller en plantage, der er beliggende i en af staterne, skal behandles som fortjeneste ved erhvervsvirksomhed i henhold til artikel 7.

Artikel 6 og 7

Beskatningsretten er som i OECDs modeloverenskomst tildelt den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Artikel 8

Efter stk. 3 finder artiklen tilsvarende anvendelse på lejeindtægter af skibe og luftfartøjer i international trafik, hvis udlejningsvirksomheden er direkte forbundet med den i stk. 1 nævnte virksomhed. Det samme gælder indkomst ved anvendelse, vedligeholdelse og udleje af containere, anhangere til indlandstransport af disse, samt andet lignende materiel.

Danmark har som kildeland beskatningsretten til 20 pct. af udbytte, dog 15 pct. i moder/datterselskabsforhold. Egypten har som kildeland beskatningsretten til 15 pct. af udbytte. Uanset dette har Egypten ret til at afkræve fysiske personer hjemmehørende i Danmark almindelig indkomstskat af nettoudbyttet fra Egypten, dog maksimalt et gennemsnit på 20 pct. af nettoudbyttet.

Artikel 10

Egypten kan fuldt ud beskatte udbytte, der er udloddet af et dansk selskab i Egypten, forudsat udbyttmodtageren er en fysisk person, der er hjemmehørende i Egypten eller har egyptisk statsborgerskab, jf. stk. 6.

Kildelandet har beskatningsretten til renter med 15 pct.

Artikel 11

Artiklen indeholder i modsætning til artikel 12 ingen bestemmelse om, at renter skal anses for at hidrøre fra en kontraherende stat, selv om rentebetaleren alene har fast driftssted dér uden i øvrigt at være hjemmehørende i den nævnte stat.

Kildelandet har beskatningsretten til royalties med 20 pct.

Artikel 12

I modsætning til artikel 11 indeholder artikel 12 i stk. 5, en bestemmelse om, at royalties skal anses for at hidrøre fra en kontraherende stat, selv om royaltybetaleren alene har fast driftssted dér uden i øvrigt at være hjemmehørende i den nævnte stat.

Efter stk. 4 gælder særligt, at hvis et selskabs formue hovedsageligt består af fast ejendom, kan fortjeneste ved overdragelse af aktier i dette selskab, beskattes i den stat, hvor ejendommen er beliggende.

Artikel 13

Efter stk. 5 kan fortjeneste ved afhændelse af øvrige aktier beskattes i den stat, hvor det aktieudstedende selskab er hjemmehørende, forudsat de afhændede aktier udgør mindst 15 pct. af aktiekapitalen.

England

- Artikel 14** Såfremt en person, der udøver frit erhverv, opholder sig i kildestaten i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage i skatteåret (kalenderåret), har kildestaten beskatningsretten til den indkomst, der kan henføres til udøvelsen af det frie erhverv i kildestaten, selv om der ikke foreligger et fast sted.
- Artikel 15** 183-dages-reglen finder anvendelse i forhold til skatteåret (kalenderåret).
- Artikel 16** Den stat, hvor selskabet er hjemmehørende, har beskatningsretten til såvel bestyrelseshonorarer som lønninger til personer i ledende direktørstillinger.
- Artikel 18** Kildelandet har beskatningsretten til alle former for pensioner, fx livrenter og sociale sikringsydelse samt offentlige og private pensioner, uanset om disse står i forbindelse med tidligere personligt arbejde i tjenesteforhold.
- Endvidere følger det af stk. 2, at bopælsstaten har beskatningsretten til underholdsbidrag, forudsat modtageren er skattepligtig af beløbet i bopælsstaten.
- Artikel 19** I stk. 2 er fremhævet, at artiklen finder tilsvarende anvendelse på vederlag fra en række institutioner, der udøver offentlig service.
- Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17.
- Artikel 20** Skattefritagelsen for studerende i opholdsstaten er begrænset til det tidsrum, der med rimelighed eller sædvanligvis kræves for at færdiggøre uddannelsen, dog maksimalt 5 år i træk, jf. stk. 3.
- Artikel 21** Artiklen omfatter vederlag for undervisning og forskning på højere læreanstalter mv. Bestemmelsen omfatter ikke vederlag for forskning, hvis forskningen ikke er udført i almenvællets interesse. Arbejdsstatens afkald på beskatning er betinget af, at opholdet ikke overstiger 2 år.
- Artikel 22** Kildestaten har efter stk. 3 beskatningsretten til andre indkomster, der hidrører fra denne stat.
- Artikel 23** Lempelsesmetoden er almindelig credit svarende til reglen i LL § 33.
- For indkomster omfattet af artiklerne 18 og 19 skal bopælsstaten dog lempe efter exemption (gl. metode), jf. stk. 2.
- Stk. 3 indeholder en bestemmelse om matching credit i tilfælde, hvor skat, der ellers skulle betales, er blevet nedsat eller frafaldet i medfør af lovbestemmelser om skattebegunstigede foranstaltninger.

England (og Nordirland):

Se under Storbritannien.

Estland (Estonia)

Bekendtgørelse nr. 22 af 21. februar 1994 af DBO af 4. maj 1993.

Fra d. 1. januar 2000 er selskabsbeskatningen ændret, således at selskaber ikke skal betale løbende indkomstskat, hvorimod udlodninger fra selskaber i Estland samt overførsler fra faste driftssteder pålægges en forhøjet skat.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.
- Artikel 8: Skibs- og luftfart.
- Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender.
- Artikel 10: Udbytte.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Kapitalgevinster.
- Artikel 14: Frit erhverv.
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold.
- Artikel 16: Bestyrelses honorarer.
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 18: Pensioner, livrenter og lignende betalinger.
- Artikel 19: Offentlige hverv.
- Artikel 20: Studerende.
- Artikel 21: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter
- Artikel 22: Andre indkomster.
- Artikel 23: Formue.
- Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 25: Ikke-diskriminering.
- Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
- Artikel 27: Udveksling af oplysninger.
- Artikel 28: Bistand til opkrævning.
- Artikel 29: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer.
- Artikel 30: Territorial udvidelse.
- Artikel 31: Ikrafttræden.
- Artikel 32: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

Ved gensidig aftale kan de kompetente myndigheder beslutte, at nye skatter, **Artikel 2**
der ikke automatisk vil være omfattet, skal være omfattet af DBO'en.

DBO'en omfatter begge staters kontinentalsokkel. **Artikel 3**

Estland

Artikel 4 Det er præciseret, at begrebet skattemæssigt hjemmehørende også omfatter staten, en politisk underafdeling, en lokal myndighed eller et herunder hørende offentligt organ. Et offentligt organ er nærmere defineret i protokolbestemmelse nr. 1.

Ikke-fysiske personer, der efter artiklens stykke 1 er hjemmehørende i begge stater, anses i hver af staterne for ikke at være hjemmehørende i den anden stat, indtil der mellem de kompetente myndigheder er indgået anden aftale.

Artikel 5 Et bygge-, anlægs-, montage- og installationsarbejde eller en tilsynsførende eller rådgivende aktivitet i forbindelse dermed af en varighed på mere end 6 måneder udgør et fast driftssted.

En repræsentant, der udelukkende eller næsten udelukkende udøver virksomhed på vegne af et foretagende, er ikke en uafhængig repræsentant som omhandlet i stk. 6.

Artikel 6 Brug, udleje mv. af fast ejendom, der er knyttet til aktier eller andre andele i et selskab, kan beskattes i den stat, hvori ejendommen er beliggende.

Artikel 7 Den stat, hvori det faste driftssted er beliggende, kan også beskatte foretagendets indkomst ved salg af varer af samme eller lignende art som dem, der sælges gennem det faste driftssted, eller ved anden erhvervsvirksomhed af samme e.l. art som den, der udøves gennem det faste driftssted.

Bestemmelsen finder ikke anvendelse, hvis virksomheden godtgør, at sådant salg eller virksomhed ikke med rimelighed kunne være foretaget af det faste driftssted.

Artikel 8 Beskatningsretten til fortjeneste ved drift af skibe og luftfartøjer i international trafik er tillagt den stat, hvor skibs- eller luftfartsvirksomheden er hjemmehørende. For så vidt angår SAS, har Danmark beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten.

Artiklen omfatter ikke fortjeneste ved transport i indre farvande, der derfor er omfattet af artikel 7.

Artikel 10 Kildestaten kan beskatte udbytte med 5 pct. i moder-/ datterselskabsforhold og med 15 pct. i andre tilfælde.

Artikel 11 Kildestaten kan beskatte renter med 10 pct.

Kildestaten kan dog ikke beskatte:

- renter, der betales til en stat eller en af dens offentlige institutioner eller til nærmere angivne institutioner - for Danmarks vedkommende Nationalbanken, IFU, IFØ, Dansk eksportfinansieringsfond, Danmarks Skibskreditfond eller lignende, hvis det er aftalt mellem de kompetente myndigheder (stk. 3, litra a og b),

- renter, der betales til en i den anden stat hjemmehørende person, hvis lånet er garanteret af en af de institutioner, der er omfattet af pkt. 1,
- renter hidrørende fra salg på kredit af varer eller udstyr af industriel, kommerciel eller videnskabelig art, medmindre salget er sket mellem forbundne personer. En person er forbundet med en anden person, når personen direkte eller indirekte ejer mindst 50 pct. af den anden person, jf. i øvrigt protokolbestemmelse nr. 4.

Royaltydefinitionen er udvidet med betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr, hvor kildestaten kan beskattes med 5 pct. Indkomst fra leasing af sådant udstyr er omfattet af bestemmelsen. I andre tilfælde kan kildestaten beskattes royalties med 10 pct.

Artikel 12

Ved protokolbestemmelse nr. 5 er det bestemt, at betalinger for brugen af boreplatforme eller lignende udstyr, der anvendes i forbindelse med efterforskning eller udvinding af kulbrinter, ikke er royalties.

Stk. 7 indeholder en såkaldt mestbegunstigelsesklausul, der sikrer Danmark samme fordel, hvis Estland med andre OECD-lande aftaler en lavere kildestatssats eller en snævrere definition af royalties.

Fortjeneste ved afståelse af aktier i et selskab, hvis aktiver hovedsagelig består af fast ejendom i den anden stat, kan beskattes i denne stat.

Artikel 13

Beskatningsretten til fortjeneste ved salg af skibe og luftfartøjer, som anvendes i international trafik, er tillagt den stat, hvor skibs- eller luftfartsvirksomheden er hjemmehørende. For så vidt angår SAS, har Danmark beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten.

Kildestaten kan ikke beskattes en eventuel formueforøgelse på en boreplatform, der udgør fast driftssted efter artikel 21, stk. 2, - se i øvrigt artikel 21, stk. 5.

En person, der er fraflyttet en stat og beskattet dér på grundlag af aktiers værdi ved fraflytningen, kan i tilflytterstaten anvende denne værdi som anskaffelsessum, når aktierne senere sælges.

En stat kan beskattes fortjeneste ved afståelse af aktier mv. i selskaber i denne stat i en periode på maksimalt 10 år efter en fysisk persons flytning til den anden stat.

Der foreligger fast sted ved ophold i kildestaten i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12-måneders-periode.

Artikel 14

Det er i protokolbestemmelse nr. 7 præciseret, at 183-dages-reglen ikke finder anvendelse ved arbejdsudleje, og samtidig er der angivet retningslinier for, hvornår en arbejdstager skal anses for arbejdsudlejning.

Artikel 15

Estland

Vederlag for arbejde, der udføres ombord på skibe eller luftfartøjer i international trafik, kan beskattes i den stat, hvor skibs- eller luftfartsvirksomheden er hjemmehørende. Hvis arbejdet er udført for et luftfartskonsortium, der er dannet af selskaber fra forskellige lande (SAS), gælder dog, at vederlaget kun kan beskattes i den ansattes bopælsstat.

Artikel 17

Den stat, hvor kunstneren eller sportsmanden optræder, kan ikke beskatte, hvis besøget udelukkende eller i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra den anden stat. Det gælder dog ikke, hvis forholdet falder ind under artikel 7, 14 eller 15.

Artikel 18

Artiklen omfatter sociale pensioner, der kun kan beskattes i udbetalingsstaten. Udbetalingsstaten kan også beskatte med 15 pct. af bruttobeløbet af pensioner, livrenter og andre lignende betalinger i tilfælde, hvor modtageren har været hjemmehørende der. Det gælder dog ikke, hvis modtageren er statsløs eller statsborger i den anden stat (uden samtidig at være statsborger i udbetalingsstaten).

Artikel 19

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17.

Artikel 21

Ved virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter foreligger der fast driftssted eller fast sted fra 1. dag. Det gælder ikke boreplatformsvirksomhed udøvet uden for kysten, der kun udgør fast driftssted, hvis virksomheden udøves i en eller flere perioder, der sammenlagt overstiger 365 dage inden for en 18-måneders periode. Ved sådant fast driftssted for boreplatforme kan kildelandet ikke beskatte en eventuel formueforøgelse - se stk. 5.

Supply-virksomhed i forbindelse med aktiviteter uden for kysten kan kun beskattes i den stat, hvor virksomheden er hjemmehørende. Tilsvarende gælder for løn til de ansatte ved sådan virksomhed.

Artikel 22

Anden indkomst kan også beskattes i kildestaten.

Artiklen finder kun anvendelse på indkomst fra fast ejendom, når indkomstmodtageren har fast driftssted eller fast sted i kildestaten, hvor så henholdsvis artikel 7 og 14 anvendes.

Artikel 23

Formue bestående af aktier i et selskab, hvis aktiver hovedsageligt består af fast ejendom i den anden stat, kan beskattes i denne stat.

Artikel 24

Lempelsesmetoden er almindelig credit. Som bopælsland skal Danmark give skattnedsættelse ved exemption (ny metode) for indkomst, der kun kan beskattes i Estland.

Danmark indrømmer matching-credit for indkomst fra fast driftssted i Estland, forudsat

- at der er tale om erhvervmæssig virksomhed (bortset fra virksomhed inden for den finansielle sektor), og
- at ikke mere end 25 pct. af indkomsten består af renter og fortjeneste ved afståelse af aktier og obligationer eller af indkomst fra tredjestater.

Endvidere er udbytte fra et estisk til et dansk selskab fritaget for dansk skat. Det er en betingelse,

- at det danske selskab mindst ejer 25 pct. af aktiekapitalen i det estiske selskab,
- at datterselskabet driver erhvervmæssig virksomhed (bortset fra virksomhed inden for den finansielle sektor), og
- at højst 25 pct. af datterselskabets fortjeneste hidrører fra tredjestater.

Reglerne om matching credit og skattefritagelse for udbytte har foreløbig virkning til og med 2003.

Der ydes bistand med hensyn til opkrævningen af skatter, der er omfattet af DBO"en, samt renter og bøder i forbindelse hermed. Anmodningen om bistand skal vedlægges bevis for, at de skyldige beløb er endelig fastsat. Herefter sker opkrævning og inddrivelse i den anden stat efter denne stats regler.

Artikel 28

Hvis skattekravet ikke er endeligt fastsat, kan den anden stat anmodes om at foretage foreløbige foranstaltninger til sikring af kravet.

En anmodning om bistand må kun fremsættes, hvis skatteyderen ikke har tilstrækkelige aktiver i den stat, hvor skattebeløbet skyldes, til inddrivelse heraf.

EU

Der henvises til afsnit D.F om beskatning af medarbejdere i internationale og danske organisationer.

Filippinerne

Bekendtgørelse nr. 11 af 30. januar 1997 af DBO af 30. juni 1995.

Selskabsskatteprocenten i Filippinerne er 32 pct. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af overenskomsten omfattede personer.
- Artikel 2: De af overenskomsten omfattede skatter.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.

Filippinerne

- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.
- Artikel 8: Skibs- og luftfart.
- Artikel 9: Forbundne foretagender.
- Artikel 10: Udbytte.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Kapitalgevinster.
- Artikel 14: Frit erhverv.
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold.
- Artikel 16: Bestyrelseshonorarer.
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 18: Pensioner o.l. betalinger.
- Artikel 19: Offentligt hverv.
- Artikel 20: Professorer og lærere.
- Artikel 21: Studerende og praktikanter.
- Artikel 22: Andre indkomster.
- Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 24: Ikke-diskriminering.
- Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
- Artikel 26: Udveksling af oplysninger.
- Artikel 27: Bistand ved inddrivelse.
- Artikel 28: Medlemmer af diplomatiske og konsulære repræsentationer.
- Artikel 29: Territorial udvidelse.
- Artikel 30: Ikrafttræden.
- Artikel 31: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

- Artikel 1** Filippinerne kan beskatte filippinske statsborgere, hjemmehørende i Danmark efter regler, der var gældende, da overenskomsten blev indgået. Danmark skal ikke indrømme credit for denne skat på 1-3 pct. af den skattepligtige nettoindkomst.
- Artikel 3** Den danske kontinentalsokkel er omfattet af DBO'en.
- Artikel 4** Indtil der er opnået enighed om en ikke-fysisk persons hjemsted, skal personen ikke af nogen af staterne anses for at være hjemmehørende i den anden stat.
- Artikel 5** Virksomhed i forbindelse med bygge- og anlæg omfatter også tilsynsvirksomhed i forbindelse hermed. Der anses at foreligge et fast driftssted, når arbejdet strækker sig over en periode på mere end 183 dage.

Et foretagendes levering af tjenesteydelser af rådgivende art, gennem ansatte eller andet personel skal også udgøre et fast driftssted, når virksomheden varer over 183 dage inden for en 12-måneders-periode.

Virksomhed i forbindelse med forundersøgelse, efterforskning og udvinning af naturforekomster anses at udgøre et fast driftssted fra den første dag.

En boreplatform udgør dog først et fast driftssted, hvis dens virksomhed varer i mere end 365 dage i en 18-måneders-periode.

En afhængig agent anses for at udgøre et fast driftssted, også når han oprettholder et varelager, hvorfra han regelmæssigt leverer varer for foretagendet.

En agent anses ikke for uafhængig, hvis han udelukkende eller næsten udelukkende udøver virksomhed for foretagendet.

Den anden stat kan også beskatte fortjeneste, som et foretagende oppebærer ved salg af samme e.l. art som dem, der sælges gennem et fast driftssted i det andet land, medmindre det omhandlede salg ikke med rimelighed kunne være foretaget af driftsstedet.

Artikel 7

Indkomst fra udleje af containere er omfattet af artiklen, hvad enten udlejen er tilknyttet international trafik eller ej.

Fortjeneste ved skibs- og luftfartsvirksomhed i international trafik kan beskattes i en stat i det omfang, fortjenesten hidrører fra kilder i denne stat. Den skat, der pålignes, må ikke overstige a) halvdelen pct. af bruttoindtægten erhvervet fra kilder i denne stat, eller b) den mindste sats, der kan pålægges fortjeneste af samme art, der erhverves af en person, der er hjemmehørende i en tredje stat.

Artikel 8

Fortjeneste, der erhverves af et foretagende ved supply-virksomhed med skib eller luftfartøj til et sted eller mellem steder, hvor der uden for kysten i den anden stat udøves virksomhed i forbindelse med efterforskning og udnyttelse af havbunden og dens undergrund samt disses naturforekomster, kan som udgangspunkt kun beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Sådant fortjeneste, der opstår i Filippinerne, kan imidlertid også beskattes i Filippinerne, men skatten må ikke overstige a) 8 pct. af det modtagne bruttobeløb, eller b) den mindste filippinske skattesats, der pålægges sådan fortjeneste, der under lignende omstændigheder oppebæres af et foretagende i en tredje stat.

Fortjeneste ved virksomhed, som erhverves af den danske interessent i SAS, beskattes i Danmark.

Udbytte i moder-/datterselskabsforhold (et selskabs direkte ejerskab af mindst 25 pct. af kapitalen i det udbyttebetalende selskab) beskattes i den stat, hvorfra det betales, med 10 pct. Uden for moder-/datterselskabsforhold er satsen 15 pct.

Artikel 10

En stat har ret til at påligne en filial af et udenlandsk selskab en skat på maksimalt 10 pct. (ud over selskabsskatten) på overførsel af fortjeneste til hovedkontoret.

Kildestaten har beskatningsretten til renter med 10 pct. Kildestaten kan ikke beskatte renter, der betales af lån fra den anden stat eller fra enhver styrelse

Artikel 11

Filippinerne

eller ethvert organ (herunder et kreditinstitut), der ejes eller kontrolleres af den anden stat).

Artikel 12

Kildestaten kan beskatte royalties med 15 pct. af bruttobeløbet.

Definitionen af royalties er lidt bredere end i modeloverenskomsten.

Artikel 13

Fortjeneste ved afhændelse af andele i et selskab, andel i et interessentskab eller i en trust, hvis aktiver hovedsageligt består af en fast ejendom, beskattes i den stat, hvori ejendommen er beliggende.

Artikel 14

Arbejdsstaten kan også beskatte, hvis personen opholder sig i denne stat i mere end 183 dage i en 12-måneders-periode.

Artikel 15

Lønindkomst ved arbejde, der udføres om bord på skibe eller fly i international trafik, kan kun beskattes i den stat, hvor modtageren er hjemmehørende. Lønindkomst, der erhverves ved arbejde, der udføres om bord på supply-fartøjer og lign., kan beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Lønindkomsten kan også beskattes i den stat, hvor aktiviteten udøves, men denne skat må ikke overstige 15 pct. af det modtagne beløb.

Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS" luftfartøjer i international trafik.

Artikel 18

Sociale sikringsydelser, som en person modtager i en stat, kan kun beskattes i denne stat.

Ingen af staterne er frataget retten til at beskatte egne statsborgere af pensioner og lignende vederlag, der udbetales for tidligere tjenesteydelser.

Artikel 19

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af denne bestemmelse og ikke af artikel 17.

Artikel 20

Professorer eller lærere skal i en periode på to år fra deres ankomst til arbejdsstaten være fritaget for beskatning i denne stat af vederlag, som de modtager for deres undervisning eller forskning. Fritagelsen gælder ikke, hvis forskningen hovedsageligt udføres til fordel for en eller flere bestemte personer.

Artikel 21

I en periode på op til to år beskatter studiestaten ikke vederlag for tjenesteydelser, forudsat at tjenesteydelserne har tilknytning til studiet eller uddannelsen, og vederlaget er nødvendigt for den studerendes underhold. Det beløb, der er nødvendigt for den studerendes underhold, er for indkomståret 2004 fastsat til 65.000 kr., jf. TSS-cirkulære 2003-34 (for indkomståret 2003 er beløbet 63.000 kr.). Beløbet beregnes efter arbejdsmarkedsbidrag og midlertidig pensionsopsparing.

Fradraget indrømmes ud over sædvanlige, ligningsmæssige fradrag, herunder personfradrag. Fradraget reduceres med beløb, der modtages fra udlandet, til den studerendes underhold, undervisning og uddannelse, og som ikke beskattes i Danmark, men derimod ikke med skattepligtige stipendier, der modtages fra Danmark.

Andre indkomster kan også beskattes i den anden stat, hvis de hidrører fra kilder i denne stat.

Artikel 22

Dobbeltbeskatning ophæves som udgangspunkt ved almindelig credit. Hvor en indkomst kun kan beskattes i Filippinerne, lempes Danmark efter exemption (ny metode). Modtager et dansk selskab udbytte fra et filippinsk selskab, skal Danmark indrømme credit for den underliggende selskabsskat, hvis det danske selskab mindst ejer 25 pct. af kapitalen i det udbyttebetalende selskab.

Artikel 23

Finland

Se under Norden.

Forbundsrepublikken Jugoslavien

Forbundsrepublikken Jugoslavien (Serbien og Montenegro) er indtrådt i DBO'en med det tidligere Jugoslavien, jf. TfS 1996, 674. Se under Jugoslavien.

Frankrig

Bekendtgørelse nr. 36 af 27. juni 1958 af DBO af 8. februar 1957. Skd.cirkulære nr. 218 af 12. oktober 1960 (vejledning).

Selskabsskatteprocenten i Frankrig er 33 1/3 pct. Hertil kommer på de fleste indkomster en tillægsskat og en socialskat. Dermed er den samlede skat 35,43 pct. Der er carryback-regler for underskud, som kan tilbageføres og modregnes i positiv indkomst i 3 år.

Skattesystemet er beskrevet i Skat.Udland 1998, 103.

Indholdsfortegnelse:

Artikel 1: De af DBO'en omfattede skatter.

Artikel 2: Definitioner.

Artikel 3: Indtægt af fast ejendom.

Artikel 4: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

Artikel 5: Indbyrdes forbundne foretagender.

Artikel 6: Skibs- og luftfartsvirksomhed.

Artikel 7: Danske selskabers beskatning i Frankrig.

Artikel 8: Udbytte mv.

Artikel 9: Renter.

Artikel 10: Royalties.
Artikel 11: Bestyrelses honorarer.
Artikel 12: Offentlige hverv.
Artikel 13: Pensioner.
Artikel 14: Personligt arbejde i tjenesteforhold.
Artikel 15: Frit erhverv.
Artikel 16: Professorer og lærere.
Artikel 17: Studerende.
Artikel 18: Andre indkomster.
Artikel 19: Metode til ophævelse af dobbeltbeskatning.
Artikel 20: Formue.
Artikel 21: Ikke-diskriminering.
Artikel 22: Uafsluttede dødsboer.
Artikel 23: Udveksling af oplysninger.
Artikel 24: Inddrivelse af skattekrav.
Artikel 25: Fremgangsmåde ved indgåelse af gensidige aftaler.
Artikel 26: Territorial udvidelse.
Artikel 27: Ikrafttræden.
Artikel 28: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

Artikel 1

Afgift ved tilbagekøb af rateforsikring er ikke omfattet af skatter som nævnt i stk. 1 og 2, og Danmark er derfor berettiget til at kræve afgiften betalt, jf. ØLD af 5. maj 1992, refereret i ToldSkat Nyt 1992.16.477 (TfS 1992, 291). Told- og Skattestyrelsen meddelte i SKM2001.137.TSS, at "Contribution sociale généralisée" (CSG) og "Contribution pour le Remboursement de la Dette Sociale" (CRDS) er skatter, der af Det franske Finansministerium anses for omfattet af overenskomsten, jf. SKM. 2001.137.TSS. Told- og Skattestyrelsen er efterfølgende blevet opmærksom på, at EF-Domstolen i 2 domme afsagt den 15. februar 2000, C-34/98 og C-169/98 har underkendt den franske stat og slået fast, at CSG og CRDS er sociale bidrag. Den tidligere meddelelse i SKM2001.137.TSS er derfor tilbagekaldt, jf. SKM2003.475.TSS. Der er enighed mellem de danske og de franske myndigheder om, at kapitalgevinster ikke er omfattet af overenskomsten, se SKM 2002.503.LSR.

Artikel 2

Udtrykket person omfatter også kommanditselskaber og interessentskaber. Danmark kan derfor for sådanne selskaber, som har sit skatteretlige domicil i Frankrig, kun beskatte den del af overskuddet, som svarer til det i indkomståret udloddede udbytte til de enkelte kommanditister og interessenter, jf. art. 8.

En fysisk person anses for hjemmehørende i det land, hvor han har sin faste bopæl, dvs. centrum for den pågældendes livsinteresser. Skattemæssigt hjemsted er i Frankrig ikke nødvendigvis knyttet til en bolig.

Bestemmelsen i artikel 2, stk. 3, litra (d) om forsikringsselskaber finder kun anvendelse, når man kan anse foretagendet for at drive en normal handelsvirksomhed i det andet land gennem vedkommende repræsentant.

Avance ved salg af fast ejendom er ikke omfattet af DBO'en. En eventuel dobbeltbeskatning skal løses ved konkret forhandling mellem de kompetente myndigheder, hvorefter der i tilfælde af eventuel dobbeltbeskatning vil kunne ske lempelse efter LL § 33 for den betalte franske skat. Se TfS 2000, 416 LSR vedrørende beskatning af genvundne afskrivninger ved salg af et dansk selskabs faste ejendom i Frankrig, hvor der alene kunne ske lempelse efter ligningslovens § 33, da avance og dermed genvundne afskrivninger ikke var omfattet af overenskomsten.

Artikel 3

I SKM2002.42.LSR blev et selskab anset for skattepligtig af udlejningsværdien af en feriebolig i udlandet, som selskabet stillede til rådighed for hovedanpartshavere og familie samt ansatte. Da beskatningsretten vedrørende indtægter af fast ejendom er tillagt Frankrig, og selskabet var hjemmehørende i Danmark, skulle Danmark lempe for en eventuel dobbeltbeskatning efter eksemptionsmetoden, gammel metode, jf. artikel 19. Ved opgørelsen af den lempelsesberettigede udenlandske indkomst skulle driftsresultatet for den udenlandske ejendom opgøres efter nettoprincipperne i LL § 33 F, således at udgifter vedrørende ejendommen i Frankrig skulle fragå i ejendommens indtægter. Afgørelsen er indbragt for domstolene.

Begrebet fast driftssted finder kun anvendelse for industri-, mine-, handels- eller finansvirksomhed. Hverken bygge- og anlægsvirksomhed eller tilsynsopgaver i forbindelse med bygge- og anlægsvirksomhed er omfattet af bestemmelsen, jf. TfS 1996, 460.

Artikel 4

Bestemmelsens anvendelsesområde er ikke begrænset til international trafik.

Artikel 6

Indkomst af rørlig kapitalformue beskattes i bopælsstaten.

Artikel 8

Indkomst af rørlig kapitalformue omfatter indtægter af værdipapirer og indkomster, der kan sidestilles hermed (udbytte af aktier, stifterandele, gælds- og kommanditistbeviser og obligationer).

Skatteministeriet, Departementet, har den 30. juli 1996 udtalt, at refusion af den franske précompte-skat i relation til den dansk-franske DBO skal sidestilles med udbytte modtaget direkte fra selskabet, jf. TfS 1996, 687.

Ved udbytte af kommanditistbeviser forstås den indkomst, som er udloddet.

Det er fransk opfattelse, at maskeret udlodning ikke er omfattet af artikel 8, men af artikel 18, S.U. 2000, 48. Opfattelsen er kommet til udtryk i forbindelse med den fransk-hollandske overenskomst, men må efter omstændighederne tillige omfatte den fransk-danske DBO.

Fortjeneste ved salg af aktier er ikke omfattet af DBO'en, og eventuel dobbeltbeskatning af denne avance skal derfor løses ved forhandling mellem de kompetente myndigheder.

En person, der var bosat og skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig, skulle betale pensionsafkastskat til Danmark af afkast, der tilskrives hans kapital-

Frankrig

og pensionsordninger, og som stammer fra kapitalgevinster. Forholdet er ikke omfattet af DBO'en. SKM2002.503.LSR

Artikel 9

Bopælslandet har beskatningsretten til renter.

Obligationsrenter er ikke omfattet af artikel 9, men af artikel 8.

Artikel 10

Bopælslandet har beskatningsretten til royalty.

Beskatningsretten til royalty vedrørende fast ejendom og udnyttelse af naturforekomster er dog hos kildelandet.

Artikel 11

En pensioneret skibs- og maskiningeniør blev valgt til formand for et udvalg i et fransk selskab, ligesom han ved en anden skrivelse blev tildelt et hverv med at gennemføre visse sales promotion operationer i Finland, Sverige og Danmark for samme selskab. For dette hverv skulle han have et vederlag på 150.000 FF årligt. Østre Landsret fandt det ikke godtgjort, at en del af vederlaget vedrørte hvervet som udvalgsformand, hvorfor hele beløbet skulle beskattes i Danmark som bopælsland, se TfS 1994, 231.

Artikel 12

Frankrig har beskatningsretten til løn til ansatte ved Det officielle franske Turistkontor i København, idet kontoret henhører under en fransk statsinstitution.

Ansatte ved Den franske Skole er skattepligtige her af indtægterne, idet skolen er en selvejende institution, jf. ØLD af 22. nov. 1976, refereret i UfR 1977.214.

KTAS betragtedes i relation til DBO'en som en privatretlig juridisk person, og som følge heraf har Frankrig beskatningsretten til den løn, som modtages for arbejde i Frankrig, når arbejdet varer mere end 12 måneder, Skat 1988.4.234, (TfS 1988, 226).

Artikel 13

Danmark har som bopælsland beskatningsretten til alle former for privat pension, f.eks. invaliditetsydelse modtaget fra La Caisse Regionale d'Assurance Maladie de Strasbourg, idet der ikke har været tale om ansættelsesforhold til offentlige franske myndigheder, Skat 1987.12.844, (TfS 1987, 541). Offentlige sociale pensioner, f.eks. folkepension, er omfattet af artikel 18, jf. TfS 1997, 128.

Artikel 14

Bopælslandets beskatningsret opretholdes, såfremt følgende 2 betingelser begge er opfyldt:

- Den pågældende skal være ansat i og få udbetalt løn af et foretagende eller en befuldmægtiget i bopælsstaten.
- Den pågældende skal under udførelse af et midlertidigt arbejde i den anden stat kun opholde sig i denne i mindre end 12 måneder. I andre tilfælde beskattes løn, bortset fra løn omfattet af artikel 12, i kildestaten. Tantieme udbetalt til en ansat efter ophør af den fulde skattepligt til Danmark anset for omfattet af artikel 14, stk. 1, idet godtgørelsen på ca. 2

mio. kr. kunne henføres til arbejde udført for en arbejdsgiver her i landet. Den ansatte ville fortsat udføre arbejde i Danmark, indtil godtgørelsen blev udbetalt i forbindelse med hans fratræden, se SKM 2002.454.LR. I henhold til indgået aftale vedrørende artikel 14 anses tjeneste om bord på skibe og luftfartøjer for udøvet i den stat, hvor den virkelige ledelse befinder sig.

Artikel 15 blev ved HRD af 31. okt. 1980 (Skd.medd. nr. 56, side 50-52) ikke anset at være til hinder for beskatning her i landet af indkomst ved en kunstmalers salg her i 1970 af grafiske arbejder, som var udført i Frankrig i årene 1961-62, medens den pågældende var bosiddende i Frankrig og undergivet indkomstbeskatning dér.

Vederlag for midlertidig undervisning ved universiteter m.v. i en periode på højst 2 år beskattes ikke i opholdsstaten.

Bopælsstaten har beskatningsretten.

Alderspension fra La Caisse Régionale d'Assurance Vieillesse er omfattet af bestemmelsen, jf. TfS 1997, 128.

I alle tilfælde ophæves dobbeltbeskatning ved anvendelse af exemption (gl. metode) således, at de indtægter, som Frankrig har beskatningsretten til, ikke skal indgå i indkomstopgørelsen, men kun ved skatteberegningen.

Exemption sker ved selve opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Til gengæld kan der ved skatteberegningen medtages exemptede indkomster, således som det er tilfældet efter artikel 19, stk. 2.

Således som progressionsforbeholdet er formuleret, har Danmark efter overenskomsten ret til at medtage globalindkomsten ved skatteberegningen, uanset om skatteyderen er begrænset skattepligtig eller fuld skattepligtig, og uanset om Frankrig anses for bopælsland. Der vil efter interne regler dog kun være tale om medtagning af globalindkomst for fuldt skattepligtige, mens skatteberegningen for begrænset skattepligtige kan ske på grundlag af den samlede begrænset skattepligtige indkomst, dog ikke indkomster, hvor skattepligten anses for endeligt opfyldt ved en erlagt skat.

Ved opgørelsen af lempelsesberettiget indkomst vedrørende fast ejendom i Frankrig blev renteudgifter vedrørende et udlandslån i DM optaget i august 1985 på 9,6 mio. kr. henført til denne ejendom, som skatteyderen havde erhvervet ultimo august 1985 for 9,9 mio. kr., idet LSR fandt, at der forelå en tidsmæssig og beløbsmæssig sammenhæng mellem optagelsen af de omhandlede udlandslån og erhvervelsen af den faste ejendom i Frankrig, se TfS 1994, 604 og LV.D.B.

Fritagelse for fransk kildeskat på udbytte og renter er betinget af, at der indgives ansøgning herom, forinden beløbet udbetales eller hæves.

Fritagelse for skat på udbytte og renter

Færøerne

Ansøgninger om fritagelse skal - efter at være attesteret af den danske skattemyndighed - af ansøgeren fremsendes til det franske selskab (den franske sammenslutning), der udbetaler renten eller udbyttet. Ansøgningen kan evt. indsendes til den bank, bankier e.l. i Frankrig, der har værdipapirerne i depot. Ansøgningen skal således ikke sendes til de franske skattemyndigheder. Skemaet må rekvireres i Frankrig hos det udbetalende selskab, banken eller skattemyndighederne.

Færøerne

Se under Norden

Grækenland

Bekendtgørelse nr. 46 af 4. maj 1965 - skibs- og luftfart.

Bekendtgørelse nr. 41 af 30. april 1992 af DBO af 18. maj 1989.

Selskabsskatteprocenten i Grækenland er 35 pct. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 8: Skibsfart og luftfart

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artikel 10: Udbytte

Artikel 11: Renter

Artikel 12: Royalties

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 16: Bestyrelseshonorarer

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 18: Pensioner, sociale sikringsydelse, livrenter og underholdsbidrag

Artikel 19: Offentlige hverv

Artikel 20: Studerende

Artikel 21: Andre indkomster

Artikel 22: Formue

Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 24: Ikke-diskriminering

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 26: Udveksling af oplysninger

Artikel 27: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer

Artikel 28: Territorial udvidelse

Artikel 29: Ikrafttræden

Artikel 30: Opsigelse

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

Kulbrinteskat er omfattet af DBO'en.

Artikel 2

Kontinentalsoklen er omfattet.

Artikel 3

Bygnings-, anlægs eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted efter 9 mdr.

Artikel 5

Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udnyttelse af naturforekomster anses for fast driftssted eller fast sted, hvis virksomheden overstiger 30 dage inden for en 12 måneders periode. Hvis virksomhed af væsentlig samme art udøves af indbyrdes forbundne foretagender, ses perioden for foretagenderne under ét.

Fortjeneste ved international skibsfart beskattes i den kontraherende stat, hvor skibet er registreret eller forsynet med papirer.

Artikel 8

Artiklen omfatter også indtægt ved udleje af skibe eller luftfartøjer på full- eller bare-boat basis i international trafik.

Danmark har beskatningsretten til den danske andel af SAS' fortjeneste.

Grækenland og Danmark har som kildeland beskatningsretten til udbytter med hhv. 38 pct. og 18 pct. Hvis betingelserne i EU's moder/datterselskabsdirektiv er opfyldt, har Danmark ingen beskatningsret til udbytte, der udloddes fra et dansk datterselskab til et græsk moderselskab

Artikel 10

Vedrørende tilbagesøgning af dansk udbytteskat, se afsnit D.D.2, artikel 10.

Kildelandet har beskatningsretten til renter med 8 pct.

Artikel 11

Kildelandet har beskatningsretten til royalty med 5 pct.

Artikel 12

Protokolbestemmelse vedr. betaling for leasing af containere.

Beskatningsretten til fortjeneste ved afhændelse af skibe eller luftfartøjer, der anvendes i international trafik, følger beskatningsretten til fortjenesten i henhold til artikel 8.

Artikel 13

Opholdsstaten har beskatningsretten til indkomst, som en fysisk person har oppebåret under ophold på mere end 183 dage i 2 på hinanden følgende kalenderår.

Artikel 14

Opholdsstaten har en subsidiær beskatningsret til indkomst ved frit erhverv.

Grønland

Artikel 15

183-dages-reglen finder anvendelse i forhold til kalenderåret. Vederlag optjent ved international skibs- eller luftfart beskattes i den stat, hvor foretagendet i henhold til artikel 8 beskattes.

Danmark har beskatningsretten til vederlag optjent i SAS' internationale trafik for personer hjemmehørende i Danmark.

Artikel 18

Bopælslandet har beskatningsretten til pensioner og livrenter, medmindre modtageren er statsborger i kildelandet. I så fald har kildelandet beskatningsretten.

Kildelandet har beskatningsretten til sociale ydelser.

Underholdsbidrag og lignende, der er skattepligtige i bopælslandet, kan kun beskattes i bopælslandet.

Artikel 19

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17.

Artiklen har ingen pensionsbestemmelse. Offentlige pensioner er omfattet af artikel 18.

Artikel 23

Dobbeltbeskatning ophæves ved creditmetoden.

Danmark kan som bopælsland medregne indkomst, som kun kan beskattes i Grækenland (artiklerne 8, 13, 18 og 19), i beskatningsgrundlaget (ny exemption).

Grønland

Bekendtgørelse nr. 475 af 21. november 1979 af DBO af 18. oktober 1979 - indkomst- og formueskat samt bistand i skattesager.

Skatteministeriets vejledning, cirkulære nr. 40, af 23. januar 1980.

Bekendtgørelse nr. 449 af 9. august 1984 af tillægsaftale af 15. juni 1983.

Bekendtgørelse nr. 37 af 20. januar 1986 af aftale om bistand i skattesager.

Bekendtgørelse nr. 186 af 24. marts 1987 om tillægsaftale af 26. november 1986, særligt vedrørende beskatning i forbindelse med kulbrinteaktiviteter.

Bekendtgørelse nr. 800 af 26. november 1990 af aftale om beskatning inden for pensionsområdet og af dagpenge og rejsegodtgørelser til offentligt ansatte.

Bekendtgørelse nr. 801 af 26. november 1990 af tillægsaftale af 21. august 1990 (om beskatning af Royal Greenlands aktiviteter i Danmark).

Bekendtgørelse nr. 114 af 14. februar 1991 af aftale i henhold til tillægsaftale af 21. august 1990 (om beskatning af Royal Greenlands aktiviteter i Danmark).

Bekendtgørelse nr. 42 af 30. april 1992 af overenskomst af 7. december 1989 om bistand i skattesager.

Bekendtgørelse nr. 936 af 7. december 1993 af aftale i henhold til tillægsaftale af 21. august 1990, (beskatningen af Kalaallit Niuerfiat's aktiviteter i Danmark).

Bekendtgørelse nr. 816 af 17. oktober 1995 af aftale i henhold til artikel 24.

Bekendtgørelse nr. 247 af 29. marts 1996 af tillægsaftale af 17. november 1995 til den dansk-grønlandske DBO.

Bekendtgørelse nr. 106 af 7. februar 1997 af aftale i henhold til tillægsaftale af 21. august 1990 (TELE Attavequaait's aktiviteter i Danmark.)

Bekendtgørelse nr. 152 af 23. februar 1998 af to tillægsaftaler af 31. august 1997. Ændring af dobbeltbeskatningsaftalens regler for beskatning af udbytte og bestyrelshonorarer samt forskellige pensioner og dagpenge, rejsegodtgørelser. Ændringen er nærmere omtalt i TfS 1997, 884.

Bekendtgørelse nr. 271 af 3. marts 1999 af tillægsaftale af 5. november 1998 til den dansk-grønlandske dobbeltbeskatningsaftale (Søfolk, fiskere og luftfartspersonale).

Bekendtgørelse nr. 1154 af 14. december 2000, kapitel 14, om opkrævning af kildeskat til Grønland.

Lov nr. 1293 af 20. december 2000, jf. bekendtgørelse nr. 15 af 10. januar 2001 vedrørende overførsel til Grønland af pensionsordninger med løbende udbetalinger tegnet i Danmark, (loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelse i Lovtidende).

Bekendtgørelse nr. 1217 af 9. december 2002 af aftale af 14. juni 2001 mellem de kompetente myndigheder og tillægsaftale af 12. juni 2002 til den dansk-grønlandske DBO (Lov nr. 970 af 4. december 2002 (L15))

Med mindre andet er nævnt under omtalen af de enkelte DBO'er, omfatter udtrykket Danmark ikke Grønland. Selskabsskatteprocenten i Grønland er 35 pct (se dog under art. 22). Underskud kan i særlige tilfælde efter ansøgning tillades tilbageført til tidligere år med positiv indkomst (carry-back).

Skattesystemet er beskrevet i Skat.Udland 1998, 75. Den dansk-grønlandske DBO er nærmere beskrevet i SU 1999, 259.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO`en omfattede personer.
- Artikel 2: De af DBO`en omfattede skatter.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Indkomst af erhvervsvirksomhed.
- Artikel 8: Indkomst ved skibs- og luftfart.
- Artikel 9: Associerede foretagender.
- Artikel 10: Udbytter.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Fortjeneste ved afhændelse af formuegenstande.
- Artikel 14: Frit erhverv.
- Artikel 15: Personlige tjenesteydelser.
- Artikel 16: Bestyrelseshonorar.
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 18: Studerende.
- Artikel 19: Dødsbo.
- Artikel 20: Indkomst, der ikke udtrykkeligt er omtalt.
- Artikel 21: Beskatning af formue.
- Artikel 21A: Indkomst i forbindelse med kulbrinteindvinding.
- Artikel 22: Ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 23: Ikke-diskriminering.
- Artikel 24: Fremgangsmåde ved indgåelse af gensidige aftaler.
- Artikel 24B: Særregel om statsejede aktie- eller anpartsselskaber.
- Artikel 25: Indeholdelse af kildeskat.
- Artikel 26: Gensidig bistand.
- Artikel 27: Ikrafttræden.
- Artikel 28: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

- Artikel 2** Aftalen finder ikke anvendelse for erhvervsvirksomheders indkomst ved virksomhed i henhold til koncession efter lov for Grønland om mineralske råstoffer.
- Artikel 3** Begge landes kontinentalsokkel er omfattet af DBO`en.
- Artikel 4** Såfremt en fysisk person ud fra kriterierne bopæl, ophold eller lignende anses for bosat i begge dele af riget, skal han anses for at være bosat i den del af riget, hvor han opholder sig mindst 6 måneder uden anden afbrydelse end kortvarigt ophold pga. ferie eller lignende uden for den omhandlede del af riget. Grønland vil således i DBO`ens forstand efter 6 måneders ophold dér blive betragtet som bopælsland (fra opholdets begyndelse).
- Ophold:** Ved udmåling af opholdsperioden regnes i måneder, og såvel til- som fraflytningdagen medregnes. Herefter er det faktiske dageantal i en måned

uden betydning. Et ophold i Grønland med ankomst 5. jan. og udrejse 4. juli samme år anses for et ophold på 6 måneder, og 6-måneders betingelsen i artikel 4, stk. 2, er dermed opfyldt.

Det må i det enkelte tilfælde afgøres konkret, om der både med hensyn til varigheden og arten af opholdet reelt er tale om kortvarige ophold uden for den omhandlede del af riget på grund af ferie eller lignende.

For ferie skal det normalt gælde, at den skal være aftalt som led i arbejdsforholdet, eller at ferien skal stå i et rimeligt forhold til den forudgående arbejdsperiode og arbejdets omfang i denne periode. Opsparede feriedage eller afspadsering af overarbejde kan derfor anses for ferie i denne sammenhæng.

Ferie eller lignende:

For så vidt angår varigheden af ferie eller lignende, foretages afgrænsningen derfor heller ikke efter et generelt fastsat antal dage, hvorfor den overgrænse for ferie og lignende på 42 dage inden for 6 måneder, der er fastsat i LL § 33A, er uden selvstændig betydning i relation til DBO'ens artikel 4, stk. 2.

Som eksempler på kortvarige ophold pga. ferie eller lignende kan nævnes:

- Offentligt ansat, som afvikler almindelig opsparert ferie, 6 uger, tillige med afspadsering af overarbejde og mistede fridage, 11 uger, i alt 17 uger.
- Pilot i turnusordning, 1 måneds tjeneste - 1 måneds ferie etc..
- Fisker på en rejsetrawler med ca. 3 måneders tjeneste - 3 måneders ferie etc.

Omfattet af kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende er normalt endvidere kortvarige kursusophold, barselsorlov, hospitalsophold og lignende.

Omvendt vil en arbejdsperiode i Danmark eller en periode, hvor der modtages arbejdsløshedsdagpenge i Danmark, medføre, at opholdet i Grønland er afbrudt.

Ferie afholdt i Danmark som afslutning på et ophold i Grønland kan ikke medregnes til opholdsperioden i Grønland.

En dansk styrmands beskæftigelse på et i Danmark hjemmehørende fiskerfartøj, der drev rejefiskeri ved Grønland, ansås for at have afbrydende virkning på hans ophold i Grønland med den følge, at dette ophold ikke havde været af 6 måneders varighed, hvorfor Danmark måtte anses for bopælsland i medfør af artikel 4, jf. lsr. 1982.186.

Søfolk:

VL har afsagt dom vedrørende en fisker, der i 1983 og 1984 var beskæftiget på et dansk indregistreret skib i de grønlandske farvande. Han lejede den 1. juni 1983 en etværelseslejlighed i Grønland. Det lykkedes ham først at få solgt sin ejerlejlighed i Århus pr. 1. september 1984. Retten lagde til grund, at han i tiden 1. januar 1983 - 31. august 1984 havde haft en ejerlejlighed til

fri rådighed i Danmark, mens han i Grønland kun disponerede over et mindre lejet værelse, ligesom han periodevis opholdt sig i Danmark. Han havde derfor ikke opgivet sin bopæl i Danmark. Ophold på skibet måtte, da dette var indregistreret i Danmark, anses for ophold i Danmark, således at han efter DBO`en med Grønland måtte anses for bosat i Danmark, se TfS 1994, 232 VLD.

Med hensyn til danske søfolk, der opretholder bopæl i Danmark, og som gør tjeneste om bord på skibe, der er registreret med hjemsted i Grønland, gælder, at sådan tjeneste sidestilles med ophold i Grønland. 6 måneders tjeneste har således til følge, at Grønland i DBO`ens forstand skal anses som bopælsland - også ved anvendelse af artikel 15, stk. 2, anses Grønland som bopælsland, se Skd.medd. nr. 54, s. 207-08.

Ophold i Grønland mindst 6 mdr.:

Varer opholdet i Grønland 6 måneder eller mere, medfører dette, at Grønland kan beskatte den pågældendes samlede indkomst (globalindkomst) og skal indrømme nedslag i skatten (credit) for sådanne indtægter, som Danmark efter DBO`en har beskatningsretten til som kildeland. Danmark kan alene beskatte disse sidstnævnte indtægter, der stort set er de samme som de indtægter, der er nævnt i KSL § 2.

En skatteyder arbejdede i perioden 26. april til 31. oktober i Grønland. Under arbejdsperioden arbejdede han i tre-holdsskift, og arbejdstiden oversteg i perioden væsentligt 40 timer pr. uge. Overarbejdet blev afspadseret ved et ophold i Danmark på 59 dage. LSR fandt, at afbrydelsen af skatteydernes ophold i Grønland måtte antages at have været kortvarig, hvorfor han i perioden 26. april til 31. oktober 1983 måtte anses for at have været hjemmehørende i Grønland i henhold til DBO`en, se Skat 1987.2.137, (TfS 1987, 89 LSR). En anden skatteyder var kommunalt ansat i Grønland. Han bevarer under opholdet i Grønland sin fulde skattepligt til Danmark. Ansættelsesforholdet ophørte den 1. juli 1998. Klageren var under hospitalsbehandling i Danmark fra den 19. maj 1998. LSR fandt, at da lønnen relaterede sig til ansættelsesforhold i Grønland, var arbejdet, for hvilket lønnen indtil 1. juli 1998 var udbetalt, i skattemæssig henseende at anse for at være udført i Grønland. Grønland havde derfor beskatningsretten, jf. SKM2001.454.LSR.

Ophold i Grønland under 6 mdr.:

Varer opholdet i Grønland mindre end 6 måneder, kan Danmark beskatte den pågældendes samlede indkomst (globalindkomst) og skal indrømme credit ved skatteberegningen for den grønlandske skat af indtægter, som Grønland efter DBO`en har beskatningsretten til som kildeland (f.eks. lønindtægt i forbindelse med udstationering til Grønland i over 60 dage).

Forskudsregistrering:

For personer, som skal opholde sig i Grønland i 6 måneder eller mere, og som bevarer bopæl i Danmark, kan forskudsregistreringen ændres på den skattepligtiges begæring ifølge KSL § 53. Det samme gælder for personer, som skal opholde sig i Grønland i mindre end 6 måneder. For personer, som skal opholde sig i Grønland i 6 måneder eller mere, og som ikke bevarer bopæl i Danmark, kan forskudsregistreringen ændres på samme måde, som når skattepligten ophører ved fraflytning til fremmed stat.

1. I løn indtjent ved arbejde i Grønland.

Fritagelse for dansk skattetræk:

Personer, som skal opholde sig i Grønland i 6 måneder eller mere, kan ansøge om fritagelse for dansk skattetræk efter kildeskatteloven i løn m.v. (A-indkomst) indtjent ved personligt arbejde, der udføres i Grønland eller om bord i skibe, der er hjemmehørende i Grønland. Ved ansøgning om fritagelse kan blanket 01.005 (F 56) anvendes. Oplysningerne fra ansøgeren og arbejdsgiveren om udrejsedato, arbejdsperiode i Grønland, adresser m.v. skal sendes til den grønlandske forskudsregistreringsmyndighed. Hvis betingelserne er opfyldt, giver den grønlandske forskudsregistreringsmyndighed blanketten en påtegning om, at personen er forskudsregistreret som fuldt skattepligtig til Grønland, hvorefter blanketten via:

Grønlands Repræsentation
Skattedirektoratet
Strandgade 91
Postboks 2151
1610 København K
Tlf.: 33833800

sendes til ansøgerens bopælskommune. I almindelighed vil blanketten herefter være tilstrækkelig dokumentation ifølge KSL § 62 D til, at bopælskommunen kan udstede en fritagelse for dansk skattetræk efter kildeskatteloven - blanket 01.006 (F 52).

2. I pensionsydelse og andre indtægter

I andre tilfælde, hvor der udbetales A-indkomst og hvor Grønland har beskatningsretten ifølge dobbeltbeskatningssaftalen, kan bopælskommunen udstede en fritagelse for skattetræk og sende den direkte til den indeholdelsespligtige i forbindelse med forskudsregistreringen af indkomstmodtageren. Når der i disse tilfælde udstedes en fritagelse for skattetræk, skal de grønlandske skattemyndigheder samtidig underrettes herom ifølge DBO`ens artikel 26 om gensidig bistand.

På baggrund af DBO`ens artikel 25 om indeholdelse af kildeskat og ifølge KSL § 88 er der fastsat regler om indeholdelse af kildeskat til Grønland, jf. kildeskattelovsbekendtgørelse nr. 980 af 16. november 2001, kapitel 14.

Indeholdelse af kildeskat til Grønland:

De indeholdte kildeskattebeløb indbetales til Told- og Skattestyrelsen sammen med en redegørelse efter reglerne herom for indeholdelsespligtige her i landet. For personer, som skal opholde sig i Grønland i mindre end 6 måneder, skal den indeholdelsespligtige indeholde dansk og grønlandsk kildeskat efter ovennævnte regler. Hvis der er tale om løn m.v. indtjent ved personligt arbejde i Grønland for den sædvanlige arbejdsgiver, skal der dog ikke indeholdes grønlandsk kildeskat, hvis opholdet i Grønland ikke overstiger 60 dage i sammenhæng, idet der i disse tilfælde ikke indtræder skattepligt til Grønland.

Grønland

Fuldt skattepligtige - Selvangivelse:

Personer, der opholder sig mindst 6 måneder i Grønland, men som stadig er fuldt skattepligtige til Danmark i henhold til KSL § 1, stk. 1, nr. 1, fordi de ikke har opgivet deres bopæl her, skal benytte sædvanlig selvangivelsesblanket for fuldt skattepligtige, selv om Danmark i henhold til DBO`en kun kan gennemføre kildelandsbeskatning.

Omregning til helårs- indkomst:

Der skal i det år, hvor grønlandsopholdet påbegyndes, og i det år, hvori opholdet slutter, ikke ske omregning til helårsindkomst i henhold til PSL § 14, da den fulde skattepligt ikke er ophørt.

Samlivet mellem ægtefællerne i skattemæssig henseende ophører ikke automatisk ved påbegyndelsen af grønlandsopholdet. Hvis ægtefællen forbliver i Danmark, må spørgsmålet om samlivets eventuelle ophør afgøres konkret.

Indkomstopgørelsen:

Skatteyderen vil ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst til Danmark kun have fradragsret for udgifter, hvortil Danmark efter DBO`en har beskatningsretten til indtægten, jf. KSL § 1, stk. 2. Der vil derfor ikke være fradragsret for f.eks. underholdsbidrag (LL §§ 10 og 11), løbende ydelser (LL § 12), præmier og indskud omfattet af pensionsbeskatningsloven, og renter af studielån, almindelige forbrugslån mv. Et nettounderskud ved drift af erhvervsvirksomhed i Grønland vil derfor heller ikke kunne fradrages.

Vedrørende indkomstopgørelsen, se endvidere afsnit D.D.

Skatteberegning:

Skatteberegningen foretages som for fuldt skattepligtige personer i almindelighed. Da Danmark i de her omhandlede tilfælde kun er kildeland, skal positiv grønlandsk indkomst ikke på nogen måde påvirke skatteberegningen her i landet; det samme gælder positiv udenlandsk eller færøsk indkomst.

Indskud efter etableringskontoloven og pensionsbeskatningsloven fra personer, der er skattepligtige i Danmark, kan ikke ske i grønlandske pengeinstitutter.

Artikel 5

Bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejder udgør et fast driftssted efter 3 måneder.

Udøvelse af tilsynsvirksomhed i mere end 3 måneder ved et bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde medfører, at der statueres fast driftssted.

En uafhængig repræsentant, som ikke har nogen fuldmagt til at indgå aftaler, men som har et varelager, som tilhører foretagendet, hvorfra han regelmæssigt effektuerer ordrer, skal anses for et fast driftssted.

Artikel 10

Udbytte kan fuldt ud beskattes i både kilde- og bopælsland. Som kildeland kan Danmark beskatte udbytte med 28 pct. for begrænset skattepligtige og med op til 43 pct. for fuldt skattepligtige.

I henhold til tillægsaftale af 31. august 1997 tilkommer beskatningsretten til udbytter og bestyrelses honorar den del af riget, hvor selskabet er registreret, selvom ledelsen er placeret i den anden del af riget. Grønland kan fra og med

den 31. august 1997 beskatte udbytter fra selskaber registreret i Grønland, uanset selskabets ledelse måtte være placeret i Danmark.

I henhold til tillægsaftale af 12. juni 2002 (Lov nr. 970 af 4. december 2002) er der aftalt udbyttebeskatning der i videst muligt omfang er i overensstemmelse med OECD-modellen og moder/datterselskabsdirektivet.

Danmark skal som bopælsland give creditlempelse for den i Grønland betalte udbytteskat.

Udbytteskat indeholdes i Grønland med de for selskabets skattekommune gældende udskrivningsprocenter på vedtagelsestidspunktet. Udbytteskatten er en endelig skat.

Bopælslandet har beskatningsretten til renter.

Artikel 11

I en afgørelse refereret i TfS 1994, 656 har Told- og Skattestyrelsen taget stilling til et spørgsmål om periodisering af renter for en her i landet bosat skatteyder, der i perioden 1. januar -22. september 1993 havde sit skattemæssige hjemsted i Grønland. Told- og Skattestyrelsen fandt, under hensyntagen til, at Grønland for den nævnte periode havde haft beskatningsretten til renter, at den del af de pr. 31. december 1993 tilskrevne renteindtægter, der forholdsmæssigt vedrørte perioden 1. januar - 22. september 1993, måtte holdes uden for indkomstopgørelsen. Resultatet blev således det samme, som hvis bestemmelsen i LL § 5B havde fundet anvendelse.

Kildelandet har beskatningsretten til royalty med 10 pct.

Artikel 12

Indkomst ved frit erhverv kan beskattes på Grønland, når en person har et fast sted dér eller med henblik på udøvelsen af sin virksomhed opholder sig der i 90 dage i sammenhæng.

Artikel 14

Bopælsstatens beskatningsret opretholdes, hvis opholdet i den del af riget, hvor arbejdet udføres, ikke overstiger 60 dage i sammenhæng, og den pågældende fortsat er beskæftiget hos og aflønnet af den sædvanlige arbejdsgiver. Det er uden betydning, om arbejdsvederlaget betales af en arbejdsgiver eller et fast driftssted i arbejdsstaten.

Artikel 15

Artiklen omfatter også offentligt ansatte

Personer bosat i den ene del af riget, der arbejder på et skib, der er registreret i den anden del af riget, kan kun beskattes i bopælsstaten.

Undtaget herfra er personer bosat i Grønland, der arbejder på dansk indregistrerede skibe, der sejler i udenrigs- eller nærfart, idet Danmark her har beskatningsretten. Den indeholdte skat overføres til Grønlands landskasse, jf. KSL § 48 C, stk. 2.

Ved tillægsaftale af 5. november 1998 er det med virkning fra 1. januar 1998 bestemt, at vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, udført om bord

på et luftfartøj i international trafik, kan beskattes i den del af riget, i hvilken foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Kildelandet måtte dog i indkomståret 1998 ikke opkræve højere skat af indkomst fra international trafik end den skat, der er opgjort i bopælslandet.

Ved tillægsaftale af 17. november 1995, jf. bekendtgørelse nr. 247 af 29. marts 1996, er det bestemt, at i tilfælde, hvor tilflytning kortvarigt forsinkes på grund af bohaveflytning, trafikforhold eller lignende, og arbejdet derfor ikke er udført i den del af riget, hvor tjenesteforholdet består, kan gage, løn og lignende vederlag beskattes i den del af riget, hvor tjenesteforholdet består. Endvidere kan beskatning i denne del af riget finde sted, når tilflytning forsinkes på grund af kortvarig kursusdeltagelse, forudsat at vederlaget betales til offentligt ansatte eller ansatte i selskaber helt eller delvist under Grønlands Hjemmestyre. Kan denne del af riget på grund af sin lovgivning ikke gennemføre beskatningen, kan den anden del af riget beskatte vederlaget.

Det fremgår af bekendtgørelse nr. 816 af 17 oktober 1995 af aftale i henhold til artikel 24 i den dansk-grønlandske dobbeltbeskatningsaftale, at Grønland og Danmark den 18. august 1995 har indgået aftale om, at ydelser i form af bonus, løn under ferie, ventepenge/rådighedsløn, gratiale, engangsvederlag, erstatning for uberettiget afskedigelse og lignende skal anses for omfattet af den dansk-grønlandske dobbeltbeskatningsaftales artikel 15, der omhandler beskatningen af vederlag for personlige tjenesteydelser.

Med de undtagelser, som fremgår af artikel 15, kan sådanne ydelser, uanset udbetalingstidspunkt eller retserhvervelsestidspunkt, beskattes i den del af riget, hvor arbejdet er udført. Kan denne del af riget på grund af sin lovgivning ikke gennemføre beskatningen, kan den anden del af riget beskatte ydelserne. Dette indebærer, at gage, løn og andet lignende vederlag, som kommer til udbetaling efter fraflytning fra den del af riget, hvor arbejdet er udført, kan beskattes i denne del af riget. Det er uden betydning, om arbejdstageren har været fuldt eller begrænset skattepligtig i den del af riget, hvor arbejdet er udført.

Aftalen omfatter ikke sygedagpenge, kursusgodtgørelse, arbejdsløshedsunderstøttelse, tabt arbejdsfortjeneste, orlovsydelser til uddannelse, sabbat eller børnepasning, pensioner m.m. Aftalen har virkning fra og med 1. januar 1996.

Artikel 16

Artiklens stk. 1 følger OECD-modellen, men ved tillægsaftale af 31. august 1997 er det i stk. 2 bestemt, at bestyrelses honorar kun kan beskattes i den ene del af riget, hvis modtageren er bosat og det udbetalende selskab er registreret i denne del af riget. Selskabet er desuden kun indeholdelsespligtig til den del af riget, hvor det er registreret.

Artikel 18

Studerende fra Grønland er fritaget for beskatning i Danmark af

- beløb modtaget fra Grønland eller udlandet til underhold, studier eller uddannelse

- andre indtægter (herunder beløb, der udbetales som vederlag for tjenesteydelser), der er nødvendige for deres ophold.

Der stilles ikke egentlige kvalitative eller kvantitative krav til studiet/uddannelsen/kurset e.l. Både grunduddannelse, efterfølgende uddannelse og videreuddannelse samt en evt. senere anden uddannelse er omfattet af artiklens regler. Det samme gælder kursusdeltagelse, herunder også faglige kurser, eksempelvis i egenskab af tillidsrepræsentanter.

Der stilles ikke krav om, at den studerende umiddelbart før studiet/uddannelsen var bosat i Grønland, eller at opholdet udelukkende er i studie- eller uddannelsesøjemed.

De særlige regler om studerende gælder dog kun under selve studiet/uddannelsen/kurset, herunder almindelig ferie. I en periode under studiet eller lignende, eksempelvis med almindeligt erhvervsarbejde eller arbejdsløshed i en periode før, under eller efter studiet, finder reglerne således ikke anvendelse.

Fritagelsen gives i form af et fradrag i den personlige indkomst, der for indkomståret 2004 udgør 65.000 kr., jf. TSS-cirkulære 2003-34 (for indkomståret 2003 udgør beløbet 63.000 kr.). Beløbet beregnes efter arbejdsmarkedsbidrag og særlig pensionsopsparing.

Fradraget indrømmes ud over sædvanlige, ligningsmæssige fradrag, herunder personfradrag. Fradraget reduceres med beløb, der modtages fra udlandet eller Grønland til den studerendes underhold, undervisning og uddannelse, og som ikke beskattes i Danmark. Fradraget reduceres endvidere med skattefrie stipendier, men derimod ikke med skattepligtige stipendier, der modtages fra Danmark. Rentetilskud efter lov nr. 292 af 9. juli 1982 om gældssanering af statsgaranterede studielån, der udbetales kvartalsvis, skal beskattes i det land, hvor modtageren på udbetalingstidspunktet er bosiddende.

Indtægter fra et dødsbo kan kun beskattes, hvor dødsboet er hjemmehørende.

Artikel 19

DBSL § 1, stk. 2, finder ikke anvendelse på dødsboer, hvor afdøde umiddelbart før dødstidspunktet var bosat i Grønland.

Bopælslandet har beskatningsretten til indkomst, der ikke udtrykkeligt er omtalt. Artiklen omfatter bl.a. alle former for pensioner, såvel offentlige som private og sociale.

Artikel 20

Efter aftale af 21. august 1990 (bekendtgørelse nr. 800 af 26. november 1990) beskatter Grønland ikke længere løbende rentetilskrivninger til pensionsordninger i danske pengeinstitutter, arbejdsgiverbidrag til pensionsordninger til offentlige ansatte, der er udsendt fra Danmark og pensionsordninger, der ophæves i utide.

Grønland

Kursusgodtgørelse, der af danske fagforeninger udbetales til i Grønland hjemmehørende medlemmer i forbindelse med kurser her i landet, er omfattet af artikel 20 om anden indkomst, se TfS 1994, 313 Skatteministeriet.

Artikel 21

Uanset artikel 15 kan indtægter indtjent ved kulbrintevirksomhed beskattes i den del af riget, hvor arbejdet er udført.

Artikel 22

Dobbeltbeskatning ophæves efter creditmetoden.

Et påtænkt salg af en advokatvirksomhed i Grønland ville udløse fortjeneste på goodwill og genvundne afskrivninger på medfølgende løsøre. Hele fortjenesten ville blive beskattet i Grønland, mens en del af fortjenesten (goodwill) var skattefri i Danmark. Ved creditberegningen efter stk. 1 a) skulle der ikke ske opdeling af fortjenesten, jf. artikel 13, stk. 2, og der kunne indrømmes lempelse for hele den grønlandske skat i det omfang, den kunne rummes i dansk skat af fortjenesten, jf. stk. 2, ToldSkat Nyt 1993.5.212, (TfS 1993, 80 LSR) og 1993.7.336, (TfS 1993, 193 kommentar til TfS 1993, 80).

Landsskatteretten har i TfS 1994, 77 LSR udtalt, at Danmark som bopælsland var berettiget til ved skatteberegningen at medtage en i Grønland optjent indkomst. Da opholdet i Grønland havde været mere end 60 dage, havde Grønland beskatningsretten til indkomsten. Som følge af tidligere års fremførelsesberettigede underskud var den i Danmark optjente indkomst, inkl. grønlandsk indkomstskat, ansat til 0, og der kunne derfor ikke beregnes creditlempelse for grønlandsk skat. Lempelse kunne ikke foretages i et senere år.

6 pct.-tillægget i henhold til den grønlandske indkomstskattelovs § 65, stk. 1 og 2, betragtes som en skat, for hvilken der gives credit ved den danske skatteberegning.

Der gives derimod ikke credit for 8 pct.-tillægget, da dette ikke er en skat men en form for strafrente.

Artikel 24B

Aktiviteter, der udøves af Royal Greenland i et dansk registreret aktie- eller anpartsselskab, undergives dansk beskatning i overensstemmelse med SEL's bestemmelser.

Beskatningsretten til aktiviteter, som udøvedes i Den Kongelige Grønlandske Handel før overdragelsen til Hjemmestyret, og som nu udøves af Royal Greenland i Danmark gennem et her beliggende fast driftssted, tilfalder alene Grønland. Disse aktiviteter udgøres af salg, forarbejdning og distribution af fiskeriprodukter, af grønlandsk oprindelse:

Der henvises til bekendtgørelse nr. 801 af 26. november 1990 af tillægsaftale af 21. august 1990 og bekendtgørelse nr. 114 af 14. februar 1991 af aftale hertil, samt bekendtgørelse nr. 1217 af 9. december 2002 af aftale af 14. juni 2001 mellem de kompetente myndigheder.

Aktiviteter, der udøves af TELE Attaveqaatit i et dansk registreret aktie- eller anpartsselskab undergives beskatning i Danmark i overensstemmelse med selskabslovgivningens bestemmelser.

Beskatningsretten til aktiviteter, som udøvedes i Grønlands Tekniske Organisation før overdragelsen til hjemmestyret, og som nu udøves af TELE Attaveqaatit i Danmark gennem et der beliggende fast driftssted, tilfalder alene Grønland. Der vil være tale om anlægsfunktioner, planlægningsfunktioner, markedsfunktioner og skibradiofunktioner.

Der henvises i øvrigt til Skatteministeriets bekendtgørelse nr. 106 af 7. februar 1994 af aftale i henhold til tillægsaftale af 21. august 1990 til den dansk-grønlandske DBO af 18. oktober 1979.

Indeholdelsespligt for danske arbejdsgivere af grønlandsk kildeskat, jf. KSL § 88 og kap. 14 i bekendtgørelse nr. 980 af 16. november 2001. **Artikel 25**

Holland

Se under Nederlandene.

Hongkong

Lov nr. 971 af 4. december 2002 til lov om dansk tiltrædelse af artikel 10 (undgåelse af dobbeltbeskatning) i luftfartsoverenskomst af 14. marts 2000 mellem Danmark og Hongkong. Bestemmelsen fik virkning med tilbagevirkende kraft fra 1. januar 1997.

Indien

Bekendtgørelse nr. 118 af 10. november 1989 af DBO af 8. marts 1989. DBO"en har virkning for indkomstår, der begynder fra og med den 1. januar 1990, og gælder også for Færøerne.

Selskabsskatteprocenten i Indien er 35 pct. med tillæg for visse selskaber. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Skattesystemet er beskrevet i Skat.Udland 1997, 151.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO"en omfattede personer.
- Artikel 2: De af DBO"en omfattede skatter.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

Artikel 8: Luftfart.
Artikel 9: Skibsfart.
Artikel 10: Indbyrdes forbundne foretagender.
Artikel 11: Udbytte.
Artikel 12: Renter.
Artikel 13: Royalties og honorarer for teknisk bistand.
Artikel 14: Kapitalgevinster.
Artikel 15: Frit erhverv.
Artikel 16: Personligt arbejde i tjenesteforhold.
Artikel 17: Bestyrelshonorarer og direktørvederlag.
Artikel 18: Kunstnere og sportsfolk.
Artikel 19: Offentlige vederlag og pensioner.
Artikel 20: Studerende og erhvervspraktikanter.
Artikel 21: Anden indkomst.
Artikel 22: Formue.
Artikel 23: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning.
Artikel 24: Ikke-diskriminering.
Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
Artikel 26: Udveksling af oplysninger.
Artikel 27: Bistand til opkrævning af skat.
Artikel 28: Diplomatiske og konsulære tjenestemænd.
Artikel 29: Territorial udvidelse.
Artikel 30: Ikrafttræden.
Artikel 31: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

Artikel 3

Begge staters kontinentsokkel er omfattet.

Artikel 5

Som grundlag for fast driftssted er medtaget lagerbygninger, hvor en person stiller indretninger til oplagring til rådighed for andre, jf. stk. 2, litra g, samt lokaler, der benyttes til butik eller til at modtage eller anmode om ordrer, jf. stk. 2, litra i. Det samme gælder installationer til efterforskning af naturforekomster, hvis virksomheden udøves i en eller flere perioder på sammenlagt mindst 183 dage i en 12-måneders periode, jf. stk. 2, litra j. Anlægsarbejder m.v. medfører fast driftssted, hvis virksomheden vedvarer i en periode på 183 dage eller mere, jf. stk. 2, litra k.

Udlevering fra lager anses ikke for en hjælpefunktion.

Agentreglen er videregående end OECD's modeloverenskomst, idet der uafhængigt af fuldmagt til agenten bliver tale om fast driftssted, hvis agenten regelmæssigt udleverer varer fra foretagendets varelager eller hvis agenten sikrer ordrer næsten udelukkende for foretagendet og tilhørende foretagender, jf. stk. 4.

Selv om en uafhængig repræsentant handler inden for sin sædvanlige erhvervsvirksomheds rammer, vil der alligevel blive tale om fast driftssted, hvis en sådan repræsentant næsten udelukkende udfører virksomhed for foretagendet og tilhørende foretagendet, jf. stk. 5.

I den fortjeneste, der henføres til virksomhedens faste driftssted i det andet land, indgår også salg i denne anden stat af varer, der er tilsvarende de varer, der sælges gennem det faste driftssted. Det samme gælder fortjeneste ved anden erhvervsvirksomhed, der svarer til den virksomhed, der udøves gennem det faste driftssted, jf. stk. 1.

Artikel 7

I forbindelse med fastsættelsen af det faste driftssteds fortjeneste er det præciseret, at der ikke kan fradrages ydelser som fx royalties, administrationsafgifter eller renter (gælder dog ikke for bankforetagender), der betales til hovedforetagendet, medmindre disse betalinger sker som godtgørelse for afholdte udgifter, jf. stk. 3.

Renteindtægter, der erhverves i forbindelse med luftfartsvirksomhed, beskattes i den stat, hvor virksomheden er hjemmehørende, dvs. kildelandets beskatningsret efter artikel 12 viger, jf. stk. 4.

Artikel 8

Kildelandet kan beskatte skibsfart med 50 pct. de første 5 år og 25 pct. de efterfølgende 5 år af den skat, der kan opkræves efter nationallovgivning i den stat, hvor virksomhedens virkelige ledelse har sit sæde.

Artikel 9

Vedrørende renteindtægter, der oppebæres i forbindelse med skibsfartsvirksomhed, findes en tilsvarende regel som i artikel 8, se ovenfor, jf. stk. 4 litra a.

Artiklen omfatter også fortjeneste ved brug af udlejning af containere, herunder trailere til transport af containere, jf. stk. 4, litra b.

Artiklen indeholder ingen bestemmelse om beskatningsret i de situationer, hvor virksomhedens ledelse har sit sæde om bord på et skib.

Kildelandet har beskatningsretten til udbytte med 25 pct., dog kun 15 pct., hvis der er tale om moder-/datterselskabsforhold.

Artikel 11

Bortset fra de undtagelser, der er omtalt under artiklerne 8 og 9, har kildelandet beskatningsretten til renter med 15 pct., når renterne betales til en person i bopælsstaten, dog kun 10 pct., hvis der er tale om renter af banklån, jf. stk. 2.

Artikel 12

Kildelandet har dog ingen beskatningsret til renter, hvis disse betales til offentlige myndigheder i den anden stat, se artiklens stk. 3.

For renter af lån ydet inden denne DBO's ikrafttræden gælder den gamle DBO, hvorefter kildestaten havde den fulde beskatningsret til renter, jf. stk. 2.

Foruden sædvanlige royalties omfatter artiklen vederlag for teknisk bistand, hvorved forstås tjenesteydelser af ekspertkarakter, jf. stk. 4. Kildestaten har beskatningsretten til de nævnte ydelser med 20 pct.

Artikel 13

Indien

Efter stk. 6 anses royalties og vederlag for teknisk bistand for at hidrøre fra en kontraherende stat, selv om betaleren af ydelserne alene har fast driftssted dér uden i øvrigt at være hjemmehørende i den nævnte stat.

Artikel 14

Efter stk. 4 gælder særligt, at hvis et selskabs formue hovedsageligt består af fast ejendom, kan fortjeneste ved overdragelse af aktier i dette selskab beskattes i den stat, hvor ejendommen er beliggende.

Efter stk. 5 kan fortjeneste ved afhændelse af øvrige aktier beskattes i den stat, hvor det aktieudstedende selskab er hjemmehørende, forudsat de afhændede aktier udgør mindst 15 pct. af aktiekapitalen.

Artikel 15

Såfremt en person, der udøver frit erhverv, opholder sig i kildestaten i en eller flere perioder, der tilsammen udgør eller overstiger 183 dage i et skatteår, har kildestaten beskatningsretten til den indkomst, der kan henføres til udøvelsen af det frie erhverv i kildestaten, selv om der ikke foreligger et fast sted.

Artikel 16

183-dages-reglen anvendes i forhold til arbejdslandets skatteår. Det indiske skatteår løber fra 1. april - 31. marts. Efter stk. 4 har Danmark beskatningsretten til vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, som en person hjemmehørende i Danmark udfører om bord på luftfartøj i international trafik tilhørende SAS.

Artikel 17

Den stat, hvor selskabet er hjemmehørende, har beskatningsretten til såvel bestyrelseshonorarer som lønninger til personer i ledende direktørstillinger.

Artikel 18

Efter stk. 3 og stk. 4 har bopælsstaten beskatningsretten, hvis kunstneres eller sportsfolks virksomhed udelukkende eller i væsentligt omfang støttes af offentlige myndigheder i denne stat.

Artikel 19

Artiklen omhandler ikke private pensioner, der er omfattet af artikel 21 om anden indkomst.

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 18.

Artikel 20

Foruden skattefritagelse for beløb, der modtages fra kilder udenfor studielandet, er en studerende i kildestaten fritaget for arbejdsvederlag op til 20.000 kr. pr. år, forudsat arbejdet er direkte forbundet med hans studier eller er nødvendigt for hans underhold.

De nævnte skattefritagelser er begrænset til det tidsrum, der med rimelighed eller sædvanligvis kræves for at færdiggøre uddannelsen, dog maksimalt 5 år i træk.

Artikel 21

Kildestaten har efter stk. 3 beskatningsretten til andre indkomster, der hidrører fra denne stat, herunder private pensioner af enhver art.

Artikel 23

Lempelsesmetoden er almindelig credit svarende til reglen i LL § 33.

For indkomster omfattet af artikel 19 skal bopælslandet dog lempe efter exemption (ny metode).

Efter stk. 3, litra d og e, giver Danmark matching credit i en række tilfælde, hvor der efter indisk lovgivning er bevilget skattefritagelse.

Indonesien

Bekendtgørelse nr. 14 af 30. januar 1987 af DBO af 28. december 1985. DBO'en har virkning fra 1. januar 1987.

Selskabsskatteprocenten i Indonesien er 30 pct. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: Personer, der er omfattet af DBO'en.
- Artikel 2: Skatter, der er omfattet af DBO'en.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.
- Artikel 8: Skibs- og luftfart.
- Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender.
- Artikel 10: Udbytte.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Kapitalgevinster.
- Artikel 14: Frit erhverv.
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold.
- Artikel 16: Bestyrelses honorar.
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 18: Pensioner, sociale sikringsydelser, livrenter og underholdsbidrag.
- Artikel 19: Offentlige hverv.
- Artikel 20: Studerende.
- Artikel 21: Lærere og forskere.
- Artikel 22: Andre indkomster.
- Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 24: Ikke-diskriminering.
- Artikel 25: Fremgangsmåde ved indgåelse af gensidig aftale.
- Artikel 26: Udveksling af oplysninger.
- Artikel 27: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer.
- Artikel 28: Territorial udvidelse.
- Artikel 29: Ikrafttræden.
- Artikel 30: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

Indonesien

- Artikel 3** Begge staters kontinentalsokkel er omfattet.
- Artikel 4** Ved fastlæggelse af skattemæssigt hjemsted anvendes ikke statsborgerskab.
- Artikel 5** Ifølge en protokol til DBO`en foreligger der fast driftssted ved virksomhed, der består i forundersøgelser eller efterforskning efter kulbrinter, som udøves med skibe, borerigge og installationer.
- Ved bygge- og anlægsarbejder foreligger der fast driftssted efter 6 måneder. Samle- og monteringsarbejde, der udføres af en hovedentreprenør, medfører fast driftssted efter 3 måneder.
- Ved tjenesteydelser af rådgivende karakter foreligger der fast driftssted, hvis disse ydelser leveres i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 3 måneder, inden for en 12-måneders periode.
- Et forsikringselskab har altid fast driftssted i den anden stat, hvis det opkræver præmier dér eller forsikrer risici dér.
- Artikel 10** I moder-datterselskabsforhold har kildestaten beskatningsretten med 10 pct. I alle andre tilfælde har kildestaten beskatningsretten med 20 pct.
- I tilfælde, hvor et dansk selskab har et fast driftssted i Indonesien, kan der udover selskabsskatten pålægges en skat, som ikke må overstige 15 pct. Denne bestemmelse finder dog ikke anvendelse på kontrakter, som vedrører olie- og gassektoren eller anden minedriftssektor, når kontrakten er indgået 31. december 1983 eller tidligere.
- Artikel 11** Når renter betales til regeringen i den anden stat eller visse bestemt angivne offentlige institutioner, opkræves der ikke skat i kildestaten.
- Artikel 12** Kildestaten har beskatningsretten til royalty med 15 pct.
- Artikel 14** Kildestaten har beskatningsretten til indkomst ved frit erhverv, hvis opholdet udgør eller overstiger 91 dage inden for en 12-måneders periode.
- Artikel 18** Kildelandet har beskatningsretten til pensioner, både private og offentlige, sociale sikringsydelse og livrenter.
- Underholdsbidrag har bopælslandet derimod beskatningsretten til.
- Artikel 19** Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17.
- Artikel 20** Vederlag for udførelse af arbejde, der har forbindelse med studiet, eller som er nødvendige for underholdet, beskattes ikke i opholdsstaten. Beløbet er for indkomståret 2004 fastsat til 65.000 kr., jf. TSS-cirkulære 2003-34 (for indkomståret 2003 er beløbet 63.000 kr.). Beløbet beregnes efter arbejdsmarkedsbidrag og særlig pensionsopsparing. Fradraget indrømmes ud over sædvanlige, ligningsmæssige fradrag, herunder personfradrag. Fradraget redu-

ceres med beløb, der modtages fra udlandet til den studerendes underhold, undervisning og uddannelse, og som ikke beskattes i Danmark. Fradraget reduceres endvidere med skattefrie stipendier, men derimod ikke med skattepligtige stipendier, der modtages fra Danmark.

Vederlag for midlertidig undervisning eller forskning i almenvellets interesse ved universiteter mv. i en periode på indtil 2 år beskattes ikke i opholdsstaten, hvis vederlaget beskattes i den anden stat.

Artikel 21

Kildelandet har også beskatningsretten til indkomster, der hidrører fra kildelandet, og som ikke er omtalt i DBO'en.

Artikel 22

Som hovedregel ophæves dobbeltbeskatning ved creditmetoden. Hvor indkomst kun kan beskattes i Indonesien (artikel 18 og 19, stk. 1), lempes dobbeltbeskatningen efter exemption (ny metode).

Artikel 23:

Iran

Notevekslinger af 3. september og 13. september 1956 - SAS.

Irland

Bekendtgørelse nr. 115 af 3. november 1993 af DBO af 26. marts 1993.

Selskabsskatteprocenten i Irland er generelt 12,5 pct. Der findes særlige skattesatser bl.a. for indkomst fra salg af varer produceret i Irland og indkomst fra virksomhed i Shannon Airport Development Zone eller fra International Financial Services Center i Dublin. Der er carryback-regler for underskud, som kan tilbageføres og modregnes i positiv indkomst i 1 år.

Skattesystemet er beskrevet i Skat.Udland 1999, 118.

Indholdsfortegnelse:

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 8: Skibs- og luftfart samt containere

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender

Artikel 10: Udbytte

Artikel 11: Renter

Artikel 12: Royalties

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Irland

Artikel 16: Bestyrelseshonorarer
Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk
Artikel 18: Pensioner, livrenter o.l. betalinger
Artikel 19: Offentlige hverv
Artikel 20: Studerende
Artikel 21: Andre indkomster
Artikel 22: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter
Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning
Artikel 24: Ikke-diskriminering
Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler
Artikel 26: Udveksling af oplysninger
Artikel 27: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer
Artikel 28: Territorial udvidelse
Artikel 29: Ikrafttræden
Artikel 30: Opsigelse

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

- Artikel 3** Begge staters kontinentalsokkel er omfattet.
- Artikel 6** Rettigheder til fast ejendom i form af f.eks. forkøbsret eller ret til efterforskning eller udnyttelse af naturforekomster er omfattet af artiklen jf. protokol­len pkt. 1.
- Artikel 8** Artiklen omfatter fortjeneste ved brug, vedligeholdelse eller udleje af containere.
- Danmark har beskatningsretten til den danske andel af SAS" fortjeneste.
- Artikel 10** Danmark kan som kildeland beskatte udbytte med 15 pct. såfremt modtageren er en fysisk person eller et selskab med under 25 pct.'s aktiebesiddelse. Derimod kan udbytte til irske moderselskaber, der ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen i det danske selskab, ikke beskattes i Danmark.
- Samme beskatningsret er tillagt Irland som kildestat, dog forudsat, at den danske udbyttmodtager efter bestemmelsen i art. 10, stk. 3, er berettiget til skattegodtgørelse for så vidt angår udbyttet. Dette betyder, at Irland frafalder beskatningsretten, hvis udbyttmodtageren ikke er berettiget til at modtage irsk skattegodtgørelse.
- Som udgangspunkt beskattes danske moderselskaber ikke af udbytte fra mindst 25 pct.-ejede irske datterselskaber. Skattefriheden gælder dog ikke, hvis det irske datterselskab er beskæftiget inden for den finansielle sektor og kun betaler 10 pct. i skat, jf. artikel 23, stk. 6, samt protokol mv., der indeholder aftale om en godkendelsesprocedure.
- Definitionen af udtrykket udbytte svarer i princippet til modelkonventionens definition. Af en supplerende bestemmelse i protokollens pkt. 2 fremgår imidlertid, at hverken Danmark eller Irland er forpligtet til at fortolke

begrebet udbytte på samme måde, men dobbeltbeskatning på grund heraf skal søges undgået ved gensidig aftale.

Vedrørende tilbagesøgning af dansk udbytteskat, se afsnit D.D.2, artikel 10.

Renter kan kun beskattes i den stat, hvor den retmæssige ejer af renten er hjemmehørende.

Artikel 11

Driver den retmæssige ejer af renten erhvervsmæssig virksomhed fra et fast driftssted eller frit erhverv fra et fast sted i den stat, hvorfra renten hidrører, og vedrører renten dette faste driftssted eller faste sted, skal renten dog beskattes i henhold til artikel 7 henholdsvis artikel 14.

Efter en supplerende bestemmelse i protokollens pkt. 2 fremgår imidlertid, at hverken Danmark eller Irland er forpligtet til at fortolke begrebet renter på samme måde, men dobbeltbeskatning på grund heraf skal søges undgået ved gensidig aftale.

Fortjeneste ved salg af aktier i et fast ejendomsselskab, hvor mindst 50 pct. af værdien hidrører direkte eller indirekte fra fast ejendom, beskattes i den stat, hvor ejendommen er beliggende.

Artikel 13

I henhold til stk. 8 skal Irland respektere Danmarks ret til fraflytningsbeskatning vedrørende aktier.

Det irske skatteår der tidligere løb fra 6. april til 5. april, er med virkning fra 1. januar 2002 ændret til kalenderåret. 183-dages-reglen er betinget af ophold inden for skatteåret.

Artikel 15

Artiklen indeholder en bestemmelse om arbejdsudleje.

Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS" luftfartøjer i international trafik.

Kildestaten har beskatningsretten til sociale pensioner.

Artikel 18

Hvis en person, som har været hjemmehørende i Danmark, flytter til Irland og dér modtager pension fra kilder i Danmark, kan Danmark beskatte pensionen. Dette gælder dog ikke, hvis pensionisten er irsk statsborger uden samtidig at være dansk statsborger.

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17.

Artikel 19

Der foreligger fast driftssted fra første dag ved aktiviteter i forbindelse med forundersøgelse, efterforskning eller udvinding af kulbrinter.

Artikel 22

Aktivitet med offshoreborerigge danner først fast driftssted, når den har været mere end 365 dage inden for en 18-måneders periode.

Island

Supply-virksomhed beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Lønindkomst ved supply-virksomhed beskattes, jf. artikel 15, stk. 3.

Stk. 5 indeholder en bestemmelse om beskatning af mobile borerigge, når disse flyttes ud af et sokkelområde.

Artikel 23

Dobbeltbeskatning ophæves efter credit-metoden. I tilfælde, hvor indkomst efter DBO'en kun kan beskattes i den ene af staterne, benyttes exemptionsprincippet (ny metode).

De særlige bestemmelser om matching-credit i henholdsvis stk. 3 og stk. 6, litra a er pr. 1. januar 2000 ikke længere gældende, jf. stk. 6, litra b.

Udbytter fra et irsk skovselskab er skattefri for et dansk kapitalformidlings-selskab, og denne skattefrihed er ikke kun gældende til den 1. januar 2000, i medfør af artikel 23, stk. 1, litra (b), sammenholdt med stk. 6, litra (b), TfS 1996, 185 (TSS).

Island

Se under Norden.

Israel

Bekendtgørelse nr. 85 af 10. november 1966 af DBO af 27. juni 1966. Skd.cirkulære nr. 270 af 20. december 1968 (vejledning).

Selskabsskatteprocenten i Israel er 36 pct. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Skattesystemet er beskrevet i Skat.Udland 1997, 299.

Indholdsfortegnelse:

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.

Artikel 3: Almindelige definitioner.

Artikel 4: Skattemæssig bopæl.

Artikel 5: Fast driftssted.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.

Artikel 7: Fortjeneste ved forretningsvirksomhed.

Artikel 8: Skibs- og luftfart.

Artikel 9: Associerede foretagender.

Artikel 10: Udbytter.

Artikel 11: Renter.

Artikel 12: Royalties.

Artikel 13: Fortjeneste ved afhændelse af formuegenstande.

- Artikel 14: Personlige tjenesteydelser.
 Artikel 15: Bestyrelshonorarer.
 Artikel 16: Kunstnere og sportsfolk.
 Artikel 17: Pensioner og livrenter.
 Artikel 18: Offentligt hverv.
 Artikel 19: Studerende.
 Artikel 20: Professorer, lærere og videnskabsmænd.
 Artikel 21: Indkomst, der ikke udtrykkeligt er omtalt.
 Artikel 22: Formue.
 Artikel 23: Exemption-metoden.
 Artikel 24: Credit-metoden.
 Artikel 25: Ikke-diskriminering.
 Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
 Artikel 27: Udveksling af oplysninger.
 Artikel 28: Bistand med hensyn til opkrævningen af skatter.
 Artikel 29: Territorial udvidelse.
 Artikel 30: Diplomatiske og konsulære tjenestemænd.
 Artikel 31: Ikrafttræden.
 Artikel 32: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

Udbytte til en i Israel bosiddende person beskattes i Danmark med 15 pct. **Artikel 10**

Hvis modtageren er et selskab, der direkte eller indirekte ejer mindst 50 pct. af stemmerne, er den danske skat 5 pct.

Israelsk udbytte, der udbetales til en i Danmark bosiddende person, må ikke beskattes i Israel med mere end 25 pct.

Renter må i kildelandet beskattes med 25 pct. **Artikel 11**

Royalties beskattes i kildelandet med 10 pct. **Artikel 12**

183-dages reglen anvendes i forhold til skatteåret. Udtrykket vederlag for personlige tjenesteydelser omfatter også indkomst ved selvstændigt arbejde, f.eks. læger, ingeniører osv. **Artikel 14**

Ydelser under et kibbutzophold i Israel i form af kost og logi, lommepenge samt betaling af afdrag på studiegæld blev anset for arbejdsvederlag, jf. Skat 1986.10.608, TfS 1986, 552 (LSR).

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 16. **Artikel 18**

Bestemmelsen fritager ikke alene for beskatning i opholdslandet af beløb, der hidrører fra kilder uden for denne stat, men også af danske legater. Fritagelsen gælder endvidere for vederlag for tjenesteydelser, der er nødvendige for den pågældendes underhold, forudsat at studierne ikke er af under-

Italien

ordnet betydning i forhold til de tjenesteydelser, for hvilke vederlaget er ydet.

For indkomståret 2004 udgør dette beløb 65.000 kr., jf. TSS-cirkulære 2003-34 (for indkomståret 2003 udgør beløbet 63.000). Beløbet beregnes efter arbejdsmarkedsbidrag og særlig pensionsopsparing. Fradraget indrømmes ud over sædvanlige, ligningsmæssige fradrag, herunder personfradrag. Fradraget reduceres med beløb, der modtages til den studerendes underhold, undervisning og uddannelse, og som ikke beskattes her. Fradraget reduceres endvidere med skattefrie stipendier, men derimod ikke med skattepligtige stipendier, der modtages fra Danmark.

Artikel 20

Vederlag for midlertidig undervisning eller forskning ved universiteter mv. i en periode på indtil 2 år beskattes ikke i opholdsstaten.

Artikel 23-24

Som hovedregel ophæves dobbeltbeskatning ved hjælp af exemption (ny metode).

Som undtagelse herfra gælder indkomst under artikel 10 (udbytter), artikel 11 (renter) og artikel 12 (royalties), hvor dobbeltbeskatningen undgås ved anvendelse af creditmetoden.

Danmark skal altid lempe med 25 pct. på udbytte- og renteindtægter, selvom Israel ikke skulle beskatte sådanne indkomster (matching credit).

Italien

Bekendtgørelse nr. 8 af 12. februar 2003 af DBO af 5. maj 1999. DBO'en fik virkning fra 1. januar 2004. Artikel 19, stk. 1 dog med tilbagevirkende kraft fra 1. januar 1993.

Bekendtgørelse nr. 81 af 30. juli 1968 af DBO af 10. marts 1966 (arvemidler).

Selskabsskatteprocenten i Italien er 34 pct. plus en lokal skat (IRAP) på 4,25 pct. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter
- Artikel 3: Almindelige definitioner
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted
- Artikel 5: Fast driftssted
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- Artikel 8: Skibs- og luftfart
- Artikel 9: Forbundne foretagender
- Artikel 10: Udbytte

Artikel 11: Renter
 Artikel 12: Royalties
 Artikel 13: Kapitalgevinster
 Artikel 14: Frit erhverv
 Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold
 Artikel 16: Bestyrelses honorarer
 Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk
 Artikel 18: Pensioner og lignende betalinger
 Artikel 19: Offentligt hverv
 Artikel 20: Professorer og lærere
 Artikel 21: Studerende
 Artikel 22: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter
 Artikel 23: Andre indkomster
 Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning
 Artikel 25: Ikke-diskriminering
 Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler
 Artikel 27: Udveksling af oplysninger
 Artikel 28: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder
 Artikel 29: Territorial udvidelse
 Artikel 30: Tilbagebetaling
 Artikel 31: Ikrafttræden
 Artikel 32: Opsigelse

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

Begge landes kontinentalsokkel er omfattet af DBO`en.

Artikel 3

Efter pkt. 2 i tillægsprotokollen betyder udtrykket i stk. 3 "omkostninger, som er afholdt for det faste driftssted" omkostninger, som er direkte forbundet med det faste driftssteds virksomhed.

Artikel 7

Punkt 3 i tillægsprotokollen vedrører artikel 8, stk. 1, og det anføres, at fortjeneste ved driften af skibe eller luftfartøjer i international trafik skal omfatte fortjeneste ved brug, rådighedsstillelse, eller udleje af containere (herunder anhængere, pramme og lignende udstyr til transport af varer i international trafik). Det bemærkes, at det ikke er en forudsætning for anvendelsen af denne bestemmelse, at aktiviteten er et led i skibs- eller luftfartsvirksomheden. Bestemmelsen er af betydning, idet artikel 12 (om royalties) i nærværende aftale også omfatter udleje af industrielt og kommercielt udstyr.

Artikel 8

Artiklen omfatter ikke fortjeneste ved transport i indre farvande, der derfor er omfattet af artikel 7.

Danmark har beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten, som oppebæres af SAS.

Italien

Artikel 10

Kildestaten kan efter bestemmelserne i stk. 1 og 2 ikke beskatte udbytter, som udloddes fra et datterselskab i den ene stat til et moderselskab i den anden. Dette følger allerede af bestemmelserne i EU's moder-/datterselskabsdirektiv. I andre tilfælde kan kildestaten beskatte udbyttet med 15 pct. I alle tilfælde gælder begrænsningen i kildestatens beskatning kun, når den retmæssige ejer af udbytterne er hjemmehørende i den anden stat.

SEL § 2, stk. 1, litra c, bevirker, at der i videre omfang, end hvad der følger af artiklens stk. 2, litra a, skal ske fritagelse for dansk beskatning af udbytte i moder-/datterselskabsforhold, idet det i forhold til ejerforholdet alene kræves, at det udbyttmodtagende selskab ejer mindst 20 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab.

Artikel 11

Kildelandet kan beskatte renter med 10 pct. Der er dog i stk. 3 og 4 gjort en række undtagelser, således at kreditsalgsrenter, renter fra statsobligationer o.l. og renter af eksportkreditlån kun kan beskattes i bopælsstaten.

Artikel 12

Kildelandet har beskatningsretten til royalty med op til 5 pct. af royaltybeløbet med de begrænsninger, der fremgår af stk. 3.

Begrebet "royalties" er defineret i stk. 4, og omfatter også "anvendelsen af eller retten til at anvende industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr" - dvs. leasing - som således kan pålægges 5 pct. kildekat. Det bemærkes, at leasing af containere vil være omfattet af artikel 8, hvor kun bopælsstaten kan beskatte.

Stk. 6 angiver, hvornår royalties skal anses for at hidrøre fra en aftalestat.

Artikel 13

Stk. 5 og stk. 6 indeholder bestemmelser om aktieavancebeskatning i tilfælde, hvor en person flytter fra Danmark til Italien eller omvendt. Efter stk. 5 kan Italien beskatte avancer ved afhændelse af aktier i italienske selskaber, når aktierne afhændes af en person, som er hjemmehørende i Danmark, og som har været hjemmehørende i Italien inden for fem år forud for afhændelsestidspunktet.

Efter stk. 6 kan hver af de kontraherende stater i henhold til sin egen lovgivning beskatte urealiserede aktieavancer ved flytning fra den ene stat til den anden.

Danmark har beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten, som oppebæres af SAS.

Artikel 14

Indkomst fra frit erhverv som f.eks. selvstændig virksomhed som læge, advokat, ingeniør, arkitekt eller lignende, som en person hjemmehørende i den ene stat udøver i den anden stat, kan beskattes i denne anden stat (kildestaten), hvis den pågældende har et såkaldt fast sted til sin rådighed i kildestaten, og virksomheden udøves derfra.

Begrebet "fast sted" er i modsætning til begrebet "fast driftssted" ikke defineret i overenskomsten, men det vil sædvanligvis omfatte et kontor eller en klinik eller lignende, hvor kunder kan henvende sig.

Stk. 2 gælder ikke indkomst fra arbejdsgivere i 3. lande.

Artikel 15

Efter stk. 3 kan lønindkomst ved arbejde om bord på et skib eller luftfartøj i international trafik kun beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Af stk. 4 fremgår, at danske besætningsmedlemmer på SAS-fly kun kan beskattes i Danmark.

Indkomst erhvervet i forbindelse med et besøg i en stat, når besøget væsentligt er støttet af offentlige midler fra kunstnerens eller sportsudøverens bopælsstat, beskattes ikke i besøgsstaten.

Artikel 17

Sociale pensioner kan kun beskattes i kildelandet, dog forudsat, at de ikke er bidragsfinansierede.

Artikel 18

Kildestaten kan ifølge stk. 3 beskatte private pensioner og bidragsfinansierede sociale pensioner i følgende tilfælde:

- hvis modtageren har været hjemmehørende i kildestaten i mindst fem år og derefter er blevet hjemmehørende i den anden stat. Dette gælder dog kun, hvis modtageren er statsborger i kildestaten uden også at være statsborger i bopælsstaten.

Der gives et særligt fradrag på 50.000 kr. til personer, som senest den 27. oktober 1999 blev hjemmehørende i Italien, og som på dette tidspunkt modtog private eller sociale pensioner fra Danmark. Fradraget kan dog højst udgøre det beløb, som personen modtager i pension.

I øvrige tilfælde kan pensioner kun beskattes i bopælsstaten.

Offentligt ansatte med dobbelt statsborgerskab kan fra 1. januar 1993 kun beskattes i kildestaten jf. artikel 31, stk. 2 litra a.

Artikel 19

Offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk beskattes efter artikel 19.

Gæsteprofessorer m.v., som forsker eller underviser i den anden stat i mindre end ét år, kan kun beskattes i deres hjem.

Artikel 20

Efter stk. 1 og 2 skal virksomhed i den anden kontraherende stat i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter altid anses for at udgøre et fast (drifts)sted, hvis aktiviteterne strækker sig ud over en bagatelgrænse på 30 dage inden for en 12-måneders periode.

Artikel 22

Jamaica

Virksomhed på borerig ud for kysten skal dog efter stk. 3 kun udgøre et fast driftssted, hvis virksomheden udøves i en periode eller perioder, der overstiger 365 dage inden for en 18-måneders periode.

Efter stk. 4 kan fortjeneste ved supply-trafik med skib eller luftfartøj til borerigge ud for kysten kun beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Det fremgår af stk. 5, at løn og lignende vederlag til skibs- og flybesætninger i forbindelse med supply-virksomhed kan kun beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. Dette er i overensstemmelse med bestemmelsen i artikel 15, stk. 3 om international trafik.

Stk. 6 fastslår regler for beskatning af kapitalgevinster i de tilfælde, hvor en borerig ejet af et foretagende i den ene stat flyttes væk fra den anden stats kontinentalsokkel. I sådanne tilfælde kan kapitalgevinster - værdistigning på borerigge - ikke beskattes i denne anden stat. Dog kan genvundne afskrivninger beskattes.

Artikel 24

DBO'en er en creditoverenskomst, men er der tale om indkomst, som kun kan beskattes i Italien, anvender Danmark som bopælsland exemption med progressionsforbehold.

Artikel 26

Der gælder en 2 års frist for indbringelse af sag om en stedfunden beskatning, der ikke er i overensstemmelse med DBO'en.

Det er i en protokolbestemmelse præciseret, at den gensidige aftaleprocedure ikke træder i stedet for de nationale klagebehandlingsprocedurer.

Jamaica

Bekendtgørelse nr. 24 af 12. februar 1992 af DBO af 16. august 1990.

Selskabsskatteprocenten i Jamaica er 33 1/3 pct . Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter
- Artikel 3: Almindelige definitioner
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted
- Artikel 5: Fast driftssted
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- Artikel 8: Skibs- og luftfart
- Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender
- Artikel 10: Udbytte
- Artikel 11: Renter
- Artikel 12: Royalties

Artikel 13: Ledelsesgodtgørelse
 Artikel 14: Begrænsning af fordele
 Artikel 15: Kapitalgevinster
 Artikel 16: Frit erhverv
 Artikel 17: Personligt arbejde i tjenesteforhold
 Artikel 18: Bestyrelshonorarer
 Artikel 19: Kunstnere og sportsfolk
 Artikel 20: Pensioner, livrenter, betalinger modtaget i henhold til socialt sikringssystem og underholdsbidrag
 Artikel 21: Offentlige hverv
 Artikel 22: Studerende
 Artikel 23: Andre indkomster
 Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning
 Artikel 25: Ikke-diskriminering
 Artikel 26: Fremgangsmåde ved indgåelse af gensidige aftaler
 Artikel 27: Udveksling af oplysninger
 Artikel 28: Diplomatiske og konsulære tjenestemænd
 Artikel 29: Territorial udvidelse
 Artikel 30: Ikrafttræden
 Artikel 31: Opsigelse

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

Kontinentalsoklen er omfattet af DBO"en.

Artikel 3

Eksemplifikationen i stk. 2 af aktiviteter, der giver fast driftssted, er udvidet med

Artikel 5

- et lager eller lokaliteter, der anvendes som salgssted, (litra f)
- en lagerbygning med hensyn til en person, der yder lagerfaciliteter til andre, (litra g).

Det er en forudsætning for at statuere fast driftssted efter stk. 2, litra f, at der er ansat eller en agent involveret i transaktionen.

Fast driftssted efter stk. 2, litra g, foreligger, hvis der erhverves indkomst ved udlejning af lagerplads.

Et bygnings-, anlægs-, samle-, monterings- eller opmudringsarbejde og en borerig eller et skib, der anvendes til efterforskning eller udvinding af naturforekomster, samt tilsyn i forbindelse hermed udgør fast driftssted, hvis det varer i en eller flere perioder, der sammenlagt overstiger 183 dage inden for en 12-måneders periode.

OECD-modellens stk. 4, litra f, er ikke med, hvorfor der vil foreligge fast driftssted ved samtidig udøvelse af de i stk. 3 nævnte ikke driftsstedsgivende aktiviteter.

Agentreglen i stk. 4 er udvidet i forhold til OECD-modellen, således at der foreligger fast driftssted, hvis en agent uden fuldmagt til at indgå bindende

Jamaica

aftaler sædvanligvis opretholder et varelager, fra hvilket varer regelmæssigt udleveres for en virksomhed.

Reglen i stk. 5 er snævrere end OECD-modellen, således at en uafhængig agent skal anses for afhængig, hvis stort set hele agentens virksomhed vedrører et foretagende.

Indbyrdes forbundne selskaber anses ikke for en virksomhed.

Artikel 6 Reglen omfatter i modsætning til OECD modelkonvention også enhver for-
købsret eller lignende rettighed med hensyn til ejendommen.

Artikel 7 I den indkomst, der skal henføres til det faste driftssted, indgår også ind-
komst ved erhvervsvirksomhed af samme eller lignende art, der udøves
udenfor det faste driftssted, medmindre virksomheden kan påvise, at sådan
anden erhvervsvirksomhed ikke med rimelighed kunne være varetaget af
det faste driftssted.

Artikel 8 Artiklen indeholder en containerbestemmelse, hvorefter indkomst, der
erhverves ved at anvende, opretholde eller udleje containere (herunder
anhængere, pramme og lignende materiel til transport af containere) kun
kan beskattes i kildelandet i det omfang, anvendelsen er til transport af varer
i international trafik.

Hvad angår SAS, finder artiklen kun anvendelse for den danske andel af
indkomsten.

Artikel 10 Kildestaten kan beskatte udbytte med 10 pct. i moder-/ datterselskabsfor-
hold og med 15 pct. i andre tilfælde.

Beløb, der overføres fra et fast driftssted i et land til et selskab i et andet
land, kan beskattes med 10 pct. i kildelandet, jf. stk. 6. Denne regel kan
udnyttes af Jamaica, der har intern hjemmel til at beskatte med 33 pct. efter
selskabsskat.

Artikel 11 Kildestaten kan beskatte renter med 12,5 pct. Satsen er dog nedsat til 0 pct.
i tilfælde, hvor renterne erhverves af en af de kontraherende stater eller de i
stk. 3 nævnte institutioner .

Artikel 12 Kildestaten kan beskatte royalties med 10 pct.

Stk. 5 angiver nærmere regler for, hvilken stat, der skal anses for kildestat.

Artikel 13 Kildestaten kan beskatte ledelsesgodtgørelse med 10 pct.

Udtrykket ledelsesgodtgørelse omfatter betalinger af enhver art til enhver
person - bortset fra ansatte hos den person, der præsterer betalingerne - for
eller med hensyn til tilvejebringelse af industriel eller kommerciel rådgiv-
ning eller ledelse, teknisk bistand eller lignende bistand eller tjenester, jf.
stk. 3.

Ledelsesgodtgørelse omfatter ikke betalinger for frit erhverv, se artikel 16.

Bestemmelsen finder ikke anvendelse i tilfælde, hvor den, der modtager ledelsesgodtgørelsen, har fast driftssted i kildestaten, jf. stk. 4 og stk. 5.

Personer, der modtager ledelsesgodtgørelse, kan vælge at lade denne beskattes efter artikel 7.

De to stater kan nægte at nedsætte skatten i henhold til artiklerne 10, 11, 12 og 13, når modtageren kontrolleres af en person, der ikke er hjemmehørende i nogen af staterne, men i en stat, med hvilken kildestaten ikke har DBO.

Artikel 14

Artiklen omfatter også indkomst ved salg af aktier eller lignende i et selskab, hvis aktiver hovedsageligt består af ejendomme i kildestaten. Hovedsageligt betyder ifølge protokolbestemmelse 50 pct. eller mere.

Artikel 15

Efter stk. 4 kan salg af aktier beskattes i den stat, hvor selskabet er beliggende, hvis de solgte aktier udgør en besiddelse på mindst 30 pct. i selskabet.

Kildestaten kan også beskattes indkomst fra frit erhverv, hvis det samlede ophold dér i et indkomstår overstiger 90 dage, eller hvis vederlaget betales af en person, der er hjemmehørende eller udredes af et fast driftssted eller fast sted i arbejdsstaten, og overstiger et beløb svarende til 45.000 kr. i et indkomstår.

Artikel 16

Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har erhvervet ved arbejde om bord på et af SAS" luftfartøjer i international trafik.

Artikel 17

Bestemmelsen kan ikke anvendes,

Artikel 19

- hvis kunstnerens eller sportsudøverens besøg for en væsentlig del støttes af offentlige midler fra den anden stat,
- på en organisation, hvis virksomhed ikke er kommerciel, og hvis indkomst ikke for nogen dels vedkommende betales til indehavere eller medlemmer,
- på en kunstner eller sportsudøver for tjenester udført for en organisation som nævnt ovenfor.

Af en protokolbestemmelse fremgår, at dette gælder, uanset om indkomsten tilfalder en person, der ikke kontrolleres af kunstneren eller sportsudøveren.

Alle pensioner, livrenter samt sociale sikringsydelse, kan kun beskattes i kildestaten.

Artikel 20

Underholdsbidrag kan kun beskattes i den stat, hvor modtageren er hjemmehørende. Hvis bidragsyderen ikke har fradragsret, kan bidragene imidlertid kun beskattes i den stat, hvor bidragsyderen er hjemmehørende.

Japan

- Artikel 21** Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 19.
- Artikel 22** Studerende er i kildestaten fritaget for beskatning af arbejdsvederlag op til 20.000 kr. pr. kalenderår, forudsat at arbejdet har direkte forbindelse til studierne eller er nødvendigt for den studerendes underhold.
- Der er tale om et ligningsmæssigt fradrag, der højst kan indrømmes i 5 år.
- Artikel 23** Anden indkomst kan også beskattes i kildestaten.
- Artikel 24** Lempelsesmetoden er almindelig credit.
- For indkomst, der kun kan beskattes på Jamaica (artikel 20), skal Danmark som bopælsland dog lempe efter exemption (ny metode).
- Stk. 3 indeholder en bestemmelse om matching credit i tilfælde, hvor den skat, som efter DBO'en kunne have været opkrævet i Jamaica, er blevet nedsat eller frafaldet i henhold til nærmere angivne bestemmelser i skatte-lovgivningen i Jamaica.
- I relation til artikel 10 gives kun credit for den aftalte 10 pct. og 15 pct. beskatning.
- I stk. 4 er indsat en regel om subsidier beskatningsret, hvorefter lempelse kun skal indrømmes, hvis indkomsten bliver beskattet i den anden stat.
- Artikel 25** OECD-modellens bestemmelse om, at ikke-diskriminering også skal finde anvendelse på personer, der ikke er hjemmehørende i nogen af staterne, er udeladt.

Japan

Bekendtgørelse nr. 132 af 16. december 1968 af DBO af 3. februar 1968. Skd.cirkulære nr. 104 af 31. marts 1970 (vejledning). Protokol af 3. februar 1968 vedrørende kontinentalsoklen.

Selskabsskatteprocenten i Japan er 30 pct. for selskaber med en indbetalt kapital på mere end 100 mio. JPY (100 JPY= ca. 6 kr.). Skatten er sammensat af almindelig selskabsskat, erhvervsskat og lokale og kommunale skatter. Selskaber med mindre kapital beskattes med 22 pct., hvis den skattepligtige indkomst udgør 8 mio. JPY eller mindre. Der er carryback-regler for underskud, som kan tilbageføres og modregnes i positiv indkomst i 1 år.

Det japanske skattesystem er beskrevet i Skat.Udland 1997, 67.

Indholdsfortegnelse:

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.

- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved forretningsvirksomhed.
- Artikel 8: Skibs- og luftfart.
- Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender.
- Artikel 10: Udbytte.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Kapitalgevinster.
- Artikel 14: Frit erhverv.
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold.
- Artikel 16: Bestyrelshonorar.
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 18: Private pensioner.
- Artikel 19: Offentlige hverv, og pensioner.
- Artikel 20: Professorer.
- Artikel 21: Studerende.
- Artikel 22: Andre indkomster.
- Artikel 23: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 24: Ikke-diskriminering.
- Artikel 25: Fremgangsmåde ved indgåelse af gensidige aftaler.
- Artikel 26: Udveksling af oplysninger.
- Artikel 27: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer.
- Artikel 28: Territorial udvidelse.
- Artikel 29: Ikrafttræden.
- Artikel 30: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

DBO'en omfatter ikke formueskat. (Se dog artikel 8, stk. 3). **Artikel 2**

Dødsboer anses for at være selskaber i DBO'ens forstand. **Artikel 3**

Dobbeltdomicilsituationer for fysiske personer løses ved gensidig aftale på grundlag af OECD's regelsæt i artikel 4, stk. 2. Den interne japanske beskatning af non-permanent resident taxpayers omfatter dels indkomst fra kilder i Japan, dels fra kilder uden for Japan, som udbetales i eller overføres til Japan, jf. ToldSkat Nyt 1993.15.753, (TfS 1993, 403 (TSS)). **Artikel 4**

Juridiske personers skattemæssige hjemsted er der, hvor hovedkontoret er beliggende.

Tilsynsvirksomhed i forbindelse med bygnings-, anlægs- og monteringsarbejder udgør et fast driftssted efter 12 måneder. **Artikel 5**

Virksomhed bestående i formidling af engagementer for de i artikel 17 omhandlede kunstnere udgør et fast driftssted.

Japan

Et anlægsarbejde i Danmark ville statuere fast driftssted, idet det samlede projekt ville forløbe over mere end 12 måneder. Årsagen til de inaktive perioder var derimod uden betydning. TfS 1999, 409 (LR).

Artikel 8 Fortjeneste ved skibs- og luftfartsvirksomhed beskattes i den stat, hvor foretagendet er beliggende.

Fortjeneste erhvervet fra partrederier og andre foretagender med mere end én deltager kan kun beskattes hos den enkelte deltager eller interessent i forhold til dennes ideelle ejerandel, når selskabet er oprettet i medfør af lovgivningen i dette land, og det ikke udgør en selvstændig skattepligtig enhed.

Artikel 10 Kildelandet har beskatningsretten til udbytte med 10 pct. i moder-/ datterselskabs forhold og 15 pct. i alle andre tilfælde.

Artikel 11 Kildelandet har beskatningsretten til renter med 10 pct.

Renter, der betales til en af staterne, en politisk underafdeling eller Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene er fritaget for beskatning i kildestaten.

Artikel 12 Kildelandet har beskatningsretten til royalties med 10 pct.

Royalty-begrebet omfatter også betalinger i henhold til en totalbefragtningskontrakt (bareboat charter) vedrørende skibe og luftfartøjer.

Endvidere er beløb ved afståelse af enhver forfatterret, enhver ret til kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, herunder spillefilm, ethvert patent, varemærke, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode omfattet af royalty-begrebet.

Artikel 13 Hvor en person har fortjeneste ved salg af aktier i et selskab hjemmehørende i det andet aftaleland, kan dette land beskatte fortjenesten, når den pågældende og dennes nært tilknyttede personer har ejet mindst 25 pct. af selskabets samlede kapital i hele det pågældende indkomstår, og når de aktier, den pågældende og sådanne nært tilknyttede personer har afhændet inden for det pågældende beskatningsår, sammenlagt udgør mindst 5 pct. af selskabets fulde aktiekapital.

Artikel 15 183-dages-reglen anvendes i forhold til kalenderåret.

Artikel 16 Bestemmelsen omfatter også vederlag som medlem af et repræsentantskab for et selskab.

Artikel 19 Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17.

Artikel 20 Vederlag for midlertidig undervisning eller forskning ved universiteter mv. i en periode på indtil 2 år kan kun beskattes i bopælsstaten.

Dobbeltbeskatning ophæves efter credit-metoden.

Artikel 23

Dog skal bopælslandet give fuld exemption for indtægt for kilder, der er omfattet af artikel 19, stk. 1, 2. pkt. og artiklerne 20 og 21.

Jordan

Bekendtgørelse nr. 114 af 21. oktober 1974 - skibs- og luftfart.

Jugoslavien

Bekendtgørelse nr. 70 af 30. juni 1982 om DBO af 19. marts 1981. Skd.cirkulære af 1. november 1982 (vejledning). Skd.cirkulære af 26. oktober 1983, hvorefter DBO"en også omfatter kontinentalsoklen.

Kroatien er indtrådt i DBO"en med det tidligere Jugoslavien. Danmark har med virkning fra den 12. april 1996 anerkendt Serbien/Montenegro under navnet Forbundsrepublikken Jugoslavien, der fra den nævnte dato har succederet i DBO"en mellem Danmark og Jugoslavien, jf. TfS 1996, 674. DBO"en gælder ikke for Bosnien-Herzegovina. DBO'en gælder ikke længere for Makedonien og Slovenien, idet Danmark og Makedonien har indgået en selvstændig DBO, jf. bekendtgørelse nr. 2 af 25. januar 2001, som trådte i kraft den 14. december. 2000, og Danmark og Slovenien har indgået en selvstændig DBO, jf. BKI nr. 17 af 17. juni 2002 som trådte i kraft 3. juni 2002.

Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst. I Serbien og Kroatien er selskabsskatteprocenten 20 pct.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: Personer, der er omfattet af DBO"en.
- Artikel 2: Skatter, der er omfattet af DBO"en.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved forretningsvirksomhed.
- Artikel 8: Skibs- og luftfart.
- Artikel 9: Indbyrdes afhængige foretagender.
- Artikel 10: Udbytter.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Kapitalgevinster.
- Artikel 14: Frit erhverv.
- Artikel 15: Personlige tjenesteydelser samt offentlige hverv.
- Artikel 16: Bestyrelses honorar.
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.

Jugoslavien

Artikel 18: Pensioner og sociale ydelser.
Artikel 19: Studerende.
Artikel 20: Andre indkomster.
Artikel 21: Formue.
Artikel 22: Ophævelse af dobbeltbeskatning.
Artikel 23: Ikke-diskriminering.
Artikel 24: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
Artikel 25: Udveksling af oplysninger.
Artikel 26: Diplomatiske og konsulære embedsmænd.
Artikel 27: Ikrafttræden.
Artikel 28: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

- Artikel 3** DBO'en omfatter begge staters kontinentalsokkel. Udtrykket foretagende i en kontraherende stat betyder, for så vidt angår Jugoslavien, en organisation af fællesarbejde og andre selvstyrende organisationer og samfund samt arbejdere, som hver for sig udfører uafhængig virksomhed.
- Et foretagende, som er oprettet i Danmark, og som drives af en person hjemmehørende i Jugoslavien, er også omfattet af begrebet.
- Artikel 7** Bestemmelsen anvendes på den fortjeneste, som en i Danmark hjemmehørende person opnår ved deltagelse i et joint venture sammen med et jugoslavisk foretagende i Jugoslavien.
- Artikel 8** Danmark har beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten, som oppebæres af SAS.
- Artikel 10** Kildestaten har beskatningsretten til udbytte med 15 pct.
- I moder-/datterselskaber kan kildestaten dog kun beskattes med 5 pct.
- Artikel 11** Renter kan kun beskattes i bopælsstaten medmindre der kan henføres til et fast driftssted i kildestaten.
- Artikel 12** Royalties beskattes i kildestaten med 10 pct.
- Begrebet royalties omfatter også vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende film eller bånd til radio- og fjernsynsudsendelser.
- Artikel 14** Indkomst ved frit erhverv kan beskattes i kildelandet ikke blot, når der foreligger fast sted, men også når personen opholder sig dér i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage i et skatteår.
- Artikel 15** 183-dages reglen anvendes i forhold til kalenderåret. Bestemmelsen omfatter både private og offentlige tjenesteydelser. Gage og løn udbetalt af Jugoslavien repræsenteret for Joint Economic anses for udbetalt af en offentlig myndighed.

Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik.

Hvor et kultur- eller sportsudvekslingsprogram er godkendt af begge stater, har de optrædendes bopælsstat beskatningsretten. **Artikel 17**

Offentlige pensioner kan kun beskattes i kildestaten. **Artikel 18**

Har en stat drevet forretningsvirksomhed, kan offentlige pensioner herfra kun beskattes i bopælslandet.

Private pensioner beskattes i bopælslandet.

Sociale pensioner beskattes i kildestaten.

En studerende, der er indtegnet ved et jugoslavisk universitet, kan skattefrit tjene 4.500 kr. årligt i Danmark, såfremt beskæftigelsens formål er at opnå praktisk erfaring i tilslutning til studierne - og beskæftigelsen højst varer 100 dage inden for et kalenderår. Den studerende kan dog højst blive fri for beskatning af 1.500 kr. månedligt. **Artikel 19**

Endvidere kan en jugoslavisk studerende, der er indtegnet ved et dansk universitet mv. - eller en praktikant eller en lærling - skattefrit tjene 18.000 kr. årligt.

Tidsmæssigt er denne fritagelsesregel begrænset til normal studietid, højst 3 år.

Personfradraget indgår i de ovennævnte maksimumsbeløb.

Dobbeltbeskatning ophæves som hovedregel ved anvendelse af creditmetoden. **Artikel 22**

I de tilfælde, hvor en given indkomst eller formue kun kan beskattes i Jugoslavien (artikel 15, stk. 3 og 4 (offentligt hverv) og artikel 18, stk. 3 (offentlige pensioner)), ophæves dobbeltbeskatning ved exemption (ny metode).

Kenya

Bekendtgørelse nr. 78 af 20. september 1973 af DBO af 13. december 1972.

Skd.cirkulære nr. 9 af 10. januar 1974 (vejledning).

Selskabsskatteprocenten i Kenya er 30 pct. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: Personer, der er omfattet af DBO"en.
- Artikel 2: Skatter, der er omfattet af DBO"en.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved forretningsvirksomhed.
- Artikel 8: Skibs- og luftfart.
- Artikel 9: Associerede foretagender.
- Artikel 10: Udbytte.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Fortjeneste ved afståelse af formuegenstande.
- Artikel 14: Ekspertonorarer.
- Artikel 15: Frit erhverv.
- Artikel 16: Personlige tjenesteydelser.
- Artikel 17: Bestyrelsesonorar.
- Artikel 18: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 19: Offentlige hverv.
- Artikel 20: Pensioner og livrenter.
- Artikel 21: Studerende og lærlinge.
- Artikel 22: Lærere.
- Artikel 23: Indkomst, der ikke udtrykkeligt er omtalt.
- Artikel 24: Skatter på formue.
- Artikel 25: Ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 26: Ikke-diskriminering.
- Artikel 27: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
- Artikel 28: Udveksling af oplysninger.
- Artikel 29: Diplomatiske og konsulære embedsmænd.
- Artikel 30: Territorial udvidelse.
- Artikel 31: Ikrafttræden.
- Artikel 32: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

Artikel 3 DBO"en omfatter begge staters kontinentalsokkel.

Artikel 5 Et bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde samt tilsynsvirksomhed ved forannævnte virksomheder af mere end seks måneders varighed udgør et fast driftssted.

En uafhængig agent kan konstituere fast driftssted, hvis han opretholder et lager, hvorfra han regelmæssigt effektuerer ordrer.

Der foreligger fast driftssted for en forsikringsvirksomhed, der opkræver præmier eller forsikrer risici gennem en ikke uafhængig repræsentant som omhandlet i artiklens stk. 6.

En uafhængig repræsentant omhandler ikke en sådan person, der i det væsentlige kun er knyttet til en virksomhed.

Den stat, hvori det faste driftssted er beliggende, kan også beskatte hovedforetagendets indkomst i den pågældende stat ved salg af varer eller tjenesteydelser af samme art som de, der sælges gennem det faste driftssted. **Artikel 7**

Fortjeneste ved skibsfart i international trafik kan beskattes i begge de kontraherende stater, men skatten nedsættes med halvdelen, når et foretagende i den ene stat erhverver fortjeneste fra skibsfart i den anden stat. **Artikel 8**

Kildelandet kan i moder-/datterselskabsforhold beskatte med 20 pct. **Artikel 10**

Ved et moderselskab forstås et selskab der har ejet mindst 25 pct. af den stemmeberettigede aktiekapital i det udbyttegivende selskab i et tidsrum af seks måneder umiddelbart før udbytteudbetalingen.

Kildelandet har beskatningsretten til 30 pct. i alle andre tilfælde.

Kildelandet har beskatningsretten til renter med 20 pct. Renter af lån ydet af en regering mv. er dog fritaget for beskatning i låntagerlandet. IFU er omfattet af denne bestemmelse. **Artikel 11**

Kildelandet har beskatningsretten til royalties med 20 pct. **Artikel 12**

Fortjeneste, der erhverves af en person, der inden for de sidste 10 år har boet i en af staterne, kan beskattes i denne stat. **Artikel 13**

Kildelandet har beskatningsretten til eksperthonorarer med 20 pct. Udtrykket eksperthonorarer betyder betalinger af enhver art til personer - bortset fra ansatte hos den person, der foretager udbetalingen - som vederlag for enhver tjeneste af administrativ, teknisk, faglig eller konsultativ art. **Artikel 14**

Indkomst ved frit erhverv kan beskattes i kildelandet ikke blot, når der foreligger fast driftssted, men også når personen opholder sig i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage i et kalenderår. **Artikel 15**

183-dages reglen anvendes i forhold til kalenderåret. **Artikel 16**

Kildelandet har beskatningsretten til både offentlige og private pensioner og livrenter. Sociale pensioner, f.eks. folkepension, er omfattet af artikel 23. **Artikel 20**

Studerende og lærlinge beskattes ikke af vederlag for personligt arbejde i opholdsstaten, når vederlaget ikke overstiger 13.500 kr. Dette gælder i maksimalt 3 på hinanden følgende år. **Artikel 21**

Vederlag for midlertidig undervisning eller forskning ved universiteter mv. i en periode på indtil 2 år beskattes ikke i opholdsstaten. Undladelse af beskatning gælder kun i det omfang, indkomsten beskattes i bopælslandet. **Artikel 22**

Kina

Skattefritagelsen gælder ikke vederlag for forskning, der udelukkende er til personlig fordel.

Artikel 23 Bopælslandets beskatningsret er betinget af, at indkomsten er skattepligtig der.

Artikel 24 Formue bestående af skibe og fly i international trafik og fast ejendom knyttet hertil kan kun beskattes i den stat, hvor skibs- og luftfartsvirksomheden er hjemmehørende.

Artikel 25 Lempelse sker som hovedregel efter credit-metoden. Danmark skal kun give credit for skat, der er opkrævet i overensstemmelse med § 88, stk. 2, i East African Income Tax Management Act.

Hvor en indkomst skal være fritaget for beskatning i bopælslandet, indrømmes der exemptionslempelse (gl. metode). Det er tilfældet i artikel 20, stk. 2 (offentlige pensioner), artikel 21 om studerende og lærlinge samt artikel 22 om lærere.

Artikel 27 Der er en 3-årsfrist for indgivelse af anmodning om iværksættelse af den gensidige aftaleprocedure.

Kina

Bekendtgørelse nr. 15 af 2. marts 1987 af DBO af 26. marts 1986. DBO'en har virkning fra 1. januar 1987.

Selskabsskatteprocenten i Kina er 30 pct. samt en lokal selskabsskat på 3 pct. I visse tilfælde reduceres selskabsskatten til henholdsvis 24 pct. og 15 pct. hvis selskabet er hjemmehørende i en af de særlige økonomiske zoner og/eller udfører særlige aktiviteter. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Det kinesiske skatteministerium har officielt tilkendegivet, at Kina ikke anser Hongkong for omfattet af de dobbeltbeskatningsaftaler, Kina har indgået. Begrundelsen herfor er, at de kinesiske skattelove heller ikke efter 1. juli 1997 vil gælde for Hongkong, Skat.Udland 1997, 58. Se i øvrigt Skat.Udland 1996, 415.

Taiwan er ikke omfattet af overenskomsten med Kina.

Det kinesiske skattesystem er beskrevet i Skat.Udland 1998, 57.

Indholdsfortegnelse:

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.

Artikel 3: Almindelige definitioner.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.

Artikel 5: Fast driftssted.

- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
 Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.
 Artikel 8: Skibs- og luftfart.
 Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender.
 Artikel 10: Udbytte.
 Artikel 11: Renter.
 Artikel 12: Royalties.
 Artikel 13: Kapitalgevinster.
 Artikel 14: Frit erhverv.
 Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold.
 Artikel 16: Bestyrelshonorar.
 Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.
 Artikel 18: Pensioner og sociale sikringsydelse.
 Artikel 19: Vederlag og pensioner for udførelse af offentlige hverv.
 Artikel 20: Lærere og forskere.
 Artikel 21: Studerende, erhvervspraktikanter og trainees.
 Artikel 22: Andre indkomster.
 Artikel 23: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning.
 Artikel 24: Ikke-diskriminering.
 Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
 Artikel 26: Udveksling af oplysninger.
 Artikel 27: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer.
 Artikel 28: Ikrafttræden.
 Artikel 29: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

DBO`en omhandler ikke formueskat. **Artikel 2**

Begge staters kontinentalsokkel er omfattet af DBO`en. **Artikel 3**

Det skattemæssige hjemsted for ikke-fysiske personer, der har sin virkelige ledelse i den ene stat, og som har sit hovedkontor i den anden stat, afgøres ved gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder. **Artikel 4**

Et bygnings-, anlægs-, samle- eller monteringsarbejde anses for et fast driftssted, når det varer mere end 6 måneder. Dette gælder også for tilsynsførende virksomhed i forbindelse med ovennævnte arbejder. **Artikel 5**

En installation, en borerig eller et skib, som anvendes til efterforskning eller udnyttelse af naturforekomster, anses for et fast driftssted, når det er anvendt hertil i mere end 3 måneder.

Levering af tjenesteydelser, herunder rådgivende virksomhed, anses for et fast driftssted, når arbejdet med samme projekt i en eller flere perioder tilsammen overstiger 6 måneder inden for en 12-måneders periode. En repræsentant, der udelukkende eller næsten udelukkende arbejder for en virksomhed, skal ikke anses som en uafhængig repræsentant i stk. 6`s forstand, hvis det påvises, at dispositionerne imellem parterne ikke er truffet under frie vilkår.

Kina

- Artikel 7** Ved fastsættelsen af det faste driftssteds fortjeneste, er der ikke fradragsret for royalty, honorar for patenter, provisioner og renter (undtagen banker) der betales til hovedkontorer eller beslægtede selskaber.
- Tilsvarende betalinger fra hovedkontoret skal heller ikke medregnes til det faste driftssteds fortjeneste.
- Artikel 8** Bestemmelsen omfatter ikke fortjeneste ved driften af både i indre farvande.
- For så vidt angår SAS, finder bestemmelsen kun anvendelse på den danske andel af fortjenesten.
- Ifølge protokollen til overenskomsten skal overenskomsten af 21. oktober 1974 mellem Danmark og Kina om skibsfart fortsat være gældende, hvorefter ingen af parterne kan pålægge nogen form for skat på indkomst og anden indtægt hidrørende fra skibsfart, der drives af den anden parts rederier, bekendtgørelse nr. 37 af 6. marts 1975.
- Artikel 10** Kildelandet har beskatningsretten til udbytte med 10 pct.
- Artikel 11** Kildelandet har beskatningsretten til renter med 10 pct., medmindre renter tilfalder den anden stats regering eller lokale myndighed. I så fald er renten fritaget for skat.
- Artikel 12** Kildelandet har beskatningsretten til royalty med 10 pct. Kildelandets beskatningsret skal beregnes på grundlag af 70 pct. af royalty-beløbet, jf. protokollen, hvor det er erhvervet ved udleje af industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr.
- Artikel 13** Fortjeneste ved afhændelse af alle andre aktiver end dem, der er nævnt i artiklen, kan beskattes i kildestaten. For så vidt angår SAS, finder bestemmelsen kun anvendelse på den danske andel af fortjenesten.
- Artikel 14** Indkomst ved frit erhverv kan beskattes i kildelandet ikke blot, når der foreligger fast sted, men også når personen opholder sig dér i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage i et kalenderår.
- Artikel 15** 183-dages reglen anvendes i forhold til kalenderåret. Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik.
- Artikel 17** Kunstnere og sportsfolk er fritaget for beskatning i kildestaten, når arbejdet er et led i et kulturudvekslingsprogram.
- Artikel 18** Ydelser i henhold til det sociale sikringssystem kan kun beskattes i kildestaten (f.eks. folkepension).
- Artikel 20** Vederlag for midlertidig undervisning eller forskning ved universiteter mv. i en periode på indtil 3 år beskattes ikke i opholdsstaten.

Stipendier, legater mv. fra statslige, almenvælgørende, videnskabelige institutioner mv., som er ydet til den studerendes underhold, studium eller uddannelse er skattefrie.

Artikel 21

Skattefritagelsen for studerende mfl. omfatter også indkomst af personligt arbejde i opholdsstaten, dog højst med et beløb der svarer til, hvad der er nødvendigt for hans underhold.

Ligningsrådet har for indkomståret 2004 fastsat beløbet til 65.000 kr., jf. TSS-cirkulære 2003-34 (for indkomståret 2003 udgør beløbet 63.000 kr.). Beløbet beregnes efter arbejdsmarkedsbidrag og særlig pensionsopsparing. Fradraget indrømmes ud over sædvanlige, ligningsmæssige fradrag, herunder personfradrag. Fradraget reduceres med beløb, der modtages fra udlandet til den studerendes underhold, undervisning og uddannelse, og som ikke beskattes i Danmark. Fradraget reduceres endvidere med skattefrie stipendier, men derimod ikke med skattepligtige stipendier, der modtages fra Danmark.

Skattefritagelsen gælder kun i 5 år, og vedrører kun arbejde, der ikke står i forbindelse med studieopholdet.

Kildelandet kan beskatte andre indtægter, som ikke er omfattet af de øvrige artikler.

Artikel 22

Danmark lempes som hovedregel ved hjælp af creditmetoden.

Artikel 23

Indtægter efter artikel 19 lempes dog ved hjælp af exemption (ny metode).

Der gives endvidere matching credit for så vidt angår udbytte (10 pct.), renter (10 pct.), royalties (20 pct.) og indkomst fra joint ventures.

Korea

Bekendtgørelse nr. 45 af 27. marts 1979 af DBO af 11. oktober 1977. Skd.cirkulære nr. 130 af 7. august 1979 (vejledning). Cirkulære af 9. april 1985 om artikel 21, stk. 4.

Maximum selskabsskatteprocenten i Korea er 27 pct. Der er ingen carry-back-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

Artikel 1: De af DBO'en omfattede skattepligtige.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.

Artikel 3: Almindelige definitioner.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.

Artikel 5: Fast driftssted.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.

Artikel 7: Fortjeneste ved forretningsvirksomhed.

Korea

- Artikel 8: Skibs- og luftfart.
- Artikel 9: Indbyrdes afhængige foretagender.
- Artikel 10: Udbytter.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Fortjeneste ved afhændelse af formuegenstande.
- Artikel 14: Personligt arbejde i tjenesteforhold, samt frit erhverv.
- Artikel 15: Bestyrelseshonorar.
- Artikel 16: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 17: Pensioner og udbetalinger i henhold til socialforsikringslovgivningen.
- Artikel 18: Offentlige hverv.
- Artikel 19: Professorer og lærere.
- Artikel 20: Studerende og praktikanter.
- Artikel 21: Ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 22: Ikke-diskriminering.
- Artikel 23: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
- Artikel 24: Udveksling af oplysninger.
- Artikel 25: Diplomatiske og konsulære embedsmænd.
- Artikel 26: Territorial udvidelse.
- Artikel 27: Ikrafttræden.
- Artikel 28: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

- Artikel 3** DBO'en omfatter begge staters kontinentalsokkel.
- Artikel 5** Bygnings-, anlægs-, installations- eller monteringsarbejder samt personlige tjenesteydelser (tilsyn, teknisk bistand og lignende) i forbindelse hermed af en varighed på mere end 6 måneder udgør et fast driftssted.

Installationer, som anvendes til udforskning af naturforekomster, udgør et fast driftssted efter 6 måneder.
- Artikel 8** Fortjeneste ved skibs- og luftfartsvirksomhed i international trafik beskattes i den stat, hvor virksomheden er hjemmehørende. For så vidt angår SAS, finder bestemmelsen kun anvendelse på den danske andel af fortjenesten.
- Artikel 10** Kildelandet har beskatningsretten til udbytte med 15 pct. også i moder-/datterselskabsforhold.
- Artikel 11** Kildelandet har beskatningsretten til renten med 15 pct.
- Artikel 12** Kildelandet har beskatningsretten til royalty med 10 pct., når der er tale om industriel investering, og 15 pct. i alle andre tilfælde.

Royaltybegrebet omfatter ligeledes skibe og luftfartøjer, der er udlejede på bare-boat- charterkontrakter.

183-dages reglen anvendes i forhold til kalenderåret. Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS" luftfartøjer i international trafik. **Artikel 14**

Kunstnere og sportsfolk er fritaget for beskatning i kildestaten, hvis besøget helt eller i det væsentlige støttes af offentlige midler fra bopælslandet. **Artikel 16**

Pensioner og lignende vederlag samt sociale ydelser beskattes i kildelandet. **Artikel 17**

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 16. **Artikel 18**

Vederlag for midlertidig undervisning eller forskning ved universiteter mv. i en periode på indtil 2 år beskattes ikke i opholdsstaten. **Artikel 19**

Studerendes ophold i kildestaten må ikke overstige 5 år. **Artikel 20**

Vederlag for personligt arbejde på max. 20.000 kr. pr. kalenderår er fritaget for beskatning i kildestaten.

Dobbeltbeskatning ophæves efter creditmetoden. **Artikel 21**

For så vidt angår indkomst i form af udbytte til et dansk moderselskab, skal der tages hensyn til den underliggende selskabsskat, som det koreanske datterselskab svarer af den fortjeneste, hvoraf udbyttet udloddes.

Danmark indrømmer efter stk. 4 matching credit for visse koreanske skatter, der er eftergivet eller nedsat ud fra et udviklingssynspunkt.

Kroatien

Kroatien er indtrådt i DBO'en med det tidligere Jugoslavien, jf. TfS 1995, 678.

Kuwait

Bekendtgørelse nr. 81 af 13. september 1977 af overenskomst af 27. februar 1997 - luftfartsindtægter.

Letland (Latvia)

Bekendtgørelse af DBO af 10. december 1993. DBO'en har virkning fra og med 1. januar 1994.

Bekendtgørelse nr. 31 af 15. maj 2000 om gensidig administrativ bistand i skattesager. Aftalen trådte i kraft 5. april 2000.

Selskabsskatteprocenten i Letland er 19 pct. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO"en omfattede personer.
- Artikel 2: De af DBO"en omfattede skatter.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.
- Artikel 8: Skibs- og luftfart.
- Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender.
- Artikel 10: Udbytte.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Kapitalgevinster.
- Artikel 14: Frit erhverv.
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold.
- Artikel 16: Bestyrelses honorarer.
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 18: Pensioner, livrenter og lignende betalinger.
- Artikel 19: Offentlige hverv.
- Artikel 20: Studerende.
- Artikel 21: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter
- Artikel 22: Andre indkomster.
- Artikel 23: Formue.
- Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 25: Ikke-diskriminering.
- Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
- Artikel 27: Udveksling af oplysninger.
- Artikel 28: Bistand til opkrævning.
- Artikel 29: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer.
- Artikel 30: Territorial udvidelse.
- Artikel 31: Ikrafttræden.
- Artikel 32: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

- Artikel 2** Ved gensidig aftale kan de kompetente myndigheder beslutte, at nye skatter, der ikke automatisk vil være omfattet, skal være omfattet af DBO"en.
- Artikel 3** DBO"en omfatter begge stater kontinentalsokkel.
- Artikel 4** Det er præciseret, at begrebet skattemæssigt hjemmehørende også omfatter staten, en politisk underafdeling, en lokal myndighed eller et herunder hørende offentligt organ. Et offentligt organ er nærmere defineret i protokolbestemmelse nr. 1.

Ikke-fysiske personer, der efter artiklens stykke 1 er hjemmehørende i begge stater, anses i hver af staterne for ikke at være hjemmehørende i den

anden stat, indtil der mellem de kompetente myndigheder er indgået anden aftale.

Et bygge-, anlægs-, montage- og installationsarbejde eller en tilsynsførende eller rådgivende aktivitet i forbindelse dermed af en varighed på mere end 6 måneder udgør fast driftssted.

Artikel 5

En repræsentant, der udelukkende eller næsten udelukkende udøver virksomhed på vegne af et foretagende, er ikke en uafhængig repræsentant som omhandlet i stk. 6.

Definitionen af fast ejendom omfatter også enhver option eller lignende ret-tighed med hensyn hertil.

Artikel 6

Brug, udleje mv. af fast ejendom, der er knyttet til aktier eller andre andele i et selskab, kan beskattes i den stat, hvori ejendommen er beliggende.

Den stat, hvori det faste driftssted er beliggende, kan også beskatte foreta-gendets indkomst ved salg af varer af samme eller lignende art som dem, der sælges gennem det faste driftssted, eller ved anden erhvervsvirksomhed af samme eller lignende art som den, der udøves gennem det faste driftssted. Bestemmelsen finder ikke anvendelse, hvis virksomheden godtgør, at sådan salg eller virksomhed ikke med rimelighed kunne være foretaget af det faste driftssted.

Artikel 7

Beskatningsretten til fortjeneste ved drift af skibe og luftfartøjer i internati-onal trafik er tillagt den stat, hvor skibs- eller luftfartsvirksomheden er hjemmehørende. For så vidt angår SAS, har Danmark beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten.

Artikel 8

Artiklen omfatter ikke fortjeneste ved transport i indre farvande, der derfor er omfattet af artikel 7.

Kildestaten kan beskatte udbytte med 5 pct. i moder-/ datterselskabsforhold og med 15 pct. i andre tilfælde.

Artikel 10

Kildestaten kan beskatte renter med 10 pct.

Artikel 11

Kildestaten kan dog ikke beskatte

- renter, der betales til en stat eller en af dens offentlige institutioner eller til nærmere angivne institutioner - for Danmarks vedkommende Nationalbanken, IFU, IFØ, Dansk Eksportfinansieringsfond, Danmarks Skibskreditfond eller lignende, hvis det er aftalt mellem de kompetente myndig-heder (stk. 3, litra a og b),
- renter, der betales til en i den anden stat hjemmehørende person, hvis lånet er garanteret af en af de institutioner, der er omfattet af pkt. 1,
- renter hidrørende fra salg på kredit af varer eller udstyr af industriel, kom-merciel eller videnskabelig art, medmindre salget er sket mellem for-bundne personer. En person er forbundet med en anden person, når per-

Letland

sonen direkte eller indirekte ejer mindst 50 pct. af den anden person, jf. i øvrigt protokolbestemmelse nr. 4.

Artikel 12

Royaltydefinitionen er udvidet med betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr, hvor kildestaten kan beskatte med 5 pct. I andre tilfælde kan kildestaten beskatte royalties med 10 pct.

Ved protokolbestemmelse nr. 5 er det bestemt, at betalinger for brugen af boreplatforme eller lignende udstyr, der anvendes i forbindelse med efterforskning eller udvinding af kulbrinter, ikke er royalties.

Stk. 7 indeholder en såkaldt mestbegunstigelsesklausul, der sikrer Danmark samme fordel, hvis Letland med andre OECD-lande aftaler en lavere kildestatssats eller en snævrere definition af royalties.

Artikel 13

Fortjeneste ved afståelse af aktier i et selskab, hvis aktiver hovedsagelig består af fast ejendom i den anden stat, kan beskattes i denne stat.

Beskatningsretten til fortjeneste ved salg af skibe og luftfartøjer, som anvendes i international trafik, er tillagt den stat, hvor skibs- eller luftfartsvirksomheden er hjemmehørende. For så vidt angår SAS, har Danmark beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten.

Kildestaten kan ikke beskatte en eventuel formueforøgelse på en boreplatform, der udgør fast driftssted efter artikel 21, stk. 2 - se i øvrigt artikel 21, stk. 5.

En person, der er fraflyttet en stat og beskattet dér på grundlag af aktiers værdi ved fraflytningen, kan i tilflytterstaten anvende denne værdi som anskaffelsessum, når aktierne senere sælges.

En stat kan beskatte fortjeneste ved afståelse af aktier mv. i selskaber i denne stat i en periode på maksimalt 10 år efter en fysisk persons flytning til den anden stat.

Artikel 14

Der foreligger fast sted ved ophold i kildestaten i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12 måneders periode.

Artikel 15

Det er i protokolbestemmelse nr. 7 præciseret, at 183 dages reglen ikke finder anvendelse ved arbejdsudleje, og samtidig er der angivet retningslinier for, hvornår en arbejdstager skal anses for arbejdsudlejter.

Vederlag for arbejde, der udføres ombord på skibe eller luftfartøjer i international trafik, kan beskattes i den stat, hvor skibs- eller luftfartsvirksomheden er hjemmehørende. Hvis arbejdet er udført for et luftfartskonsortium, der er dannet af selskaber fra forskellige lande (SAS), gælder dog, at vederlaget kun kan beskattes i den ansattes bopælsstat.

Den stat, hvor kunstneren eller sportsmanden optræder, kan ikke beskatte, hvis besøget udelukkende eller i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra den anden stat. Det gælder dog ikke, hvis forholdet falder ind under artikel 7, 14 eller 15. **Artikel 17**

Artiklen omfatter sociale pensioner, der kun kan beskattes i udbetalingsstaten. Udbetalingsstaten kan også beskattes med 15 pct. af bruttobeløbet af pensioner, livrenter og andre lignende betalinger i tilfælde, hvor modtageren har været hjemmehørende der. Det gælder dog ikke, hvis modtageren er statsløs eller statsborger i den anden stat (uden samtidig at være statsborger i udbetalingsstaten). **Artikel 18**

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17. **Artikel 19**

Artiklen omfatter også praktikanter. **Artikel 20**

Ved virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter foreligger der fast driftssted eller fast sted fra 1. dag. Det gælder ikke boreplatformsvirksomhed udøvet uden for kysten, der kun udgør fast driftssted, hvis virksomheden udøves i en eller flere perioder, der sammenlagt overstiger 365 dage inden for en 18-måneders periode. Ved sådant fast driftssted for boreplatforme kan kildelandet ikke beskattes en eventuel formueforøgelse - se stk. 5. **Artikel 21**

Supply-virksomhed i forbindelse med aktiviteter uden for kysten kan kun beskattes i den stat, hvor virksomheden er hjemmehørende. Tilsvarende gælder for løn til de ansatte ved sådan virksomhed.

Anden indkomst kan også beskattes i kildestaten. **Artikel 22**

Artiklen finder kun anvendelse på indkomst fra fast ejendom, når indkomstmodtageren har fast driftssted eller fast sted i kildestaten, hvor så henholdsvis artikel 7 og 14 anvendes.

Formue bestående af aktier i et selskab, hvis aktiver hovedsageligt består af fast ejendom i den anden stat, kan beskattes i denne stat. **Artikel 23**

Lempelsesmetoden er almindelig credit. Som bopælsland skal Danmark give skattenedsættelse ved exemption (ny metode) for indkomst, der kun kan beskattes i Letland. **Artikel 24**

Danmark indrømmer matching-credit for indkomst fra fast driftssted i Letland, forudsat

- at der er tale om erhvervs-mæssig virksomhed (bortset fra virksomhed inden for den finansielle sektor), og
- at ikke mere end 25 pct. af indkomsten består af renter og fortjeneste ved afståelse af aktier og obligationer eller af indkomst fra tredjestater.

Libanon

Endvidere er udbytte fra et lettisk til et dansk selskab fritaget for dansk skat. Det er en betingelse,

- at det danske selskab mindst ejer 25 pct. af aktiekapitalen i det lettiske selskab,
- at datterselskabet driver erhvervmæssig virksomhed (bortset fra virksomhed inden for den finansielle sektor), og
- at højst 25 pct. af datterselskabets fortjeneste hidrører fra tredjestater.

Reglerne om matching credit og skattefritagelse for udbytte har foreløbig virkning til og med 2003.

Artikel 28

Der ydes bistand med hensyn til opkrævningen af skatter, der er omfattet af DBO'en, samt renter og bøde i forbindelse hermed. Anmodningen om bistand skal vedlægges bevis for, at de skyldige beløb er endelig fastsat. Herefter sker opkrævning og inddrivelse i den anden stat efter denne stats regler.

Hvis skattekravet ikke er endeligt fastsat, kan den anden stat anmodes om at foretage foreløbige foranstaltninger til sikring af kravet.

En anmodning om bistand må kun fremsættes, hvis skatteyderen ikke har tilstrækkelige aktiver i den stat, hvor skattebeløbet skyldes, til inddrivelse heraf.

Libanon

Bekendtgørelse nr. 41 af 23. juni 1967 af overenskomst af 29. marts 1967 - skibs- og luftfartsindtægter.

Litauen

Bekendtgørelse af DBO af 13. oktober 1993. DBO'en har virkning fra og med 1. januar 1994.

Selskabsskatteprocenten i Litauen er 15 pct. - i visse tilfælde dog 13 pct. Der gælder særlige skatteregler for selskaber beliggende i en økonomisk frizone hvori udenlandske investorer ejer mindst 30 pct. og investerer mindst 1 mio. USD, være 100 pct. skattefritaget i 5 år herefter og yderligere være 50 pct. skattefritaget de næstfølgende 10 år. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

►Bekendtgørelse nr. 8 af 27. februar 2004 om gensidig administrativ bistand i skattesager. Aftalen trådte i kraft den 10. juni 2003. ◀

Indholdsfortegnelse:

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.

- Artikel 3: Almindelige definitioner.
 Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
 Artikel 5: Fast driftssted.
 Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
 Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.
 Artikel 8: Skibs- og luftfart.
 Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender.
 Artikel 10: Udbytte.
 Artikel 11: Renter.
 Artikel 12: Royalties.
 Artikel 13: Kapitalgevinster.
 Artikel 14: Frit erhverv.
 Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold.
 Artikel 16: Bestyrelshonorarer.
 Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.
 Artikel 18: Pensioner, livrenter og lignende betalinger.
 Artikel 19: Offentlige hverv.
 Artikel 20: Studerende.
 Artikel 21: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter
 Artikel 22: Andre indkomster.
 Artikel 23: Formue.
 Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning.
 Artikel 25: Ikke-diskriminering.
 Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
 Artikel 27: Udveksling af oplysninger.
 Artikel 28: Bistand til opkrævning.
 Artikel 29: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer.
 Artikel 30: Territorial udvidelse.
 Artikel 31: Ikrafttræden.
 Artikel 32: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

Ved gensidig aftale kan de kompetente myndigheder beslutte, at nye skatter, der ikke automatisk vil være omfattet, skal være omfattet af DBO"en. **Artikel 2**

DBO"en omfatter begge stater kontinentalsokkel. **Artikel 3**

Det er præciseret, at begrebet skattemæssigt hjemmehørende også omfatter staten, en politisk underafdeling, en lokal myndighed eller et herunder hørende offentligt organ. Et offentligt organ er nærmere defineret i protokolbestemmelse nr. 1. **Artikel 4**

Ikke-fysiske personer, der efter artiklens stykke 1 er hjemmehørende i begge stater, anses i hver af staterne for ikke at være hjemmehørende i den anden stat, indtil der mellem de kompetente myndigheder er indgået anden aftale.

Litauen

Artikel 5 Et bygge-, anlægs-, montage- og installationsarbejde eller en tilsynsførende eller rådgivende aktivitet i forbindelse dermed af en varighed på mere end 6 måneder udgør fast driftssted.

En repræsentant, der udelukkende eller næsten udelukkende udøver virksomhed på vegne af et foretagende, er ikke en uafhængig repræsentant som omhandlet i stk. 6.

Artikel 6 Definitionen af fast ejendom omfatter også enhver option eller lignende ret-tighed med hensyn hertil.

Brug, udleje mv. af fast ejendom, der er knyttet til aktier eller andre andele i et selskab, kan beskattes i den stat, hvori ejendommen er beliggende.

Artikel 7 Den stat, hvori det faste driftssted er beliggende, kan også beskatte foreta-gendets indkomst ved salg af varer af samme eller lignende art som dem, der sælges gennem det faste driftssted, eller ved anden erhvervsvirksomhed af samme eller lignende art som den, der udøves gennem det faste driftssted. Bestemmelsen finder ikke anvendelse, hvis virksomheden godtgør, at sådan salg eller virksomhed ikke med rimelighed kunne være foretaget af det faste driftssted.

Artikel 8 Beskatningsretten til fortjeneste ved drift af skibe og luftfartøjer i internati-onal trafik er tillagt den stat, hvor skibs- eller luftfartsvirksomheden er hjemmehørende. For så vidt angår SAS, har Danmark beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten.

Artiklen omfatter ikke fortjeneste ved transport i indre farvande, der derfor er omfattet af artikel 7.

Artikel 10 Kildestaten kan beskatte udbytte med 5 pct. i moder-/ datterselskabsforhold og med 15 pct. i andre tilfælde.

Artikel 11 Kildestaten kan beskatte renter med 10 pct.

Kildestaten kan dog ikke beskatte

- renter, der betales til en stat eller en af dens offentlige institutioner eller til nærmere angivne institutioner - for Danmarks vedkommende Nationalbanken, IFU, IFØ, Dansk Eksportfinansieringsfond, Danmarks Skibskreditfond eller lignende, hvis det er aftalt mellem de kompetente myndig-heder (stk. 3, litra a og b),
- renter, der betales til en i den anden stat hjemmehørende person, hvis lånet er garanteret af en af de institutioner, der er omfattet af punkt 1,
- renter hidrørende fra salg på kredit af varer eller udstyr af industriel, kom-merciel eller videnskabelig art, medmindre salget er sket mellem for-bundne personer. En person er forbundet med en anden person, når per-sonen direkte eller indirekte ejer mindst 50 pct. af den anden person, jf. i øvrigt protokolbestemmelse nr. 4.

Royaltydefinitionen er udvidet med betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr, hvor kildestaten kan beskattes med 5 pct. I andre tilfælde kan kildestaten beskattes royalties med 10 pct. **Artikel 12**

Ved protokolbestemmelse nr. 5 er det bestemt, at betalinger for brugen af boreplatforme eller lignende udstyr, der anvendes i forbindelse med efterforskning eller udvinding af kulbrinter, ikke er royalties.

Stk. 7 indeholder en såkaldt mestbegunstigelsesklausul, der sikrer Danmark samme fordel, hvis Litauen med andre OECD-lande aftaler en lavere kildestatsats eller en snævrere definition af royalties.

Fortjeneste ved afståelse af aktier i et selskab, hvis aktiver hovedsagelig består af fast ejendom i den anden stat, kan beskattes i denne stat. **Artikel 13**

Beskatningsretten til fortjeneste ved salg af skibe og luftfartøjer, som anvendes i international trafik, er tillagt den stat, hvor skibs- eller luftfartsvirksomheden er hjemmehørende. For så vidt angår SAS, har Danmark beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten.

Kildestaten kan ikke beskattes en eventuel formueforøgelse på en boreplatform, der udgør fast driftssted efter artikel 21, stk. 2 - se i øvrigt artikel 21, stk. 5.

En person, der er fraflyttet en stat og beskattet dér på grundlag af aktiers værdi ved fraflytningen, kan i tilflytterstaten anvende denne værdi som anskaffelsessum, når aktierne senere sælges.

En stat kan beskattes fortjeneste ved afståelse af aktier mv. i selskaber i denne stat i en periode på maksimalt 10 år efter en fysisk persons flytning til den anden stat.

Der foreligger fast sted ved ophold i kildestaten i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12-måneders periode. **Artikel 14**

Det er i protokolbestemmelse nr. 7 præciseret, at 183-dages reglen ikke finder anvendelse ved arbejdsudleje, og samtidig er der angivet retningslinier for, hvornår en arbejdstager skal anses for arbejdsudlejet. **Artikel 15**

Vederlag for arbejde, der udføres ombord på skibe eller luftfartøjer i international trafik, kan beskattes i den stat, hvor skibs- eller luftfartsvirksomheden er hjemmehørende. Hvis arbejdet er udført for et luftfartskonsortium, der er dannet af selskaber fra forskellige lande (SAS), gælder dog, at vederlaget kun kan beskattes i den ansattes bopælsstat.

Den stat, hvor kunstneren eller sportsmanden optræder, kan ikke beskattes, hvis besøget udelukkende eller i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra den anden stat. Det gælder dog ikke, hvis forholdet falder ind under artikel 7, 14 eller 15. **Artikel 17**

Litauen

- Artikel 18** Artiklen omfatter sociale pensioner, der kun kan beskattes i udbetalingsstaten. Udbetalingsstaten kan også beskattes med 15 pct. af bruttobeløbet af pensioner, livrenter og andre lignende betalinger i tilfælde, hvor modtageren har været hjemmehørende der. Det gælder dog ikke, hvis modtageren er statsløs eller statsborger i den anden stat (uden samtidig at være statsborger i udbetalingsstaten).
- Artikel 19** Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17.
- Artikel 20** Artiklen omfatter også praktikanter.
- Artikel 21** Ved virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter foreligger der fast driftssted eller fast sted fra 1. dag. Det gælder ikke boreplatformsvirksomhed udøvet uden for kysten, der kun udgør fast driftssted, hvis virksomheden udøves i en eller flere perioder, der sammenlagt overstiger 30 dage inden for en 12 måneders periode. Ved sådant fast driftssted for boreplatforme kan kildelandet ikke beskattes en eventuel formueforøgelse - se stk. 5.
- Supply-virksomhed i forbindelse med aktiviteter uden for kysten kan kun beskattes i den stat, hvor virksomheden er hjemmehørende. Tilsvarende gælder for løn til de ansatte ved sådan virksomhed.
- Artikel 22** Anden indkomst kan også beskattes i kildestaten.
- Artiklen finder kun anvendelse på indkomst fra fast ejendom, når indkomstmodtageren har fast driftssted eller fast sted i kildestaten, hvor så henholdsvis artikel 7 og 14 anvendes.
- Artikel 23** Formue bestående af aktier i et selskab, hvis aktiver hovedsageligt består af fast ejendom i den anden stat, kan beskattes i denne stat.
- Artikel 24** Lempelsesmetoden er almindelig credit. Som bopælsland skal Danmark give skattnedsættelse ved exemption (ny metode) for indkomst, der kun kan beskattes i Litauen.
- Danmark indrømmer matching-credit for indkomst fra fast driftssted i Litauen, forudsat
- at der er tale om erhvervs-mæssig virksomhed (bortset fra virksomhed inde for den finansielle sektor), og
 - at ikke mere end 25 pct. af indkomsten består af renter og fortjeneste ved afståelse af aktier og obligationer eller af indkomst fra tredjestater.
- Endvidere er udbytte fra et litauisk til et dansk selskab fritaget for dansk skat. Det er en betingelse,
- at det danske selskab mindst ejer 25 pct. af aktiekapitalen i det litauenske selskab,

- at datterselskabet driver erhvervmæssig virksomhed (bortset fra virksomhed inden for den finansielle sektor), og
- at højst 25 pct. af datterselskabets fortjeneste hidrører fra tredjestater.

Reglerne om matching credit og skattefritagelse for udbytte har foreløbig virkning til og med 2003.

Der ydes bistand med hensyn til opkrævningen af skatter, der er omfattet af DBO'en, samt renter og bøde i forbindelse hermed. Anmodningen om bistand skal vedlægges bevis for, at de skyldige beløb er endeligt fastsat. Herefter sker opkrævning og inddrivelse i den anden stat efter denne stats regler.

Artikel 28

Hvis skattekravet ikke er endeligt fastsat, kan den anden stat anmodes om at foretage foreløbige foranstaltninger til sikring af kravet.

En anmodning om bistand må kun fremsættes, hvis skatteyderen ikke har tilstrækkelig aktiver i den stat, hvor skattebeløbet skyldes, til inddrivelse heraf.

Luxembourg

Bekendtgørelse nr. 95 af 23. september 1982 af DBO af 17. november 1980. Skd.cirkulære nr. 74 af 28. april 1982 (vejledning).

Selskabsskatteprocenten til staten i Luxembourg er 22 pct. Hertil lægges arbejdsmarkedsbidrag og kommunale skatter. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.
- Artikel 8: Skibs- og luftfart.
- Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender.
- Artikel 10: Udbytte.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Kapitalgevinster.
- Artikel 14: Frit erhverv.
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold.
- Artikel 16: Bestyrelses honorar.
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 18: Pensioner og offentlige sociale sikringsydelse.
- Artikel 19: Offentlige hverv.

Luxembourg

Artikel 20: Studerende.
Artikel 21: Andre indkomster.
Artikel 22: Formue.
Artikel 23: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning.
Artikel 24: Ikke-diskriminering.
Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
Artikel 26: Udveksling af oplysninger.
Artikel 27: Bistand til opkrævning af skat.
Artikel 28: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer.
Artikel 29: Territorial udvidelse.
Artikel 30: Ikrafttræden.
Artikel 31: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

- Artikel 3** DBO'en omfatter den danske kontinentalsockel. Ifølge slutprotokollen finder DBO'en ikke anvendelse på holdingselskaber, omfattet af den særlige luxembourgiske lovgivning. Heller ikke på indkomst som personer, hjemmehørende i Danmark, erhverver fra sådanne selskaber eller på aktier eller andre kapitalbeviser i selskaber af denne art.
- Artikel 8** Danmark har beskatningsret til den danske andel af fortjenesten, som erhverves af SAS.
- Artikel 10** Kildelandet har beskatningsretten til udbytte med 5 pct. i moder-/datterselskabsforhold og med 15 pct. i andre tilfælde.
- Hvis betingelserne i EU's moder/datterselskabsdirektiv er opfyldt, har den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, ingen beskatningsret til udbytte, der udloddes til moderselskabet, se nærmere om disse betingelser under afsnit S.A.2.6.
- Vedrørende tilbagesøgning af dansk udbytteskat, se afsnit D.F.2, artikel 10.
- Artikel 11** Renter kan kun beskattes i bopælslandet.
- Artikel 12** Royalties kan kun beskattes i bopælslandet.
- Artikel 15** Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik.
- 183-dages reglen anvendes i forhold til kalenderåret.
- Artikel 18** Sociale sikringsydelse, som f.eks. folkepension kan kun beskattes i kildelandet.
- Artikel 19** Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17.

Dobbeltbeskatning undgås som hovedregel ved creditmetoden.

Artikel 23

Indkomst omfattet af artikel 18, stk. 2 (sociale pensioner) og artikel 19 (offentlige vederlag) lempes dog efter exemption (ny metode).

Ifølge slutprotokollen skal et dansk moderselskab, der modtager udbytte fra sit datterselskab i Luxembourg have lempelse ikke blot for den luxembourg-ske udbytteskat, men også for den underliggende selskabsskat. Ved credit-lempelsen for udbytteskat skal der ses bort fra den midlertidige skattegodtgørelse, der er givet i Luxembourg.

Endvidere er der i protokollen en bestemmelse om matching credit for så vidt angår indkomst til personer, der i Luxembourg er indrømmet skattenedsættelse for investeringsfremmende foranstaltninger.

Makedonien

Bekendtgørelse nr. 2 af 25. januar 2001 af DBO af 20. marts 2000. Selskabs-skatteprocenten i Makedonien er 15 pct. Der er ingen carry-back regler om tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: Personer omfattet af overenskomsten.
- Artikel 2: Skatter omfattet af overenskomsten.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.
- Artikel 8: International trafik.
- Artikel 9: Forbundne foretagender.
- Artikel 10: Udbytte.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Kapitalgevinster.
- Artikel 14: Frit erhverv.
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold.
- Artikel 16: Bestyrelshonorarer
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 18: Pensioner, livrenter og lignende betalinger.
- Artikel 19: Offentligt hverv.
- Artikel 20: Studerende.
- Artikel 21: Professorer og lærere.
- Artikel 22: Forskellige regler.
- Artikel 23: Andre indkomster.
- Artikel 24: Formue.
- Artikel 25: Ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 26: Ikke-diskriminering.
- Artikel 27: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.

Makedonien

Artikel 28: Udveksling af oplysninger.

Artikel 29: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder.

Artikel 30: Territorial udvidelse.

Artikel 31: Ikrafttræden.

Artikel 32: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

- Artikel 3** Kontinentalsoklen er ikke omfattet af DBO'en. Bestemmelsen om international trafik gælder for et foretagende i en stat, uanset hvor ledelsen har sæde. Bestemmelsen gælder også trafik med køretøjer.
- Artikel 8** Køretøjer i international trafik og udlejning af containere m.v. er omfattet af bestemmelsen. Fortjeneste ved virksomhed, der oppebæres af den danske interessent i SAS, beskattes i Danmark.
- Artikel 10** Kildestaten har beskatningsretten til udbytte med 5 pct. i moder/datterselskabsforhold og med 15 pct i andre tilfælde. Kildestaten må ikke beskatte udbytte til en anerkendt og kontrolleret pensionskasse i den anden stat, såfremt denne er generelt fritaget for indkomstskat. PAL skatten anses for en indkomstskat i i relation til DBO'er jf. TfS 1999, 799 DEP, hvorfor en dansk pensionskasse der måtte modtage udbytte fra Makedonien vil blive beskattet med 15 pct.
- Artikel 11** Renter kan kun beskattes i bopælsstaten.
- Artikel 12** Kildestaten kan beskatte royalties med 10 pct.
- Artikel 13** Kapitalgevinster ved salg af aktiver der har været anvendt til international trafik jf. artikel 8, kan kun beskattes i stat, der kan beskatte driften af international trafik.
- Artikel 14** Kildestaten kan beskatte indkomst af frit erhverv, hvis personen opholder sig der i 183 dage eller mere inden for det pågældende skatteår.
- Artikel 15** 183 dagesreglen gælder ikke for arbejdsgivere fra 3. lande. Vederlag for personligt arbejde udført om bord på et skib der anvendes i international trafik kan kun beskattes der hvor ejerforetagendet er hjemmehørende. Den stat hvor ejerforetagendet er hjemmehørende kan beskatte vederlag for personligt arbejde udført om bord i fly eller køretøj, der anvendes i international trafik. SAS-ansatte, der er hjemmehørende i Danmark, kan kun beskattes i Danmark.
- Artikel 17** Bopælsstaten beskatter alene kunstnere og sportsfolk, der har optrådt i den anden stat, inden for rammerne at et anerkendt udvekslingsprogram på kultur- og sportsområdet.
- Artikel 18** Pensioner og sociale ydelser kan beskattes til kildestaten. Kildestaten kan også beskatte livrenter, såfremt modtageren har været hjemmehørende i kil-

destaten og har opnået fradrag for bidragene til pensionsordningen. Artiklen anvendes først på personer der er blevet hjemmehørende i den anden stat efter, at DBO'en er trådt i kraft.

Professorer eller lærere skal i en periode på 2 år fra deres ankomst til arbejdsstaten være fritaget for beskatning i denne stat af vederlag, som de modtager for deres undervisning eller forskning fra kilder uden for denne stat. Fritagelsen gælder ikke, hvis forskningen hovedsageligt udføres til fordel for en eller flere bestemte personer. **Artikel 21**

Ansøgning om tilbagebetaling af for meget betalt skat i kildestaten, skal indgives til de kompetente myndigheder inden 3 år efter udløbet af det kalenderår, hvor skatten blev pålagt. **Artikel 22**

Danmark ophæver som hovedregel dobbeltbeskatning efter credit-metoden. **Artikel 25**

Overenskomsten trådte i kraft den 14. december 2000 og har virkning fra 1. januar 2001. **Artikel 31**

Malaysia

Bekendtgørelse nr. 53 af 4. august 1972 af DBO af 4. december 1970. Skd.cirkulære nr. 226 af 28. oktober 1974 (vejledning).

Selskabsskatteprocenten i Malaysia er 28 pct. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Indkomst ved forretningsvirksomhed.
- Artikel 8: Indbyrdes forbundne foretagender.
- Artikel 9: Indkomst ved skibs- og luftfart.
- Artikel 10: Udbytter.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Kapitalgevinster.
- Artikel 14: Personlige tjenesteydelser.
- Artikel 15: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 16: Offentlige hverv.
- Artikel 17: Pensioner.
- Artikel 18: Professorer.
- Artikel 19: Studerende.
- Artikel 20: Offentlige myndigheders skattefritagelse.
- Artikel 21: Ophævelse af dobbeltbeskatning.

Malaysia

Artikel 22: Udveksling af oplysninger.
Artikel 23: Ikke-diskriminering.
Artikel 24: Indgåelse af gensidige aftaler.
Artikel 25: Territorial udvidelse.
Artikel 26: Ikrafttræden.
Artikel 27: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

Artikel 3 DBO'en omfatter begge landes kontinentalsokkel. Udtrykket person omfatter ikke et interessentskab.

Artikel 5 Fast driftssted indbefatter et landbrug eller en plantage og et sted, hvor skov eller skovbrugsprodukter udnyttes.

Stedet for bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejder udgør et fast driftssted efter 6 måneder.

Tilsynsvirksomhed med et anlægs- eller monteringsarbejde i mere end 6 måneder samt virksomhed, der består i at arrangere optræden af professionelle kunstnere, udgør også et fast driftssted.

Artikel 9 Fortjeneste ved skibs- og luftfartsvirksomhed i international trafik kan beskattes såvel i den stat, hvori foretagendet er hjemmehørende (bopælsstaten), som i den stat, hvori virksomheden udøves (kildestaten), uanset om der er et fast driftssted i kildestaten. Den i kildestaten pålignede skat skal dog reduceres med 50 pct.

Artikel 10 Kildelandet fratager beskattningen af aktieudbytter. I Malaysia betales imidlertid en skat på 28 pct. i 2003 af den del af overskuddet, der udloddes. Denne skat er en selskabsskat, som Danmark giver credit for.

Efter DBO'ens artikel 21, stk. 4, skal Danmark herefter som bopælsland indrømme credit for den omhandlede malaysiske selskabsskat (for så vidt udbyttet ikke er fritaget for malaysisk beskatning i henhold til den malaysiske Investment Incentives Act fra 1968, idet sådant udbytte er fritaget for dansk beskatning og derfor udgår helt af beskatningsgrundlaget i Danmark).

En her i landet hjemmehørende aktionær, der vælger at påberåbe sig DBO'en, skal ved indkomstopgørelsen her i landet medregne aktieudbytte fra Malaysia med nettobeløbet efter fradrag af malaysisk selskabsskat, jf. TfS 1997, 543 LSR samt TSS-cirkulære 1997-15. Creditberegningen svarer til beregningsreglen i LL § 33.

Artikel 11 Beskatningsretten til renter tilkommer kildelandet. Fra malaysisk side fratages beskatning dog helt, såfremt det til grund liggende lån efter DBO'ens undertegnelse godkendes af Malaysias regering. Sådant godkendelse gives, når regeringen anser lånet for at være i landets interesse. Danmark skal i tilfælde af beskatningsafkald give matching credit for 50 pct. af den skat, som Malaysia fratager.

Begge stater kan beskutte royalties. Malaysia vil imidlertid frafalde beskatning, såfremt der er tale om godkendte royalties. Sådan godkendelse vil blive givet, når de principper og formål, som ligger bag Malaysias Investment Incentive Act er opfyldt. På samme måde som for renter skal Danmark i såfald give matching credit for 50 pct. af den skat Malaysia frafalder.

Artikel 12

Artiklen omfatter ikke royalty eller andet vederlag, som betales for litterære eller kunstneriske ophavsrettigheder, for spillefilm eller bånd til fjernsyns- eller radioudsendelser eller for driften af en grube, olie kilde, stenbrud eller et andet sted, hvor naturforekomster eller skov og skovprodukter udnyttes.

Bestemmelsen finder også anvendelse på selskabsdirektører og bestyrelsesmedlemmer. For sidstnævntes vedkommende svarer bestemmelsen til modelkonventionen art. 16.

Artikel 14

183 dages reglen anvendes på kalenderåret. Endvidere kræves, at ingen del af opholdet i den anden stat i løbet af et kalenderår er led i sammenhængende ophold på mere end 183 dage, og desuden at indtægten er undergivet beskatning i arbejdstagerens bopælsstat.

Vederlag udbetalt af en forretningsvirksomhed, der drives af regeringen i en af de 2 stater, beskattes i bopælslandet.

Artikel 16

Bopælslandet har beskatningsretten til private pensioner og livrenter. DBO'en omfatter ikke sociale pensioner, som derfor kan beskattes af kildenlandet. Hvis Danmark er bopælsland, kan der lempes efter LL § 33.

Artikel 17

Vederlag for midlertidig undervisning eller forskning ved universiteter mv. i en periode, som ikke overstiger 2 år, beskattes ikke i opholdsstaten under forudsætning af, at opholdet sker efter indbydelse fra et universitet eller lignende.

Artikel 18

Studerende eller lærlinge, der er hjemmehørende i en af de 2 stater umiddelbart før han besøger den anden stat, og som opholder sig i højst 2 år - regnet fra ankomsten - i den anden stat som studerende ved et anerkendt universitet mv. eller som godkendt lærling eller som et led i handelsmæssig eller teknisk uddannelse, er fritaget for beskatning af lønindtægter og stipendier. Indtægt ved lønarbejde i Danmark ud over 3000 malaysiske dollar kan beskattes her. Ud over reglerne om beskatning af studerende indeholder artiklen bestemmelser om beskatning af forsknings-/uddannelsesstipendier og om beskatning af tekniske, faglige eller forretningsmæssige praktikanter.

Artikel 19

Regeringen i den ene stat fritages for beskatning i den anden stat af enhver indkomst, som hidrører fra denne stat.

Artikel 20

Danmark ophæver dobbeltbeskatning efter exemption (ny metode). Creditprincippet anvendes dog ved indkomst ved skibs- eller luftfartsvirksomheder (artikel 9), aktieudbytte (artikel 10), renter (artikel 11) og royalties (artikel 12).

Artikel 21

Malta

For så vidt angår regeringsgodkendte lånerenter og royalties indrømmes et kreditnedslag på 50 pct. af den skat som Malaysia ville have og krævet, hvis beskatningen ikke var frafaldet.

Malta

Bekendtgørelse nr. 6 af 22. februar 1999 af DBO af 13. juli 1998. DBO'en har virkning fra 1. januar 1999.

Protokol af 13. juli 1998 (kapitalgevinster).

Noteveksling af 13. juli 1998 (maltesiske skattebegunstigelsesordninger).

Selskabsskatteprocenten i Malta er 35 pct. Der er ingen carry-back regler.

Indholdsfortegnelse:

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 8: Skibs- og lufttransport

Artikel 9: Forbundne foretagender

Artikel 10: Udbytte

Artikel 11: Renter

Artikel 12: Royalties

Artikel 13: Kapitalgevinster

Artikel 14: Frit erhverv

Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artikel 16: Bestyrelseshonorarer

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 18: Pensioner og lignende betalinger

Artikel 19: Offentligt hverv

Artikel 20: Studerende

Artikel 21: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter

Artikel 22: Andre indkomster

Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 24: Begrænsning af begunstigelser

Artikel 25: Ikke-diskriminering

Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 27: Udveksling af oplysninger

Artikel 28: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder

Artikel 29: Territorial udvidelse

Artikel 30: Ikrafttræden

Artikel 31: Opsigelse

Protokol

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen - praksis

DBO'en gælder begge landes kontinentalsokkel.

Artikel 3

Ved definitionen af international trafik anvendes kriteriet hjemmehørende i stedet for den virkelige ledelses sæde.

Bygge- og anlægsarbejde udgør et fast driftssted efter 6 mdr. Bestemmelsen er udvidet til at omfatte tilsynsførende virksomhed i forbindelse med et sådant arbejde.

Artikel 5

Fortjeneste, som et foretagende i en kontraherende stat oppebærer ved skibs- eller luftfart i international trafik, kan kun beskattes i den stat, hvor foretagendet er hjemmehørende. Det gælder også, når et foretagende deltager i pooling, forretningsfællesskaber eller internationale driftsorganisationer.

Artikel 8

Fortjeneste ved anvendelse af containere til transport, med mindre der er tale om transport mellem to pladser i den anden stat, er ligeledes omfattet af ovennævnte.

Danmark har beskatningsretten til den danske del af fortjeneste oppebåret af SAS i ovennævnte tilfælde.

Danmark kan beskatte udbytte med 15 pct. Der kan dog ikke ske beskatning i moder-/datterselskabsforhold. Der gælder en særlig beregningsmodel for beskatning af udbytte fra Malta.

Artikel 10

Der er en 4-års-frist for ansøgning om tilbagebetaling af for meget indeholdt kildeskat på udbytte. Tilbagebetaling skal i givet fald ske inden 6 mdr. efter ansøgningens modtagelse.

Artiklen indeholder en anti-misbrugsklausul.

Renter kan kun beskattes i den stat, hvori den retmæssige ejer er hjemmehørende. Artiklen indeholder en anti-misbrugsklausul.

Artikel 11

Artiklen indeholder en anti-misbrugsklausul.

Artikel 12

Der er i stk. 2 indsat en særlig bestemmelse om, at fortjeneste ved salg af aktier eller sammenlignelige rettigheder i et selskab, hvis aktiver direkte eller indirekte består af fast ejendom, der er beliggende i en af staterne, kan beskattes i den pågældende stat.

Artikel 13

Ved protokol af 13. juli 1998 er præciseret, at bestemmelsen om beskatningsret til bopælsstaten for så vidt angår fortjeneste ved salg af skibe eller luftfartøjer, der anvendes i international trafik, også gælder i forhold til ejere, der er hjemmehørende i tredjelande.

Marokko

Danmark har beskatningsretten til den danske del af kapitalgevinster oppebåret af SAS.

Artikel 14 Kildestaten kan beskatte, hvis personer opholder sig der i mere end 183 dage inden for en 12-måneders-periode.

Artikel 15 Kravet i stk. 2, litra b er et krav om en arbejdsgiver hjemmehørende i lønmodtagerens bopælsstat, det er altså ikke nok, at arbejdsgiveren ikke er hjemmehørende i arbejdsstaten.

Løn for arbejde i skibs- og luftfart i international trafik kan beskattes i den stat hvor foretagendet, der driver virksomheden, er hjemmehørende. SAS-ansatte, der er hjemmehørende i Danmark, kan kun beskattes i Danmark.

Artikel 17 Stk. 3 bestemmer, at kildestaten ikke kan beskatte kunstnere og sportsfolk, når besøget i kildestaten i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler.

Artikel 18 Pensioner og lignende betalinger kan også beskattes i udbetalerstaten i de tilfælde, hvor modtageren tidligere har været hjemmehørende i udbetalerstaten.

Udbetalinger i henhold til en stats sociale sikringslovgivning kan kun beskattes i denne stat.

Artikel 21 Kulbrintevirksomhed medfører fast driftssted ved virksomhed i mere end 30 dage inden for en 12-måneders-periode.

Efter stk. 3 udgør virksomhed med borerigge, der udøves ud for kysten, kun fast driftssted, hvis virksomheden varer mere end 183 dage inden for en 12-måneders-periode. Kapitalgevinst på således anvendte borerigge, som flyttes fra den stat, hvor virksomheden er udøvet, kan kun beskattes i den stat, hvor ejeren er hjemmehørende.

Artikel 23 Lempelsesmetoden er almindelig credit. For indkomst, der kun kan beskattes i Malta, skal Danmark indrømme lempelse efter exemption med progressionsforbehold.

Artikel 24 Der er subsidiær beskatningsret i forbindelse med visse skattebegunstigelser.

Derudover finder overenskomsten slet ikke anvendelse på personer, der er berettiget til en eller flere af en række opregnede skattebegunstigelser i Malta. Disse skattebegunstigelser fremgår af noteveksling af 13. juli 1998.

Marokko

Bekendtgørelse nr. 77 af 15. august 1994 af DBO af 8. maj 1984. DBO'en har virkning fra 1. januar 1992, jf. TfS 1994,617.

Selskabsskatteprocenten i Marokko er som hovedregel 35 pct. Banker og forsikringselskaber betaler 39,6 pct i skat. Generelt beskatter Marokko kun indkomst fra marokkanske kilder. Der er ingen carryback regler.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.
- Artikel 8: Skibs- og luftfart.
- Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender.
- Artikel 10: Udbytte.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Kapitalgevinster.
- Artikel 14: Frit erhverv.
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold.
- Artikel 16: Bestyrelshonorarer.
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 18: Pensioner.
- Artikel 19: Offentlige hverv.
- Artikel 20: Studerende.
- Artikel 21: Andre indkomster.
- Artikel 22: Formue.
- Artikel 23: Undgåelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 24: Ikke-diskriminering.
- Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
- Artikel 26: Udveksling af oplysninger.
- Artikel 27: Bistand til opkrævning.
- Artikel 28: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer.
- Artikel 29: Territorial udvidelse.
- Artikel 30: Ikrafttræden.
- Artikel 31: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

DBO'en gælder begge staters kontinentalsokler.

Artikel 3:

Bestemmelsen i stk. 2 er udvidet i forhold til OECD's modeloverenskomst til også at omfatte en butik (litra d). Dette indbærer dog ikke nogen udvidelse af fast driftsstedsbegrebet.

Artikel 5:

I stk. 3 er det tidsmæssige krav for at statuere fast driftssted ved bygge- og anlægsvirksomhed indskrænket til 6 måneder.

Marokko

Den negative begrænsning af fast driftssted er udvidet i stk. 4, litra e, om fast forretningssted udelukkende med henblik på reklamering, udlevering af oplysninger, på videnskabelige undersøgelser eller på lignende former for virksomhed, der er af forberedende eller hjælpende karakter.

OECD-modellens stk.4, litra f, er ikke med, hvorfor der vil foreligge fast driftssted ved samtidig udøvelse af de i stk. 4 nævnte ikke driftsstedgivende aktiviteter.

Artikel 7 Af stk. 3 fremgår, at de omkostninger, der kan fratrækkes ved opgørelsen af et fast driftssteds fortjeneste, skal være forbundne med tjenesteydelser til det faste driftssted.

Artikel 8 For så vidt angår SAS, har Danmark beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten.

Artikel 10 Kildestaten kan beskatte udbytte med 10 pct. i moder-/ datterselskabsforhold og med 25 pct. i andre tilfælde.

Artikel 11 Kildestaten kan beskatte renter med 10 pct.

Renter af lån eller kreditter ydet af en stat eller en af dens offentlige institutioner til den anden stat eller en af dens offentlige institutioner kan ikke beskattes i nogen af staterne ifølge stk. 7.

Artikel 12 Kildestaten kan beskatte royalties med 10 pct.

Definitionen af royalties er udvidet med betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende landbrugsmæssigt, industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr, som ikke udgør en fast ejendom som omhandlet i artikel 6. Desuden er definitionen udvidet med betalinger for oplysninger om landbrugsmæssige erfaringer samt betalinger for økonomiske og tekniske undersøgelser.

Artikel 14 Indkomst ved frit erhverv kan også beskattes i kildestaten, selvom der ikke foreligger et fast sted, såfremt virksomheden udøves i kildestaten i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for et kalenderår.

Artikel 15 183 dages reglen anvendes i forhold til kalenderåret. Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik.

Artikel 17 Kunstneres og sportsfolks indkomst kan beskattes i den stat, hvori de udøver deres virksomhed. Herfra gælder der en undtagelse ifølge stk. 3, der tager sigte på kulturel udveksling mellem de to lande. Undtagelsen vedrører virksomhed udøvet af den anden stats organisationer, hvor disse organisationer ikke har vinding som formål, og virksomhed udøvet af disse organisationers ansatte, medmindre de ansatte virker for egen regning.

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17.

Artikel 19

Bestemmelsen fritager ikke alene for beskatning i opholdslandet af beløb, der hidrører fra kilder uden for denne stat, men også af danske legater. Beløb som studerende eller erhvervspraktikanter modtager eller tjener til dækning af nødvendige udgifter til underhold, studium eller uddannelse er fritaget for beskatning i opholdsstaten under studiets eller uddannelsens normale varighed med tillæg af 1 år. For indkomståret 2004 udgør beløbet 65.000 kr., jf. TSS-cirkulære 2003-34 (for indkomståret 2003 udgør beløbet 63.000 kr.).

Artikel 20

Fradraget indrømmes ud over sædvanlige, ligningsmæssige fradrag, herunder personfradrag. Fradraget reduceres med beløb, der modtages til den studerendes underhold, undervisning og uddannelse, og som ikke beskattes her. Fradraget reduceres endvidere med skattefrie stipendier, men derimod ikke med skattepligtige stipendier, der modtages fra Danmark..

Anden indkomst kan også beskattes i kildestaten.

Artikel 21

Lempelsesmetoden er almindelig credit. For indkomst, der kun kan beskattes i kildestaten, skal bopælsstaten yde nedslag efter exemption (ny metode).

Artikel 23

I stk. 3 er der indsat en gensidig matching credit regel for de tilfælde, hvor en af staterne efter interne regler giver skattefritagelse eller skattenedsættelse til foranstaltninger til fremme af investeringer.

Der ydes bistand og støtte med hensyn til opkrævningen af skatter, som er omfattet af DBO'en, og med hensyn til afgiftsforhøjelser, tillægsafgifter, forsinkelsesgebyrer, renter og omkostninger forbundne med disse skatter bortset fra omkostninger af strafferetlig karakter.

Artikel 27

Den stat, der ønsker bistand, skal vedlægge de dokumenter, der ifølge lovgivningen og administrative forskrifter kræves som attestation for, at de beløb, der skal opkræves, er endeligt forfaldne til betaling. Herefter sker opkrævning og inddrivelse i den anden stat efter denne stats regler.

Der er indsat en regel i stk. 2 om, at en stats diplomater i den anden stat eller en tredje stat skal anses for hjemmehørende i udsendelsesstaten, hvis de er undergivet de samme skattemæssige forpligtelser med hensyn til beskatning af hele indkomsten, som personer, der er hjemmehørende i udsendelsesstaten.

Artikel 28

Endvidere gælder DBO'en ikke for internationale organisationer, disses organer eller embedsmænd og heller ikke diplomater for en tredje stat, der opholder sig i Danmark eller Marokko og ikke er undergivet de samme forpligtelser med hensyn til beskatning af hele deres indkomst, som personer, der er hjemmehørende der.

Mexico

Mexico

Bekendtgørelse nr. 1 af 19. januar 1998 af DBO af 11. juni 1997. DBO'en har virkning fra 1. januar 1998, jf. TfS1997,902. Selskabsskatteprocenten i Mexico er ►33◄ pct. Der er ingen carryback regler.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.
- Artikel 8: Skibs- og luftfart.
- Artikel 9: Indbyrdes forbundne selskaber.
- Artikel 10: Udbytte.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Kapitalgevinster.
- Artikel 14: Frit erhverv.
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold.
- Artikel 16: Bestyrelseshonorarer.
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 18: Pensioner og lignende udbetalinger.
- Artikel 19: Offentlige hverv.
- Artikel 20: Studerende.
- Artikel 21: Andre indkomster.
- Artikel 22: Formue.
- Artikel 23: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter.
- Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 25: Ikke-diskriminering.
- Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
- Artikel 27: Udveksling af oplysninger.
- Artikel 28: Medlemmer af diplomatiske og konsulære repræsentationer.
- Artikel 29: Territorial udvidelse.
- Artikel 30: Ikrafttræden.
- Artikel 31: Opsigelse.

Protokol

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen - praksis:

Artikel 3

DBO'en gælder begge landes kontinentalsokkel. Mexico omfatter også den eksklusive økonomiske zone, inden for hvilken Mexico kan udøve suverænitetsrettigheder i henhold til national lov og international ret. Ved definitionen af international trafik anvendes hjemmehørende i stedet for den virkelige ledelses sæde.

- De kompetente myndigheder afgør, hvordan DBO'en anvendes for en ikke fysisk person, der er skattemæssig hjemmehørende i begge stater efter stk. 1. **Artikel 4**
- Bygge-, anlægs-, montage- eller installationsarbejde udgør et fast driftssted efter 6 måneder. Forsikringsselskaber har fast driftssted, hvis de driver virksomhed i den anden stat. **Artikel 5**
- Salg af samme slags varer som produceres i det faste driftssted kan beskattes i den anden stat. I stk. 3 er opregnet en række indtægter og udgifter, der skal tages i betragtning ved opgørelsen af fortjenesten i det faste driftssted. **Artikel 7**
- Fortjeneste beskattes i den stat hvor foretagendet er hjemmehørende. Transport med andre transportmidler eller tilvejebringelse af overnatningsmuligheder (eks. transithotel) er ikke omfattet af bestemmelsen. Fortjeneste ved udleje af containere er omfattet af artikel 8, medmindre de udelukkende anvendes mellem pladser indenfor en stat. **Artikel 8**
- Kildestaten kan ikke beskatte i moder-/datterselskabsforhold - 15 pct. i alle andre tilfælde. **Artikel 10**
- Kildestaten kan beskatte renter, der betales til banker med 5 pct. og i alle andre tilfælde med 15 pct. Stk. 3 indeholder bestemmelser om bopælslandsbeskatning i særlige låneforhold og til særlige rentemodtagere. Stk. 8 indeholder en antimisbrugsbestemmelse. **Artikel 11**
- Kildestaten kan beskatte royalti med 10 pct. Leasing af industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr beskattes som royalti, bortset fra containere der er omfattet af artikel 8. Betaling for teknisk bistand beskattes i henhold til artikel 7 og 14, bortset fra overdragelser af egentlig knowhow. Stk. 5 indeholder en definition af kildestaten af hensyn til den delte beskatningsret, jf. stk. 2. **Artikel 12**
- Fortjeneste ved salg af aktier og lignende i ejendomsselskaber beskattes i den stat, hvor ejendommen er beliggende. Hovedaktionærer, der gennem en 12 måneders periode forud for afståelsen har ejet mindst 25 pct., beskattes af fortjeneste på aktier og andre rettigheder i den stat, hvor selskabet er hjemmehørende. Stk. 8 indeholder en bestemmelse til undgåelse af dobbeltbeskatning på urealiserede aktieavancer. **Artikel 13**
- Kildestaten kan beskatte, hvis personer opholder sig dér i mere end 183 dage inden for en 12-måneders periode. **Artikel 14**
- Løn for arbejde i skibs- og luftfart i international trafik kan beskattes i den stat, hvor foretagendet, der driver virksomheden, er hjemmehørende. **Artikel 15**
- Pensioner og livrenter, der udbetales iht. sociallovgivningen, kan kun beskattes i kildestaten. Kildestaten kan beskatte pensioner, andre lignende vederlag og livrenter med 17,5 pct. såfremt modtageren har været hjemmehørende i kildestaten og ikke er statsborger i bopælsstaten. Stk. 4 definerer livrenter. **Artikel 18**

Nederlandene

- Artikel 19** Vederlag til offentlig ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af denne artikel og ikke af artikel 17.
- Artikel 21** Indkomster, der ikke er omfattet af overenskomsten, kan beskattes både i kilde- og bopælsland.
- Artikel 23** Kulbrintevirksomhed medfører fast driftssted/sted efter 30 dage inden for nogen 12-måneders periode. Boreplatformsvirksomhed udøvet uden for kysten medfører først fast driftssted, når virksomheden har været i mere end 183 dage inden for nogen 12-måneders periode. Indtægt ved udlejning af borerigge kan vælges beskattet efter bestemmelserne i artikel 7 (nettoresultat), i stedet for som royalty (bruttoresultat) efter artikel 12.
- Artikel 24** Lempelsesmetoden er almindelig credit. For indkomst, der kun kan beskattes i Mexico, skal Danmark indrømme lempelse efter eksemption (ny metode). Danmark indrømmer matching credit for mexicansk skat af virksomhedsoverskud, jf. artikel 7 og af udbytte, jf. artikel 10, som i henhold til mexicansk lovgivning artikel 13, 51, 51A og 143 er indrømmet nedsættelse eller fritagelse. Bestemmelsen gælder ikke for erhvervsvirksomhed inden for den finansielle sektor. Matching credit bestemmelsen er gældende til og med 2012.

Nederlandene

Bek. nr. 4 af 22. april 1998 af DBO og dertil hørende protokol af 1. juli 1996 mellem Danmark og Nederlandene vedrørende indkomst- og formueskat. DBO'en har virkning fra 1. januar 1999, TfS 1997, 851.

Selskabsskatteprocenten i Nederlandene er 29 pct. af de første 22.689 Euro og 34,5 pct af resten. Der er carryback-regler underskud, som kan tilbageføres og modregnes i positiv indkomst i 3 år.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.
- Artikel 8: Skibs- og luftfart.
- Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender.
- Artikel 10: Udbytte.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Kapitalgevinster.
- Artikel 14: Frit erhverv.
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold.
- Artikel 16: Bestyrelshonorarer.

- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 18: Pensioner, livrenter og sociale sikringsydelser.
- Artikel 19: Offentligt hverv.
- Artikel 20: Studerende.
- Artikel 21: Andre indkomster.
- Artikel 22: Beskatning af formue.
- Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 24: Virksomhed ud for kysten.
- Artikel 25: Ikke-diskriminering.
- Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
- Artikel 27: Udveksling af oplysninger.
- Artikel 28: Bistand ved inddrivelse.
- Artikel 29: Begrænsning af artiklerne 27 og 28.
- Artikel 30: Diverse bestemmelser
- Artikel 31: Ansatte ved diplomatiske og konsulære repræsentationer.
- Artikel 32: Territorial udvidelse.
- Artikel 33: Ikrafttræden.
- Artikel 34: Opsigelse.

Protokol

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

Under opgøringen af de nederlandske skatter er formueskat medtaget. Det følger af protokollens afsnit I, at bestemmelserne om formueskat alene skal have virkning, hvis begge stater påligner skat på formue. DBO'en omhandler ikke betaling af bidrag til den hollandske Volksverzekering (folkepensionsordning), jf. TFS 2000,106. **Artikel 2:**

DBO'en omfatter den del af Kongeriget Nederlandene, der er beliggende i Europa. **Artikel 3**

I protokollens afsnit IV er det nærmere bestemt, hvordan et fast driftsstedes fortjeneste beregnes. **Artikel 7**

Bestemmelsen omfatter også udleje af bemanded eller ubemanded skib eller luftfartøj. **Artikel 8**

Danmark har beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten, som oppebæres af SAS.

I følge protokollens afsnit V er transport med containere omfattet af artiklen.

Det kan ikke i sig selv medføre, at der er handlet på vilkår, der afviger fra dem, der ville være aftalt mellem uafhængige parter, hvis der er indgået en aftale om omkostningsdeling eller generelle serviceaftaler mellem foretagender. **Artikel 9**

Kildestaten kan beskatte udbytte med 15 pct. Kildestaten kan ikke beskatte udbytte i det omfang, modtageren af udbytte er et i den anden stat hjemme- **Artikel 10**

Nederlandene

hørende selskab, der direkte ejer mindst 10 pct. af kapitalen i det selskab, der betaler udbyttet.

Udbytte fra udbyttegivende gældsbreve er omfattet af artiklen, jf. protokol- lens afsnit VI.

I protokollens afsnit VII er der givet regler for tilbagesøgning af for meget indbetalt kildeskat af udbytte.

Anmodning om tilbagesøgning af for meget indbetalt kildeskat af udbytte skal sendes til Belastingdienst/Limburg/kantoor Buitenland Heerlen, Post Office 2865, 6401 DJ Heerlen, the Netherlands.

Artikel 11 Renter kan kun beskattes i den stat, hvor modtageren er hjemmehørende.

I protokollens afsnit VII er der givet regler for tilbagesøgning af for meget indbetalt kildeskat af renter.

Artikel 12 I protokollens afsnit VII er der givet regler for tilbagesøgning af for meget indbetalt kildeskat af royalties.

Artikel 13 Nederlandene kan beskatte fortjeneste ved afståelse af aktier i nederlandske selskaber i tilfælde, hvor sådan fortjeneste oppebæres af en fysisk person, der er hjemmehørende i Danmark, og som har været hjemmehørende i Nederlandene inden for de sidste fem år forud for afhændelsen af aktierne.

Artikel 15 Vederlag, der oppebæres af en person for beskæftigelse på skib eller fly i international trafik, kan kun beskattes i den stat, hvori personen er hjemmehørende.

► Reglerne om arbejdsudleje er gældende efter artiklen, se SKM2004.237.LSR, hvor et selskab var indholdelsespligtig af A-skat, og de pågældede hollandske slagtere var begrænset til Danmark, af indkomst erhvervet på et slagteri her i landet. ◀

Artikel 18 Beskatningsretten til pensioner er tillagt bopælslandet.

Pensioner, der udbetales af en af staterne for udøvelse af hverv for denne stat m.v. samt pensioner, der udbetales som en samlet sum, kan dog beskattes i kildelandet.

Pensioner og andre ydelser, der udbetales i medfør af bestemmelser i social- lovgivningen i en stat, kan beskattes i denne stat. Der er nærmere redegjort for begrebet sociale ydelser i TfS 1998, 306.

I overensstemmelse med en henstilling fra det hollandske finansministerium fritages ydelser fra Uitkeringsraad til dækning af medicinudgifter til ofre for forfølgelse i Europa og Østasien i tiden 1940-45 for beskatning her i landet, jf. skd.medd. nr. 43, s. 260.

Danmark skal som bopælsstat som hovedregel ophæve dobbeltbeskatning ved credit. Indkomst omfattet af artikel 15 og artikel 19 lempes ved exemption (ny metode). **Artikel 23**

Der anses at foreligge fast driftssted i forbindelse med efterforskning eller udnyttelse af havbunden, dens undergrund og de deri værende naturforekomster, når arbejdet varer mere end 30 dage i en 12 måneders periode. **Artikel 24**

Der anses ligeledes at være etableret fast driftssted, hvis der udøves frit erhverv ud for kysten i en samlet periode på mindst 30 dage.

Indkomst ved transport af forsyninger eller personel mellem pladser i en af staterne (supply) beskattes som indkomst ved international trafik.

Pensionsbidrag afholdt af en fysisk person i forbindelse med tjenesteforhold i Danmark til en pensionsordning, der er oprettet og skattemæssigt anerkendt i Nederlandene, kan i en periode på højst 60 måneder fradrages i den skattepligtige indkomst i Danmark. Dette er betinget af, at personen ikke var hjemmehørende i Danmark og betalte bidrag til ordningen før, han begyndte ansættelsesforholdet i Danmark, og at personen er ansat af den samme arbejdsgiver eller af en arbejdsgiver, der er et indbyrdes forbundet foretagende med den førstnævnte arbejdsgiver, som umiddelbart før han begyndte ansættelsesforholdet i Danmark. Told- og Skattestyrelsen skal som den kompetente myndighed tiltræde, at pensionsordningen svarer til en skattemæssigt anerkendt ordning i Danmark. **Artikel 25**

Danmark og Nederlandene har den 22. februar 1999 indgået en samarbejdsaftale om gensidig bistand i skattesager. Told- og Skattestyrelsen er den kompetente myndighed. Bek. nr. 58 af 1. juli 1999, TfS 1999, 677 og TSS-cirkulære 1999-15, TfS 1999, 402. **Artikel 27**

Artiklen indeholder detaljerede bestemmelser om bistand ved inddrivelse af skattekrav og er i overensstemmelse med principperne i OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand. **Artikel 28**

Bestemmelsen indeholder en regel om uafsluttede dødsboer. **Artikel 30**

New Zealand

Bekendtgørelse nr. 97 af 28. oktober 1981 af DBO af 10. oktober 1980. Skd.cirkulære nr. 14 af 3. februar 1982 (vejledning). Bekendtgørelse nr. 13 af 23. januar 1987 af protokol nr. 2 af 12. marts 1985.

Selskabsskatteprocenten i New Zealand er 33 pct. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.
- Artikel 8: Skibs- og luftfart.
- Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender.
- Artikel 10: Udbytte.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Afhændelse af ejendele.
- Artikel 14: Frit erhverv.
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold.
- Artikel 16: Bestyrelseshonorar.
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 18: Pensioner.
- Artikel 19: Offentlige hverv.
- Artikel 20: Studerende.
- Artikel 21: Andre indkomster.
- Artikel 22: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 22A: Ikke-diskriminering.
- Artikel 23: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
- Artikel 24: Udveksling af oplysninger.
- Artikel 25: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer.
- Artikel 26: Territorial udvidelse.
- Artikel 27: Ikrafttræden.
- Artikel 28: Opsigelse.

Protokol

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

- Artikel 2** DBO'en omfatter ikke formueskatter.
- Artikel 3** DBO'en omfatter begge stater kontinentalsokkel. En bestyrer af en trust, der er undergivet beskatning i New Zealand skal behandles som den retmæssige ejer af modtagne udbytter, renter og royalties.
- Artikel 5** Tilsynsvirksomhed i forbindelse med et bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde samt virksomhed i forbindelse med kulbrinteindvinding udgør et fast driftssted efter 12 måneder.
- Artikel 7** Begge stater forbeholder sig ret til at beskatte indkomst ved forsikringsvirksomhed.

- Fortjeneste ved skibs- og luftfart i international trafik beskattes i den af staterne, hvor foretagendet er hjemmehørende. **Artikel 8**
- Danmark har beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten, som oppebæres af SAS.
- Kildelandsbeskatning af udbytte på 15 pct. Ingen særregel for moder-/datterselskaber. **Artikel 10**
- Kildelandsbeskatning af renter på 10 pct. **Artikel 11**
- Kildelandsbeskatning af royalties på 10 pct. **Artikel 12**
- Det bemærkes, at bestemmelsen omhandler afhændelse af ejendele og ikke kapitalgevinster. **Artikel 13**
- Kildestaten har beskatningsretten til indkomst ved frit erhverv, når opholdet dér overstiger 183 dage i det pågældende indkomstår. 183 dages reglen anvendes i forhold til indkomståret, der for New Zealands vedkommende er 1. april til 31. marts. **Artikel 14**
- Vederlag for personligt arbejde om bord på skib eller luftfartøj beskattes i den stat, hvor foretagendet er hjemmehørende. **Artikel 15**
- Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik.
- 183 dages reglen anvendes i forhold til indkomståret, der for New Zealands vedkommende er 1. april til 31. marts.
- Kildestaten kan beskatte sociale ydelser og sociale pensioner. **Artikel 18**
- Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17. **Artikel 19**
- Bopælsstaten har som hovedregel beskatningsretten. Dog forbeholder kildestaten sig beskatningsret til indkomster hidrørende fra denne stat. **Artikel 21**
- Dobbeltbeskatning ophæves efter creditmetoden. **Artikel 22**
- Dog skal indkomst omfattet af artikel 19 lempes efter exemption (ny metode).

Norden

Norden

Bekendtgørelse nr. 92 af 25. juni 1997 af DBO af 23. september 1996 mellem Danmark, Færøerne, Finland, Island, Norge og Sverige vedrørende ind-

komst- og formueskat. DBO'en har virkning fra 1. januar 1998, TfS 1997, 576. Bekendtgørelse nr. 2 af 24. januar 2000 af tillægsaftale af 1. december 1999 udvider med virkning fra 1. januar 1998 DBO'en til at omfatte landskabet Åland også for så vidt angår den finske kommunalskat.

Bekendtgørelse nr. 3 af 2. februar 1998 af protokol af 6. okt. 1997 til den nordiske DBO. Protokollen har virkning fra 1. januar 1998, TfS 1998, 28.

Bekendtgørelse nr. 115 af 11. november 1992 af DBO af 12. september 1989 mellem Danmark, Finland, Island, Norge og Sverige vedrørende skatter af arv og gave. DBO'en trådte i kraft den 19. august 1992 og har virkning fra den 18. oktober 1992.

Bekendtgørelse nr. 8 af 7. februar 1994 - tillægsaftale til overenskomst vedrørende arv og gaver. Tillægsaftalen har virkning fra 19. august 1992.

Selskabsskatteprocenten i Island er 18 pct., i Norge og Sverige 28 pct., i Finland 29 pct. og på Færøerne 20 pct. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst med undtagelse af Norge, hvor et selskabs underskud i likvidationsåret kan tilbageføres og modregnes i selskabets overskud (positiv indkomst) de foregående to år.

Finland har med virkning fra 1. maj 1999 tiltrådt EF-voldgiftskonventionen om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af intern forbundne foretagenders overskud, jf. TfS 1999, 757.

Det færøske skattesystem er beskrevet i Skat.Udland 1998, 19.

Finland er beskrevet som månedens land i Skat.Udland 2000, 150.

Danmark og Sverige har indgået aftale om visse skattemæssige spørgsmål (Grænssegængeraftalen). Folketinget har tiltrådt aftalen den 4. december 2003 ved lov nr. L 59. Aftalens ikrafttrædelse afventer svensk ratifikation.

Indholdsfortegnelse:

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.

Artikel 3: Almindelige definitioner.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.

Artikel 5: Fast driftssted.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.

Artikel 7: Indkomst ved erhvervsvirksomhed.

Artikel 8: Skibs- og luftfart.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender.

Artikel 10: Udbytte.

Artikel 11: Renter.

Artikel 12: Royalties.

Artikel 13: Kapitalgevinster.

Artikel 14: Frit erhverv.

- Artikel 15: Personlige tjenesteydelser.
- Artikel 16: Bestyrelseshonorarer.
- Artikel 17: Kunstnere og sportsudøvere.
- Artikel 18: Pension m.m.
- Artikel 19: Offentlige hverv.
- Artikel 20: Studerende og praktikanter.
- Artikel 21: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelse, efterforskning eller udnyttelse af kulbrinteforekomster.
- Artikel 22: Andre indkomster.
- Artikel 23: Formue.
- Artikel 24: Dødsbo.
- Artikel 25: Ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 26: Generelle regler om beskatningen.
- Artikel 27: Forbud mod diskriminering.
- Artikel 28: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
- Artikel 29: Medlemmer af diplomatiske og konsulære repræsentationer.
- Artikel 30: Territorial udvidelse.
- Artikel 31: Ikrafttræden.
- Artikel 32: Opsigelse.

Protokol II Øresundsforbindelsen

Nordisk bistandstale samt trækaftale

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

Definitionen af international trafik afviger fra OECD-modellen af hensyn til beskatning af kapitalgevinster, og fordi der er tale om en multilateral aftale.

Artikel 3

Et svensk selskab, der var købt af et dansk selskab, blev anset for skattepligtigt til Danmark i henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 7. Bestyrelsesmedlemmerne havde bopæl i Danmark, men bestyrelsen havde sit sæde i Sverige, hvor det første bestyrelsesmøde blev afholdt. Direktøren havde bopæl og daglig beskæftigelse i Danmark, og eventuelle beslutninger vedrørende den daglige ledelse i selskabet ville blive truffet i Danmark. Beslutninger, der krævede bestyrelsens stillingtagen, ville blive truffet på bestyrelsesmøder, der ofte blev afholdt i Sverige. Ligningsrådet fandt, at selskabets ledelse havde sæde i Danmark. Ligningsrådet lagde herved vægt på, at hovedparten af den ledelsesmæssige aktivitet ville foregå i Danmark, og at beslutninger, der vedrører aktier i selskabet, ville blive truffet i Danmark, TfS 1996, 476.

Artikel 4

Et finsk holdingselskab blev anset for fuldt skattepligtigt til Danmark, idet ledelsen fandtes, at have sit sæde i Danmark. Selskabets aktionær, der var hjemmehørende i Danmark, traf alle ledelsesmæssige beslutninger, TfS 1998, 334 LR.

DBO'en omfatter et I/S, når dette beskattes som en hjemmehørende person.

Norden

- Artikel 5** Virksomhed, der består i planlægning, kontrol, rådgivning eller anden hjælpende personale-indsats i forbindelse med et bygnings-, anlægs-, installati-
ons- eller monteringsprojekt, der varer i mere end 12 måneder, medfører fast driftssted.
- Den virksomhed, som foretagender, der har interessefællesskab, udøver, medregnes under visse omstændigheder ved opgørelse af et projekts varig-
hed.
- Artikel 6** Artiklen indeholder en bestemmelse om, at indkomst ved anvendelsen af en
brugsret til fast ejendom beskattes i det land, hvor den faste ejendom er
beliggende. Det er en forudsætning, at brugsretten er knyttet til besiddelsen
af aktier eller lignende i et ejendomsselskab. Avance ved salg af 2 grunde
beliggende i Norge kunne ifølge den nordiske DBO, artikel 6, stk. 1, beskattes
i Norge. Den norske skat var endnu ikke endelig opgjort og betalt, og der
kunne derfor først indrømmes credit i dansk skat, når behørig dokumenta-
tion for betaling forelå, jf. TfS 1995, 750.
- Artikel 7** For opgørelse af den begrænsede skattepligtige indkomst for borerigge,
hvor der er udført arbejde offshore i en skattepligtperiode på under 1 år - se
TfS 1995, 646. Se også afsnit D.D.2 (artikel 7).
- Protokol II vedrører beskatning af indkomst i forbindelse med den faste for-
bindelse over Øresund.
- Protokol III vedrører deling af beskatningsretten til SAS, Scanair og SAS
Commuter.
- Artikel 8** Artiklen indeholder en containerbestemmelse, ifølge hvilken indkomst, der
oppebæres af en person ved brug, rådighedsstillelse eller udleje af contain-
ere, der benyttes til transport af gods eller varer, kun kan beskattes i den
stat, hvori personen er hjemmehørende, medmindre containerne alene
anvendes mellem pladser i den anden stat.
- I protokollens afsnit III er der fastsat særlige beskatningsregler for så vidt
angår luftfartsvirksomhed, der drives af SAS, Scanair eller SAS Commuter,
eller anden lignende SAS virksomhed.
- Artikel 9** En stat skal kun foretage reguleringer, hvis den anser skatteansættelsen i den
anden stat for berettiget både i princip og beløb.
- Artikel 10** Udbytte beskattes i kildelandet med 15 pct. Udbytte er dog fritaget for
beskatning i moder-/datterselskabsforhold. Island kan beskatte i moder-/
datterselskabsforhold med op til 15 pct., hvis udbyttet er fratrukket i sel-
skabsindkomsten ved beregning af islandsk skat.
- Et moderselskab er defineret som et selskab, der direkte ejer mindst 10 pct.
af kapitalen i datterselskabet.

Bestemmelserne om moder-/datterselskaber gælder ikke for personsammenslutninger og dødsboer.

De kompetente myndigheder kan aftale fritagelse for udbytteskat til skattefrie almenvælgørende institutioner.

Vedrørende nordmænd og svenskeres tilbagesøgning af dansk udbytteskat og danskeres tilbagesøgning af udbytteskat fra svenske aktier, der er registreret i Værdipapircentralen, se afsnit D.D.2 artikel 10.

Særligt vedrørende Norge kan oplyses, at der er indgået aftale om fritagelse for beskatning af aktieudbytter, der oppebæres af skattefri institutioner m.v. under opfyldelse af særlige betingelser, se SKDM 1971, 145.

Bopælslandet har beskatningsretten til renteindtægter.

Artikel 11

Artiklen indeholder en bestemmelse svarende til artikel 6, hvorefter beskatningsretten til salg af aktier, hvortil der er knyttet en brugsret, tilkommer det land, hvor ejendommen er beliggende.

Artikel 13

Fortjeneste ved afhændelse af containere beskattes i den stat, hvor den virkelige ledelse har sit sæde, medmindre containerne udelukkende anvendes mellem pladser i den anden stat.

Efter stk. 7 har kildestaten beskatningsretten i en 5 års periode efter fraflytning af en fysisk person til fortjeneste ved afhændelse af aktier mv. i selskaber, der er hjemmehørende i kildestaten. Bopælsstaten skal herefter give credit for den i kildestaten erlagte skat.

Protokollens afsnit III indeholder bestemmelser om beskatningsretten ved afhændelse af andele i skibs- og luftfartsvirksomhed samt containervirksomhed, der ejes af flere andelshavere, jf. artikel 8.

Protokollens afsnit IV giver Danmark ret til at gennemføre fraflytningsbeskatning jf. ABL § 13a.

Såfremt en person opholder sig i kildestaten i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12 måneders periode, har kildestaten beskatningsretten til den indkomst, der kan henføres til opholdet, selv om der ikke foreligger fast sted.

Artikel 14

Det er skrevet direkte i artiklen, at 183 dages reglen ikke finder anvendelse ved arbejdsudleje. I protokollens afsnit V til DBO'en er det angivet, hvornår der skal anses at foreligge arbejdsudleje.

Artikel 15

Landsskatteretten har i en kendelse SKM2002.55.LSR afgjort, at læger og sygeplejersker, der arbejder på sygehuse i Norge og Sverige er omfattet af artikel 15, når der er tale om et arbejdsforhold, der kan betegnes som arbejdsudleje. Der var tale om, at et dansk selskab hyrede danske læger og sygeplejersker til at arbejde på svenske og norske sygehuse. Landsskatteren

lagde vægt på, at det selskabet modtog, var et vederlag for rekruttering, udbetaling af løn m.v., at det var selskabet, der udbetalte løn til de pågældende læger m.v., at selskabet påtog sig ansvaret for, at udbetalinger til lægerne og afregninger til det offentlige var korrekte, med den virkning at eventuelle fejludbetalinger eller - afregninger blev korrigeret for selskabets regning, at det var selskabet, der underskrev ansættelsesaftalen, hvilken aftale alene forefandt i to eksemplarer hos henholdsvis den ansatte og selskabet. Landsskatteretten fandt derfor ikke tilstrækkeligt grundlag for, at anse det vederlag, lægerne m.v. modtog for at være løn og andet vederlag, der udbetales af en kontraherende stats offentligtretlige institutioner til en fysisk person for udførelse af hverv for denne institution. Retten fandt heretter ikke, at fordelingen af beskatningsretten skulle ske efter artikel 19, stk. 1, i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Retten fandt endvidere ikke, at det gjorde nogen forskel, hvis aftalerne var indgået med et selskab i henholdsvis Norge og Sverige. Ligningsrådet har i SKM2004.64.LR fundet, at en situation med en noget anderledes ansættelseskonstruktion var omfattet af artikel 19. Her var der bl.a. tale om, at lønnen til lægerne blev udbetalt af sygehuse. Selskabet havde ikke fuldmagt til at indgå aftaler med læger på vegne af norske og svenske sygehuse og selskabet havde ikke nogen arbejdsgiverrelation til lægerne. Der var indgået aftaler med de norske og svenske sygehuse om, at selskabet skulle modtage et administrationsgebyr for sine ydelser.

I protokollens afsnit V er der endvidere indsat en regel om beskatning af danskere ansat på danske tog og svenskere ansat på svenske tog mellem Danmark og Sverige, hvorefter den stat hvor personen er hjemmehørende, har beskatningsretten til lønnen.

Indkomst, som erhverves af en person, der er hjemmehørende i Danmark eller Sverige, for udført arbejde på tog i regelmæssig trafik mellem Danmark og Sverige beskattes kun i den stat, hvor arbejdsgiveren er hjemmehørende. Det er en forudsætning, at arbejdet udføres på tog i grænseoverskridende trafik, og at personen udfører arbejde i begge lande på én og samme dag. Tilsvarende gælder for personer hjemmehørende i Danmark eller i Sverige for udført arbejde på dansk eller svensk skib i international færgetrafik mellem Danmark og Sverige, jf. bekendtgørelse nr. 1 af 10. januar 2000 samt TfS 2000, 145 DEP.

Med virkning fra 1. januar 2004 er der etableret et ligningscenter, Grænsegængercenter - SkatØresund, der foretager skatteligningen og forskudsregistreringen for personer, der, kort beskrevet, bor i Sverige, og modtager indkomster fra Danmark.

Grænsegængerreglen er afskaffet med virkning fra 1. januar 1997, jf. TfS 1997, 155. Personer omfattet af reglen, kan fortsætte med at anvende denne, så længe betingelserne opfyldes.

Der er mellem de kompetente myndigheder i Danmark og Sverige indgået en aftale om forståelsen af begrebet kortere afbrydelse af tjenesten, for fortsat at kunne bevare status som grænsegænger, jf. TfS 1997, 62. Ved gensi-

dig aftale mellem Danmark og Sverige er der ligeledes opnået enighed om at "varigt personligt arbejde" skal forstås som ansættelse hos en og samme arbejdsgiver i en sammenlagt periode på mindst 6 måneder. SKM2001.535.TSS.

Arbejde udført om bord på et dansk, færøsk, finsk, islandsk, norsk eller svensk skib i international trafik, kan beskattes i den stat, hvis nationalitet skibet har. Udenlandske skibe, der befragtes på bare-boat basis af et foretagende i en af staterne sidestilles hermed.

Arbejde udført om bord på luftfartøjer i international trafik kan kun beskattes i arbejdstagerens bopælsstat. Bestemmelsen gælder tillige ved national trafik for SAS, Scanair og SAS Commuter, jf. protokollens pkt. III.

Arbejde om bord på fiske-, sælfangst- eller hvalfangstfartøj tilkommer ligeledes den stat, hvori arbejdstageren er hjemmehørende. Dette gælder også, når vederlaget består i andel af overskuddet.

De kompetente norske og danske skattemyndigheder er blevet enige om følgende fortolkning af art. 7 og 15 i DBO'en: Når en person foruden at være parthaver i et partrederi også deltager i selve fiskeriet om bord på partrederiets kutter, så anses hele indtægten for omfattet af art. 7.

Beskatningsretten er tillagt bopælsstaten, hvis besøget i den stat, hvori aktiviteten udøves, hovedsagelig betales af offentlige midler fra bopælsstaten.

Artikel 17

En her i landet boende musiker, der arbejdede som lønmodtager ved et koncerthus i Sverige, var omfattet af art. 17. Han kunne ikke anses for omfattet af art. 19 om offentligt ansatte, da koncerthuset blev drevet som et svensk aktieselskab, uanset at aktierne var ejet af en svensk kommune, jf. SKM2003.577.LSR.

Kildelandet har beskatningsretten til pensioner, det gælder såvel offentlige som private pensioner, livrenter og ydelser i henhold til sociallovgivningen (f.eks. folkepension). Ydelser til børnepasningsorlov og uddannelsesorlov anses jf. protokollens pkt. VII, stk. 2 for omfattet af udtrykket sociale sikringsydelser.

Artikel 18

I forholdet mellem Danmark og Færøerne er der imidlertid i protokollen pkt. VII, stk. 1 indsat den regel, at sådanne ydelser kun kan beskattes i den del af riget, hvor modtageren er hjemmehørende. I PBL § 40 A er der etableret en deleordning mellem Danmark og Færøerne vedrørende den afgift efter PBL, som en fuldt skattepligtig person på Færøerne skal betale ved udbetaling af en i Danmark oprettet pensionsordning, jf. D.A.2.2, pensions- og forsikringsudbetalinger.

Artiklen indeholder også en bestemmelse om beskatning af underholdsbidrag, som en person, der bor i en stat betaler til en ægtefælle eller børn, der bor i en anden stat. Sådanne bidrag er fritaget for beskatning i modtagersta-

ten, såfremt bidraget havde været fritaget for beskatning i yderstaten, hvis modtageren havde boet der.

I Norge er pensioner, der udbetales til personer, der er hjemmehørende i udlandet, ikke omfattet af begrænset skattepligt. Danmark kan derfor som bopælsland beskatte sådanne pensioner i medfør af den subsidiære beskatningsret i art. 26, stk. 2. Der kan indrømmes fradrag på op til 20.000 SEK i den norske pension. Fradraget gives i den personlige indkomst, Tfs 1998, 704.

Artikel 19

Offentlige pensioner er ikke omfattet af artiklen (se artikel 18).

Efter protokollens pkt. VIII gælder mellem Danmark og Færøerne, at beskatningsretten til vederlag for udførelsen af offentlige hverv er tillagt den del af riget, hvor arbejdet er udført. Beskatningsretten er dog hos den del af riget, hvor personen er bosat, hvis arbejdet i nogen periode eller tidsperioder tilsammen ikke overstiger 120 dage indenfor nogen 12 måneders periode i den del af riget, hvor arbejdet udføres og vederlaget betales af det sædvanlige arbejdssted.

De to dele af riget har dog forbeholdt sig beskatningsretten til ydelser, der udbetales af det offentlige udelukkende til dækning af udgifter ved det offentlige hverv under tjeneste i den anden del af riget, og som ikke indeholder noget arbejdsvederlag. Dette gælder i de første 5 år disse ydelser oppebæres, jf. Tfs 1999, 607.

Det norske Finansdepartement har udtalt, at Norsk Rikskringkasting - efter at være overgået til en selvejende stiftelse - ikke har karakter af en offentlig institution. Vederlag fra NK er således ikke omfattet af artikel 19.

Der er i forbindelse med læger og sygeplejerskers arbejde på svenske og norske sygehuse blevet truffet afgørelse i to konkrete sager. Afgørelserne er offentliggjort i SKM2002.55.LSR og SKM2004.64.LR, se omtalen under artikel 15.

Særligt vedrørende Sverige:

En dansk statsborger, som havde et barn i døgnpleje, fraflyttede til Sverige og modtog fortsat døgnplejevederlag fra Københavns magistrat, idet barnet flyttede med til Sverige. Ifølge Skattedepartementet er plejevederlaget vederlag for varetagelsen af hverv i kommunens tjeneste, således at artikel 19 skal finde anvendelse.

En dansker, der af SIDA i Stockholm (svarer til DANIDA i Danmark) udsendes som ulandsmedarbejder, bliver i Sverige beskattet som embedsmand. Det er herefter antaget, at lønnen fra SIDA er omfattet af DBO'ens artikel 19 (offentlige hverv). Lønindtægt fra Individuell Människohjälp i Sverige kan ikke sidestilles med indtægt fra SIDA.

En her i landet boende musiker, der arbejdede som lønmodtager ved et koncerthus i Sverige, var omfattet af art. 17. Han kunne ikke anses for omfattet af art. 19 om offentligt ansatte, da koncerthuset blev drevet som et svensk

aktieselskab, uanset at aktierne var ejet af en svensk kommune, jf. SKM2003.577.LSR.

Ingen af nedennævnte institutioner har en sådan karakter af offentlige institutioner, at indkomst hidrørende fra disse skal behandles efter art. 19:

Malmø Stadsteater, Stiftelsen Malmø Koncerthus, Helsingborgs koncertforening, H/B Göteborgs Musiksällskap, A/B Folkets Park, Stockholms Parkteater, Musik- og teaternämnden, Lund, Institut for Rikskonserter, Sveriges TV A/B, Sveriges Riksradio A/B.

I protokollens afsnit IX er der indsat bestemmelser, hvorefter studerende og praktikanter fra Færøerne og Island er fritaget for beskatning af arbejdsvederlag, som er nødvendige for opholdet her. Fritagelsen gælder, uanset om arbejdsvederlaget er indtjent i Danmark eller i udlandet. For indkomståret 2004 udgør beløbet 65.000 kr., jf. TSS-cirkulære 2003-34 (for indkomståret 2003 udgør beløbet 63.000 kr.). Beløbet beregnes efter arbejdsmarkedsbidrag og midlertidig pensionsopsparing.

Artikel 20

Fradraget indrømmes ud over sædvanlige, ligningsmæssige fradrag, herunder personfradrag. Fradraget reduceres med beløb, der modtages fra udlandet, til den studerendes underhold, undervisning og uddannelse, og som ikke beskattes i Danmark, men derimod ikke med skattepligtige stipendier, der modtages fra Danmark. For så vidt angår færøske studerende er det en betingelse, at studierne ikke er af underordnet betydning, ligesom skattefriheden kun gælder for normal studietid, jf. nærmere stk. 3 og 4.

Med hensyn til afgørelsen af om en person er studerende eller ej henvises til LSR 1978,28 og TfS 1984, 265.

Skatteministeriet har udtalt, at artikel 20 finder anvendelse på svenske studiebidrag, selvom den studerende m.v. har indtægtsgivende arbejde i Danmark ved siden af studierne. SKM2001.362.DEP.

Told- og Skattestyrelsen har udtalt, at en færøsk studerende, der efter at have taget HF-eksamen i Danmark påbegyndte en social- og sundhedsuddannelse her, fortsat var berettiget til ovennævnte fradrag. Det samme ville gælde, hvis der i stedet for HF var tale om studentereksamen eller lign., se ToldSkat Nyt 1992.11.332 (TfS 1992, 297).

En person havde opholdt sig i Danmark i en periode før påbegyndelsen af en uddannelse. Hun var ikke berettiget til Islandsfradrag, idet det ikke fandtes godtgjort, at hun havde opholdt sig her i landet udelukkende i studie- og uddannelsesøjemed. TfS 1996, 777.

► En islandsk læge, der havde arbejdet som reservelæge og praksisreserve-læge i turnus-, introduktions- og uddannelsesstillinger under X Amts sygehusvæsen, og som var aflønnet i hht. overenskomst for Foreningen af Yngre Læger, kunne ikke indrømmes fradrag gældende for studerende og prakti-

Norden

kanter i hht. den nordiske dobbeltbeskatningsaftale, jf. SKM2004.231.LSR. ◀

I protokollen, afsnit IX, stk. 5, er der fastsat bestemmelser om beskatning af indkomst fra praktik og ferieansættelse formidlet af Nordjobb.

Artikel 21

Artiklen har som hovedregel kun betydning for personer mv., der udelukkende er skattepligtige efter KSL's bestemmelser.

Der er i artiklen særlige regler om fast driftssted, idet der foreligger fast driftssted, når virksomheden sammenlagt inden for en 12 måneders periode overstiger 30 dage.

Beskatningsretten til vederlag, som en arbejdstager, der er hjemmehørende i en af staterne, inden for artiklens anvendelsesområde modtager for arbejde i en anden stat, kan som hovedregel kun beskattes i denne anden stat (arbejdsstaten).

Fra denne hovedregel gælder følgende undtagelser:

- Hvis arbejdet ikke overstiger 30 dage inden for en 12 måneders periode, har arbejdstagerens bopælsstat beskatningsretten. Det gælder også, selvom arbejdet udføres for en udenlandsk arbejdsgiver, der har fast driftssted i Danmark efter artikel 5.
- Hvis arbejdet udføres om bord på forsyningsbåd eller -skib, kan vederlaget beskattes i den stat, hvor den person der anvender skibet eller båden er hjemmehørende jf. protokol af 6. okt. 1997 afsnit III.
- Hvis arbejdet udføres om bord på forsyningsluftfartøj, kan vederlaget kun beskattes i den stat, hvori foretagendet er hjemmehørende.

Artikel 22

Bestemmelsen finder ikke anvendelse, hvor der til et fast driftssted eller fast sted hører en fast ejendom, som omhandlet i artikel 6. Sådan indkomst beskattes i overensstemmelse med artikel 6.

DBO'en indeholder ingen særlige bestemmelser vedrørende stipendiater (ex. NORDITA-stipendiater), hvorfor bopælslandet har beskatningsretten til de modtagne stipendier. Mange stipendiater anses for dog at have bevaret bopælen i hjemlandet, hvorfor stipendiet ikke beskattes i Danmark.

Artikel 23

Der er mellem Skatteministeriet og Riksskatteverket enighed om, at den svenske fastighetsskat efter sin art svarer til den danske ejendomsværdiskat og derfor kan fratrækkes i ejendomsværdiskatten efter EVSL § 12. TfS 2000,25.

Artikel 25

Danmark skal som bopælsstat som hovedregel ophæve dobbeltbeskatning ved credit.

Indtægt omfattet af artikel 15 (personlige tjenesteydelser), artikel 18, stk. 1 (pension m.m.), artikel 19 (offentlige hverv) og artikel 21, stk. 7, (arbejde inden for den af artiklen omfattede kulbrintevirksomhed, bortset fra løn ved

arbejde om bord på skibe) lempes dog efter exemption (ny metode). Se dog nedenfor.

For så vidt angår personer, der efter Rådets forordning (EØF) 1408/71 ikke er omfattet af lovgivningen om social sikring i det land, hvor de arbejder, er princippet for beregning af lempelse for udenlandsk skat af løn indkomst, der oppebæres fra Tyskland eller et af de nordiske lande, ændret til credit ved lov nr. 861 af 30. november 1999. Ved L218 vedtaget ved lov nr. 486 af 7 juni 2001 blev creditbestemmelsen udvidet til også at omfatte søfolk i international trafik og på skibe omfattet af kulbrintebestemmelsen. Det bemærkes, at forordningen også gælder i EØS-landene Norge og Island. Efter de hidtidige regler blev der ved valget af lempelsesprincip ikke taget hensyn til, om der betales sociale bidrag.

Ved creditlempelse svarer lempelsen til den faktisk betalte udenlandske skat, dog højst den del af den danske skat, der falder på udenlandsk indkomst. For lønmodtagere, der er omfattet af lovgivningen om social sikring i arbejdslandet og betaler de pligtige sociale bidrag i dette land, sker der ingen ændringer. Her vil lempelsen forsat ske efter exemptionsprincippet, dvs. at den del af den danske skat, der falder på den udenlandske indkomst, lempes.

I forhold til Færøerne, hvor forordningen ikke finder anvendelse, skiftes dog lempelsesprincip for al lønindkomst.

For lønmodtagere, der er omfattet af lovgivningen om social sikring i arbejdslandet - når arbejdslandet er Tyskland, Finland, Island, Norge eller Sverige - samt betaler sociale bidrag i arbejdslandet, sker der ingen ændringer. Dette gælder f.eks. grænsegængere med fast fuldtidsarbejde i et af de pågældende lande.

Exemptionsprincippet fastholdes for den gruppe af lønmodtagere, der betaler sociale bidrag i arbejdslandet. Der blev ved lovændringen indsat en ny § 1 a i lov nr. 190 af 12. marts 1997 om indgåelse af DBO'en mellem de nordiske lande. Ifølge denne bestemmelses stk. 2 anvendes exemptionsprincippet i artikel 25, stk. 1, litra c, for personer hjemmehørende i Danmark, som i Finland, Island, Norge eller Sverige oppebærer lønindkomst, som i medfør af forordning nr. 1408/71 er omfattet af lovgivningen om social sikring i arbejdslandet i forbindelse med erhvervelsen af lønindkomsten og som betaler sociale bidrag i disse lande. Ved lønindkomst forstås indkomst, som omhandlet i overenskomstens artikel 15, stk. 1, eller artikel 21, stk. 7, litra a.

Bestemmelsen omfatter også lønindtægt efter artikel 15, stk. 3 og artikel 21, stk. 7, litra c jf. lov nr. 486 af 7. juni 2001.

For at opnå en exemptionslempelse er det en betingelse, at den pågældende i medfør af forordning nr. 1408/71 er omfattet af lovgivningen om social sikring i henholdsvis Finland, Island, Norge, Sverige eller Tyskland i forbindelse med erhvervelsen af indkomsten og betaler sociale bidrag i det pågældende land. Told- og Skattestyrelsen meddeler, at når en person bosat

i Danmark har lønmodtagerarbejde i et andet nordisk land eller i Tyskland og samtidig er selvstændig erhvervsdrivende i Danmark, er han i henhold til EF-forordning 1408/71 socialt sikret både i det andet nordiske land/Tyskland og i Danmark. En sådan dobbelt social sikring er ikke til hinder for exemptionslempelse af skatten af lønindkomsten fra udlandet. SKM2002.221.TSS

Såfremt der ved en fejl ikke opkræves sociale bidrag i det pågældende arbejdsland, uanset lønmodtageren efter forordningen er omfattet af social sikring i det pågældende land, vil der ikke kunne opnås exemptionslempelse i Danmark. Hvis den pågældende lønmodtager ved henvendelse til myndighederne i arbejdslandet kan rette fejlen og betaler sociale sikringsbidrag med tilbagevirkende kraft, kan der - under hensyntagen til de almindelige forældelsesregler - ske exemptionslempelse.

Hvis en lønmodtager som følge af forordningen er omfattet af dansk lovgivning om social sikring, vil der heller ikke kunne opnås exemptionslempelse, selvom der er betalt sociale bidrag i arbejdslandet. Den kommunale ligningsmyndighed kan i tvivlstilfælde tage kontakt til det pågældende lands kompetente myndighed med henblik på en afklaring af, hvilket lands lovgivning om social sikring, der finder anvendelse. Hvis Den Sociale Sikringsstyrelse har udstedt E 101 DK-attest eller på anden vis har truffet afgørelse om anvendelsen af dansk lovgivning om social sikring, kan der i stedet rettes henvendelse til Den Sociale Sikringsstyrelse. Der vil kun kunne ske exemptionslempelse, hvis de udenlandske myndigheder kan påvise, at arbejdslandets lovgivning om social sikring finder anvendelse.

Såfremt der efter kontakten med det pågældende lands kompetente myndighed fortsat er tvivl om hvilket lands lovgivning om social sikring, der finder anvendelse, kan ligningsmyndigheden rette henvendelse til Den Sociale Sikringsstyrelse. Den Sociale Sikringsstyrelsen kan træffe afgørelse om, hvorvidt en person i lønnet beskæftigelse i Norden eller Tyskland er omfattet af dansk lovgivning om social sikring. Såfremt der efter arbejdslandets sociale lovgivning ikke opkræves lønmodtagerbidrag, men alene arbejdsgeberbidrag, kan lønmodtageren være berettiget til exemptionslempelse, såfremt det dokumenteres, at arbejdsgiveren har betalt sociale bidrag vedrørende lønmodtageren.

Såfremt der efter det pågældende lands lovgivning eksempelvis ikke opkræves bidrag ved meget lave indkomster, vil en sådan person kunne opnå exemptionslempelse, såfremt vedkommende efter forordning nr. 1408/71 er omfattet af lovgivningen om social sikring i det pågældende land.

Skiftet til creditlempelse er i overenskomsten mellem de nordiske lande til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskat sket ved at bestemmelserne i artikel 25, stk. 1, litra c, er ophævet efter anmodning fra den danske regering, jf. punkt X, stk. 1, i protokollen til denne overenskomst.

Eksempler

I det følgende er medtaget eksempler på nogle persongrupper, hvor der som følge af lovændringen skiftes fra exemptions- til creditlempelse.

Der skiftes til creditlempelse i følgende situationer for personer hjemmehørende i Danmark, der udfører arbejde:

- for en dansk arbejdsgiver med fast driftssted i udlandet

Dette gælder eksempelvis bygningshåndværkere, der arbejder på et byggeprojekt i Malmø af halvandet års varighed, eller en lønmodtager, der arbejder på en dansk virksomheds salgskontor i Malmø eller ved bank- eller forsikringsfilial.

- for udenlandske arbejdsgivere, for så vidt tilknytningen til den danske arbejdsgiver opretholdes.

Dette gælder eksempelvis en lønmodtager udsendt til at arbejde for et udenlandsk datterselskab. Salgskontoret ovenfor kunne være organiseret som et datterselskab. Lønmodtageren kan også være ansat i det danske moderselskab og udsendt som direktør eller ekspert til det nordiske datterselskab.

- for arbejdsgivere, der foretager arbejdsudleje.

Arbejdsudlejede håndværkere, oliefolk, edb-folk, læger eller sygeplejersker. Der skal være tale om en arbejdsudlejer med hjemsted i Danmark, som normalt driver en eller anden form for virksomhed her i landet.

Der skiftes til creditlempelse for personer hjemmehørende i Danmark, der normalt har lønnet beskæftigelse i to eller flere lande, og :

- jævnligt udfører arbejde i Danmark flere timer om ugen i gennemsnit.

Eksempelvis arbejde for et svensk selskab, der sælger serviceydelser til kunder i hele Øresundsregionen, eller en sælger, der for jævnligt kører til såvel svenske som danske kunder.

- arbejder for to eller flere arbejdsgivere, der har hjemsted eller bopæl i forskellige lande.

Eksempelvis en lønmodtager med hovedjob i Malmø for en svensk arbejdsgiver, men med bijob for en dansk arbejdsgiver, omfattes således af creditlempelse.

- arbejder i flere lande for en dansk arbejdsgiver, når lønmodtageren ikke udfører arbejde i Danmark.

Eksempelvis en sælger, der arbejder i Norge eller Sverige, for en dansk arbejdsgiver.

Eksempelvis skiftes der til creditlempelse for transportarbejdere, som er hjemmehørende i Danmark, der for en dansk arbejdsgiver kører i samme udland i mere end 183 dage i løbet af et kalenderår/indkomstår.

En person bosat i Danmark, der ved arbejde i et af de nordiske lande eller Tyskland, er berettiget til en creditlempelse, kan anmode om en ændring af forskudsopgørelsen, således at denne tager hensyn til creditlempelsen. Dette forudsætter imidlertid, at den pågældende er tilmeldt de relevante skattemyndigheder i arbejdsstaten, at der forevises kvitteringer for betalt skat til arbejdsstaten, lønsedler, som viser, at der sker indeholdelse af skat til arbejdsstaten eller at arbejdsgiveren attesterer, at der sker indeholdelse af skat til arbejdsstaten. Det er KSL § 62 D, der skal opfyldes. Denne bestemmelse er nærmere beskrevet i afsnit D.C.

Anmodninger om ændring af forskudsopgørelsen rettes til den pågældendes skatteforvaltning.

De nordiske lande har indgået en overenskomst af 7. december 1989 om bistand i skattesager. Med henblik på at gennemføre denne overenskomst har de kompetente myndigheder i de nordiske lande i henhold til overenskomstens artikel 20 indgået en overenskomst om opkrævning og overførsel af skat (Trækaftale). I de tilfælde, hvor trækaftalen begrænser de danske skattemyndigheders mulighed for at opkræve forskudsskat, kan lønmodtageren foretage frivillige indbetalinger af skatterater. Hvis lønmodtageren har lønindkomst fra Danmark, kan lønmodtageren alternativt anmode sin danske arbejdsgiver om at anvende en højere trækprocent. Herved vil skatten blive betalt i løbet af året. En sådan anmodning om en højere trækprocent skal fremsættes skriftligt og kan kun fremsættes én gang inden for samme kalenderår. Indeholdelsesprocenten kan kun begæres forhøjet med et helt tal (KSL § 48, stk. 9, jf. § 27 i bekendtgørelse nr. 729 af 6. juli 2000).

Lovændringen indeholder en overgangsregel for ansættelsesforhold indgået den 25. november 1999 eller tidligere (§ 3, stk. 4). For sådanne ansættelsesforhold opretholdes de gældende regler i overenskomstens artikel 25, stk. 1, litra c, dvs. lempelse efter exemptionsprincippet, endnu et år. For indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2001 eller senere finder de nye regler anvendelse også for sådanne ansættelsesforhold.

Virkningerne af henholdsvis credit og exemption er nærmere beskrevet i afsnit D. C. 3.

I forbindelse med arbejde indenfor koncernforhold eller andre former for interessefællesskab, anvendes dog creditreglen, medmindre arbejdstageren kan påvise, at

- han har opholdt sig i og arbejdet i arbejdsstaten i en sammenhængende periode på mere end 3 måneder, eller han kan påvise,
- at lønomkostningerne med rette har belastet foretagendet eller det faste driftssted i arbejdsstaten.

Bevillingsafgift (artistskat), der af en her bosat kunstner mv. erlægges i Sverige, udgør 15 pct. af bruttoindtægten. Afgiften erlægges af artisten, dvs. fratrækkes forinden udbetaling finder sted. Der gives credit ved skatteberegningen, da indkomsten henføres til artikel 17.

Såfremt der med arrangøren er truffet aftale om fri skat, beregnes afgiften til 17,65 pct. af nettoindtægterne, hvilket modsvarer 15 pct. af bruttobeløbet. Afgiften erlægges af arrangøren udover den aftalte løn og anden godtgørelse. I disse tilfælde kan nedslag kun indrømmes, såfremt der foreligger en af arrangøren underskrevet kvittering for indeholdelse af afgiften eller en af de svenske skattemyndigheder udfærdiget attest for den indbetalte afgift.

Artiklen indeholder en generel regel om subsidiær beskatningsret for bopælsstaten, jf. stk. 2. Artiklen indeholder tillige en regel om subsidiær beskatningsret for arbejdsstaten vedr. indkomst omfattet af artikel 14, stk. 1, og 15, stk. 2 og 4 litra a og b. Den subsidiære beskatningsret kan kun bringes i anvendelse, når den stat, der umiddelbart er tillagt beskatningsretten, på grund af intern hjemmel ikke kan beskatte. I tilfælde, hvor der grundet bundfradrag ikke pålignes skat af en indkomst, træder den subsidiære beskatningsret således ikke i anvendelse.

Som eksempel på indkomst, hvor den subsidiære beskatningsret kan anvendes, kan nævnes pensioner, der fra Norge udbetales til personer, der er hjemmehørende i et andet nordisk land, og som ikke beskattes i Norge efter interne norske regler, jf. eksempelvis ToldSkat Nyt 1993.23.1063 (TfS 1993, 547). Der kan dog indrømmes et fradrag på op til 20.000 SEK ved indkomstopgørelsen, jf. TfS 1998, 704. Der kan ikke indrømmes et sådan særligt fradrag til personer, der modtager pension fra Island, jf. TfS 1999, 727.

Den subsidiære beskatningsret kan heller ikke anvendes på svensk folkepension, eller finsk folkepension eller anden socialgodtgørelse, der er skattefri i Finland.

Ikke-diskrimineringsbestemmelsen i den tidligere dansk/færøske DBO førte ikke til, at en person, der i en periode var fuldt skattepligtig til Færøerne, fik fradrag på Færøerne for et uerholdeligt løntilgodehavende, jf. TfS 1994, 539.

Protokollens afsnit II omhandler indkomster og fortjenester oppebåret af personer eller foretagender, der er hjemmehørende i Danmark eller Sverige i forbindelse med aktiviteter ved opførelsen og driften af den faste forbindelse over Øresund.

Indkomster og fortjenester kan i henhold til bestemmelsen kun beskattes i den stat, hvor personen eller foretagendet er hjemmehørende.

Der er ved gensidig aftale mellem de danske og svenske skattemyndigheder opnået enighed om definitionen af den faste forbindelse over Øresund. Definitionen omfatter anlægget fra kyst til kyst dvs. tunnel, kunstig ø, bro, kunstig halvø samt billetterterminalen i Sverige.

Artikel 26

Artikel 27

Øresundsforbindelsen

Nordisk

Departementet og de svenske skattemyndigheder er ved gensidig aftale blevet enige om, at deltagerne i interessentskaber, konsortier mv., der ikke anses selvstændige skattesubjekter, omfattes af protokolbestemmelsen om Øresundsforbindelsen, jf. TfS 1996, 270.

Nordisk bistandsaftale samt trækaf-tale

Den 7. december 1989 indgik Danmark overenskomst med de nordiske lande om bistand i skattesager. Overenskomsten indeholder bl.a. regler om gensidig bistand med inddrivelse af skatter samt udveksling af oplysninger.

Med hjemmel i aftalens artikel 20 er der ligeledes mellem de nordiske lande indgået en aftale om foranstaltninger til at hindre, at forskudsskat trækkes i mere end en kontraherende stat. Hvis det efterfølgende viser sig, at skatten skulle have været erlagt i et andet land, er der endvidere regler om overførsel af den allerede betalt forskudsskat til det land, der har beskatningsretten.

Administrationen af denne aftale varetages af Told- og Skatteregion Sønderborg.

Forskudstræk i bopælsstaten artikel 3

Hvis det antages i bopælsstaten (Danmark), at arbejdet i ét af de andre nordiske lande ikke kommer til at vare i en eller flere perioder, der tilsammen vil overstige 183 dage inden for en 12 måneders periode, og det står klart, at vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i Danmark, skal der betales forskudsskat til Danmark.

Skattemyndigheden i arbejdsstaten, f.eks. Norge, skal i sådanne tilfælde undlade at kræve forskudsskat.

Det er dog en forudsætning, at det ved skriftlig meddelelse fra de danske myndigheder godtgøres, at indeholdelse af forskudsskat sker her. Dette sker ved udstedelse af blanket NT 1 .

I tilfælde, hvor det efterfølgende viser sig, at arbejdet i Norge kommer til at vare mere end 183 dage, vil beskatningsretten overgå til Norge, hvortil der herefter skal indbetales forskudsskat.

Forskudsskat i arbejdsstaten

I tilfælde hvor den skattepligtige skal arbejde i Norge:

- i mere end 183 dage,
- eller hvor lønnen belaster et fast driftssted eller et fast sted i arbejdsstaten,
- eller hvor der er tale om arbejdsudleje, hvor der skal betales forskudsskat til arbejdsstaten,

skal skattemyndighederne i arbejdsstaten (Norge) underrette skattemyndighederne i bopælsstaten (Danmark) om, at forskudsskatten trækkes i arbejdsstaten (Norge), jf. art.3, stk. 3. Dette sker ved hjælp af blanket NT 3 eller lignende dokumentation, f.eks. kopi af norsk skattekort.

Når meddelelsen er modtaget, skal skattemyndigheden i bopælsstaten (Danmark) efter anmodning fra arbejdstager udstede en blanket NT 2, hvorefter

de danske skattemyndigheder bekræfter, at der ikke skal trækkes forskudsskat i Danmark.

I de tilfælde, hvor den skattepligtige selv henvender sig til den danske skattemyndighed med anmodning om lempelse ved skatteberegningen, på grund af arbejde udført i et af de øvrige nordiske lande, skal den danske skattemyndighed, før eventuel overskydende skat udbetales, fremsende en forespørgsel til det pågældende land, hvor den skattepligtige har udført arbejde, om det andet land har et skattekrav på den skattepligtige. Dette gøres ved hjælp af blanket NT 5.

I de tilfælde, hvor det andet nordiske land har et skattekrav på den skattepligtige og ønsker forskudsskatten overført, fremsendes en anmodning om overførsel af skat blanket NT 4 til Told- og Skatteregion Sønderborg.

Told- og Skatteregion Sønderborg fremsender herefter den modtagne NT 4 blanket til den kommunale skattemyndighed, med anmodning om at ændre årsopgørelsen for det pågældende år og overføre overskydende skat til Told og Skatteregion Sønderborg.

Told- og Skatteregion Sønderborg foranlediger afregning til de udenlandske myndigheder og eventuel restbeløb renteberegnes og returneres til den skattepligtiges ligningskommune til udbetaling til den skattepligtige efter eventuel modregning i danske krav.

I de tilfælde, hvor det viser sig at Danmark har beskatningsretten til en indkomst optjent af en skattepligtig ved arbejde i et af de andre nordiske lande, fremsendes anmodning om overførsel af skat på blanket NT 4 til Told og Skatteregion Sønderborg. Herefter foranlediger regionen skatten overført til Danmark.

Når skatten er modtaget, udfærdiger Told og Skatteregion Sønderborg en fiktiv oplysningsseddel (s74), hvor den modtagne skat anføres som indeholdt A-skat. Oplysningssedlen fremsendes herefter til den anmodende kommunale skattemyndighed til manuel indberetning til slutsystemet, hvorefter der udskrives en ændret årsopgørelse.

Norge

Se under Norden.

Pakistan

Bekendtgørelse nr. 93 af 9. november 1987 af DBO af 22. oktober 1987. DBO'en har virkning fra 1. januar 1988. Protokol af 2. maj 2002. Selskabskatteprocenten i Pakistan er 35 pct. for børsnoterede selskaber, ►41◄ pct. for andre selskaber og ►44◄ pct. for bankvirksomheder. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Forskudsskat erlagt i bopælsstat artikel 8 og 9

Overførsel af skat erlagt i et af de andre nordiske lande

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.
- Artikel 8: Skibs- og luftfart.
- Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender.
- Artikel 10: Udbytte.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Honorarer for teknisk bistand.
- Artikel 14: Kapitalgevinster.
- Artikel 15: Frit erhverv.
- Artikel 16: Personligt arbejde i tjenesteforhold.
- Artikel 17: Bestyrelseshonorarer.
- Artikel 18: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 19: Pensioner, sociale sikringsydelse, livrenter og underholdsbidrag.
- Artikel 20: Offentlige hverv.
- Artikel 21: Studerende.
- Artikel 22: Virksomhed uden for kysten.
- Artikel 23: Andre indkomster.
- Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 25: Ikke-diskriminering.
- Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
- Artikel 27: Udveksling af oplysninger.
- Artikel 28: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer.
- Artikel 29: Territorial udvidelse.
- Artikel 30: Ikrafttræden.
- Artikel 31: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

- Artikel 3** DBO'en omfatter begge staters kontinentalsokkel.
- Artikel 5** Et bygnings-, anlægs-, samle- eller monteringsarbejde anses for et fast driftssted, når det varer mere end 6 måneder. Dette gælder også for tilsynsførende virksomhed i forbindelse med ovennævnte arbejder.

Virksomhed på land med borerigge udgør et fast driftssted, hvis virksomheden udøves i en periode på 6 måneder indenfor en 12-måneders periode.
- Artikel 7** Ved fastsættelsen af det faste driftssteds fortjeneste, er der ikke fradragsret for royalty, honorarer for patenter, provisioner og renter (undtagen banker) der betales til hovedkontorer eller beslægtede selskaber.

Tilsvarende betalinger fra hovedkontoret skal heller ikke medregnes til det faste driftssteds fortjeneste.

Danmark har beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten, som oppebæres af SAS. Fortjeneste ved skibsfartsvirksomhed kan beskattes i kildelandet. Fragtskatter opkrævet af rederier hjemmehørende i den anden stat nedsættes til halvdelen. **Artikel 8**

Kildelandet har beskatningsret til udbytte med 15 pct. **Artikel 10**

Kildelandet har beskatningsretten til renter med 15 pct. **Artikel 11**

Kildestatens beskatningsret kan dog ikke opretholdes, når renten betales til regeringen eller nationalbanken i den anden stat, ligesom renter fra Pakistan vedrørende et af Pakistans regering godkendt lån fra Danmark er fritaget for beskatning i Pakistan.

Kildelandet har beskatningsretten til royalty med 12 pct. **Artikel 12**

Honorarer for teknisk bistand beskattes som hovedregel i bopælsstaten. Kildelandet har dog beskatningsretten til honorarer med 12 pct. af bruttobeløbet. **Artikel 13**

Fortjeneste ved afhændelse af aktier i et selskab, hvor fast ejendom udgør mindst 50 pct. af aktiverne, kan beskattes i den stat, hvor selskabet er hjemmehørende. **Artikel 14**

Fortjeneste ved salg af aktier, som udgør mindst 30 pct. af aktiekapitalen i et selskab, kan beskattes i den stat, hvor selskabet er hjemmehørende.

Indkomst ved frit erhverv kan beskattes i kildestaten, hvis opholdet dér er mindst 183 dage i det pågældende skatteår, eller hvis arbejdet udføres for en person med hjemsted i kildestaten og indkomsten overstiger 75.000 Rs. (PKR) i et skatteår eller modværdien heraf i danske kroner. **Artikel 15**

183 dages reglen anvendes i forhold til skatteåret, der for Pakistans vedkommende er 1. juli - 30. juni **Artikel 16**

Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik.

Kildestaten har beskatningsretten til gage og løn til en funktionær i en ledende direktørstilling. Udtrykket ledende direktørstilling omfatter en begrænset gruppe stillinger, som indebærer hovedansvaret for den almindelige ledelse af selskabets forretninger, bortset fra bestyrelsesmedlemmernes arbejde. Udtrykket skal således omfatte en person, som handler både som medlem af bestyrelsen og som direktør i ledende direktørstilling. **Artikel 17**

Pakistan

- Artikel 19** Private pensioner, livrenter og sociale sikringsydelse kan beskattes i kildestaten.
- Underholdsbidrag og andre tilsvarende ydelser kan kun beskattes i bopælsstaten under forudsætning af, at de er skattepligtige dér.
- Artikel 20** Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 18.
- Artikel 21** Bestemmelsen omfatter både studerende og erhvervspraktikanter. Tilskud, stipendier mv., som tildeles den pågældende fra udlandet, er fritaget for beskatning i studielandet. Det samme gælder vederlag for udførelse af hverv i studiestaten, såfremt hvervet står i forbindelse med studierne eller uddannelsen eller er nødvendige til underholdet. For indkomståret 2004 udgør beløbet 65.000 kr., jf. TSS-cirkulære 2003-34 (for indkomståret 2003 udgør beløbet 63.000 kr.).
- Fradraget indrømmes ud over sædvanlige, ligningsmæssige fradrag, herunder personfradrag. Fradraget reduceres med beløb, der modtages fra udlandet til den studerendes underhold, undervisning og uddannelse, og som ikke beskattes i Danmark. Fradraget reduceres endvidere med skattefrie stipendier, men derimod ikke med skattepligtige stipendier, der modtages fra Danmark.
- Der er ikke krav om, at den pågældende skal have været hjemmehørende i en anden stat umiddelbart forud for opholdet i kildestaten.
- Artikel 22** Der foreligger fast driftssted/fast sted, når virksomheden uden for kysten sammenlagt overstiger 30 dage inden for en 12-måneders-periode.
- Aktiviteter udøvet af indbyrdes afhængige foretagender, hvoraf det ene anses for at have fast driftssted, skal i visse tilfælde anses for udøvet af dette foretagende.
- Fortjenester ved transport af forsyninger eller personel til offshoreaktiviteter samt virksomhed med bugserbåde og lignende beskattes i den stat, hvor den virkelige ledelse har sit sæde. Løn i forbindelse med ovennævnte aktiviteter beskattes som i artikel 16, stk. 3.
- Artikel 23** Kildelandet kan beskatte andre indtægter, som ikke er omfattet af de øvrige artikler.
- Artikel 24** Danmark skal som hovedregel lempe efter credit-metoden. For så vidt angår artikel 8, (fortjeneste ved luftfartsvirksomhed), artikel 19 (private pensioner, livrenter, sikringsydelse og underholdsbidrag) og artikel 20 (offentlige erhverv) skal Danmark lempe efter exemption (ny metode). I forbindelse med erhvervsvirksomhed uden for den finansielle sektor, industrielle royalties og honorarer for teknisk bistand lemper Danmark efter matching-credit metoden. Udbytter udloddet fra pakistanske datterselskaber til danske

moderselskaber er fritaget for beskatning i Danmark, når datterselskabet driver virksomhed i Pakistan uden for den finansielle sektor.

Polen

Bekendtgørelse nr. 2 af 9. januar 2003 af DBO af 6. december 2001. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst. Overenskomsten trådte i medfør af artikel 28 i kraft den 31. december 2002 med virkning fra og med indkomståret 2003. Artikel 14, stk. 3, om beskatning af søfolk får virkning med tilbagevirkende kraft.

Selskabsskatteprocenten i Polen er ►19◄ pct. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Polen har med virkning fra 1. oktober 1997 tiltrådt OECD og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager TfS 1999, 196.

Indholdsfortegnelse:

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.

Artikel 3: Almindelige definitioner.

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.

Artikel 5: Fast driftssted.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

Artikel 8: Fortjeneste ved international trafik.

Artikel 9: Forbundne foretagender.

Artikel 10: Udbytte.

Artikel 11: Renter.

Artikel 12: Royalties.

Artikel 13: Kapitalgevinster.

Artikel 14: Personligt arbejde i ansættelsesforhold.

Artikel 15: Bestyrelses honorarer.

Artikel 16: Kunstnere og sportsfolk.

Artikel 17: Pensioner, sociale ydelser og lignende betalinger.

Artikel 18: Offentligt hverv.

Artikel 19: Studerende.

Artikel 20: Andre indkomster.

Artikel 21: Formue.

Artikel 22: Ophævelse af dobbeltbeskatning.

Artikel 23: Ikke-diskriminering.

Artikel 24: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.

Artikel 25: Udveksling af oplysninger.

Artikel 26: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder.

Artikel 27: Territorial udvidelse.

Artikel 28: Ikrafttræden.

Artikel 29: Opsigelse.

Polen

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

- Artikel 3** International trafik omfatter foruden skibs- og lufttransport også transport med køretøjer.
- Artikel 5** Boreplatforme, anlæg eller skibe, der anvendes ved efterforskning efter naturforekomster - men ikke ved den efterfølgende udvinding af sådanne - udgør kun et fast driftssted, hvis arbejdet strækker sig over mere end 90 dage. Det er ikke muligt for forbundne foretagender at omgå dette ved at arrangere sig sådan, at det ene foretagende foretager efterforskning i f.eks. 60 dage, hvorefter det andet foretagende fortsætter arbejdet de følgende 60 dage. I sådanne tilfælde lægges perioderne sammen.
- Artikel 8** Artiklen omfatter i overensstemmelse med artikel 3 også drift med køretøjer. Artiklen omfatter desuden fortjeneste ved brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere, der anvendes til transport af varer i international trafik, samt udstyr der anvendes til transport af containere.
- Fortjeneste ved virksomhed, som oppebæres af den danske interessent i SAS, beskattes i Danmark.
- Artikel 10** Kildestaten kan ikke beskatte udbytter betalt af et datterselskab til et moderselskab, hvis moderselskabet ejer mindst 25 pct. af kapitalen i datterselskabet i en periode på mindst et år, og udbyttet udloddes inden for den periode, hvor moderselskabet ejer aktier i datterselskabet som anført.
- Kildestaten kan højst beskatte udbytter med 5 pct., hvis den retmæssige ejer er en pensionskasse eller lignende institution, som er skattemæssigt godkendt i den anden stat. I alle andre tilfælde kan kildestaten højst beskatte med 15 pct.
- Ansøgning om tilbagesøgning af for meget betalt udbytteskat skal indgives inden 3 år, og tilbagebetaling skal som hovedregel ske inden seks måneder derefter.
- Artikel 11** Renter kan beskattes i kildestaten med op til 5 pct., hvis den retmæssige ejer af renterne er hjemmehørende i den anden stat. Kildestaten kan dog ikke beskatte renter, når lån er ydet, sikret eller garanteret af en finansiel institution, som ejes eller kontrolleres af en kontraherende stat. Endvidere er renter i forbindelse med salg af industrielt, kommercielt og videnskabeligt udstyr på kredit fritaget for beskatning i kildestaten. Det samme gælder renter af statsobligationer og lignende samt renter af lån ydet direkte af en af de to stater.
- Artikel 12** Royalties kan beskattes i kildestaten med op til 5 pct., hvis den retmæssige ejer af royaltybeløbet er hjemmehørende i den anden stat.
- Artikel 13** Danmark har beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten, som erhverves af SAS.
- I henhold til stk. 8 skal Polen respektere Danmarks ret til fraflytningsbeskatning vedrørende aktier.

183-dages-reglen anvendes i forhold til enhver 12-måneders periode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår. **Artikel 14**

Efter stk. 3 kan lønindkomst ved arbejde om bord på skibe i international trafik kun beskattes i den stat, hvor rederiets virkelige ledelse har sit sæde.

Kunstnere og sportsfolk beskattes ikke i den stat, hvor virksomheden udøves, hvis det er et led i kulturelt samarbejde betalt af den anden stat. **Artikel 16**

Sociale ydelser, f.eks. sociale pensioner, kan efter stk. 1 beskattes i kildestaten. Det samme gælder andre offentlige ydelser. Private pensioner og lignende vederlag kan efter stk. 2 som udgangspunkt kun beskattes i bopælsstaten. Dette gælder, hvad enten de pågældende pensioner eller vederlag har forbindelse med tidligere ansættelsesforhold eller ej. Dog gælder, at sådanne pensioner og vederlag også kan beskattes i kildestaten, hvis kildestaten i opsparingsfasen har givet fradrag for indbetalinger til pensionsordningen eller givet bortseelsesret for arbejdsgivers indbetaling af pensionsbidrag. Det præciseres i stk. 3 og stk. 4, at de ovennævnte bestemmelser for Danmarks vedkommende omhandler pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens afsnit I. For Polens vedkommende omfatter bestemmelserne de pensioner, som er nævnt i stk. 4, litra b. Personer, der den 6. december 2001 var hjemmehørende i Polen, og som på dette tidspunkt modtog pensioner m.v. fra Danmark, får ikke ændret deres vilkår. **Artikel 17**

Danmark og Polen har den 23. oktober 2003 indgået en aftale om gensidig administrativ bistand i skattesager. Aftalen er offentliggjort på dansk i bek. nr. 1 af 13. februar 2004. **Artikel 25**

Lempelsesmetoden er almindelig credit. For indkomst, der kun kan beskattes i Polen, skal Danmark indrømme lempelse efter exemption med progressionsforbehold. **Artikel 22**

For Polens vedkommende har bestemmelserne i artikel 14, stk. 3, virkning for vederlag oppebåret af en person, som er hjemmehørende i Polen, forud for overenskomstens ikrafttræden. **Artikel 28**

Portugal

Bekendtgørelse nr. 16 af 17. juni 2002 af overenskomst af 14. december 2000 mellem Danmark og Portugal. Protokol af 24. maj 2002. Selskabsskatteprocenten i Portugal er 30. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst. Overenskomsten trådte i kraft den 24. maj 2002 og har i medfør af artikel 29 virkning fra og med indkomståret 2003.

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted

Artikel 5: Fast driftssted

Portugal

- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- Artikel 8: Fortjeneste ved international trafik
- Artikel 9: Forbundne foretagender
- Artikel 10: Udbytte
- Artikel 11: Renter
- Artikel 12: Royalties
- Artikel 13: Kapitalgevinster
- Artikel 14: Frit erhverv
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold
- Artikel 16: Bestyrelseshonorarer
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk
- Artikel 18: Pensioner, sociale ydelser og lignende betalinger
- Artikel 19: Offentligt hverv
- Artikel 20: Studerende
- Artikel 21: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter
- Artikel 22: Andre indkomster
- Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning
- Artikel 24: Ikke-diskriminering
- Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler
- Artikel 26: Udveksling af oplysninger
- Artikel 27: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder
- Artikel 28: Territorial udvidelse
- Artikel 29: Ikrafttræden
- Artikel 30: Opsigelse

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen - praksis:

- Artikel 2** Formueskat er ikke omfattet af overenskomsten. Det fremgår af protokol af 24. maj 2002, at overenskomsten også skal finde anvendelse på den lokale ejendomsskat i Portugal og ejendomsværdiskatten for Danmarks vedkommende.
- Artikel 3** DBO'en gælder begge landes kontinentalsokkel. Ved definitionen af international trafik anvendes kriteriet hjemmehørende i stedet for den virkelige ledelses sæde.
- Artikel 5** Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør kun et fast driftssted, hvis arbejdet strækker sig over mere end 6 måneder. Et foretagende, som leverer tjenesteydelser, herunder konsulentbistand, i den anden stat gennem ansatte eller andet personale, får ligeledes fast driftssted, hvis virksomheden varer mere end 6 måneder inden for en 12-måneders periode, og virksomheden ikke falder ind under bestemmelserne i stk. 4, stk. 6 og 7.
- Artikel 6** Bestemmelserne omfatter indkomst fra rørlig ejendom eller indkomst, der hidrører fra tjenesteydelser forbundet med anvendelsen af eller retten til at anvende fast ejendom, når indkomsten henføres til indkomst af fast ejendom

under skattelovgivningen i kildestaten. Bestemmelserne i stk. 1 og 3 omfatter indkomst af fast ejendom, der anvendes ved udøvelsen af frit erhverv.

Fortjeneste opnået ved drift af skibe og fly i international trafik kan kun beskattes i den stat, hvor skibs- eller luftfartsforetagendet er hjemmehørende. Artiklen omfatter også fortjeneste ved brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere, når sådanne aktiviteter er knyttet til driften af skibe og fly i international trafik. Danmark har beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten, som opbeværes af SAS.

Artikel 8

Kildestaten kan beskatte bruttoudbyttet med højst 10 pct. Hvis betingelserne i EU's moder/datterselskabsdirektiv er opfyldt, har den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, ingen beskatningsret til udbytte, der udledes til moderselskabet. Se nærmere om disse betingelser under Ligningsvejledningen selskaber afsnit S.A.2.6. Artiklen omfatter fortjeneste betalt i medfør af en aftale om andel i fortjeneste "associação em participação, der er en form for midlertidigt interessentskab efter portugisisk lovgivning mellem en aktiv partner og en eller flere passive investorer, som ikke deltager aktivt i virksomhedens drift, og som modtager andel i virksomhedens overskud i forhold til investeringens størrelse.

Artikel 10

Blanket til anmodning om reduceret kildebeskatning samt til tilbagesøgning af for meget betalt udbytteskat kan fås hos de portugisiske skattemyndigheder på følgende adresse:

Direcção de Servicos dos Beneficios Fiscais, Av. Engenheiro Duarte Pacheco, no. 28-4, 1099-013 Lisboa, Portugal

eller på de portugisiske skattemyndigheders hjemmeside: www.dgci.min-financas.pt/siteinternet/Reparticao/formularios/formularios.html;

Kildestaten kan ikke beskatte renterne, hvis de betales til eller fra en af de to stater, en offentlig myndighed, de to staters centralbanker eller en institution, der leverer offentlige tjenesteydelser.

Artikel 11

Blanket til anmodning om reduceret kildebeskatning samt til tilbagesøgning af for meget betalt skat på renter kan fås hos de portugisiske skattemyndigheder på følgende adresse:

Direcção de Servicos dos Beneficios Fiscais, Av. Engenheiro Duarte Pacheco, no. 28-4, 1099-013 Lisboa, Portugal

eller på de portugisiske skattemyndigheders hjemmeside:

www.dgci.min-financas.pt/siteinternet/Reparticao/formularios/formularios.html;

Kildestaten kan beskatte royalties med 10 pct. Definitionen omfatter betalinger for anvendelsen af eller retten til at anvende industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr, d.v.s. leasingbetalinger. Begrebet royalties

Artikel 12

Portugal

omfatter endvidere betaling for teknisk bistand i forbindelse med anvendelsen af eller retten til at anvende ophavsret eller udstyr m.v., som er omfattet af definitionen af royalties.

Blanket til anmodning om reduceret kildebeskatning samt til tilbagesøgning af for meget betalt skat på royalties kan fås hos de portugisiske skattemyndigheder på følgende adresse:

Direcção de Servicos dos Beneficios Fiscais, Av. Engenheiro Duarte Pacheco, no. 28-4, 1099-013 Lisboa, Portugal

eller på de portugisiske skattemyndigheders hjemmeside: www.dgci.min-financas.pt/siteinternet/Reparticao/formularios/formularios.html;

- Artikel 13** Fortjeneste ved afhændelse af skibe og fly, der anvendes i international trafik, eller af rørlig formue, som er knyttet til driften af sådanne skibe eller fly - herunder containere - kan efter stk. 3 og 4 kun beskattes i den stat, hvor rederiet eller luftfartsselskabet er hjemmehørende.
- Artikel 15** Vederlag for arbejde, der udføres ombord på skibe eller luftfartøjer i international trafik, kan beskattes i den stat, hvor skibs- eller luftfartsvirksomheden er hjemmehørende.
- Artikel 16** Bestemmelsen omfatter medlemmer af bestyrelser og tilsynsførende organer. Arbejdende bestyrelsesmedlemmer beskattes efter bestemmelserne i art. 15.
- Artikel 17** Kunstnere og sportsfolk er fritaget for beskatning i kildestaten, når arbejdet er et led i et kulturudvekslingsprogram.
- Artikel 18** Sociale og andre offentlige ydelser kan beskattes i kildestaten. Private pensioner og lignende vederlag kan som udgangspunkt kun beskattes i bopælsstaten. Dette gælder, hvad enten de pågældende pensioner eller vederlag har forbindelse med tidligere ansættelsesforhold eller ej. Sådanne pensioner og vederlag kan dog også beskattes i kildestaten, hvis kildestaten i opsparingsfasen har givet fradrag for indbetalinger til pensionsordningen eller givet bortseelsesret for arbejdsgivers indbetaling af pensionsbidrag.
- Artikel 19** Kildestaten har beskatningsretten til vederlag og pensioner til offentligt ansatte.
- Artikel 20** Den stat, hvor den studerende opholder sig, skal fritage vederlag for arbejdsindkomst på indtil 3.000 euro årligt for beskatning, når ansættelsesforholdet har direkte forbindelse med vedkommendes studier eller er nødvendigt med henblik på hans underhold. Artiklen finder anvendelse i det tidsrum, der sædvanligvis medgår til at gennemføre den pågældende uddannelse, dog højst fem år.
- Artikel 21** Kulbrintevirksomhed medfører fast driftssted eller fast sted, når en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, udøver virksomhed eller frit

erhverv i mere end 30 dage inden for en 12-måneders periode i den anden stat. De 30 dage omfatter kulbrintevirksomhed udøvet af forbundne foretagender. Supplyvirksomhed med skibe eller fly i forbindelse med kulbrintevirksomhed ud for kysten kan kun beskattes i den stat, hvor virksomheden er hjemmehørende. Løn og andet lignede vederlag til de ansatte ved supplyvirksomhed om bord på fly, på skibe eller ved drift af bugserbåde og lignende beskattes i den stat, hvor luftfartsselskabet eller rederiet er hjemmehørende.

Indkomster, der hidrører fra kilder i den anden stat, kan beskattes i denne anden stat.

Artikel 22

Lempelsesmetoden er almindelig credit. For indkomst, der kun kan beskattes i den anden stat anvendes exemption med progressionsforbehold. For så vidt angår lempelse af dobbeltbeskatning, når en person i Portugal modtager pension, som i medfør af artikel 18 kan beskattes i Danmark, beskattes pensionsbeløbene fuldt ud i Portugal. Danmark kan også beskatte pensionerne, men Danmark skal nedsætte sin skat med den skat, der er betalt i Portugal. Er den portugisiske skat mindre end den danske, vil forskellen skulle erlægges i Danmark. Er den portugisiske skat højere end den danske, bliver der alene tale om skattebetaling i Portugal.

Artikel 23**Rumænien**

Bekendtgørelse nr. 20 af 23. februar 1978 af DBO af 13. december 1976. Skd.cirkulære nr. 262 af 14. december 1977 (vejledning).

Selskabsskatteprocenten i Rumænien er 25 pct. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved forretningsvirksomhed.
- Artikel 8: Transportforetagender.
- Artikel 9: Indbyrdes afhængige foretagender.
- Artikel 10: Udbytter.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Provisionsindtægter.
- Artikel 13: Royalties.
- Artikel 14: Fortjeneste ved afståelse af formuegenstande.
- Artikel 15: Frit erhverv.
- Artikel 16: Personlige tjenesteydelser.
- Artikel 17: Bestyrelshonorarer.
- Artikel 18: Kunstnere og sportsfolk.

Rumænien

Artikel 19: Pensioner, livrenter og sociale ydelser.
Artikel 20: Offentlige hverv.
Artikel 21: Professorer.
Artikel 22: Studerende og praktikanter.
Artikel 23: Andre indkomster.
Artikel 24: Beskatning af formue.
Artikel 25: Ophævelse af dobbeltbeskatning.
Artikel 26: Ikke-diskriminering.
Artikel 27: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
Artikel 28: Udveksling af oplysninger.
Artikel 29: Diplomatiske og konsulære embedsmænd.
Artikel 30: Udvidelse af DBO'ens territoriale anvendelsesområde.
Artikel 31: Ikrafttræden.
Artikel 32: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

Artikel 3 DBO'en omfatter begge staters kontinentalsokkel. Selskab omfatter også et joint venture, der er stiftet i henhold til rumænsk lovgivning. International transport omfatter også jernbane- og vejtransport.

Artikel 5 Der foreligger ikke fast driftssted, hvis et foretagende efter lukning af en lejlighedsvis afholdt midlertidig udstilling sælger de udstillede varer.

Artikel 8 Fortjeneste ved drift af lastbiler og busser beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Fortjeneste ved virksomhed, som oppebæres af den danske interessent i SAS, beskattes i Danmark.

Artikel 10 Kildelandet har beskatningsretten til udbytte med 15 pct., dog kun 10 pct. for så vidt angår udbytte til moderselskaber, der ejer mindst 25 pct. af det udbyttebetalende selskabs aktiekapital.

Fortjeneste, der udloddes af ovennævnte joint ventures sidestilles med udbytte.

Artikel 11 Kildelandet har beskatningsretten til renter med indtil 10 pct.

Kildelandet har ikke beskatningsret til renter, som en låntager betaler til den anden stat, eller en offentlig myndighed i denne stat, som ikke er skattepligtig.

Det samme gælder, når långiveren har bopæl i den anden stat i det omfang renterne vedrører et lån, der er garanteret, sikret eller indirekte finansieret af denne stat eller en offentlig myndighed i denne stat.

Artikel 12 Kildelandet har beskatningsretten til provisionsindtægter med 4 pct.

Artikel 13 Kildelandet har beskatningsretten til royalties med 10 pct.

- Fortjeneste ved afståelse af formuegenstande, som oppebæres af den danske interessent i SAS, beskattes i Danmark. **Artikel 14**
- Kildelandet har beskatningsretten til indkomst ved frit erhverv, selv om der ikke foreligger fast sted, såfremt erhvervsudøveren opholder sig i kildelandet i tilsammen 183 dage eller mere inden for det pågældende skatteår. **Artikel 15**
- 183-dages-reglen anvendes i forhold til skatteåret. Vederlag for personligt arbejde, der udføres i et jernbane- eller vejbefordringsmiddel beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. **Artikel 16**
- Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS" luftfartøjer i international trafik. **Artikel 17**
- Bopælslandet har beskatningsretten til indkomst ved aktiviteter, der er udført inden for rammerne af den dansk-rumænske kulturaftale. **Artikel 18**
- Sociale ydelser, f.eks. folkepension, beskattes i kildelandet. **Artikel 19**
- Personer, der er ansat ved rumænske erhvervsdrivende statsforetagender anses ikke for ansat af den rumænske stat. **Artikel 20**
- Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 18. **Artikel 21**
- Vederlag for undervisning eller forskning ved universitet mv. i den anden stat kan for en periode på højst 2 år kun beskattes i bopælslandet. Bestemmelsen omfatter ikke vederlag for forskning, såfremt forskningen ikke er udført i offentlig interesse. **Artikel 22**
- Beløb til nødvendigt underhold mv. til en studerende er fritaget for beskatning, når det modtages af kilder uden for opholdsstaten. Det samme gælder indkomst for personligt arbejde, som den studerende oppebærer i opholdsstaten i op til 5 år. For indkomståret 2004 udgør beløbet 65.000 kr., jf. TSS-cirkulære 2003-34 (for indkomståret 2003 udgør beløbet 63.000 kr.). Beløbet beregnes efter arbejdsmarkedsbidrag og bidrag til særlig pensionsopsparring. Fradraget ydes i den personlige indkomst og begrænses ikke af personfradrag eller af ligningsmæssige fradrag. Beløbet reduceres med beløb, der modtages fra udlandet til den studerendes underhold eller uddannelse, samt med beløb, der er skattefrie her i landet, herunder i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten. **Artikel 23**
- Private pensioner, der ikke er omfattet af artikel 19, beskattes i bopælslandet. **Artikel 24**
- Dobbeltbeskatning ophæves som hovedregel ved creditmetoden. **Artikel 25**
- Dobbeltbeskatning af indkomst omfattet af artikel 8, 14, stk. 3 og 20 ophæves efter exemption (ny metode). **Artikel 26**

Rusland

Rusland

Bekendtgørelse nr. 91 af 19. juni 1997 af DBO af 8. februar 1996. DBO'en har virkning fra 1. januar 1998, jf. TfS 1997, 575. Selskabsskatteprocenten i Rusland er ►5◄ pct. til staten og op til ►19◄ pct. regional og lokal skat. Der er ingen carryback regler.

Med virkning fra og med 17. august 2000 er der gennemført en række ændringer af de russiske skattekontrolregler m.v. SU 1999, 255.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.
- Artikel 8: Indkomst fra international trafik.
- Artikel 9: Regulering af indkomst.
- Artikel 10: Udbytter.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Indkomst fra afståelse af aktiver.
- Artikel 14: Indkomst fra frit erhverv.
- Artikel 15: Indkomst fra arbejde i ansættelsesforhold.
- Artikel 16: Bestyrelses honorarer.
- Artikel 17: Indkomst for kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 18: Pensioner og lignende betalinger.
- Artikel 19: Vederlag til offentligt ansatte.
- Artikel 20: Beløb betalt til studerende, erhvervspraktikanter, lærere og forskere
- Artikel 21: Andre indkomster.
- Artikel 22: Formue.
- Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 24: Ikke-diskriminering.
- Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
- Artikel 26: Udveksling af oplysninger.
- Artikel 27: Andre skattemæssige begunstigelser.
- Artikel 28: Ikrafttræden.
- Artikel 29: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen - praksis:

Artikel 3

DBO'en gælder begge landes kontinentalsokkel. Ved definitionen af international trafik anvendes hjemmehørende i stedet for den virkelige ledelses sæde. International trafik dækker enhver transport med et hvilket som helst transportmiddel.

- Staten, politiske underafdelinger og lokale myndigheder er ikke omfattet af bestemmelsen. **Artikel 4**
- Et sted hvor naturforekomster efterforskes, udvindes eller forundersøges udgør et fast driftssted. En boreplatform udgør et fast driftssted, hvis virksomheder varer mere end 365 dage inden for en hvilken som helst 18-måneders-periode. **Artikel 5**
- Fortjeneste beskattes i den stat hvor foretagendet er hjemmehørende. Artiklen omfatter alle transportmidler i international trafik samt supply-virksomhed i forbindelse med kulbrinteudvinding. Fortjeneste ved udleje m.v. af transportfaciliteter, herunder containere, i international trafik er ligeledes omfattet af artikel 8. **Artikel 8**
- Fortjeneste ved virksomhed, som oppebæres af den danske interessent i SAS, beskattes i Danmark.
- Arm's length-princippet mellem koncernforbundne selskaber er præciseret. Der skal kun foretages korresponderende justeringer, hvis staten er enig i den foretagne korrektion. **Artikel 9**
- Kildestaten kan beskatte med 10 pct. i alle tilfælde. Der er ingen begrænsning af beskatningsretten i moder-/datterselskabsforhold. **Artikel 10**
- Bopælsstaten alene kan beskatte renter, når den retmæssige ejer af renten er hjemmehørende der. **Artikel 11**
- Definitionen af royalties omfatter film og bånd anvendt til udsendelse i radio eller fjernsyn samt enhver form for databehandlingsprogram. Definitionen omfatter også anvendelse af eller retten til at anvende industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr, dermed er leasing omfattet. Se dog artikel 8 om containere. **Artikel 12**
- Fortjeneste ved salg af fast ejendom eller anden rørlig formue, der udgør en del af erhvervsformuen i et fast (drifts) sted, kan beskattes i den stat, hvor ejendommen eller det faste (drifts) sted er beliggende - dvs. i kildestaten. Fortjeneste ved salg af transportmidler, herunder containere, anvendt i international trafik kan kun beskattes i den stat, hvor sælgeren er hjemmehørende. **Artikel 13**
- Løn for arbejde om bord på et transportmiddel i international trafik kan beskattes i den stat, hvor personen, der driver virksomheden, er hjemmehørende (også supply-virksomhed). Løn for arbejde i forbindelse med bygge- og anlægsvirksomhed, der ikke udgør et fast driftssted og ikke beskattes i kildestaten, kan kun beskattes i bopælsstaten. Løn til journalister og korrespondenter kan, hvis opholdet ikke overstiger 5 år, kun beskattes i den stat, hvorfra lønnen kommer. Løn m.v., som en i Danmark hjemmehørende person modtager for arbejde udført på et SAS fly i international trafik, kan kun beskattes i Danmark. **Artikel 15**

Schweiz

- Artikel 17** Kunstnere og sportsfolk beskattes ikke i den stat, hvor virksomheden udøves, hvis det er et led i kulturelt samarbejde betalt af den anden stat.
- Artikel 18** Pensioner, livrenter og andre lignende betalinger kan kun beskattes i kildestaten. Stk. 2 definerer livrenter.
- Artikel 19** Vederlag til offentlig ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af denne artikel og ikke af artikel 17.
- Artikel 20** Stk. 2 indeholder en professorregel hvorefter gæstelærere, forskere og lignende på visse betingelser ikke beskattes i bopælslandet i op til 2 år af vederlag, der kommer fra kildelandet.
- Artikel 24** Lempelsesmetoden er almindelig credit. For indkomst, der kun kan beskattes i Rusland, skal Danmark indrømme lempelse efter exemption (ny metode).

Schweiz

Bekendtgørelse nr. 117 af 31. oktober 1974 af DBO af 23. november 1973. Skd.cirkulære nr. 219 af 16. oktober 1974 (vejledning).

Bekendtgørelse nr. 116 af 31. oktober 1974 af DBO af 23. november 1973 om arvemidler.

Bekendtgørelse nr. 37 af 2. juni 1978 om udvidelse til Færøerne af den dansk-schweiziske DBO.

Bekendtgørelse nr. 2 af 27. januar 1998 af protokol af 11. marts 1997 til ændring af DBO mellem Danmark og Schweiz, TFS 1998, 196.

Selskabsskatteprocenten i Schweiz er ►14-30◄ pct. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Schweiz er beskrevet som månedens land i SU 1998, 234.

Indholdsfortegnelse:

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter (ændret ved protokol af 11. marts 1997).

Artikel 3: Almindelig definitioner (ændret ved protokol af 11. marts 1997).

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.

Artikel 5: Fast driftssted.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.

Artikel 7: Fortjeneste ved forretningsvirksomhed.

Artikel 8: Skibs- og luftfart (ændret ved protokol af 11. marts 1997).

Artikel 9: Indbyrdes afhængige foretagender.

Artikel 10: Udbytte.

Artikel 11: Renter.

Artikel 12: Royalties.

Artikel 13: Fortjeneste ved afståelse af formuegenstande (ændret ved protokol af 11. marts 1997).

Artikel 14: Frit erhverv.

Artikel 15: Personlige tjenesteydelser (ændret ved protokol af 11. marts 1997).

Artikel 16: Bestyrelshonorarer.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.

Artikel 18: Pensioner.

Artikel 19: Offentlige hverv.

Artikel 20: Studerende.

Artikel 21: Indkomst, der ikke udtrykkeligt er omtalt.

Artikel 22: Formue.

Artikel 23: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning (ændret ved protokol af 11. marts 1997).

Artikel 24: Ikke-diskriminering.

Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.

Artikel 26: Tilbagebetalingsprocedure.

Artikel 27: Udveksling af oplysninger.

Artikel 28: Forskellige bestemmelser.

Herunder specialregler for dødsboer.

Artikel 29: Diplomatiske og konsulære tjenestemænd.

Artikel 30: Territorialudvidelse.

Artikel 31: Ikrafttræden.

Artikel 32: Ophør.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

Under udtrykket hjemmehørende i en af de kontraherende stater hører tillige personlige selskaber (Personengesellschaften) oprettet eller organiseret i henhold til lovgivningen i de kontraherende stater.

Artikel 4

Ligningsrådet har i en bindende forhåndsbesked bl.a. truffet afgørelse om, at en forespørger bosiddende i Schweiz under nærmere beskrevne omstændigheder ville blive fuldt skattepligtig til Danmark, såfremt vedkommende erhvervede en helårsbolig i Danmark og samtidig en måned om sommeren tog arbejde i Danmark for en dansk arbejdsgiver. Vedkommende ville dog fortsat være at betragte som hjemmehørende i Schweiz i henhold til art. 4, også selv om den skattepligtige tilmeldte sig folkeregisteret i Danmark. jf. SKM2002.252.LR.

Et bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør først et fast driftssted, når det har en varighed af mere end 24 måneder.

Artikel 5:

10 pct. af indkomst fra forsikringsforetagender med fast driftssted i begge stater henføres forlods til den stat hvor foretagendet har sit sæde.

Kommanditselskaber i Schweiz betragtes ikke som selvstændige skattesubjekter.

Artikel 7

Schweiz

- Artikel 8** Fortjeneste ved virksomhed, der oppebæres af den danske interessent i SAS, beskattes i Danmark.
- Artikel 10** Bopælslandet har beskatningsretten til udbytte.
- Dansk udbytteskat refunderes fuldt ud (artikel 10) til modtagere hjemmehørende i Schweiz. Schweizisk fritagelse for skat af udbytte fra Schweiz gives i form af refusion af skatten (Verrechnungssteuer).
- Den til brug ved refusion af schweizisk udbytteskat anvendte blanket Form 89 tilsendes ligningskommunen, når denne er København eller Frederiksberg. I andre tilfælde sendes blanketten til den pågældende told- og skatteregion.
- Blanketten videresendes fra kommunen/regionen med behørig attest til Told- og Skattestyrelsen, Planlægningsafdelingen, der - som den kompetente myndighed i relation til dobbeltbeskatningsaftalen - attesterer denne. Blanketten sendes herfra videre til Schweiz.
- Vedrørende tilbagesøgning af dansk udbytteskat, se afsnit D.D.2 artikel 10.
- Artikel 11** Kommanditselskaber i Schweiz er ikke selvstændige skattesubjekter. Bopælslandet har beskatningsretten til renter.
- Artikel 12** Bopælslandet har beskatningsretten til royalty.
- Artikel 13** Fortjeneste ved afståelse af formuegenstande, som oppebæres af den danske interessent i SAS, beskattes i Danmark.
- Artikel 15** 183-dages-reglen anvendes i forhold til skatteåret.
- Schweiz er af den opfattelse, at kommentarerne i punkt 8 til OECD-modellen vedrørende arbejdsudleje kun skal finde anvendelse på international udleje af arbejdskraft i tilfælde, hvor der foreligger dispositioner, der har karakter af misbrug.
- Hvis vederlaget for personligt arbejde, der udføres om bord på et skib eller luftfartøj ikke beskattes i den stat, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde, kan vederlaget beskattes i den anden stat.
- Vederlag, som en i Danmark hjemmehørende person oppebærer for arbejde udført på et af SAS' luftfartøjer i international trafik, kan kun beskattes i Danmark.
- Artikel 19** Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17.
- Artikel 21** Bopælslandet har beskatningsretten til private pensioner, som ikke er omfattet af art. 18. Tilsvarende gælder folkepension.

Lempelsesmetoden er almindelig credit.

Artikel 23

For indkomst, der kun kan beskattes i Schweiz, skal Danmark indrømme lempelse med exemption (ny metode).

Der kan kun udveksles oplysninger, som er nødvendige for gennemførelse af overenskomstens bestemmelser.

Artikel 27

Schweiziske statsborgere, som er hjemmehørende i Danmark, kan efter artikel 28, stk. 3, i den skattepligtige indkomst fratække bidrag til den offentlige schweiziske forsikring for ældre, efterladte og invalide (AHV), (Alters-, Hinterlassen- und Invalidenversicherung).

Artikel 28

Personer, der er bosat i den ene stat, men ikke er statsborgere i denne stat, har ret til fradrag i den skattepligtige indkomst for bidrag, der indbetales til en skattemæssig anerkendt personalepensionsordning i den anden stat. Det er en betingelse, at vedkommende person allerede er medlem af pågældende personalepensionsordning i det ene land, før han bosætter sig i det andet.

Bidraget til en schweizisk arbejdsmarkedspension var fuldt fradragsberettiget, uanset at dette var beregnet af bruttoindtægten hidrørende fra Danmark, Norge og Sverige, TfS 1997, 917 LSR.

DBO'en omfatter også Færøerne.

Artikel 30

Serbien/Montenegro

Den jugoslaviske dobbeltbeskatningsaftale anvendes fra 12. april 1996. Serbien/Montenegro er anerkendt under navnet Forbundsrepublikken Jugoslavien. TfS 1996,674. ► Selskabsskatteprocenten i Serbien/Montenegro er 14 %. ◀

Singapore

Bekendtgørelse nr. 1 af 5. januar 2001 af DBO af 3. juli 2000.

Selskabsskatteprocenten i Singapore er 22 pct. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Singapore er beskrevet som månedens land i SU 1998, 183.

Indholdsfortegnelse:

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter

Artikel 3: Almindelige definitioner

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.

Artikel 5: Fast driftssted

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.

- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.
- Artikel 8: Skibs- og luftfart.
- Artikel 9: Forbundne foretagender.
- Artikel 10: Udbytte.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Kapitalgevinster.
- Artikel 14: Frit erhverv.
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold.
- Artikel 16: Bestyrelshonorarer.
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 18: Pensioner, sociale sikringsydelser og lignende ydelser.
- Artikel 19: Offentligt hverv.
- Artikel 20: Studerende.
- Artikel 21: Anden indkomst.
- Artikel 22: Begrænsning af skattelempelse.
- Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 24: Ikke-diskriminering.
- Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
- Artikel 26: Udveksling af oplysninger.
- Artikel 27: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder.
- Artikel 28: Ikrafttræden.
- Artikel 29: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

- Artikel 2** DBO'en omfatter ikke formueskat.
- Artikel 3** DBO'en omfatter den danske kontinentalsokkel.
- Artikel 5** Et bygnings-, anlægs-, monterings- eller samlearbejde samt tilsyn hermed udgør et fast driftssted, når sådant arbejde vedvarer i mere end 6 måneder inden for en 12-måneders periode.

Efterforskning af naturforekomster med skib, borerig eller installation udgør et fast driftssted, når sådan efterforskning vedvarer i mere end 6 måneder inden for en 12 måneders periode.

Levering af tjenesteydelser som f.eks. rådgivningsvirksomhed gennem ansatte eller andet personale i arbejdsstaten, anses for et driftssted, hvis det varer mere end 90 dage inden for enhver 12-månedersperiode.
- Artikel 8** Fortjeneste ved udleje af skibe og fly på bare-boat basis beskattes som skibs- og luftfart. Artiklen indeholder en container bestemmelse og en SAS bestemmelse. Stk. 5 indeholder en særlig bestemmelse om beskatning af skibe og fly der anvendes i forbindelse med efterforskning og udnyttelse af naturforekomster.

Kildestaten har beskatningsretten til udbytte med 0 pct. i moder-/datterselskabsforhold og med 10 pct. i alle andre tilfælde. Såfremt udbyttets retmæssige ejer er en skattemæssigt godkendt og kontrolleret pensionskasse har kildestaten beskatningsretten til udbytte med 5 pct. **Artikel 10**

Kildestaten har beskatningsretten til renter med 10 pct., medmindre renterne tilfalder den anden stats regering. I sådanne tilfælde er renterne fritaget for skat. **Artikel 11**

Kildestaten har beskatningsretten til royalties med 10 pct. **Artikel 12**

Bestemmelsen omfatter vederlag for brugen af software ligesom leasing udover containerleasing er omfattet.

Kildestaten kan beskatte frit erhverv, hvis opholdet overstiger 90 dage inden for en 12 måneders periode. **Artikel 14**

Bopælslandet kan også beskatte lønindkomst fra international skibs- og luftfart. **Artikel 15**

Indtægt der oppebæres af kunstnere eller sportsfolk er fritaget for beskatning i kildelandet, hvis virksomheden helt eller delvist er finansieret af offentlige midler. **Artikel 17**

Pensioner kan beskattes i kildestaten, hvis den retmæssige ejer har opnået fradrag på indbetalingstidspunktet, eller der var bortseelsesret for arbejdsgiverens bidrag. **Artikel 18**

Det er en betingelse for beskatningsafkald eller reduktion af skat på indkomst fra kilder i Danmark, at indkomsten hjemtages til Singapore. **Artikel 22**

Danmark ophæver som hovedregel dobbeltbeskatning efter credit-metoden. **Artikel 20**

Et selskab, der ejer mere end 25% af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab i Singapore, skal være fritaget for skat i Danmark.

Indkomst fra kilder i en stat til regeringen eller anden offentlig myndighed i den anden stat, skal være fritaget for skat i den anden stat.

Slovakiet

Slovakiet er indtrådt i DBO'en med det tidligere Tjekkoslaviet, se D.E. Tjekkiet, TfS 1995,2. ► Selskabsskatteprocenten i Slovakiet er 19 % ◀.

Slovenien

Bekendtgørelse nr. 17 af 17. juni 2002 af DBO af 2. maj 2001. DBO'en har virkning fra 1. januar 2003.

Selskabsskatteprocenten i Slovenien er 25 pct. Der er ingen carryback regler.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: Personer omfattet af overenskomsten.
- Artikel 2: Skatter omfattet af overenskomsten.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.
- Artikel 8: Skibs- og lufttransport.
- Artikel 9: Forbundne foretagender.
- Artikel 10: Udbytte.
- Artikel 11: Renter.
- Artikel 12: Royalties.
- Artikel 13: Kapitalgevinster.
- Artikel 14: Frit erhverv.
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold.
- Artikel 16: Bestyrelseshonorarer.
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 18: Pensioner, sociale sikringsydelser og lignende betalinger.
- Artikel 19: Offentligt hverv.
- Artikel 20: Professorer og lærere.
- Artikel 21: Studerende.
- Artikel 22: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter.
- Artikel 23: Andre indkomster.
- Artikel 24: Beskatning af formue.
- Artikel 25: Ophævelse af dobbeltbeskatning.
- Artikel 26: Ikke-diskriminering.
- Artikel 27: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
- Artikel 28: Udveksling af oplysninger.
- Artikel 29: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder.
- Artikel 30: Territorial udvidelse.
- Artikel 31: Ikrafttræden.
- Artikel 32: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

- Artikel 2** Ejendomsværdiskatten er omfattet af overenskomsten.
- Artikel 3** Overenskomsten omfatter begge stators kontinentalsokkel. Færøerne og Grønland er ikke omfattet.
- Artikel 6** Definitionen af fast ejendom omfatter også enhver option eller lignende ret-tighed med hensyn hertil.

Fortjeneste opnået ved drift af skibe eller fly i international trafik kan kun beskattes i den stat, hvor rederiet eller luftfartsselskabet er hjemmehørende. Dette gælder også fortjeneste ved brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere, der anvendes til transport af varer i international trafik, når det er forbundet med drift af skibe eller luftfartøjer i international trafik. For så vidt angår SAS, har Danmark beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten.

Artikel 8

Slovenien kan højst påligne kildeskat på 5 pct. af udbytter betalt til et dansk selskab, som er interessent i et dansk interessentskab, når det danske selskab ejer mindst 25 pct. af aktierne i et slovensk selskab i mindst et år, inden for hvilket udbyttet udloddes. Denne præcisering er nødvendig, da Slovenien beskatter interessentskaber som selskaber, hvorimod Danmark beskatter de enkelte interessenter.

Artikel 10

Kildestaten kan højst beskatte udbytter med 5 pct., hvis den retmæssige ejer er en pensionskasse eller lignende institution, som er skattemæssigt godkendt i den anden stat.

En anderkendt pensionsfond er for Danmarks vedkommende ifølge protokollen: Arbejdsmarkedets Tillægspension, pensionskasser, som angivet i selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr.9 og Lønmodtagernes Dyrtidsfond.

I alle andre tilfælde kan kildestaten højst beskatte med 15 pct.

En stat kan ikke beskatte et selskab i den anden stat af udloddet eller ikke-udloddet fortjeneste under henvisning til, at den underliggende indkomst er indtjent i den førstnævnte stat. Dog kan en aktionær bosiddende i den førstnævnte stat beskattes af sin del af udbyttet.

Kildestaten har beskatningsretten til renter med 5 pct.

Artikel 11

Kildestaten har beskatningsretten til royalty med 5 pct.

Artikel 12

Fortjeneste ved afhændelse af fly finder for SAS's vedkommende kun anvendelse for den del af SAS's indkomst, der svarer til den danske partners andel i SAS.

Artikel 13

Hvis en person flytter fra Danmark til Slovenien, skal der efter aktieavancebeskatningslovens § 13 a ske beskatning af urealiserede aktieavancer på fraflytningstidspunktet. Efter artikellens stk. 6 kan Slovenien ved senere afhændelse af aktierne kun beskatte den del af avancen, der vedrører den periode, hvor den pågældende har været hjemmehørende i Slovenien. Bestemmelsen gælder tilsvarende, hvis en person flytter fra Slovenien til Danmark.

Danmark kan beskatte kapitalgevinster ved afhændelsen af aktier og andre selskabsrettigheder, selvom personen ved afhændelsen bor i Slovenien, såfremt personen har haft bopæl i Danmark på et hvilket som helst tidspunkt inden for en 5 årig periode før afhændelsen. Det samme gælder med modsat

Slovenien

fortegn, hvis personen, inden for en 5 årig periode før afhændelsen, har haft bopæl i Slovenien.

Artikel 14

Artiklen omfatter fortjeneste ved udøvelse af frit erhverv af selvstændig karakter som f.eks. virksomhed som læge, tandlæge, advokat, revisor, arkitekt eller ingeniør. Indkomst, som en fysisk person opnår ved udøvelse af frit erhverv, kan som hovedregel kun beskattes i personens bopælsstat. Sådant indkomst kan imidlertid også beskattes i kildestaten, hvis personen til stadighed har et fast sted i den anden stat til rådighed til udøvelse af sin virksomhed. Kildestaten kan alene beskatte så stor en del af indkomsten, der kan henføres til det faste sted.

Begrebet fast sted er ikke defineret i overenskomsten, men vil normalt forudsætte, at der er en lokalitet, hvor kunden kan henvende sig, f.eks. en klinik, tegnestue eller lignende.

Artikel 15

Lønindkomst for arbejde, der udføres ombord på skibe i international trafik kan kun beskattes i den stat, hvor rederiet er hjemmehørende. Lønindkomst for arbejde om bord på fly i international trafik kan beskattes i den stat, hvor luftfartsselskabet er hjemmehørende.

Artikel 17

Den stat, hvor kunstneren eller sportsmanden optræder, kan ikke beskattes, hvis besøget udelukkende eller i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra den anden stat.

Artikel 18

Sociale ydelser og andre offentlige ydelser beskattes i kildestaten. Private pensioner og lignende vederlag kan som udgangspunkt kun beskattes i bopælsstaten. Dog gælder, at sådanne pensioner og vederlag også kan beskattes i kildestaten, hvis kildestaten i opsparingsfasen har givet fradrag for indbetalinger til pensionsordningen eller givet bortseelsesret for arbejdsgivers indbetaling af pensionsbidrag, eller en kombination heraf. Skatten i kildestaten må dog ikke overstige 23 pct. af pensionernes bruttobeløb, hvilket svarer til den slovenske skat på rene pensionsindkomster. Danske pensionister i Slovenien får ikke ændret beskattningen af deres pensioner, såfremt de allerede modtog pension fra Danmark før overenskomsten fik virkning. Bestemmelsen gælder for Danmarks vedkommende for pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens afsnit I. For Sloveniens vedkommende gælder bestemmelsen for pensionsordninger i henhold til den respektive lovgivning i landet.

Artikel 20

Gæsteforskere m.v., som forsker og underviser i den anden stat i en periode, der ikke overstiger to år, kan kun beskattes i bopælsstaten, medmindre forskningen primært udføres for private virksomheder eller personer.

Artikel 22

Kulbrinteaktivitet medfører fast driftssted eller fast sted, når en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, udøver virksomhed eller frit erhverv i mere end 30 dage inden for en 12-månedersperiode i den anden stat. For at undgå omgåelse er det præciseret, at de 30 dage også omfatter kulbrinteaktivitet udøvet af forbundne foretagender.

Virksomhed på boreplatform ud for kysten udgør kun fast driftssted, hvis virksomheden udøves i en eller flere perioder, der sammenlagt overstiger 365 dage inden for en 18-måneders-periode. Virksomhed af væsentligt samme karakter udført af forbundne foretagender medregnes til 18-måneders-perioden. Kapitalgevinst på boreplatforme omfattet af denne regel, som flyttes fra den stat, hvor virksomheden er udøvet, skal kun beskattes i den stat, hvor ejeren er hjemmehørende.

Supply-virksomhed med skibe eller fly i forbindelse med kulbrintevirksomhed ud for kysten kan kun beskattes i den stat, hvor virksomheden er hjemmehørende. Tilsvarende gælder for drift af bugserbåde og lignende fartøjer ved sådan virksomhed.

Løn og andet lignende vederlag til de ansatte ved supply-virksomhed på skibe, eller ved drift af bugserbåde og lignende kan kun beskattes i den stat, hvor rederiet er hjemmehørende. Lønindkomst og lignende vederlag ved supply-virksomhed om bord på fly kan beskattes i den stat, hvor luftfartsselskabet er hjemmehørende.

Indkomst, der ifølge overenskomsten kan beskattes i Slovenien, lempes i Danmark efter creditmetoden. Er der tale om indkomst, der kun kan beskattes i Slovenien, anvendes exemption med progressionsforbehold.

Artikel 25

SNG-staterne

Armenien, Georgien, Hviderusland (Belarus), Kirgizstan og Moldavien.

Den tidligere sovjetiske DBO anvendes i forhold til de nævnte lande. Told-Skat Nyt 1992.13.367. (TfS 1992, 376).

Myndighederne i Turkmenistan har opsagt den dansk-sovjetiske dobbeltbeskatningsoverenskomst i forholdet mellem Turkmenistan og Danmark. Opsigelsen har virkning fra og med 1. januar 2000, jf. TfS 1999, 681.

Kazakhstan har meddelt, at overenskomsten ikke anvendes efter 1. januar 1995.

Azerbajdzhan og Uzbekistan har meddelt, at de ikke anser sig for omfattet af den dansk-sovjetiske dobbeltbeskatningsoverenskomst af 1986, jf. SKM2003.260.DEP.

Tadzhikistan har meddelt, at de ikke anser sig for omfattet af den dansk-sovjetiske dobbeltbeskatningsoverenskomst af 1986, jf. SKM2003.392.DEP.

Moldova har meddelt, at de ikke anser sig for omfattet af den dansk-sovjetiske dobbeltbeskatningsoverenskomst af 1986, jf. SKM2003.435.DEP.

Der indgået selvstændig overenskomst med Ukraine ved bekendtgørelse nr. 161 af 3. oktober 1996 af overenskomst af 5. marts 1996 mellem Kongeriget Danmarks Regering og Ukraines regering til undgåelse af dobbeltbeskat-

ning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter TfS 1996, 758, og med Rusland ved bekendtgørelse nr. 91 af 19. juni 1997 af DBO af 8. februar 1996, TfS 1997, 575. DBO'en har virkning fra 1. januar 1998.

Verbalnoter af 21. marts og 10. maj 1960 om personbeskatning. Skibsfartsoverenskomst af 17. oktober 1973. Protokol af 9. februar 1971 til luftfartsoverenskomst af 31. marts 1956. Overenskomst af 3. december 1971 om international biltrafik.

Bekendtgørelse nr. 69 af 18. juli 1987 af DBO af 21. oktober 1986. Skd.cirkulære nr. 154 af 29. sept. 1987 (vejledning).

Selskabsskatteprocenten i Georgien er 20 pct. og i Moldavien ►20◄ pct. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst i nogle af landene.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.
- Artikel 3: Nogle almindelige definitioner.
- Artikel 4: DBO'ens gyldighedsområde.
- Artikel 5: Indkomst af fast repræsentation.
- Artikel 6: Indkomst af international transportvirksomhed.
- Artikel 7: Indkomst af ophavsrettigheder og licenser.
- Artikel 8: Udbytter.
- Artikel 9: Renter.
- Artikel 10: Formuebeskatning.
- Artikel 11: Indkomst af formue.
- Artikel 12: Fysiske personers indkomster, herunder professorer, studerende og sportsfolk.
- Artikel 13: Statsansatte.
- Artikel 14: Pensioner.
- Artikel 15: Andre indkomster.
- Artikel 16: Skattemæssige begunstigelser.
- Artikel 17: Undgåelse af skattemæssig diskriminering.
- Artikel 18: DBO'ens anvendelse.
- Artikel 19: Udveksling af oplysninger.
- Artikel 20: Afgørelse af tvivlsspørgsmål.
- Artikel 21: Territorial udvidelse.
- Artikel 22: DBO'ens ikrafttræden.
- Artikel 23: DBO'ens ophør.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

Artikel 5

Udtrykket fast repræsentation anvendes i stedet for fast driftssted.

Bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde betragtes som virksomhed udført gennem fast repræsentation, hvis dets varighed overstiger 24 måneder. Der er i overenskomsten mulighed for dispensation.

En virksomhed anses ikke som udøvet gennem en fast repræsentation, hvis udstillingsgenstande sælges efter en udstillingsafslutning.

Fast repræsentation foreligger ikke ved udøvelse af reklamevirksomhed og marketing.

Fast repræsentation foreligger ej heller ved udførelse af projekteringsarbejde, konstruktions- og projekteringsarbejde og videnskabelige forskningsarbejder (herunder fælles), udførelse af engineering, og forsøg med modeller af varer, maskiner og udstyr, udførelse af teknisk betjening af maskiner og udstyr, hvis denne virksomhed er af forberedende eller hjælpende karakter i forhold til personens hovedvirksomhed.

Fortjeneste ved virksomhed, som oppebæres af den danske interessent i SAS, beskattes i Danmark. **Artikel 6**

Artiklen indeholder detaljerede opregninger af, hvilke former for ophavsretligheder og licenser den omfatter. **Artikel 7**

Kildelandet har beskatningsretten til udbytter med 15 pct. **Artikel 8**

Renter kan kun beskattes i bopælslandet. **Artikel 9**

Indkomst ved mageskifte beskattes i den stat, hvor ejendommen er beliggende. Indkomst ved salg, bytte, udlejning eller andre former for benyttelse af rørlig formue, beskattes i den stat, hvor den pågældende er hjemmehørende. **Artikel 11**

183-dages-reglens anvendelse inden for kalenderåret udvides for tekniske eksperter til 365 dage inden for to på hinanden følgende kalenderår. **Artikel 12**

I tilfælde, hvor både 183 dagesbetingelsen og 365 dagesbetingelsen er opfyldt, har Skattedepartementet oplyst, at bestemmelsen forstås således, at arbejdsstaten har beskatningsretten til løn, der oppebæres af en teknisk ekspert for virksomhed i denne stat, når opholdet i arbejdsstaten overstiger 365 dage inden for to på hinanden følgende kalenderår, jf. Skat 1988.10.612. (TfS 1988,575).

Omfattende tekniske kundskaber havde betydning i forbindelse med udnævnelsen til direktør, og denne indsigt måtte antages at være en nødvendig forudsætning for varetagelsen af de med stillingen forbundne administrative og koordinerende funktioner. Ligningsrådet fandt, at den omhandlede direktør måtte anses for teknisk ekspert i relation til DBO'en, TfS 1995,243 LR.

Spanien

Lønindtægt fra et bygnings-, anlægs- og monteringsarbejde kan beskattes i arbejdsstaten, såfremt der er statueret fast repræsentation efter artikel 5, stk. 4.

Studerende, licentiatstuderende og praktikanter beskattes ikke af stipendier de modtager fra kilder uden for opholdsstaten. Fritagelsen gælder for det tidsrum, der er nødvendigt til at opfylde formålet med opholdet, men kan ikke overstige 6 år. Journalister og korrespondenter for presse, radio eller fjernsyn er fritaget for beskatning i arbejdsstaten.

Endvidere er personale på transportmidler samt personale ved turistorganisationerne fritaget for beskatning i arbejdsstaten.

Indkomst ved turnévirkomhed og sportsstævner samt beløb for erstatning for skader på fysisk person er ligeledes fritaget for beskatning i kildestaten.

Artikel 12 indeholder endelig en professorregel, hvorefter vederlag for undervisning, forskning, deltagelse i videnskabelige, tekniske eller faglige konferencer, eller gennemførelse af regeringssamarbejdsprogrammer er fritaget for beskatning i opholdsstaten i op til et år. Opholdet skal ske efter indbydelse af et statsorgan, en statsinstitution, en læreanstalt eller et videnskabeligt forskningsinstitut.

Artikel 13

Personer, der arbejder i organisationer eller foretagender, der udøver kommerciel virksomhed, f.eks. i danske kommercielle organisationer eller i sovjetiske udenrigshandelssammenslutninger anses ikke for at udøve offentlige hverv.

Artikel 14

Kildestaten har beskatningsretten til statspensioner, private pensioner og sociale pensioner.

Artikel 20

Fristen for indgivelse af anmodning om indgåelse af gensidige aftaler er 2 år.

Overenskomsten indeholder ingen metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning. Denne mangel på metodebestemmelse betyder, at lempelse i henhold til DBO'en skal følge de nationale lempelsesregler, som findes i lovgivningen i de to stater. Danmark skal således yde credit-nedslag i henhold til LL § 33, eller exemptionsnedslag i henhold til LL § 33 A.

Spanien

Bekendtgørelse nr. 70 af 16. august 1973 af DBO af 3. juli 1972. Skd.cirkulære nr. 27 af 4. februar 1974 (vejledning).

Bekendtgørelse nr. 48 af 7. august 2000 af protokol af 17. marts 1999 om ændring af DBO af 3. juli 1972 mellem Danmark og Spanien.

Selskabsskatteprocenten i Spanien er 35 pct., dog nedsat til 30 pct., hvis den skattepligtiges indkomst er under 90.151,82 Euro Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Spanien er beskrevet som månedens land i SU 1999, 92.

►Proceduren for dokumentation af skattepligt beskrives i SKM2004.188TSS. ◀

Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.

Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter. (Ophævet og erstattet ved protokol af 17. marts 1999)

Artikel 3: Almindelige definitioner. (Ophævet og erstattet ved protokol af 17. marts 1999)

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.

Artikel 5: Fast driftssted.

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.

Artikel 7: Fortjeneste ved forretningsvirksomhed.

Artikel 8: Skibs- og luftfart.

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender. (Ophævet og erstattet ved protokol af 17. marts 1999)

Artikel 10: Udbytter. (Ophævet og erstattet ved protokol af 17. marts 1999)

Artikel 11: Renter.

Artikel 12: Royalties.

Artikel 13: Fortjeneste ved afståelse af formuegenstande.

Artikel 14: Frit erhverv. (Ophævet og erstattet ved protokol af 17. marts 1999)

Artikel 15: Personlige tjenesteydelser.

Artikel 16: Bestyrelshonorarer.

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk. (Ophævet og erstattet ved protokol af 17. marts 1999)

Artikel 18: Pensioner.

Artikel 19: Offentlige hverv. (Ophævet og erstattet ved protokol af 17. marts 1999)

Artikel 20: Professorer, lærere og videnskabsmænd.

Artikel 21: Studerende.

Artikel 22: Indkomst, der ikke udtrykkeligt er omtalt. (Ophævet og erstattet ved protokol af 17. marts 1999)

Artikel 23: Formue.

Artikel 24: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning. (Ophævet og erstattet ved protokol af 17. marts 1999)

Artikel 25: Ikke-diskriminering. (Ophævet og erstattet ved protokol af 17. marts 1999)

Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.

Artikel 27: Udveksling af oplysninger.

Artikel 28: Diplomatiske og konsulære embedsmænd.

Artikel 29: Territorial udvidelse. (Ophævet ved protokol af 17. marts 1999)

Artikel 30: Ikrafttræden.

Artikel 31: Opsigelse.

Indholdsfortegnelse:

Protokol

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

Artikel 3:

DBO'en omfatter begge staters kontinentalsokkel.

Artikel 4:

En skatteyder fraflyttede 25/6 1984 sin ejerlejlighed i København og var ifølge en F-54 erklæring udstedt af de spanske myndigheder fra samme dato bosat i Spanien. Skatteyderen solgte ejerlejligheden i december 1984 med overtagelse af køber 1/3 1985, ligesom hun solgte en anden ejerlejlighed til et anpartsselskab, hvori hun selv var direktør. Anpartsselskabet erhvervede samtidig yderligere en lejlighed i samme ejendom. Skatteyderen købte i juni 1984 et sommerhus i Græsted. Højesteret lagde til grund, at sommerhuset havde været benyttet af skatteyderen i betydeligt omfang, og at den af selskabet erhvervede lejlighed måtte anses at have stået til rådighed for hende. Højesteret tiltrådte, at skatteyderen ikke kunne anses for at have opgivet bopæl i Danmark, og efteren samlet bedømmelse af hendes tilknytning til henholdsvis Spanien og Danmark tiltrådte Højesteret, at skatteyderen måtte anses for hjemmehørende i Danmark, jf. SKM2001.388.HR.

En skatteyder meldte i 1980 flytning til Spanien, hvor han ejede en lejlighed samt 5 ubebyggede grunde. Ved fraflytningen udlejede han sin tidligere bolig i Danmark uopsigeligt for en periode på 3 år. Der forelå endvidere en F-54 erklæring fra de spanske myndigheder, ifølge hvilken skatteyderen var skattepligtig til Spanien fra 1980. Han indgav selvangivelse for 1980-1983 til de spanske myndigheder, mens han i Danmark selvangav sig som begrænset skattepligtig. Han drev i den nævnte periode udlejningsvirksomhed i Danmark dels i personligt regi, dels via et anpartsselskab med 20 udlejningsejendomme. Skatteyderen havde bevaret bopælsmulighed i 2 ejendomme i Danmark. Højesteret bemærkede, at det påhvilede skatteyderen at godtgøre, at han havde opgivet bopælen i Danmark i indkomstårene 1980-1986. Højesteret lagde vægt på, at han havde haft familie, der var bosat i Danmark, og at han ikke havde familie i Spanien. Han havde erhvervsmæssige aktiviteter i såvel Spanien som Danmark, men aktiviteterne i Danmark havde langt det betydeligste omfang. Han opholdt sig omtrent halvdelen af året i Danmark. Højesteret fandt, at skatteyderen efter en bedømmelse af tilknytning til Danmark og Spanien måtte anses for hjemmehørende i Danmark, jf. SKM2001.483.HR.

Artikel 5:

I tilfælde, hvor et foretagende i den ene stat samtidig udfører flere bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejder i den anden stat, der hver især varer under 12 måneder, skal de kompetente myndigheder ifølge protokollen afgøre, hvorvidt der er tale om et fast driftssted i arbejdsstaten.

Artikel 8:

Såfremt skibs- og luftfartsvirksomhed drives af ansvarlige interessenter hjemmehørende i de kontraherende stater, og sædet for den virkelige ledelse ikke kan bestemmes, fordeles beskatningsretten efter deltagernes anparter, jf. protokollen.

Fortjeneste ved virksomhed, som oppebæres af den danske interessent i SAS, beskattes i Danmark.

Kildelandet har beskatningsretten til udbytter med 15 pct. Artiklen følger bestemmelserne i EU's moder/datterselskabsdirektiv. Om tilbagesøgning af spansk udbytteskat se afsnit D.D, art. 10.

Artikel 10:

Ligningsrådet fandt, at udbetalinger til et dansk selskab i dets egenskab af kommanditist i et spansk kommanditselskab ville være udbytte omfattet af artikel 10, stk. 3, i den dansk-spanske DBO, idet det spanske kommanditselskab blev beskattet på samme måde som aktieselskaber. Udbyttet var ikke omfattet af SEL § 13, stk. 3. Tfs 1994, 301 LR. Tfs 1995, 905 LSR.

Kildelandet har beskatningsretten til renter med 10 pct.

Artikel 11:

Da Spanien har ophævet den begrænsede skattepligt på renter der udbetales til EU bosatte personer, er grundlaget for matching credit bortfaldet.

Kildelandet har beskatningsretten til royalties med 6 pct.

Artikel 12:

Royalties omfatter også leje af transportmidler.

I tilfælde af fortjeneste ved afståelse af aktiver i skibs- eller luftfartsvirksomhed, der drives af ansvarlige interessenter, hjemmehørende i de kontraherende stater, og hvor sædet for den virkelige ledelse ikke kan bestemmes, skal der i henhold til protokollen ske en fordeling af beskatningsretten efter deltagernes anparter.

Artikel 13:

Fortjeneste ved afståelse af formuegenstande, som oppebæres af den danske interessent i SAS, beskattes i Danmark.

183-dages-reglen anvendes i forhold til skatteåret, der jf. protokollens pkt.III er lig med kalenderåret. I tilfælde af skibs- og luftfartsvirksomhed, der drives af ansvarlige interessenter, og hvor det ikke kan fastslås, hvor virksomhedens virkelige ledelse har sæde, skal vederlag for personligt arbejde på sådant fartøj beskattes i den stat, hvor der er sket indregistrering.

Artikel 15:

Kildestaten kan ikke beskatte kunstnere og sportsfolk fra den anden stat, hvis arrangementet er støttet af "public funds" i den anden stat.

Artikel 17:

I modsætning til tidligere følger den nye formulering af artiklen OECD-modellen, hvilket bl.a. medfører at lokalt ansatte ved den spanske ambassade i København, skal beskattes i Danmark.

Artikel 19:

I SKM2003.397.ØLR har Landsretten fundet, at artikel 19 skal fortolkes således, at retten til beskatning af folketingspension tilkommer Danmark. Landsretten lagde herved vægt på bestemmelsens ordlyd sammenholdt med bestemmelsens formål, som er at udvise gensidig respekt mellem suveræne stater.

Sri

- Artikel 20:** Vederlag for midlertidig undervisning eller forskning ved universitet mv. i en periode på højst 2 år beskattes ikke i opholdsstaten.
- Artikel 21:** Skattefriheden for beløb til ophold, undervisning eller uddannelse omfatter også danske legater. Studerende er skattefrie af vederlag oppebåret til et nødvendigt ophold forudsat at studierne eller uddannelsen ikke er af underordnet betydning i forhold til de tjenesteydelser, for hvilke vederlagene er ydet. For indkomståret 2004 udgør beløbet 65.000 kr., jf. TSS-cirkulære 2003-34 (for indkomståret 2003 udgør beløbet 63.000 kr.). Beløbet beregnes efter arbejdsmarkedsbidrag og bidrag til den særlige pensionsopsparing. Fradraget ydes i den personlige indkomst og begrænses ikke af personfradrag eller af ligningsmæssige fradrag. Beløbet reduceres med beløb, der modtages fra udlandet til den studerendes underhold eller uddannelse, samt med beløb, der er skattefrie her i landet, herunder i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten.
- Artikel 22:** Private pensionsordninger uden for tjenesteforhold, som ikke er omfattet af artikel 18, beskattes i bopælslandet.
- Folkepensionen er omfattet af bestemmelsen.
- Artikel 24:** Danmark skal som bopælsland som hovedregel ophæve dobbeltbeskatning ved credit.
- Tilbagesøgning af skat på udbytte** Fra 1. februar 1992 hæfter spanske udbyttebetalende selskaber og spanske depositarer af aktier for begrænset skattepligtiges udbytteskat. Dette betyder, at selskabet kan tilbageholde udbytteskat med DBO'ens skattesats, hvis der foreligger en bopælsklæring. Hvis selskabet tilbageholder fuld spansk udbytteskat, kan den spanske bank, der har aktierne i depot, søge om tilbagebetaling af den overskydende skat. Det er ligeledes en betingelse, at den spanske depotbank har modtaget en bopælsklæring fra skattemynderen.

Sri Lanka

Bekendtgørelse nr. 59 af 1. juli 1983 af DBO af 22. december 1981. Skd.cirkulære nr. 60 af 13. maj 1983 (vejledning).

Selskabsskatteprocenten i Sri Lanka er 35 pct. Der er carryback-regler for underskud i forbindelse med virksomhedsophør, som kan tilbageføres og modregnes i positiv indkomst i 3 år.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer.
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter.
- Artikel 3: Almindelige definitioner.
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.
- Artikel 5: Fast driftssted.
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

Artikel 8: Skibs- og luftfart.
 Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender.
 Artikel 10: Udbytte.
 Artikel 11: Renter.
 Artikel 12: Royalties.
 Artikel 13: Kapitalgevinster.
 Artikel 14: Offentlige hverv.
 Artikel 15: Personligt arbejde og frit erhverv.
 Artikel 16: Bestyrelshonorar.
 Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.
 Artikel 18: Pensioner, sociale ydelser og livrenter.
 Artikel 19: Studerende.
 Artikel 20: Andre indkomster.
 Artikel 21: Formue.
 Artikel 22: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning.
 Artikel 23: Ikke-diskriminering.
 Artikel 24: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.
 Artikel 25: Udveksling af oplysninger.
 Artikel 26: Diplomatiske og konsulære embedsmænd.
 Artikel 27: Ikrafttræden.
 Artikel 28: Opsigelse.

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

DBO'en omfatter begge staters kontinentalsokkel.	Artikel 3
Fast driftssted omfatter bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde, der varer i mere end 6 måneder.	Artikel 5
Skibsfartsvirksomhed som et i den ene stat hjemmehørende foretagende udfører i den anden stat i international trafik, hvis sådan trafik er mere end lejlighedsvis, kan beskattes i kildelandet med halv sats.	Artikel 8
Fortjeneste ved virksomhed, som oppebæres af den danske interessent i SAS, beskattes i Danmark.	
Der sondres ikke mellem moderselskaber og andre udbyttmodtagere, og satsen for kildelandsbeskatning er 15 pct.	Artikel 10
Kildelandet har beskatningsretten til renter med 10 pct.	Artikel 11
Kildelandet har beskatningsretten til royalties med 10 pct.	Artikel 12
Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17.	Artikel 14
Omhandler både liberale erhvervsudøvere og personligt arbejde i tjenesteforhold.	Artikel 15

Storbritannien

Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik.

Artikel 18

Kildelandet har beskatningsretten til alle private pensioner, samt sociale pensioner, f.eks. folkepension.

Artikel 20

Indkomst, der ikke udtrykkeligt er omtalt i de øvrige artikler, kan kun beskattes i bopælsstaten, idet dog sådan indkomst kan beskattes i begge stater, når indkomsten hidrører fra den anden stat.

Artikel 22

Som hovedregel ophæves efter credit-princippet.

Indkomsten fra offentlige hverv (artikel 14) og pensioner (artikel 18) ophæves efter exemption (ny metode).

Udbytter og renter lempes efter matching-credit metoden.

Storbritannien

Bekendtgørelse nr. 6 af 12. februar 1981 af DBO af 11. november 1980. Bekendtgørelse nr. 7 af 22. januar 1992 af protokol af 1. juli 1991 om ændring af ovennævnte DBO. Protokollen trådte i kraft 19. december 1991 og har for Danmarks vedkommende virkning fra 1. jan. 1992, jf. ToldSkat Nyt 1992.6.166. (TfS 1992, 428).

Bekendtgørelse nr. 93 af 31. juli 1997 af protokol af 15. oktober 1996 til ovennævnte DBO. Protokollen trådte i kraft den 20. juni 1997 og har virkning fra og med 1. januar 1998, jf. TfS 1997, 239, 1997, 410 og 1997, 683.

Selskabsskatteprocenten i Storbritannien er 30 pct. og 20 pct. for Small Companies (indkomst under 300.000 £). Der er carryback-regler for underskud, som kan tilbageføres og modregnes i positiv indkomst i 1 år.

Storbritannien er beskrevet som månedens land i SU 1998,43.

Indholdsfortegnelse:

Artikel 1: De af overenskomsten omfattede personer.

Artikel 2: De af overenskomsten omfattede skatter.

Artikel 3: Almindelige definitioner (ændret ved protokol af 1. juli 1991). (ændret ved protokol af 15. oktober 1996)

Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted.

Artikel 5: Fast driftssted (ændret ved protokol af 1. juli 1991).

Artikel 6: Indkomst af fast ejendom.

Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed.

Artikel 8: Skibs- og luftfart. (ændret ved protokol af 15. oktober 1996).

Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender.

Artikel 10: Udbytter. (ændret ved protokol af 15. oktober 1996)

Artikel 11: Renter (ændret ved protokol af 1. juli 1991). (ændret ved pro-

- tokol af 15. oktober 1996)
- Artikel 12: Royalties (ændret ved protokol af 1. juli 1991). (ændret ved protokol af 15. oktober 1996)
- Artikel 13: Kapitalgevinster (ændret ved protokol af 1. juli 1991). (ændret ved protokol af 15. oktober 1996)
- Artikel 14: Frit erhverv (ændret ved protokol af 1. juli 1991).
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold (ændret ved protokol af 1. juli 1991). (ændret ved protokol af 15. oktober 1996)
- Artikel 16: Bestyrelses honorarer.
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk.
- Artikel 18: Pensioner og livrenter. (ændret ved protokol af 15. oktober 1996)
- Artikel 19: Offentlige hverv (ændret ved protokol af 1. juli 1991).
- Artikel 20: Studerende
- Artikel 21: Andre indkomster (ændret ved protokol af 1. juli 1991)
- Artikel 22: Ophævelse af dobbeltbeskatning (ændret ved protokol af 15. oktober 1996)
- Artikel 23: Ikke-diskriminering
- Artikel 24: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler
- Artikel 25: Udveksling af oplysninger
- Artikel 26: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer.
- Artikel 27: Territorial udvidelse
- Artikel 28: Forskellige bestemmelser (ændret ved protokol af 15. oktober 1996)
- Artikel 28A: Forskellige bestemmelser, der finder anvendelse på visse former for virksomhed uden for kysten (indsat ved protokol af 1. juli 1991).
- Artikel 29: Ikrafttræden
- Artikel 30: Opsigelse

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen - praksis:

DBO'en omfatter ikke formueskat. Skatteministeriet har udtalt, at den britiske Poll tax (»Community Charge«) ikke er omfattet af DBO'en, jf. Skat 1990.9.680.

Artikel 2

Fortjeneste ved virksomhed, som oppebæres af den danske interessent i SAS, beskattes i Danmark.

DBO'en gælder ikke Jersey, Guernsey, Isle of Man og Gibraltar.

Artikel 3

International trafik betyder enhver transport med skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende i en kontraherende stat. Der ses således ikke på, hvor foretagendet har sin virkelige ledelse, men hvor det er hjemmehørende.

En skatteyder blev, efter udrejse til Storbritannien, anset for hjemmehørende i Danmark i henhold til artikel 4, idet han havde en bolig til rådighed i begge lande, og idet Ligningsrådet vurderede, at han havde de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser til Danmark, jf. TFS 1999, 929 LR.

Artikel 4

Storbritannien

- Artikel 5** Kildelandet har efter protokollen som hovedregel beskatningsretten til indkomst fra kulbrintevirksomhed og virksomhed, der udføres i tilknytning hertil, fra 1. dag.
- Artikel 7** Et selskab, der havde fast driftssted på den danske kontinentalsokke, jf. art. 28A, kunne i forbindelse med drift af et udenlandsk ejet skib, der foretog seismiske undersøgelser, fradrage omkostninger i den skattepligtige indkomst, som var påløbet i en periode, hvor skibet ikke opererede på dansk kontinentalsokke, i det omfang, udgifterne kunne anses for direkte knyttet til udførelsen af den danske kontrakt, jf. TfS 1999, 128.
- Artikel 8** Fortjeneste ved udleje af skibe og fly på bare-boat basis beskattes som skibs- og luftfart.
- Artiklen indeholder en container bestemmelse og en SAS bestemmelse.
- Artikel 10** Kildelandet har beskatningsretten til udbytte med 15 pct.
- Danmark har, i medfør af artikel 28, den fulde beskatningsret af udbytte indtil overførsel til Storbritannien er sket, dvs. Danmark er berettiget til efter KSL § 2, stk. 4, at beskatte med 25 pct.
- Hvis betingelserne i EU's moder/datterselskabsdirektiv er opfyldt, har den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, ingen beskatningsret til udbytte, der udloddes til moderselskabet, se nærmere om disse betingelser under afsnit S.A.2.6.
- Stk. 6 indeholder en antimisbrugsbestemmelse. Såfremt denne anvendes, skal den anden stat underrettes.
- Vedrørende tilbagesøgning af dansk udbytteskat, se afsnit D.D.2 artikel 10.
- Inland Revenue har oplyst, at der i 2001 ikke indeholdes kildeskat på udbytter. Der er således ingen skat at give credit for i Danmark.
- Artikel 11+12** Bopælslandet har beskatningsretten til renter og royalties.
- Danmark og Storbritannien har ved gensidig forhandling aftalt beskatningsret til beløb, der i Danmark blev anset for renter og i Storbritannien som udbytte. TfS 1994, 536.
- I begge artikler indsætter den seneste protokol en ny antimisbrugsbestemmelse
- Artikel 14** Kildelandet kan beskatte indkomst fra frit erhverv - uanset om der foreligger et fast sted - hvis udøveren opholder sig i kildestaten i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage i nogen 12 måneders periode.
- Artikel 15** Protokollens stk. 3 omhandler arbejdsudleje, hvor kildestaten har beskatningsretten fra 1. dag. Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som

en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik.

Indtægt fra skibs- og luftfart i international trafik, kan kun beskattes i den stat, hvor foretagendet der driver skibet eller luftfartøjet, er hjemmehørende under forudsætning af, at indtægten er skattepligtig der.

DIS-indkomst anses for skattepligtig i Danmark med virkning fra 1. januar 1989.

Danmark havde efter aftale med Storbritannien beskatningsretten til løn for arbejde udført om bord på 2 borerigge. Boreriggen blev anset for at have fast driftssted, jf. artikel 5, stk. 3 (bygge- og anlægsarbejde i 12 måneder). TfS 1994, 655.

I SKM2002.610.ØLR drejede sagen sig om, hvorvidt en dansker, der var bosiddende i Storbritannien, var skattepligtig til Danmark af indkomst udbetalt af et engelsk selskab i forbindelse med, at han havde udført arbejde for et dansk søsterselskab. Den pågældende gjorde gældende, at det engelske selskab var hans arbejdsgiver, og at indkomsten var beskattet i Storbritannien. Landsretten lagde til grund, at han var ansat i det danske selskab som koncernchef, og fandt, at det danske selskab var hans reelle arbejdsgiver. Han blev herefter anset for begrænset skattepligtig af lønindkomsten, og beskatningsretten efter overenskomsten tilkom Danmark. Afgørelsen er appelleret.

Den seneste protokol indsætter en ny artikel 18, hvorefter kildestaten har beskatningsretten til alle pensioner, livrenter og andre lignende vederlag.

Artikel 18

Danmark nedsætter den personlige og den skattepligtige indkomst med op til 200.000 kr., såfremt personen modtog indkomst omfattet af stk. 2, og var hjemmehørende i Storbritannien og Nordirland senest den 12. marts 1997, jf. § 2 i lov nr. 1138 af 10. juni 1997 om indgåelse af protokol til DBO'en.

Danmark kan som kildeland beskatte folkepension, idet denne anses for en social pension, TfS 1998, 635.

Personer, der ikke er danske statsborgere, er fritaget for dansk beskatning af vederlag, som oppebæres for udførelsen af hverv for den engelske ambassade eller for the British Council i København. Fritagelsen gives som »fuld exemption«. (Skd.medd. nr. 63, side 251).

Artikel 19

Forskere er ikke omfattet af artiklen (Skd.medd. nr. 72, side 62).

Artikel 20

I SKM2002.243.LSR var klageren og hendes ægtefælle rejst til England den 1/3 1998, hvor ægtefællen fik arbejde i 3 år. Ægtefællernes faste ejendom i Danmark blev udlejet for 2-2½ år. I perioden frem til den 1/6 1998 søgte klageren arbejde i England, men besluttede så at påbegynde en uddannelse i England. På grund af dagpengereglerne flyttede klageren den 1/6 1998 til sine forældre i Danmark, hvor hun modtog understøttelse som arbejdssøgende

og stod til rådighed for arbejdsmarkedet i Danmark. Den 26/9 1998 flyttede klageren igen til England og påbegyndte en 3-årig uddannelse, hvortil hun søgte om uddannelsesstøtte hos Statens Uddannelsesstøtte den 5/10 1998. Landsskatteretten fandt, at efter de foreliggende oplysninger, herunder at opholdet i England efter det oplyste skyldes, at ægtefællen fik arbejde der i 3 år, at klageren, i den periode hvor hun modtog stipendier, i overenskomstmæssig henseende ikke kunne anses udelukkende at have opholdt sig i England i studie- eller uddannelsesøjemed. Allerede derfor fandtes art. 20 ikke at fordele beskatningsretten til indkomsten. Indkomsten skulle i stedet beskattes efter art. 21 om anden indkomst. Landsskatteretten fandt, at klageren, i hvert fald efter den 26/9 1998, var hjemmehørende i England, jf. art 4, stk. 2, litra a, hvorfor England fandtes, at have beskatningsretten til de modtagne stipendier.

Artikel 21 Kildelandet har beskatningsret til indkomst udbetalt af båndlagte midler eller fra dødsboer, som er under behandling.

Artikel 22 Som hovedregel ophæves dobbeltbeskatning ved anvendelse af creditmetoden.

Når det drejer sig om indkomst, som kun kan beskattes i Storbritannien, anvendes dog exemption (ny metode). Den seneste protokol indsætter bestemmelser om lempelse af udbytte til et dansk moderselskab fra et UK datterselskab.

Vedrørende betalt ydelse til engelsk sygeforsikring (National Health Insurance) har Skattedepartementet udtalt, at ydelsen ikke kan betragtes som betalt skat, og den kan derfor hverken medtages ved beregningen af nedslag efter DBO'ens regler eller ved nedslag i henhold til LL § 33.

Artikel 28 Artiklens stk. 1 indeholder en regel om subsidiær beskatningsret til Danmark som kildeland for fysiske personer, der er hjemmehørende i Storbritannien.

Reglen er i den seneste protokol ændret således, at Danmark som kildeland beskatter den del af indkomsten, der ikke er beskattet i UK.

I SKM2002.243.LSR (se ovenfor) bemærkede Landsskatteretten "at det relevante, for Danmarks subsidiære beskatningsret, således ikke længere er, om indkomsten er overført til Det Forenede Kongerige, men om indkomsten er beskattet i Det Forenede Kongerige". Da det efter de foreliggende oplysninger måtte lægges til grund, at den manglende beskatning alene skyldes, at beløbet ikke oversteg den skattefri bundgrænse, fandt Landsskatteretten ikke, at Danmark i et tilfælde som det foreliggende havde en subsidiær beskatningsret til indkomsten.

Om beskatning af ikke overførte renter og livrenter, se ToldSkat Nyt 1993.7.333f. (TfS 1993, 180 og 181).

Personer, der er blevet hjemmehørende i Danmark, som har den samme arbejdsgiver, eller forbundet arbejdsgiver, som inden Danmark blev bopælsstat, og som umiddelbart før han blev hjemmehørende i Danmark var medlem af en anerkendt pensionsordning i UK, kan fradrage sine egne indbetalinger eller bortse fra arbejdsgiverindbetalinger ved indkomstopgørelsen. Det er en forudsætning, at pensionsordningen ville kunne anerkendes som en fradragsberettiget ordning i Danmark.

Anmodning om godkendelse af engelske pensionsordninger indgives til Told- og Skattestyrelsen.

En engelsk pensionsordning kunne ikke skattemæssigt anerkendes i Danmark, fordi der ikke var oplyst særlige forhold, der kunne begrunde den valgte pensionsalder på 50 år, TFS 1998, 221 LSR.

Der foreligger fast driftssted/fast sted fra den første dag, når virksomhed uden for kysten drives i forbindelse med efterforskning eller udnyttelse af olie eller gas i havbunden eller undergrunden. Fortjenester ved skibs- eller flytransport af forsyninger eller personel til virksomhed uden for kysten samt virksomhed med bugserbåde eller ankerhåndteringsfartøjer beskattes i den stat, hvor virksomhedens virkelige ledelse har sit sæde.

Artikel 28A

Løn i forbindelse med ovennævnte aktiviteter kan kun beskattes der hvor arbejdet udføres. Løn i forbindelse med supply-virksomhed kan kun beskattes i den stat, hvor supply-virksomhedens ledelse har sit virkelige sæde.

Artiklen indeholder en bestemmelse om subsidier beskattingsret til løn.

Sverige

Se under D.E. Norden.

Sydafrika

Bekendtgørelse nr. 7 af 29. januar 1996 af overenskomst af 21. juni 1995 til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter. TFS 1996, 202.

Overenskomsten har virkning fra 1. januar 1996.

Den tidligere aftale - Bekendtgørelse nr. 4 af 17. februar 1951 om skibs- og luftfart - bortfalder med ikrafttræden af overenskomsten.

Selskabsskatteprocenten i Sydafrika er på 30 pct. pr. 1. januar 2003. Foretages der udlodninger, opkræves en yderligere skat på 12,5 pct. af udlodningen. Der er ingen carry-backregler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter
- Artikel 3: Almindelige definitioner
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted
- Artikel 5: Fast driftssted
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- Artikel 8: Skibs- og luftfart
- Artikel 9: Forbundne foretagender
- Artikel 10: Udbytte
- Artikel 11: Renter
- Artikel 12: Royalties
- Artikel 13: Kapitalgevinster
- Artikel 14: Frit erhverv
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold
- Artikel 16: Bestyrelses honorarer
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk
- Artikel 18: Pensioner og livrenter
- Artikel 19: Offentligt hverv
- Artikel 20: Studerende, lærlinge og erhvervspraktikanter
- Artikel 21: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter eller andre mineraler
- Artikel 22: Andre indkomster
- Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning
- Artikel 24: Ikke-diskriminering
- Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler
- Artikel 26: Udveksling af oplysninger
- Artikel 27: Bistand ved inddrivelse
- Artikel 28: Medlemmer af diplomatiske og konsulære repræsentationer
- Artikel 29: Begrænsning af begunstigelser
- Artikel 30: Territorial udvidelse
- Artikel 31: Ikrafttræden
- Artikel 32: Opsigelse

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen - praksis:

- Artikel 3** Begge staters kontinentsokkel er omfattet.
- Artikel 4** Sydafrika begrænser det skattemæssige hjemsted til personer, der har fast bopæl i eller hvor ledelsens sæde er i Sydafrika.
- Artikel 5** Tilsynsvirksomhed på selve bygge- og anlægsarbejdet medfører fast driftssted og medregnes til 12 måneders perioden.
- Artikel 6** Indkomst af aktier, der giver aktieejerne rettigheder i fast ejendom, der ejes af selskabet, beskattes i den stat, hvor ejendommen er beliggende.

- Det er afgørende, hvor et foretagende er hjemmehørende og ikke, hvor den virkelige ledelse har sit sæde. **Artikel 8**
- Bestemmelsen omfatter udtrykkeligt udleje af skibe og fly på bareboat-basis samt fortjeneste ved brug og udleje af containere i tilknytning til skibs- eller flyvirksomhed.
- Danmark har beskatningsretten til den danske andel af SAS-fortjeneste.
- Kildestaten kan beskatte udbytte med 5 pct. i moder/datterselskabsforhold og med 15 pct. i andre tilfælde. **Artikel 10**
- Bopælsstaten har beskatningsretten til renter. **Artikel 11**
- Aktiers anskaffelsessum kan ansættes til værdien på tilflytningstidspunktet, såfremt fraflytningslandet har beskattet en urealiseret værditilvækst. **Artikel 13**
- Frit erhverv kan beskattes i arbejdsstaten, hvis opholdet varer mere end 183 dage inden for en 12 måneders periode. **Artikel 14**
- Indkomst for arbejde om bord på skib eller luftfartøj i international trafik beskattes i den stat, hvor foretagendet er hjemmehørende. **Artikel 15**
- Udbetalingsstaten har beskatningsretten til udbetalinger i henhold til sociallovgivningen. **Artikel 18**
- Udbetalingsstaten har beskatningsretten til pensioner, livrenter og lignende vederlag, der udbetales til personer, der tidligere var hjemmehørende i denne stat.
- Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17. **Artikel 19**
- Der foreligger fast driftssted, når perioden eller perioder sammenlagt overstiger 30 dage inden for en 12 måneders periode. **Artikel 21**
- Fortjeneste ved supplyvirksomhed beskattes i den stat, hvor supplyvirksomheden er hjemmehørende.
- Lønindkomst i forbindelse med supplyvirksomhed beskattes i den stat, hvor supplyvirksomheden er hjemmehørende.
- Indkomst, der ifølge DBO'en kan beskattes i Sydafrika, lempes i Danmark efter creditmetoden. Indkomst, der kun kan beskattes i Sydafrika, kan medregnes til beskatningsgrundlaget i Danmark, og der skal gives exemption med progressionsforbehold. **Artikel 23**
- Artiklen indeholder bestemmelser om bistand til opkrævning af skatter, der er omfattet af artikel 2. **Artikel 27**

Tanzania

Artikel 29

Indfører en stat lempeligere eller ingen beskatning af off-shore virksomhed, forpligter dette ikke den anden stat til at anvende nogen begrænsning i sin beskatningsret til en sådan indkomst.

Sydafrika anvender ikke globalindkomstprincippet, hvorfor Danmark i visse tilfælde kan beskatte hele indkomsten, hvis denne ikke beskattes i Sydafrika.

Tanzania

Bekendtgørelse nr. 11 af 7. februar 1977 af DBO af 6. maj 1976 med Tanzania til undgåelse af dobbeltbeskatning. Skd.cirkulære nr. 53 af 3. marts 1977 (vejledning).

Selskabsskatteprocenten i Tanzania er 30 pct. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter
- Artikel 3: Almindelige definitioner
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted
- Artikel 5: Fast driftssted
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom
- Artikel 7: Fortjeneste ved forretningsvirksomhed
- Artikel 8: Skibs- og luftfart
- Artikel 9: Indbyrdes afhængige foretagender
- Artikel 10: Udbytter
- Artikel 11: Renter
- Artikel 12: Royalties
- Artikel 13: Fortjeneste ved afståelse af formuegenstande
- Artikel 14: Ekspert honorarer
- Artikel 15: Frit erhverv
- Artikel 16: Personlige tjenesteydelser
- Artikel 17: Bestyrelses honorarer
- Artikel 18: Kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19: Pensioner og sociale ydelser
- Artikel 20: Offentligt hverv
- Artikel 21: Studerende
- Artikel 22: Andre indkomster
- Artikel 23: Formue
- Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning
- Artikel 25: Ikke-diskriminering
- Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler
- Artikel 27: Udveksling af oplysninger
- Artikel 28: Diplomatiske og konsulære embedsmænd
- Artikel 29: Territorial udvidelse
- Artikel 30: Ikrafttræden
- Artikel 31: Opsigelse

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen - praksis:

- DBO'en omfatter begge staters kontinentalsokkel. **Artikel 3**
- Bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde af mere end 6 måneders varighed medfører fast driftssted. **Artikel 5**
- I artiklen er indsat en bestemmelse om omvendt bevisbyrde i de tilfælde, hvor et fast driftssted sælger varer og tjenesteydelser af samme eller lignende art som foretagendet. I disse tilfælde skal fortjenesten henføres til det faste driftssted, medmindre foretagendet kan godtgøre, at de omhandlede salg og tjenester ikke skal henføres hertil. **Artikel 7**
- Fortjeneste ved skibsfart i international trafik beskattes i begge stater. **Artikel 8**
- Hvis et foretagende hjemmehørende i en af staterne får skibsfartsindtægter fra den anden stat, kan fortjenesten højst udgøre 5 pct. af bruttofragtindtægterne. Den beregnede skat skal i henhold til DBO'en nedsættes med 50 pct.
- Kildelandet har beskatningsretten til udbytte med 15 pct. **Artikel 10**
- Kildelandet har beskatningsretten til renter med 12½ pct. **Artikel 11**
- Kildelandet har beskatningsretten til royalties med 20 pct. **Artikel 12**
- Kildelandet har beskatningsretten til eksperthonorarer med 20 pct. **Artikel 14**
- 183-dages-reglen anvendes i forhold til kalenderåret. **Artikel 16**
- Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik.
- Kunstnere og sportsfolks honorarer beskattes kun i bopælsstaten, såfremt der er tale om besøg, der helt eller i al væsentlighed er støttet af offentlige midler fra bopælsstaten. **Artikel 18**
- Udbetalinger i henhold til sociallovgivningen beskattes i kildestaten. **Artikel 19**
- Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 18. **Artikel 20**
- Bestemmelsens stk. 2 åbner mulighed for, at en studerende i et vist omfang kan tage beskæftigelse i en af staterne, uden at der bliver tale om beskatning i den stat, hvor arbejdet er udført. Betingelserne herfor er, at arbejdsperiodens- eller -periodernes samlede længde inden for et kalenderår ikke må overstige 183 dage, at arbejdet har direkte forbindelse med uddannelsen, samt at den studerende ikke var hjemmehørende i den stat, hvor arbejdet er udført, umiddelbart før uddannelsen blev påbegyndt. **Artikel 21**

Thailand

Stipendiater fra Tanzania kan tillige fritages for beskatning af stipendier modtaget fra Danmark, jf. LL § 7 K, stk. 9.

Artikel 22

Bopælslandet har beskatningsretten til private pensioner, der ikke er omfattet af art. 19.

Artikel 24

Dobbeltbeskatning ophæves som hovedregel ved credit-metoden. I de tilfælde, hvor indkomst og formue »kun kan« beskattes i kildestaten, ophæves dobbeltbeskatning efter exemption (ny metode).

Dette gælder for artikel 8, stk. 1 (luftfart), artikel 13, stk. 2 (afståelse af skibe og fly i international trafik), artikel 20 (offentlige hverv) og artikel 23, stk. 3 (formuebeskatning af skibe og fly i international trafik).

Thailand

Bekendtgørelse nr. 7 af 22. februar 1999 af DBO af 23. februar 1998. Bemærkninger til lovforslag L 101 af 25. november 1998 som vedtaget ved lov nr. 1029 af 23. december 1998. Selskabsskatteprocenten i Thailand er 30 pct. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter
- Artikel 3: Almindelige definitioner
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted
- Artikel 5: Fast driftssted
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- Artikel 8: Skibsfart og luftfart
- Artikel 9: Forbundne foretagender
- Artikel 10: Udbytte
- Artikel 11: Renter
- Artikel 12: Royalties
- Artikel 13: Kapitalgevinster
- Artikel 14: Frit erhverv
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold
- Artikel 16: Bestyrelshonorar
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk
- Artikel 18: Pensioner og livrenter
- Artikel 19: Offentligt hverv
- Artikel 20: Studerende
- Artikel 21: Professorer, lærere og videnskabsmænd
- Artikel 22: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter
- Artikel 23: Andre indkomster
- Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning
- Artikel 25: Ikke-diskriminering

Artikel 26: Fremgangsmåde ved indgåelse af gensidige aftaler
 Artikel 27: Udveksling af oplysninger
 Artikel 28: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder
 Artikel 29: Territorial udvidelse
 Artikel 30: Ikrafttræden
 Artikel 31: Opsigelse

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen - praksis:

Danmarks kontinentalsokkel er omfattet. Ved definitionen af international trafik er der ikke anført betingelser omkring ledelsens virkelige sæde. **Artikel 3**

Hvis en ikke-fysisk person er hjemmehørende i begge stater, skal de kompetente myndigheder i begge stater søge at afgøre spørgsmålet ved gensidig aftale. Så længe sådan aftale ikke er opnået, skal denne person i hver stat anses for ikke at være hjemmehørende i den anden stat. **Artikel 4**

Udtrykket fast driftssted omfatter en gård eller en plantage samt et pakhus, i tilfælde hvor en person stiller lagerfaciliteter til rådighed for andre. En byggeplads, et anlægs, monterings-, eller samlearbejde eller tilsynsopgaver i forbindelse hermed udgør et fast driftssted, hvis sådanne arbejder varer mere end 6 måneder. Endvidere vil en virksomhed, der leverer tjenesteydelser, herunder rådgivningsydelser, få fast driftssted i kildestaten, når arbejdet varer i mindst 6 måneder inden for en 12-måneders periode. **Artikel 5**

I tilfælde, hvor ejerskab af aktier eller andre selskabsrettigheder berettiger ejeren til at benytte fast ejendom, der tilhører selskabet, kan indkomsten fra direkte brug, udlejning eller benyttelse i enhver anden form af sådan nydelsesret beskattes i den stat, hvor den faste ejendom er beliggende. **Artikel 6**

Danmark har beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten, som oppebæres af SAS. Fortjeneste ved skibsfartsvirksomhed kan beskattes i begge stater, såfremt foretagendet er hjemmehørende i den ene stat og udøver virksomhed i den anden stat. Skatten i kildelandet skal dog reduceres med et beløb svarende til 50 pct. heraf. **Artikel 8**

Når indkomst flyder fra Thailand til en skibsfartsvirksomhed i Danmark, skal den pågældende indkomst herefter medregnes ved opgørelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst her i landet, men halvdelen af den i Thailand pålignede skat af den pågældende indkomst skal fradrages i den danske skat. Fradraget skal dog ikke kunne overstige den del af skatten, som forholdsmæssigt falder på den indkomst, der er genstand for beskatning i Thailand.

Enhver fortjeneste fra containerdrift i tilknytning til indkomst fra skibe eller luftfartøjer i international trafik, skal behandles som indkomst fra drift af skibe eller luftfartøjer.

Thailand

- Artikel 10** Kildelandet har beskatningsret til udbytte med 10 pct. Der kan pålignes en "branch profits tax", det vil sige en skat på faste driftssteders overskud (ud over den almindelige selskabsskat) svarende til udbytteskatten efter denne artikel.
- Artikel 11** Kildelandet har beskatningsret til renter. Den pålignede skat kan dog ikke overstige 10 pct., såfremt modtageren er en finansiel institution, og ikke overstige 15 pct. i alle andre tilfælde. Begrænsningen af skattesatsen gælder dog kun, såfremt modtageren af renterne er et selskab. Begrænsningen af skattesatsen gælder således ikke, hvis rentemodtageren er en fysisk person. Renter, der oppebæres af regeringen i en af de kontraherende stater eller af et pengeinstitut, som ejes fuldt ud af en af de kontraherende stater, er undtaget fra beskatning i den anden stat.
- Artikel 12** Kildelandet har beskatningsret til royalties. Den pålignede skat kan dog ikke overstige 5 pct., hvis royalties betales som vederlag for anvendelsen af, eller retten til at anvende enhver ophavsret til litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde, og ikke overstige 15 pct. i andre tilfælde. Royalties omfatter også film og bånd anvendt til udsendelse i fjernsyn eller radio samt anvendelsen af eller retten til at anvende industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr i forbindelse hermed. Royalties skal anses for at hidrøre fra den stat, der betaler renten, eller derfra hvor en lokal myndighed eller en person, der betaler renten, er hjemmehørende. Hvis der er fast driftssted i en stat, anses royalties for at hidrøre derfra.
- Artikel 13** Fortjeneste, der oppebæres af et foretagende i en stat ved afhændelse af skibe eller luftfartøjer, der anvendes i international trafik, eller af rørlig ejendom, som er knyttet til driften af sådanne skibe eller luftfartøjer, kan kun beskattes i denne stat. Danmark har beskatningsretten til den danske del af kapitalgevinster oppebåret af SAS.
- Artikel 14** Indkomst ved frit erhverv kan også beskattes i kildestaten, hvis erhvervet udøves gennem et fast sted eller ved udøverens ophold, såfremt erhvervet udøves i kildestaten i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 90 dage inden for en 12-måneders periode.
- Artikel 15** 183-dages-reglen anvendes i forhold til en 12-måneders periode. Vederlag for personligt arbejde, som udføres om bord på et skib eller luftfartøj, der anvendes i international trafik, kan kun beskattes der, hvor skibs- eller luftfartøjsvirksomheden er hjemmehørende. Ansatte i SAS, der er bosiddende i Danmark, kan kun beskattes her.
- Artikel 16** Artiklen gælder tilsvarende for funktionærer i en ledende direktørstilling.
- Artikel 17** Reglerne om kildestatsbeskatning gælder ikke i tilfælde, hvor besøget i væsentligt omfang direkte eller indirekte er støttet af offentlige midler fra bopælsstaten.
- Artikel 18** Alle pensioner kan beskattes i begge stater. Det betyder, at pensioner i forbindelse med tidligere tjenesteforhold, private pensioner, livrenter samt alle

sociale pensioner o.lign., kan beskattes i kildestaten. Omfattet heraf er folkepension og førtidspension, se i øvrigt TFS 1998, 306.

Såfremt den person, der udbetaler indkomsten, har et fast driftssted i en af staterne, anses kildestaten i den forbindelse for det sted, hvor det faste driftssted er beliggende, når pensionen er fratrukket indkomsten af det faste driftssted.

Stk. 3 indeholder en definition af udtrykket livrente.

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 16.

Artikel 19

Studerende og uddannelsessøgende, bosiddende i en af de to stater, som midlertidigt og udelukkende i studie- eller uddannelsesøjemed opholder sig i den anden stat, fritages for beskatning i opholdsstaten af understøttelse, som udbetales til dem til deres ophold, undervisning eller uddannelse. Det samme gælder danske legater. Det gælder også beløb, der udbetales som vederlag for tjenesteydelser, udført i opholdsstaten, forudsat at disse tjenesteydelser har forbindelse med studierne eller uddannelsen eller er nødvendige for den pågældendes ophold.

Artikel 20

En thailandsk lærling, der med bevarelse af sin bopæl i Thailand opholder sig her for at uddanne sig, kan herefter hverken beskattes af de underhold, han modtager, eller af legater eller af indtægt ved lønnet arbejde her i landet, for så vidt arbejdet er et led i hans uddannelse, eller er nødvendigt for hans underhold.

Studerende er skattefrie af vederlag oppebåret til et nødvendigt underhold, forudsat at studierne eller uddannelsen ikke er af underordnet betydning i forhold til de tjenesteydelser, for hvilke vederlagene er ydet. Dette beløb er for indkomståret 2004 fastsat til 65.000 kr., jf. TSS cirkulæret 2003-34 (for indkomståret 2003 fastsat til 63.000 kr.). Beløbet beregnes efter arbejdsmarkedsbidrag og bidrag til særlig pensionsordning. Fradraget indrømmes ud over sædvanlige ligningsmæssige fradrag, herunder personfradrag. Fradraget reduceres med beløb, der modtages til den studerendes underhold, undervisning og uddannelse, og som ikke beskattes i Danmark. Fradraget reduceres endvidere med skattefrie stipendier, men derimod ikke med skattepligtige stipendier, der modtages fra Danmark.

Vederlag for midlertidig undervisning eller forskning ved universitet mv. i en midlertidig opholdperiode på højst 2 år beskattes ikke i opholdsstaten. Den nævnte 2-års frist begynder at løbe straks fra ankomsten. Bestemmelsen gælder ikke, hvis den forskning, der drives, primært er til gavn for en eller flere bestemte personer.

Artikel 21

Kulbrintevirksomhed medfører fast driftssted ved virksomhed i mere end 30 dage inden for en 12-måneders periode. Efter stk. 3 udgør virksomhed med borerigge, der udøves ud for kysten, kun fast driftssted, hvis virksomheden varer mere end 183 dage inden for en 12-måneders periode. Artiklen inde-

Artikel 22

Tjekkiet

holder en antimisbrugsbestemmelse rettet imod forbundne foretagenders virksomhed.

Artikel 23

Andre indkomster kan kun beskattes i bopælsstaten. Dette gælder dog ikke, hvis den person, der erhverver indkomsten, og som er hjemmehørende i den ene stat, har et fast driftssted i den anden stat, og indkomsten er direkte knyttet til dette driftssted. Herfra er dog indkomst ved fast ejendom undtaget. Hidrører andre indkomster fra den anden stat, kan denne stat dog beskatte.

Artikel 24

Lempelsesmetoden er ordinær credit. Kan indkomsten kun beskattes i Thailand, anvender Danmark exemption med progressionsforbehold. Danmark giver matching credit i de tilfælde, hvor en dansk virksomhed oppebærer fortjeneste fra et fast driftssted i Thailand, og der efter Thailands lovgivning er indrømmet fritagelse eller nedsættelse af den thailandske skat på disse indkomster. Det er en betingelse for at give matching credit, at det faste driftssted driver erhvervsvirksomhed uden for den finansielle sektor, og at ikke over 25 pct. af sådan fortjeneste består af renter og fortjeneste ved afhændelse af aktier og obligationer eller består af fortjenester fra tredjeland. Der gives endvidere matching credit ved betaling af industrielle royalties fra Thailand. Overgrænsen for lempelsen er den interne skattesats. Bestemmelsen er kombineret med en antimisbrugsbestemmelse. Der gives dansk exemption for udbytter, der betales fra et thailandsk datterselskab til et dansk moderselskab. Danmark skal kun lempe i det omfang, der er sket beskatning i Thailand, såfremt en fysisk person har en indkomst med dansk kilde, som Thailand har ret til at beskatte, men ikke beskatter eller kun delvis beskatter som følge af, at den ikke eller kun delvist hjemtages til Thailand. Reglerne om matching credit gælder i 10 år fra aftalens ikrafttræden. Der henvises i øvrigt til lempelsesbestemmelsen.

Lempelse efter DBO'en med Thailand kom ikke i betragtning for så vidt angik en filial af en tysk bank, der drev bankvirksomhed her i landet, allerede fordi filialen kun var omfattet af begrænset skattepligt til Danmark efter SEL § 2, og derfor ikke i DBO'ens forstand var hjemmehørende her i landet, jf. TfS 1994, 302.

Artikel 25

Artiklen finder kun anvendelse på skatter, som er omfattet af denne overenskomst.

Tjekkiet

Tjekkiet og Slovakiet er indtrådt i DBO'en med det tidligere Tjekkoslovakiet. Bekendtgørelse nr. 66 af 11. juli 1983 af DBO af 5. maj 1982. Skd.cirkulære nr. 8 af 13. januar 1983 (vejledning). Bekendtgørelse af protokol af 11. september 1992 til DBO af 5. maj 1982. Protokollen er trådt i kraft den 18. december 1992 og har virkning for kalenderåret 1993 og senere, jf. TfS 1995,2.

Selskabsskatteprocenten i Tjekkiet er 31 pct. og i Slovakiet 25 pct. Der er ingen carry-backregler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst i hverken Tjekkiet eller Slovakiet. Tjekkiet har gennemført

en række ændringer af indkomstskattereglerne, som har virkning fra og med 1. januar 2001, Skat Udland 2001, 174.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter
- Artikel 3: Almindelige definitioner
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted
- Artikel 5: Fast driftssted
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- Artikel 8: Skibs- og luftfart
- Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender
- Artikel 10: Udbytte
- Artikel 11: Renter
- Artikel 12: Royalties
- Artikel 13: Kapitalgevinster
- Artikel 14: Frit erhverv
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold
- Artikel 16: Bestyrelshonorar
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk
- Artikel 18: Pensioner og sociale sikringsydelse
- Artikel 19: Offentlige hverv
- Artikel 20: Studerende
- Artikel 21: Andre indkomster
- Artikel 22: Formue
- Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning. (Udvidet ved protokol af 11. september 1992)
- Artikel 24: Ikke-diskriminering
- Artikel 25: Fremgangsmåde ved indgåelse af indbyrdes aftaler
- Artikel 26: Udveksling af oplysninger
- Artikel 27: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer
- Artikel 28: Territorial udvidelse
- Artikel 29: Ikrafttræden
- Artikel 30: Opsigelse

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen - praksis:

- | | |
|--|-------------------|
| DBO'en omfatter den danske kontinentalsokkel. | Artikel 3 |
| Modelkonventionens artikel 8, stk. 2, om fortjeneste ved driften af både, der anvendes ved transport i indre farvande, er ikke medtaget. Danmark har beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten, som oppebæres af SAS. | Artikel 8 |
| Kildestaten har beskatningsret til udbytte med 15 pct. | Artikel 10 |
| Der gælder ikke en særlig sats for udbytte i moder-/datter selskabsforhold. | |

Trinidad

- Artikel 11** Bopælslandet alene har beskatningsretten til renter.
- Artikel 12** Kildestaten har beskatningsret til industrielle royalties med 5 pct., hvorimod bopælsstaten alene har beskatningsretten til kulturelle royalties.
- Artikel 15** 183-dages-reglen anvendes i forhold til kalenderåret. Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik.
- Artikel 17** Indkomst ved kunstnerisk eller sportslig virksomhed som led i en kulturaf-tale kan kun beskattes i bopælsstaten.
- Artikel 18** Udbetalinger i henhold til sociallovgivningen (inkl. folkepension) kan kun beskattes i kildestaten.
- Artikel 19** Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestem-melserne i denne artikel og ikke af artikel 17.
- Artikel 23** Danmark skal som hovedregel ophæve dobbeltbeskatning ved anvendelsen af credit-metoden.
- Dog skal Danmark for så vidt angår indkomst som omhandlet i artikel 18, stk. 2 (ydelser i henhold til sociallovgivningen) og artikel 19 (offentlige hverv) ophæve dobbeltbeskatning ved anvendelse af exemption (ny metode).
- Danskere, der efter DBO'en har krav på nedsættelse af den tjekkoslovakiske tjekkiske/slovakiske skat, vil få nedsættelsen direkte ved kilden. Det vil sige, at der ikke vil være brug for særlige blanketter til tilbagesøgning af for meget betalt skat.
- Matching-credit bestemmelsen der blev indført ved protokollen af 11. sep-tember 1992 er ophørt med at have virkning fra og med 1999.

Trinidad og Tobago

Bekendtgørelse nr. 88 af 12. oktober 1971 af DBO af 20. juni 1969. Skd.cir-kulære nr. 75 af 14. februar 1974 (vejledning). Selskabsskatteprocenten i Trinidad og Tobago er 35 pct. for skatteåret (som følger kalenderåret) 2003. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter
- Artikel 3: Definitioner
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted
- Artikel 5: Fast driftssted
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom

Artikel 7: Fortjeneste ved industri eller handel.
 Artikel 8: Skibs- og luftfart
 Artikel 9: Associerede foretagender
 Artikel 10: Udbytte
 Artikel 11: Renter
 Artikel 12: Royalties
 Artikel 13: Ledelsesomkostninger
 Artikel 14: Personlige tjenesteydelser
 Artikel 15: Frit erhverv
 Artikel 16: Offentlige hverv
 Artikel 17: Pensioner
 Artikel 18: Studenter og praktikanter
 Artikel 19: Professorer og lærere
 Artikel 20: Credit
 Artikel 21: Ikke-diskriminering
 Artikel 22: Samråd
 Artikel 23: Udveksling af oplysninger
 Artikel 24: Territorial udvidelse
 Artikel 25: Ikrafttrædelsestidspunkt
 Artikel 26: Opsigelse

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen - praksis:

DBO'en omfatter den danske kontinentalsokkel.

Artikel 3

Fast driftssted omfatter også en forretning eller andet vareudsalg og et lager. Et bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde af mere end 6 måneders varighed udgør et fast driftssted.

Artikel 5

Fast driftssted foreligger, hvor personer opretholder et varelager, hvorfra de regelmæssigt opfylder ordrer eller foretager leveringer på foretagendets vegne.

Fast driftssted foreligger endvidere, hvor personer opretholder udstyr eller maskiner til udlejning eller andet formål i et tidsrum af 6 måneder eller derover, eller sælger varer, der har undergået en væsentlig forandring eller bearbejdelse i den pågældende stat.

Omfatter beskatningsretten til fortjeneste ved industri og handel, mens modeloverenskomstens artikel 7 omfatter erhvervsvirksomhed generelt.

Artikel 7

Kildelandet har beskatningsret til udbytte med 20 pct. I moder-/datterselskabsforhold kan der dog beskattes med 10 pct.

Artikel 10

Hvor et selskab i den ene stat har et fast driftssted i den anden stat, hvorfra det oppebærer fortjeneste eller indkomst, kan enhver udbetaling af fortjeneste til en person i den anden stat, beskattes i overensstemmelse med lovgivningen i den stat, hvor det faste driftssted er beliggende, men skatten må ikke overstige 10 pct.

Trinidad

Udbytte omfatter alt, hvad der efter lovgivningen i henholdsvis Trinidad og Tobago og Danmark anses som udlodning.

Artikel 11 Kildelandet har beskatningsret til renter med 15 pct.

Artikel 12 Kildelandet har beskatningsret til royalties med 15 pct.

Forfatter- og kunstnerrettigheder (bortset fra royalties af filmrettigheder, fjernsyns- og radiobånd og lignende) er dog helt fritaget for beskatning i kildestaten.

Artikel 13 Særregel om beskatningsretten til ledelsesomkostninger. Skatten på betalinger mv. for ledelse og andet personligt, fagligt og teknisk arbejde, udført i den ene stat af en i den anden stat hjemmehørende person, må højst udgøre 5 pct. Bestemmelsen er indsat efter ønske fra Trinidad og Tobago for at undgå, at udenlandske selskaber deler deres indtægter fra Trinidad og Tobago op i »andre« indtægter fra Trinidad og Tobago og i vederlag til hovedaktionær eller direktør og lignende med en lavere beskatning til følge. Skatten udskrives med den almindelige selskabsskat eller »standardrate«.

Såfremt betalingen kan henføres til et fast driftssted i det land, hvori arbejdet er udført, finder artikel 7 anvendelse.

Artikel 14 Vederlag for personlige tjenesteydelser kan beskattes i kildelandet/arbejdslandet, når vederlaget overstiger 5.000 US\$.

183-dages-reglen anvendes i forhold til skatteåret.

Artiklen gælder desuden løn til direktører samt bestyrelsesmedlemmer.

Artikel 15 Indkomst ved frit erhverv beskattes i den stat, hvor erhvervet udføres.

Reglen gælder også for kunstnere og sportsfolk.

Artikel 16 Kildestaten har beskatningsretten til vederlag for offentlige hverv betinget af, at modtageren ikke har fast bopæl i opholdsstaten, eller at han alene har en sådan bopæl for at varetage det offentlige hverv. Fritagelsen gælder også vederlag fra lokale myndigheder og lignende. For pensioner gælder disse betingelser ikke.

Artikel 17 Bopælslandet har beskatningsretten til enhver form for privat pension og livrente. Det samme gælder sociale pensioner.

Artikel 18 Studenter, praktikanter og stipendiater er fritaget for beskatning i studiestaten af gaver, stipendier og lignende, understøttelser fra offentlige organisationer fra udlandet samt af arbejdsvederlag, der er nødvendigt for ophold og uddannelse. Dette beløb er for indkomståret 2004 fastsat til 65.000 kr., jf. TSS-cirkulære 2003-34 (for indkomståret 2003 fastsat til 63.000 kr.). Beløbet beregnes efter arbejdsmarkedsbidrag og bidrag til særlig pensionsopsparring. Fradraget indrømmes ud over sædvanlige ligningsmæssige fradrag,

herunder personfradrag. Fradraget reduceres med beløb, der modtages fra udlandet til den studerendes underhold, undervisning og uddannelse, og som ikke beskattes i Danmark. Fradraget reduceres endvidere med skattefrie stipendier, men derimod ikke med skattepligtige stipendier, der modtages fra Danmark.

Studietiden skal være rimelig eller sædvanlig og skattefritagelsen kan højst opnås for fem år.

Udstationerede volontører og deltagere i statsunderstøttede uddannelsesprogrammer er i indtil et år fritaget i opholdsstaten for beskatning af henholdsvis lønindtægt og uddannelsesstøtte.

Professorer og lærere, som i højst 2 år opholder sig i den anden stat for at undervise ved et universitet eller lignende, beskattes ikke i den anden stat af vederlaget for sådan undervisning. Reglen finder ikke anvendelse, når arbejdet udføres i henhold til en kontrakt med regeringen i det land, hvor arbejdet udføres, indeholdende særbestemmelser om ansættelsesvilkårene.

Artikel 19

Dobbeltbeskatningen ophæves som hovedregel efter credit-metoden.

Artikel 20

For så vidt der er tale om indkomst bestående i udbytter, udbetalt af et selskab hjemmehørende i Trinidad og Tobago til et dansk selskab, som direkte eller indirekte behersker mindst 10 pct. af stemmerne i selskabet i Trinidad og Tobago, skal der ved beregningen af fradraget tillige tages hensyn til den skat, som skal svares af selskabet i Trinidad og Tobago af den fortjeneste, hvoraf udbyttet er udbetalt.

Danmark skal give credit for sådanne skatter i Trinidad og Tobago, som i henhold til de i artiklen anførte lovbestemmelser er blevet eftergivet eller nedsat ud fra udviklingssynspunkter (matching credit).

Tunesien

Bekendtgørelse nr. 78 af 29. juli 1981 af DBO af 5. februar 1981. Skd.cirkulære nr. 23 af 26. februar 1982 (vejledning).

Selskabsskatteprocenten i Tunesien er 35 pct. for skatteåret (= kalenderåret) 2003. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter
- Artikel 3: Almindelige definitioner
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted
- Artikel 5: Fast driftssted
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

- Artikel 8: Skibs- og luftfart
- Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender
- Artikel 10: Udbytte
- Artikel 11: Renter
- Artikel 12: Royalties
- Artikel 13: Kapitalgevinster
- Artikel 14: Frit erhverv
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold
- Artikel 16: Bestyrelshonorarer
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk
- Artikel 18: Pensioner
- Artikel 19: Offentlige hverv
- Artikel 20: Studerende
- Artikel 21: Andre indkomster
- Artikel 22: Formue
- Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning
- Artikel 24: Ikke-diskriminering
- Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler
- Artikel 26: Udveksling af oplysninger
- Artikel 27: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer
- Artikel 28: Territorial udvidelse
- Artikel 29: Ikrafttræden
- Artikel 30: Opsigelse

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen - praksis:

Artikel 3

Den danske kontinentalsokkel er omfattet af DBO'en.

Artikel 5

Et lager, en forretning eller lignende til oplagring af varer tilhørende en virksomhed, udgør et fast driftssted, såfremt der derfra udleveres varer til opfyldelse af ordrer, og såfremt virksomheden forvaltes af en ansat, eller af en repræsentant for virksomheden, eller lager opretholdes af en person i førstnævnte stat, som regelmæssigt fra lageret udleverer varer i foretagendets navn eller for foretagendets regning.

Et bygningsarbejde, midlertidigt monteringsarbejde eller tilsyn, udgør et fast driftssted efter 6 måneders varighed.

Såfremt det midlertidige monteringsarbejde eller tilsyn følges af salg af maskiner eller redskaber og omkostningerne ved arbejdet overstiger 10 pct. af prisen på maskinerne/redskaberne, er der tale om et fast driftssted efter blot 3 måneders varighed af arbejdet.

Et forsikringsselskab anses for at have fast driftssted i en stat, hvis det opkræver præmier dér eller dækker risici dér gennem en repræsentant, som ikke er en uafhængig repræsentant (dvs. ikke er en uafhængig repræsentant eller lignende, der handler inden for rammerne af sin sædvanlige erhvervs-virksomhed).

- Licensbetalinger til hovedvirksomheden (eller til andre faste driftssteder af foretagendet), samt visse renter og provisioner, kan ikke fradrages ved opgørelsen af driftsstedets virksomhed. **Artikel 7**
- En interessents andel i fortjeneste fra et foretagende, der er etableret som »société de fait« eller som »stille selskab« (»association en participation«), kan kun beskattes i den stat, hvor foretagendet har et fast driftssted.
- Danmark har beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten, som oppebæres af SAS. **Artikel 8**
- Kildelandet har beskatningsret til udbytte med 15 pct. Der gælder ingen særregel i moder-/datterselskabsforhold. **Artikel 10**
- Den stat, hvori et selskab har fast driftssted, kan med visse begrænsninger pålægge driftsstedets overskud en »udbytteskat« på højst 15 pct. ud over den selskabsskat, der er pålagt driftsstedets fortjeneste. Bestemmelsen vedrører den tunesiske beskatning af overskud fra et i Tunesien beliggende fast driftssted, når dette overskud overføres til driftsstedets danske selskab. Reglens praktisering i Tunesien er nærmere angivet i artiklen.
- Kildelandet har beskatningsret til renter med 12 pct. **Artikel 11**
- Reglen gælder ikke renter af lån, som ydes til den tunesiske stat af den danske stat mv.
- Renter af lån mv. ydet af Industrialiseringsfonden for Udviklingslande, eller tilsvarende fonds, kan heller ikke beskattes i Tunesien.
- Kildelandet har beskatningsret til royalties med 15 pct. **Artikel 12**
- Betalinger for tekniske og økonomiske undersøgelser og for optagelser til brug for radio- og fjernsynsudsendelser er omfattet.
- Såfremt en person opholder sig i kildestaten i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage i et skatteår, har kildestaten også beskatningsret til den indkomst, der kan henføres til opholdet i kildestaten, selv om der ikke foreligger fast sted. **Artikel 14**
- 183-dages-reglen anvendes i forhold til kalenderåret. Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik. **Artikel 15**
- Vederlag for medlemskab af tilsynsråd for et selskab kan beskattes, hvor selskabet er hjemmehørende. **Artikel 16**
- Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17. **Artikel 19**

Tyrkiet

Artikel 20

Vederlag, der anses for nødvendigt for en studerendes underhold eller studium, er fritaget for beskatning i arbejdsstaten i en periode på maksimalt 5 år.

Dette beløb er for indkomståret 2004 fastsat til 65.000 kr., jf. TSS-cirkulære 2003-34 (for indkomståret 2003 fastsat til 63.000 kr.). Beløbet beregnes efter arbejdsmarkedsbidrag og bidrag til særlig pensionsopsparing. Fradraget indrømmes ud over sædvanlige ligningsmæssige fradrag, herunder personfradrag. Fradraget reduceres med beløb, der modtages fra udlandet til den studerendes underhold, undervisning og uddannelse, og som ikke beskattes i Danmark. Fradraget reduceres endvidere med skattefrie stipendier, men derimod ikke med skattepligtige stipendier, der modtages fra Danmark.

Størrelsen af det nødvendige beløb, der kan tjenes skattefrit ved lønarbejde, formindskes med beløb, der er omfattet af artiklens stk. 1.

Artikel 21

Sociale pensioner og livrenter er ikke særskilt nævnt i DBO'en og beskattes derfor i bopælslandet.

Artikel 23

Dobbeltbeskatning ophæves som hovedregel ved creditmetoden.

Dog gives der ny exemption for vederlag i form af en interessents andel i et fast driftssted (artikel 7, stk. 8) samt for vederlag ved offentligt hverv (artikel 19).

Endvidere er der tale om matching credit. Reglen finder anvendelse for så vidt angår tunesiske skatter, for hvilke der for et begrænset tidsrum indrømmes fritagelse eller nedsættelse i medfør af tunesisk lovgivning vedrørende foranstaltninger til fremme af investeringer. En liste over de love, hvor dette er tilfældet, er opregnet i protokollen til DBO'en.

Tyrkiet

Bekendtgørelse nr. 129 af 14. december 1993 af DBO af 30. maj 1991. DBO'en har virkning fra 1. januar 1991.

Selskabsskatteprocenten i Tyrkiet er 30 pct. for skatteåret (= selskabets almindelige regnskabsår) 2003. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter
- Artikel 3: Almindelige definitioner
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted
- Artikel 5: Fast driftssted
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Artikel 8: Skibsfart, luftfart og vejtransport
 Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender
 Artikel 10: Udbytte
 Artikel 11: Renter
 Artikel 12: Royalties
 Artikel 13: Kapitalgevinster
 Artikel 14: Frit erhverv
 Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold
 Artikel 16: Bestyrelshonorarer
 Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk
 Artikel 18: Pensioner, livrenter og lignende ydelser
 Artikel 19: Offentlige hverv
 Artikel 20: Lærer og studerende
 Artikel 21: Andre indkomster
 Artikel 22: Metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning
 Artikel 23: Ikke-diskriminering
 Artikel 24: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler
 Artikel 25: Udveksling af oplysninger
 Artikel 26: Administrativ bistand
 Artikel 27: Medlemmer af diplomatiske og konsulære repræsentationer
 Artikel 28: Territorial udvidelse
 Artikel 29: Ikrafttræden
 Artikel 30: Opsigelse

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen - praksis:

Begge staters kontinentalsokkel er omfattet.

Artikel 3

»Lovmæssige hovedkontor« henviser til den tyrkiske handelslovgivning, jf. artikel 3, stk. 1, litra f.

Artikel 4

Bygnings-, anlægs-, samle- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted, hvis det varer mere end 6 måneder.

Artikel 5

Fast driftssted foreligger endvidere, hvor et foretagende i en stat har en »afhængig« repræsentant, der i den anden stat har, og sædvanligvis udøver, en fuldmagt til at indgå aftale i foretagendets navn, samt hvor repræsentanten, uden at have en sådan fuldmagt, sædvanligvis opretholder et varelager i denne anden stat, hvorfra han regelmæssigt leverer varer på foretagendets vegne.

Fiskepladser, især i Tyrkiets økonomiske zone i Sortehavet, omfattes efter bestemmelsen i stk. 2, af definitionen af fast ejendom.

Artikel 6

Fortjeneste ved skibsvirksomhed i international trafik kan også kildelandsbeskattes, men det pålignede beløb skal nedsættes, så det svarer til 50 pct. af skatten.

Artikel 8

Artiklen omfatter også fortjeneste ved brug, rådighedsstillelse eller udleje af containere.

Tyrkiet

Fortjeneste ved luftfartsvirksomhed og transport med køretøjer i international trafik, kan kun beskattes i den stat, hvori foretagendet er hjemmehørende.

Danmark har beskatningsretten til den danske andel af SAS' fortjeneste.

Artikel 10

Kildestaten kan beskatte udbytte med 15 pct. i moder/datterselskabsforhold og med 20 pct. i andre tilfælde. If. stk. 4 kan et fast driftssted pålægges en yderligere »udbytteskat« på 7,5 pct. af overskud efter skat, jf. artikel 7.

Artikel 11

Kildestaten kan beskatte renter med højst 15 pct.

Renter, der betales til regeringen, Den Tyrkiske Centralbank (Türkische Cumhuriyet Merkez Bankasi) eller til Danmarks Nationalbank, er fritaget for beskatning i kildestaten.

Renter af betaling i en aftalt periode, i forbindelse med salg af varer eller udstyr af industriel kommerciel eller videnskabelig art, er fritaget for kilde-landsbeskatning.

Artikel 12

Kildestaten har beskatningsret til royalties med 10 pct.

Definitionen af royalties er udvidet til også at omfatte salg af ophørsrettigheder som nævnt i artiklen samt betaling for anvendelsen af, eller retten til at anvende industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr.

Ifølge protokollens pkt. 4 skal bestemmelsen vedrørende betaling af enhver art, der modtages som vederlag for salg af formuegoder, finde anvendelse, medmindre det kan bevises, at den omhandlede betaling er vederlag for en reel overdragelse af de omhandlede formuegoder. I sådanne tilfælde finder bestemmelserne i artikel 13 anvendelse.

Artikel 13

Fortjeneste ved salg af andre formuegoder end fast ejendom, rørlig formue, der udgør en del af erhvervsformuen i et fast driftssted eller et fast sted, skibe, luftfartøjer eller køretøjer til vejtransport, kan beskattes i kildestaten, såfremt perioden mellem erhvervelse og afståelse ikke overstiger et år.

Artikel 14

Frit erhverv kan beskattes i arbejdsstaten, såfremt opholdet varer mindst 183 dage inden for en sammenhængende 12-månedersperiode.

Indkomst ved frit erhverv, herunder arbejde som tilsynsførende eller andet arbejde af lignende art, der oppebæres af en virksomhed i en af staterne, kan beskattes i arbejdsstaten, hvis:

- virksomheden enten har et fast driftssted i den anden stat, eller
- arbejdsperioden varer mindst 183 dage inden for en sammenhængende 12-måneders periode.

Virksomheden kan i disse tilfælde i stedet vælge at blive beskattet i overensstemmelse med artikel 7.

183-dages-reglen anvendes i forhold til kalenderåret. Vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, som udføres i forbindelse med et køretøj til vejtransport, der anvendes i international trafik af et foretagende i en af de kontraherende stater, beskattes i denne stat. Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik.

Artikel 15

Gage, løn og andet lignende vederlag, der oppebæres af en statsborger i én stat for arbejde udført i den anden stat gennem et fast driftssted tilhørende et luftfartsselskab eller luftfartskonsortium i den førstnævnte stat, kan kun beskattes i den stat, hvori han er statsborger.

Hvis den stat, i hvilken personen er statsborger, ifølge sin lovgivning ikke kan beskatte betalingerne, kan sådanne betalinger kun beskattes i den stat, hvori arbejdet er udført.

Kunstnere og sportsfolk beskattes ikke i kildestaten, såfremt besøget i væsentligt omfang understøttes af offentlige midler fra bopælsstaten, dens politiske underafdelinger eller lokale myndigheder.

Artikel 17

Artiklen vedrører også pensioner, vederlag, udbetalinger og lignende ydelser, der udbetales i henhold til den sociale sikringslovgivning.

Artikel 18

Kildestaten har beskatningsretten. Skatten skal dog nedsættes med et beløb svarende til 50 pct. af denne skat.

Såfremt ydelserne alene består af pensioner, vederlag, udbetalinger og lignende ydelser, der udbetales i henhold til den sociale sikringslovgivning, er disse fritaget for skat i kildestaten.

Vederlag og pensioner kan kun beskattes i kildestaten. Heraf følger blandt andet, at lokalt ansat personale ved den tyrkiske ambassade i Danmark kun kan beskattes i Tyrkiet.

Artikel 19

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17.

Skattefritagelsen for studerende, erhvervspraktikanter mfl. omfatter også indkomst for personligt arbejde, såfremt dette står i forbindelse med studiet eller uddannelsen, dog højst med et beløb, der svarer til, hvad der er nødvendigt for hans underhold. Ligningsrådet har for indkomståret 2004 fastsat beløbet til 65.000 kr., jf. TSS-cirkulære 2003-34 (for indkomståret 2003 er beløbet fastsat til 63.000 kr.). Beløbet beregnes efter arbejdsmarkedsbidrag og bidrag til særlig pensionsopsparing. Fradraget indrømmes ud over sædvanlige ligningsmæssige fradrag, herunder personfradrag. Fradraget reduceres med beløb, der modtages fra udlandet til den studerendes underhold, undervisning og uddannelse, og som ikke beskattes i Danmark. Fradraget reduceres endvidere med skattefrie stipendier, men derimod ikke med skattepligtige stipendier, der modtages fra Danmark.

Artikel 20

Tyskland

Artiklen indeholder endvidere en »professorregel« i forbindelse med undervisning eller videnskabelig forskning i op til 2 år. Fritagelse gælder vederlag for undervisning og forskning, forudsat at disse beløb hidrører fra kilder uden for opholdsstaten. Reglen finder ikke anvendelse på forskning, der ikke drives i almenvellets interesse, men hovedsagelig til privat fordel for en eller flere bestemte personer.

Artikel 21

Indkomster, som ikke udtrykkeligt er nævnt i DBO'en, kan beskattes i kildestaten.

Indkomst, der ikke hidrører fra nogen af de to kontraherende stater, kan kun beskattes i den stat, hvor den person, der modtager indkomsten, er hjemmehørende.

Artikel 22

Indkomst, der ifølge DBO'en kan beskattes i Tyrkiet, lempes i Danmark efter creditmetoden. Indkomst, der kun kan beskattes i Tyrkiet, kan medregnes til beskatningsgrundlaget i Danmark, og der skal gives exemption med progressionsforbehold.

Danmark skal indrømme matching-credit, såfremt skatten i Tyrkiet nedsættes eller bortfalder i forbindelse med foranstaltninger til fremme af den økonomiske udvikling.

Der skal ikke indrømmes credit vedrørende udbytte, renter eller royalties med en større procentsats, end der er fastsat i henholdsvis artikel 10, 11 eller 12.

En eventuel lavere tyrkisk skattesats for udbytte, renter og royalties for begrænset skattepligtige, er dog et maksimum for den credit, der skal indrømmes.

Artikel 26

Artiklen indeholder bestemmelser om bistand til forkyndelse og opkrævning af skatter, der er omfattet af artikel 2.

Artikel 27

Diplomater i den anden stat, eller i en tredje stat, skal anses for hjemmehørende i den stat, de er blevet udsendt af, hvis de dér er undergivet samme skattemæssige forpligtelser med hensyn til beskatning af hele indkomsten, som personer, der er hjemmehørende i udsendelsesstaten, og diplomaten, ifølge folkerettens bestemmelser, er skattefritaget i modtagerstaten af indkomst uden for denne stat.

Tyskland

Bekendtgørelse nr. 158 af 6. december 1996 af DBO af 22. november 1995. Overenskomsten har virkning fra 1. januar 1997, jf. TfS 1996, 867.

Tillægsaftale af 9. september 1985 (udlevering af lovovertrædere og gensidig retshjælp i straffesager vedrørende fiskal kriminalitet).

Den normale selskabsskat er på 26,5 pct. Hertil kommer et solidaritetstillæg på 5,5 pct. samt erhvervsskat. Størrelsen af erhvervsskatten fastsættes lokalt og varierer effektivt mellem 13 og 20,5 pct. Skatteåret svarer til kalenderåret. Der er carryback-regler for underskud, som kan tilbageføres og modregnes i positiv indkomst i 1 år. Der kan maksimalt tilbageføres 511.500 euro.

Tyskland er beskrevet som månedens land i Skat Udland 2000, 180.

Den tyske skattereform er beskrevet i Skat Udland 2000, 217, Skat Udland 2000, 255 og Skat Udland 2001, 156. I Skat Udland 2001, 224 er beskattningen i den dansk-tyske grænseregion beskrevet.

Indholdsfortegnelse:

Kapitel I Almindelige bestemmelser

- Artikel 1: Formålet med overenskomsten
- Artikel 2: Overenskomstens anvendelsesområde
- Artikel 3: Almindelige definitioner
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted
- Artikel 5: Fast driftssted

Kapitel II Beskatning af indkomst og formue

- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- Artikel 8: Skibsfart, transport ad indre vandveje og luftfart
- Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender
- Artikel 10: Udbytte
- Artikel 11: Renter
- Artikel 12: Royalties
- Artikel 13: Fortjeneste ved afhændelse af formuegenstande
- Artikel 14: Frit erhverv
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold
- Artikel 16: Bestyrelshonorarer
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk
- Artikel 18: Pensioner og lignende ydelser
- Artikel 19: Offentlige hverv
- Artikel 20: Studerende
- Artikel 21: Andre indkomster
- Artikel 22: Formue
- Artikel 23: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter
- Artikel 24: Undgåelse af dobbeltbeskatning

Kapitel III Beskatning af dødsboer, arv og gave

- Artikel 25: Beskatningsregler
- Artikel 26: Undgåelse af dobbeltbeskatning
- Artikel 27: 5 års regel
- Artikel 28: Fradrag af gæld

Kapitel IV Bistand i skattesager

- Artikel 29: Genstand for bistand
- Artikel 30: Oplysninger efter særlig anmodning
- Artikel 31: Oplysninger uden særlig anmodning
- Artikel 32: Indbyrdes modstridende oplysninger
- Artikel 33: Inddrivelse af skattekrav
- Artikel 34: Forældelsesfrister
- Artikel 35: Forkyndelse af dokumenter
- Artikel 36: Indholdet og svaret på anmodning om bistand
- Artikel 37: Begrænsninger i pligten til at yde bistand
- Artikel 38: Tavshedspligt
- Artikel 39: Klager
- Artikel 40: Omkostninger

Kapitel V Beskyttelse af skatteydere og fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

- Artikel 41: Ikke-diskriminering
- Artikel 42: Forhandlinger
- Artikel 43: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler
- Artikel 44: Fremgangsmåde

Kapitel VI Særlige bestemmelser

- Artikel 45: Anvendelsen af overenskomsten i særlige sager
- Artikel 46: Tilbagebetaling af kildeskat
- Artikel 47: Medlemmer af diplomatiske eller konsulære repræsentationer
- Artikel 48: Territorial udvidelse
- Artikel 49: Ikrafttræden
- Artikel 50: Gyldighedsperiode, Opsigelse

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen - praksis:

- Artikel 1** Generel hensigtserklæring om samarbejde for at undgå dobbeltbeskatning og for at sikre påligningen af skatter.
- Artikel 2** Regel om hvilke skatter og hvilke personer og dødsboer, der er omfattet af overenskomstens kapitler, samt i hvilke tilfælde arv og gave er omfattet af overenskomstens forskellige kapitler. Når det gælder skatter henvises til bilaget til overenskomsten jf. artikel 2, stk. 2.
- Artikel 3** Begge landes kontinentalsokkel er omfattet af overenskomsten.
- Artikel 4** I SKM2003.308.ØLR, som vedrører den dagældende art. 2, stk. 1, nr. 2, litra b, fandt Landsretten efter en samlet bedømmelse af skatteyderens tilknytning til Danmark og henholdsvis Tyskland og Storbritannien, at Danmark i 1994 var midtpunkt for hans livsinteresser, og han blev derfor anset for bosat eller hjemmehørende i Danmark i henhold til de relevante dobbeltbeskatningsoverenskomster, og beskatningsretten tilkom Danmark.

► I SKM2004.257.HR, som vedrører den dagældende art. 2, stk. 1, nr. 2, litra b (1962-overenskomsten), fandt Højesteret efter en samlet bedømmelse af

skatteyderens tilknytning til henholdsvis Danmark og Tyskland, at Danmark i perioden fra 1. marts 1986 til ultimo 1989 var midtpunkt for hans livsinteresser, og han blev derfor anset for hjemmehørende i Danmark i henhold til den dagældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, og beskatningsretten tilkom Danmark ◀.

De tyske skattemyndigheder har udtalt, at en server, der anvendes i forbindelse med elektronisk handel over Internettet, ikke udgør et fast driftssted. De tyske skattemyndigheder har i udtalelsen anført, at der alene er tale om et foreløbigt standpunkt, og myndighederne forbeholder sig således ret til senere at ændre standpunkt, hvis der i OECD-regi opnås enighed om et andet resultat, jf. Skat Udland 1999, 237.

Artikel 5

I SKM2004.116.HR fandt Højesteret ikke, at en virksomhed med udlejning af helikopter havde fast driftssted i Tyskland. Avancen ved salg af helikopteren skulle derfor beskattes i Danmark i henhold til den dagældende artikel 4, stk. 1, om fast driftssted.

Artiklen omfatter også indkomst, som et foretagende har erhvervet ved anvendelse eller udlejning af containere mv. til transport af varer i international trafik, hvis denne indkomst står i forbindelse med indkomst fra international trafik.

Artikel 8

Artiklen afviger fra modellen, idet en korresponderende justering skal foretages, hvis den pågældende stat er enig og i det omfang, det er nødvendigt for at undgå dobbeltbeskatning.

Artikel 9

Kildestaten har beskatningsret til udbytte med 15 pct. Når et selskab ejer mindst 10 pct. af kapitalen i det udbyttebetalende selskab, har kildestaten beskatningsret til udbyttet med 5 pct.

Artikel 10

Hvis betingelserne i EU's moder/datterselskabsdirektiv er opfyldt, har den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, ingen beskatningsret til udbytte, der udloddes til moderselskabet. Se nærmere om disse betingelser under afsnit S.A.2.6.

Som følge af, at Tyskland ikke indrømmer udenlandske aktionærer skattegodtgørelse, skal danske aktionærer, der modtager udbytte fra tyske selskaber, ikke medregne skattegodtgørelsen. Ved indkomstopgørelsen medregnes udbyttet før fradrag af udbytteskat. Se også betænkning 1098, 1987, bilag 4, om den tyske udbyttebeskatning.

Med hensyn til definitionen af udbytte omfatter udtrykket i Tyskland også en stille deltagers indkomst, indkomst fra et Partiarisches Darlehen, Gewinnobligationen og lignende overskudsafhængig afkast så vel som udlodninger fra certifikater i investeringsforeninger.

Indkomst af rettigheder og fordringer med overskudsafhængigt afkast, herunder i Tyskland også en stille deltagers indkomst, indkomst fra et Partiarisches Darlehen eller Gewinnobligationen, beskattes i kildestaten, i henhold

Tyskland

til lovgivningen der, hvis den er fradragsberettiget ved fastsættelsen af skyldnerens overskud. Kildeskatten må dog ikke overstige 25 pct. af bruttoindkomsten. Partiarisches Darlehen er et lån, som er afhængigt af overskud. Gewinnobligationen er obligationer, hvor afkastet beregnes i forhold til overskuddet.

Vedrørende tilbagesøgning af dansk udbytteskat, se afsnit D.D.2 artikel 10.

Artikel 11 Bopælsstaten har beskatningsretten til renter.

Artikel 12 Bopælsstaten har beskatningsretten til royalties.

Artikel 13 Reglen om salg af fast ejendom er udvidet med en regel om, at det samme gælder ved afståelse af aktier i et selskab m.v., hvis aktiver hovedsagelig består af fast ejendom, eller af rettigheder hertil. Reglen gælder også afståelse af aktier i et selskab m.v., hvis datterselskabs aktiver hovedsagelig består af fast ejendom, eller af rettigheder hertil.

Der er indsat en regel om fraflytterbeskatning.

Artikel 15 183-dages-reglen anvendes i forhold til kalenderåret. Ved anvendelsen af 183-dages-reglen medregnes samtlige opholdsdage i arbejdsstaten, jf. OECD-modellen, uanset der i artiklens stk. 2, litra a, er anvendt en anden formulering. Af SKM2001.26.LSR fremgår, at ved opgørelse af opholdsdage i Tyskland, jf. artiklens stk. 2, skulle medregnes både arbejdsdage og fridage. Opholdene i Tyskland oversteg hermed 183 dage, og Tyskland havde derfor beskatningsretten til arbejdsindkomst optjent i Tyskland. Lempelsesmetoden i den dansk-tyske overenskomst er ændret med virkning fra indkomståret 2000, hvorefter der kun kan ske lempelse efter eksemptionsmetoden i det omfang, den pågældende skatteyder er underkastet reglerne om social sikring i Tyskland. Se nærmere herom under artikel 24. Der er indsat en regel om arbejdsudleje. I disse tilfælde skal de kompetente myndigheder indgå de nødvendige aftaler både for at undgå dobbeltbeskatning og sikre beskatning, jf. også artikel 43.

Der er en SAS-regel i artiklens stk. 3.

Om halv lempelse ifølge LL § 33 A, stk. 3 i de tilfælde, hvor den ansatte uanset periodeangivelsen i ansættelseskontrakten kun opholder sig i Tyskland i 183 dage eller derunder, se afsnit D.C.2.7.

Artikel 16 Artiklen indeholder en regel om, at ledelsen af et selskab beskattes på samme måde som bestyrelsen. Både i TfS 1997, 312 og TfS 1997, 526 har der været spørgsmål om fortolkningen af denne regel. Det er den øverste ansvarlige ledelse af selskabet, efter reglerne i erhvervslovgivningen i det land, hvor selskabet er hjemmehørende, der er omfattet, TfS 1998, 4. I TfS 1997, 526 var der tale om en prokurist, som på grundlag af ansættelseskontrakten m.v. ikke blev anset for omfattet af reglen.

Reglerne om kildestatsbeskatning gælder ikke i tilfælde, hvor besøget i væsentligt omfang direkte eller indirekte er støttet af offentlige midler fra bopælsstaten.

Artikel 17

Sociale ydelser såsom folke- og invalidepension mv. er omfattet af denne bestemmelse, og skal beskattes i kildestaten. Vestre Landsret udtaler i SKM2002.91VLR, at folkepension er en social pension, der er omfattet af den begrænsede skattepligt til Danmark, og at artikel 18, stk. 4, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 22. november 1995 mellem Danmark og Tyskland efter sin ordlyd og efter bemærkningerne til lovforslaget vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomsten vedrører private pensioner og ikke sociale pensioner. Landsretten udtaler videre, at sociale pensioner, som udbetales af Danmark til en person, som er bosat i Tyskland, ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 18, stk. 2, skal beskattes i Danmark, og at sagsøgeren derfor skulle beskattes i Danmark af den udbetalte folkepension. I SKM2003.90.HR har Højesteret stadfæstet landsrettens dom. Reglen omfatter også udbetalinger fra ATP, Bundesversicherungsanstalt für Angestellte og Rentenversicherung für Seeleute. Se i øvrigt Skat Udland 1995, 10 hvor de gamle og nye regler sammenlignes i et svar til Folketingets Skatteudvalg.

Artikel 18

Artiklen omfatter ligeledes de særlige pensioner mv., der udbetales som godtgørelse for en skade, der er opstået som følge af krigshandlinger eller politisk forfølgelse jf. stk. 3, hvorefter kildelandet har beskatningsretten. For så vidt angår private pensioner, er der i stk. 4 en beskatningsret for kildelandet, i de tilfælde, hvor en person var hjemmehørende i denne stat og er blevet hjemmehørende i den anden stat. Reglen om kildestatsbeskatning af private pensioner for fraflyttede personer gælder dog ikke for personer, som allerede inden den nye overenskomsts ikrafttræden (dvs. den 25. december 1996) er blevet hjemmehørende i den anden stat end den, hvorfra pensionen udbetales.

Danmark skal give eksemptionslempelse for så vidt angår ydelser, der betales fra Tyskland til personer bosiddende i Danmark, når der er tale om ydelser, der falder ind under art. 18, stk. 2, i den dansk-tyske DBO, dvs. ydelser i henhold til tysk sociallovgivning. Dette gælder uanset, at visse af disse ydelser ikke beskattes i Tyskland, men i stedet udbetales med et nettobeløb, TfS 1998, 307.

Ifølge lov nr. 492 af 12. juni 1996 skal reglen ved den skattemæssige behandling her i landet ikke omfatte fysiske personer, der er hjemmehørende i Tyskland og blev hjemmehørende dér senest den 31. december 1996.

Der er en subsidiær beskatningsret for bopælslandet, hvis vederlaget ikke kan beskattes i kildestaten efter denne stats lovgivning. Dette gælder dog kun, hvis modtageren af vederlaget ikke er statsborger i kildestaten.

Artikel 19

I stk. 4 er der en særregel for vederlag og pension udbetalt af P&T, DSB og Nationalbanken i Danmark og for vederlag og pension udbetalt af en række tilsvarende institutioner i Tyskland.

Tyskland

Der er også en særregel om Det danske Kulturinstitut i Tyskland og det tyske Goethe Institut i Danmark og andre tilsvarende institutioner, som de to landes kompetente myndigheder bliver enige om.

Derudover er der en særregel om vederlag, der udbetales som udligningsbeløb fra offentlige midler i den ene stat til lærerpersonale, som er midlertidigt ansat i den anden stat.

Hvis kildestaten ikke kan beskatte disse beløb, skal artikel 15 anvendes.

Artikel 20 Beskatningsretten til SU, der udbetales fra Danmark til personer med bopæl i Tyskland, og som alene pendler til et uddannelsessted i Danmark, tilkommer Tyskland, jf. TFS 1996, 800.

Artikel 23 Artiklen indeholder en række særregler om virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter.

Artikel 24 Dobbeltbeskatning ophæves i Danmark, som hovedregel efter creditmetoden. Se også TFS 1996, 464.

Dog anvendes metoden exemption med progressionsforbehold (ny-metode) i de tilfælde, hvor en indkomst efter overenskomsten kun kan beskattes i Tyskland, samt i visse tilfælde, hvor et dansk moderselskab modtager udbytte fra et tysk datterselskab. Endelig anvendes metoden vedrørende lønindtægt, som kan beskattes i Tyskland, og hvor lønmodtageren samtidig er omfattet af lovgivningen om social sikring i Tyskland, jf. artikel 24, stk. 2, litra f og g som ændret ved lov nr. 861 af 30. november 1999, om ændring af princip for beregningen af lempelse for udenlandsk skat af lønindkomst. Se SKM2002.221.TSS hvor Told- og Skattestyrelsen meddeler, at når en person bosat i Danmark har lønmodtagerarbejde i et nordisk land eller i Tyskland, og samtidig arbejder som selvstændig erhvervsdrivende i Danmark, er han i henhold til EF-forordning 1408/71 socialt sikret både i det nordiske land/Tyskland og i Danmark. En sådan dobbelt social sikring er ikke til hinder for eksemptionslempelse af lønindkomsten fra udlandet. De nye regler har virkning fra 1. januar 2000. Lovændringen indeholder en overgangsregel for ansættelsesforhold indgået den 25. november 1999 eller tidligere. For sådanne ansættelsesforhold opretholdes de gældende regler, dvs. lempelse efter eksemptionsprincippet, endnu et år. De nye regler finder anvendelse for sådanne ansættelsesforhold fra den 1. januar 2001. Selve lovændringen er beskrevet i afsnit D.E. Norden, artikel 25. Ifølge artikel 24, stk. 2, litra f og g, kan indtægt fra personligt arbejde i tjenesteforhold lempes efter eksemptionsprincippet, men kun i de tilfælde, hvor der overfor de kompetente myndigheder i Danmark forelægges dokumentbevis for, at der er taget skridt til betaling af tysk skat af den pågældende indkomst. En kommunal skatteforvaltning spurgte Told- og Skattestyrelsen om, hvorvidt det pågældende dokumentationskrav var opfyldt i følgende to situationer: Eks. 1: En til Danmark fuld skattepligtig skatteyder har arbejdet og opholdt sig i Tyskland i mere end 183 dage i indkomståret 1997. Arbejdsgiveren er dansk, og der er trukket forskudsvis AM-bidrag og A-skat. Skatteyderen opfylder ikke betingelserne i ligningslovens § 33 A. Skatteyderen har ikke

betalt tysk forskudsskat eller i øvrigt taget skridt til at indbetale tysk skat. Han selvangiver den tyske lønindtægt på sin danske selvangivelse for udenlandsk indkomst (blanket 4.012). Eks. 2: Samme eksempel som nr. 1, men skatteyderen oplyser nu, at han har indgivet tysk selvangivelse, og at den heraf følgende tyske skat sandsynligvis vil blive opkrævet i september 1999.

Efter at have forelagt spørgsmålene for Skatteministeriets departement svarede Told- og Skattestyrelsen således: Ifølge artikel 24, stk. 2, litra g, skal der som anført foreligge dokumentbevis for, at der er taget skridt til betaling af tysk skat. Det forhold, at der som nævnt i eks. 1 selvangives udenlandsk indkomst her i landet, og at de danske skattemyndigheder på baggrund heraf uopfordret underretter de tyske skattemyndigheder, opfylder efter Told- og Skattestyrelsens opfattelse ikke den i artikel 24, stk. 2, litra g, stillede betingelse om, at der herved er taget skridt til betaling af tysk skat af den pågældende indkomst. Resultatet er derfor, at der alene skal indrømmes creditlempelse med kr. 0 som betalt tysk skat. Heller ikke i den i eks. 2 optegnede situation er det Told- og Skattestyrelsens opfattelse, at skatteyderen ved - dokumenterbart - at have indsendt selvangivelse til de tyske skattemyndigheder, har truffet sådanne sædvanlige foranstaltninger til at betale tysk skat, at denne situation er dækket af betingelsen i artikel 24, stk. 2, litra g. Resultatet bliver derfor, at der indrømmes en creditlempelse på kr. 0, og der vil først kunne lempes efter eksemptionsreglen, når skatteyderen senere kan fremvise en opkrævning på den tyske skat, TfS 1998, 299. Se også KSL § 62D og afsnit D.C, som bl.a. vedrører Tyskland.

Ved lempelsesberegningen skal udenlandsk indkomst nedsættes med fagligt kontingent, hvorimod udgifter til arbejdsløshedsforsikring og efterlønsordning ikke reducerer den udenlandske indkomst, jf. TfS 1995, 752 (LSR). Se også TfS 1993, 106.

Gewerbsteuer kan ikke sidestilles med i de i LL § 14, stk. 1, nævnte skatter af næring eller med driftsomkostninger efter SL § 6 a, men må anses for en indkomstskat, der ikke kan fradrages, skd.medd. nr. 28, s. 75.

► Af SKM2004.165.TSS fremgår, at Tyskland tidligere i en konkret sag har meddelt, at man var enig med Danmark i, at bopælslandet Danmark var berettiget til at medregne en i Tyskland optjent indkomst i beregningsgrundlaget for den danske skat, men at Tyskland ikke tilsvarende kunne medregne den danske indkomst i beregningsgrundlaget ved beregningen af skatten af den tyske indkomst. Tyskland har nu forladt denne opfattelse og begrunder ændringen i opfattelsen med en ændring i interne tyske skatteregler. Told- og Skattestyrelsen er enig med Tyskland i, at der ikke er noget i den tidligere gældende dobbeltbeskatningsoverenskomsts progressionsforbehold i artikel 19 og for så vidt heller ikke i den nugældende overenskomsts artikel 24, stk. 2, litra f, der hindrer Tyskland i som kildestat at anvende et progressionsprincip herunder at medregne den indtjente indkomst i bopælslandet i beregningsgrundlaget for skatten af kildestatsindkomsten ◀.

Både Danmark og Tyskland anvender creditmetoden til lempelse af dobbeltbeskatning.

Artikel 26

Tyskland

- Artikel 27** Artiklen indeholder en undtagelsesregel til artikel 4, således at især udstationerede personer, kan forblive omfattet af afgiftspligten i det land, hvor de er statsborgere og fuldt skattepligtige, i en periode efter de er flyttet til det andet land.
- Artikel 29** De kompetente myndigheder skal yde hinanden bistand i nærmere bestemt omfang.
- Artikel 30** Den kompetente myndighed i den ene stat skal efter anmodning fra den kompetente myndighed i den anden stat yde alle oplysninger, som er nødvendige for denne stat til påligning, opkrævning, inddrivelse og tvangsinddrivelse af skat eller for anvendelsen af overenskomsten.
- Artikel 31** Den kompetente myndighed skal uden forudgående anmodning videregive oplysninger i en række nærmere angivne tilfælde, herunder når der er grund til at antage, at der kan ske tab af skattevenu i den anden stat.
- Artikel 32** Der skal ske underretning, hvis de modtagne oplysninger forekommer at være i modstrid med oplysninger, som den kompetente myndighed er i besiddelse af.
- Artikel 33** Reglen forpligter de to stater til inddrivelse af skattekrav.
- Inddrivelse i 1998 af tysk skattekrav vedrørende skat for 1990 i medfør af artikel 33 blev ikke forhindret af artikel 34, da den 5-årige forældelse efter 1908-loven skulle beregnes fra forfaldstidspunktet efter tyske regler, hvilket var den 7. oktober 1996, jf. TfS 1999, 807 (LR) og Skat Udland 1999, 245.
- Artikel 34** Bestemmelsen regulerer lovvalget i forældelsesspørgsmål.
- Den stat, der skal foretage inddrivelsen, er ikke pligtig til at inddrive kravet, hvis det ikke kan inddrives i henhold til dens egen lovgivning, se i øvrigt artikel 33.
- Artikel 35** Reglen forpligter de to stater til at yde bistand med forkyndelse af dokumenter.
- Artikel 36** Det er her nærmere angivet, hvilke oplysninger, der skal medsendes i forbindelse med en anmodning om bistand, samt regler om underretning om resultatet.
- Artikel 37** Artiklen fastlægger nærmere regler om begrænsninger i pligten til at yde bistand.
- Artikel 38** De modtagne oplysninger er undergivet tavshedspligt efter reglerne i den modtagende stat eller efter reglerne i den meddelende stat, hvis disse regler er mere restriktive. Oplysningerne må meddeles til personer eller myndigheder beskæftiget med forskellige nærmere nævnte opgaver vedrørende skat.

- Bestemmelsen fastslår, at indsigelser som hovedregel skal behandles af den stat, der har truffet foranstaltninger i henhold til overenskomsten. **Artikel 39**
- Sædvanlige omkostninger ved at yde bistand dækkes af det land, der yder bistand. Ekstraordinære omkostninger dækkes af det land, der anmoder om bistanden. **Artikel 40**
- Statsløse personer er ikke omfattet af artiklen. **Artikel 41**
- Reglen giver mulighed for forhandlinger mellem de kompetente myndigheder om tvivlsspørgsmål m.v. **Artikel 42**
- Artiklen er udvidet med en regel om tilfælde, hvor de kompetente myndigheder kan rådføre sig med hinanden med henblik på så vidt muligt at opnå enighed. **Artikel 43**
- De to landes kompetente myndigheder kan kommunikere direkte med hinanden, og de kan anmode et uafhængigt organ om at afgive en ekspertudtalelse om en konkret sag. Derudover kan der blive tale om anvendelse af et voldgiftsudvalg ifølge EU's voldgiftskonvention (Konvention af 23. juli 1990 om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud - 90/436/EØF). **Artikel 44**
- Artiklen handler om et muligt skift fra eksemptionsmetoden til creditmetoden, dels for konkrete sager, dels generelt for bestemte indkomsttyper. **Artikel 45**
- Artiklen vedrører tilbagebetaling af kildeskat efter anmodning vedrørende især udbytter, renter og royalties. Tidsfristen for anmodning om tilbagebetaling af kildeskat er 4 år efter udløbet af det kalenderår, hvor den pågældende indkomst blev udbetalt. Anmodning om tilbagebetaling skal rettes til den stat, der har tilbageholdt kildeskatten. Denne stat kan forlange en bekræftelse vedrørende fuld skattepligt fra den anden stat. **Artikel 46**
- Artiklen indeholder en subsidiær beskatningsret for udsenderstaten, når modtagerstaten ikke kan beskatte på grund af folkeretten eller særlige aftaler. Derudover er der en særlig regel om, hvor de pågældende person skal anses for hjemmehørende. **Artikel 47**

Uganda

Bekendtgørelse nr. 22 af 22. juni 2001 af DBO af 14. januar 2000. DBO'en har virkning fra 1. januar 2002. Selskabsskatteprocenten i Uganda er 30. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse

- Artikel 1: Personer omfattet af overenskomsten
- Artikel 2: Skatter omfattet af overenskomsten
- Artikel 3: Almindelige definitioner

- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted
- Artikel 5: Fast driftssted
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- Artikel 8: Fortjeneste fra international trafik
- Artikel 9: Forbundne foretagender
- Artikel 10: Udbytte
- Artikel 11: Renter
- Artikel 12: Royalties
- Artikel 13: Honorar for administration og ledelse
- Artikel 14: Kapitalgevinster
- Artikel 15: Frit erhverv
- Artikel 16: Personligt arbejde i tjenesteforhold
- Artikel 17: Bestyrelseshonorarer
- Artikel 18: Kunstnere og sportsfolk
- Artikel 19: Pensioner, sociale sikringsydelser og lignende ydelser
- Artikel 20: Offentligt hverv
- Artikel 21: Studerende
- Artikel 22: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter
- Artikel 23: Andre indkomster
- Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning
- Artikel 25: Ikke-diskriminering
- Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler
- Artikel 27: Udveksling af oplysninger
- Artikel 28: Inddrivelse af skatter
- Artikel 29: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder
- Artikel 30: Territorial udvidelse
- Artikel 31: Ikrafttræden
- Artikel 32: Opsigelse

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

- Artikel 2** Kulbrinteskatten er omfattet af DBO'en. Formueskatter er ikke omfattet. Pensionsafkastskatten anses for en indkomstskat og er dermed omfattet. DBO'en omfatter ikke arbejdsmarkedsbidrag eller særligt pensionsbidrag.
- Artikel 3** DBO'en omfatter den danske kontinentalsokkel.

I definitionen af "international trafik" nævnes ikke som betingelse, at foretagendets virkelige ledelse skal have sæde i en af aftalestaterne. Foretagendet skal blot være hjemmehørende i en af staterne.
- Artikel 5** Definitionen af fast driftssted er udvidet i forhold til OECD-modellen. Ifølge bestemmelsen udgør enhver lokalitet, som anvendes som salgssted, eller hvorfra der modtages eller afgives ordrer, at fast driftssted. Ifølge en protokolbestemmelse kræves dog, at lokaliteten har en tilstrækkelig grad af permanens. Udtrykket omfatter endvidere en lagerbygning, for så vidt angår en person, som driver virksomhed med at stille lagerfaciliteter til rådighed

for andre og endelig et anlæg eller en konstruktion, der anvendes til udnyttelse af naturforekomster.

En byggeplads, et anlægs-, montage- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted, hvis det varer i en periode på over 6 måneder. Endvidere vil også en virksomhed, der leverer tjenesteydelser, såsom tilsyns- eller rådgivningsvirksomhed, få fast driftssted i kildestaten, når arbejdet varer i mindst 6 måneder.

Art. 5, stk. 4 svarer til FN-Modellen, og i bestemmelsen opregnes nogle aktiviteter, som ikke udgør et fast driftssted. Den adskiller sig fra OECD-modellen ved ikke at udelukke, at faciliteter, der udelukkende har til formål at muliggøre udlevering af varer, kan udgøre et fast driftssted.

Indkomst fra skibs- og luftfartsvirksomhed i international trafik kan alene beskattes i den stat, hvor foretagendet er hjemmehørende. Det samme gælder for indkomst fra rådighedsstillelse og udlejning af containere (samt udstyr til transport for containere), der anvendes til transport af varer i international trafik. Med reglen opnås, at indkomst fra containervirksomhed beskattes på samme måde som anden form for indkomst fra international transportvirksomhed.

Artikel 8

SAS Danmark A/S omtales i stk. 4. Tilsvarende bestemmelse findes i andre DBO'er, som Danmark har indgået. Stk. 4 fastslår, at stk. 1, 2 og 3 kun finder anvendelse på den del af den samlede fortjeneste, der totalt oppebæres af Scandinavian Airlines System, som svarer til den andel, der ejes af konsortiets danske partner, SAS Danmark A/S.

Udbytte kan beskattes såvel i den stat, hvor udbyttedtageren er hjemmehørende, som i kildestaten (det udbyttebetalende selskabs hjemstat).

Artikel 10

Hvis modtageren af udbyttet er et dansk selskab (dog ikke et interessentskab), og det danske selskab har ejet mindst 25 pct. af kapitalen i det ugandiske selskab over en periode af mindst et år, og udbyttet er udloddet inden for denne ejerperiode, kan det beskattes med maksimalt 10 pct. i Uganda. I alle andre tilfælde kan Uganda indeholde op til 15 pct. i udbytteskat.

Efter bestemmelsen i stk. 3 kan kildestaten ikke indeholde nogen skat i de situationer, hvor den retsmæssige ejer af udbytte er den anden stat. Hertil hører i Danmark amter, kommuner, enhver offentlig styrelse og offentlig finansiel institution, herunder Danmarks Nationalbank.

I stk. 7 er der fastsat nogle tidsfrister for tilbagesøgning af for meget betalt udbytteskat. Ansøgningen skal indgives inden tre år, og tilbagebetaling skal ske inden seks måneder derefter.

I overensstemmelse med OECD-modellen beskattes renter optjent i kildestaten som hovedregel i den stat, hvor erhververen anses for skattemæssigt hjemmehørende. Ifølge art. 11, stk. 2 kan renter imidlertid også beskattes i kildestaten. Rentesatsen kan ifølge art. 11, stk. 2 ikke overstige 10 pct. af

Artikel 11

Uganda

bruttoudbyttet, såfremt modtageren af renterne er en finansiel institution, og ikke 15 pct. af bruttoudbyttet i alle andre tilfælde.

Art. 11, stk. 3, indeholder en undtagelsesbestemmelse til kildestatsbeskatningen i stk. 2. Såfremt et lån er ydet fra en offentlig myndighed eller lignende i den ene stat (bopælsstaten) til en debitor i den anden stat (kildestaten), kan der ikke pålignes/indeholdes skat i kildestaten, efterhånden som renterne betales.

Artikel 12

Beskatningsretten til royalty tilkommer såvel kilde- som bopælsstaten. Dette er en afvigelse fra OECD-modellen, som udelukkende foreskriver bopælsstatsbeskatning.

Kildelandets beskatningsret fastsættes i stk. 2, til 10 pct. af bruttobeløbet.

Stk. 5 definerer, hvornår royalties skal anses for at hidrøre fra en kontraherende stat.

Artikel 13

Der findes ikke en tilsvarende artikel i OECD-modellen.

Bestemmelsen sikrer, at kildestaten har en delvis beskatningsret til visse honorarer.

Ifølge stk. 1 og 2 kan kildestaten (den stat, hvorfra udbetalingen hidrører) beskatte honorarer udbetalt for administration og ledelse med op til 10 pct. af bruttobeløbet.

Begrebet "honorar for administration og ledelse" er defineret i stk. 3.

Ifølge stk. 3 er det en betingelse for gennemførelse af kildestatsbeskatning, at de pågældende ydelser leveres regelmæssigt eller alternativt igennem en sammenhængende periode på mindst 6 måneder. Beskatningen omfatter ikke sådanne udbetalinger til lønmodtagere.

Det fremgår af stk. 4, at den pågældende person/selskab i et hvilket som helst indkomstår har ret til i stedet at begære den pågældende indkomsttype beskattet i kildestaten på normal vis, det vil sige opgjort efter fradrag af relevante udgifter og i stedet beskattet med den sædvanlige skattesats. Efter overenskomsten skal de to stater fastlægge retningslinier for disse fradrag.

Stk. 5 indeholder en såkaldt mestbegunstigelsesklausul, der sikrer, at hvis Uganda senere indgår andre dobbeltbeskatningsoverenskomster med en lavere bruttoskattesats end 10 pct., skal samme lavere sats også gælde i forhold til Danmark.

Efter stk. 6 gælder 10 pct.s-reglen ikke, hvis honoraret udbetales fra et fast driftssted i den anden stat.

Stk. 7 fastlægger, hvornår honoraret skal anses for at hidrøre fra et fast sted/driftssted.

Stk. 8 bestemmer, at armslængdeprincippet finder anvendelse, og at bestemmelsen derfor kun skal finde anvendelse på den del af beløbet, som ville være blevet aftalt mellem uafhængige parter.

Beskatningsretten til fortjeneste ved salg af skibe og luftfartøjer, der anvendes i international trafik, tilkommer alene den stat, hvori ejerforetagendet er hjemmehørende.

Artikel 14

Beskatningsretten til avance opnået ved salg af containere m.v., der anvendes til drift i international trafik, tilkommer alene den stat, hvor ejerforetagendet er hjemmehørende. Undtaget herfra er alene tilfælde, hvor det pågældende udstyr kun har været anvendt i den anden stat.

Stk. 6 indeholder en bestemmelse, der fastslår, at for så vidt angår avance ved salg af aktiver, som opnås af Scandinavian Airlines System (SAS), skal Danmark kun kunne beskatte den del, der svarer til SAS Danmark A/S's andel.

En bestemmelse svarende til stk. 7 findes ikke i OECD-Modellen. Reglen vedrører situationen, hvor en person flytter fra den ene aftalestat til den anden, og hvor den pågældende samtidig ejer værdipapirer. Såfremt fraflytterstaten beskatter eventuelle urealiserede gevinster op til fraflytningstidspunktet, sikrer bestemmelsen, at den anden stat kun kan beskatte eventuelle værdistigninger, som indtræder efter, at den pågældende person er blevet hjemmehørende i tilflytterstaten.

Artiklens stk. 1 består af en kombination af de tidligere OECD-modellers art. 14, stk. 1, og principper fra FN-modellen. Det bemærkes, at art. 14 er udgået af OECD-modellen fra år 2000 med den begrundelse, at der aldrig har været tilstræbt forskelle mellem begrebet "fast sted" efter modellens art. 14 og "fast driftssted" efter art. 7.

Artikel 15

Efter art. 15 vil fortjeneste ved udøvelse af frit (dvs. liberalt) erhverv som udgangspunkt kun blive beskattet i bopælsstaten. Såfremt det liberale erhverv udøves gennem et såkaldt "fast sted", kan den del af indkomsten, som kan henføres dertil, imidlertid beskattes i kildestaten. Kildestaten kan dog også beskatte fortjenesten, såfremt skattesyderen, uden at have et fast sted dér, opholder sig i kildestaten i mere end 183 dage inden for en hvilken som helst 12-måneders-periode, der påbegyndes eller afsluttes i indkomståret. Denne udvidelse af beskatningsretten skyldes, at liberalt erhverv også kan udøves, uden at der forefindes et såkaldt "fast sted".

I overenskomstens stk. 2, litra b, er der to afvigelser fra OECD-modellens art. 15. Den dansk-ugandiske DBO adskiller sig dels ved, at det i stk. 2, litra b, hedder, at arbejdsgiveren skal være hjemmehørende i bopælsstaten, for at bopælsstaten kan bevare beskatningsretten (hvor modellen blot kræver, at arbejdsgiveren ikke er hjemmehørende i kildestaten) og dels ved, at arbejdsgiverens virksomhed ikke må bestå i arbejdsudleje (denne betingelse er ikke nævnt i modellen). Sidstnævnte afvigelse kan eksemplificeres således: En person hjemmehørende i Danmark ansættes til at udføre arbejde i Uganda

Artikel 16

Uganda

for en 3-måneders periode: arbejdsgiveren, hvis aktivitet består i arbejdsudleje, er dansk og har ikke fast sted/driftssted i Uganda. Da arbejdsgiverens aktivitet består i arbejdsudleje, overgår beskatningsretten ifølge DBO'en til Uganda allerede fra første dag, hvor det ellers først ville være sket efter 183 dage (men da med tilbagevirkende kraft fra første dag). Om der faktisk vil ske beskatning i Uganda afhænger af intern ugandisk skatteret.

Efter stk. 3 kan løn optjent ved arbejde udført om bord på et skib eller et fly, der anvendes i såkaldt international trafik kun beskattes i den stat, hvor ejerforetagendet er hjemmehørende. Det er en afvigelse fra modellen, der henfører beskatningsretten til den stat, hvori foretagendets virkelige ledelse har sæde.

Artikel 18

Art. 18, stk. 3, findes ikke i OECD-modellen. Den sikrer, at en stat ikke kan beskatte, såfremt den pågældende kunstners besøg i denne stat i væsentligt omfang er støttet af offentlige midler fra den anden stat. Herefter vil for eksempel officielle kulturarrangementer støttet af den ene stat ikke blive beskattet i den anden stat (kildestaten).

Artikel 19

Art. 19 adskiller sig på afgørende punkter fra OECD-modellens art. 18 om pensioner. Pensioner skal efter DBO'en enten henføres til art. 19 eller for offentlige pensioners vedkommende, f.eks. tjenestemandspensioner, til art. 20.

Stk. 1 indleder med at slå fast, at kildestaten (den stat, hvorfra ydelserne udbetales) kan beskatte sociale sikringsydelser og lignende. Da begge aftalstater benytter globalindkomstprincippet, kan bopælsstaten også beskatte de samme ydelser. I praksis kan der opstå tvivl om, hvad der betragtes som udbetalinger i henhold til sociallovgivningen. Omfattet er i hvert fald folkepension, førtidspension og lignende.

De private pensioner er behandlet i stk. 3. Udgangspunktet er det, at bopælsstaten har den udelukkende beskatningsret til private pensioner, hvad enten de er udtryk for vederlag for personligt arbejde i tjensteforhold eller ej. I praksis er der imidlertid en meget væsentlig undtagelse til dette udgangspunkt. Såfremt der er ydet hel eller delvis fradrag i pensionstagerens skattepligtige indkomst i kildestaten, eller arbejdsgivers pensionsbidrag ikke har været medregnet som skattepligtig indkomst hos pensionstageren, har kildestaten også beskatningsret til pensionerne. I praksis må det antages, at der for danske pensioners vedkommende vil være tale om ratepensioner eller livrenter, og i begge tilfælde vil der som udgangspunkt have været fuldt fradrag for indbetalingerne, og dermed har Danmark som kildeland også beskatningsret.

Det fremgår af stk. 3 og 4, at der for Danmarks vedkommende er tale om pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningsloven. For Ugandas vedkommende er der tale om pensioner omfattet af de Ugandiske pensionslove.

Artikel 22

En lignende artikel findes ikke i OECD-modellen.

Selve udvindingen af naturforekomster udgør efter OECD-modellens art. 5, stk. 2, litra h og i, altid et fast driftssted. Derimod findes der ikke i OECD-modellen nogen særregler for, hvornår forundersøgelles- og efterforskningsvirksomhed udgør et fast driftssted. Efter intern dansk lovgivning udgør sådanne aktiviteter et fast driftssted allerede fra første dag og med henblik på at sikre, at kildestaten får adgang til at beskatte disse aktiviteter på et tidligt tidspunkt, er art. 22 indsat. Ifølge art. 22, stk. 1, er udgangspunktet herefter det, at virksomhed udøvet i forbindelse med undersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinteforekomster skal udgøre et fast driftssted. Bestemmelsen i stk. 1 modificeres dog af stk. 2, hvorefter der ikke vil blive statueret fast driftssted, såfremt den pågældende aktivitet udøves i en eller flere perioder, der sammenlagt ikke overstiger 30 dage inden for enhver 12-måneders periode

I sidste punktum er der indsat en anti-misbrugsbestemmelse rettet imod forbundne foretagenders kulbrinteaktiviteter.

Art. 23, stk. 2 indeholder en afvigelse fra OECD-modellen, idet det fastsættes, at kildestaten også kan beskatte såkaldt anden indkomst i de tilfælde, hvor den hidrører fra kildestaten.

Artikel 23

Danmark lempes efter creditmetoden, men også i enkelte tilfælde efter eksemptionsmetoden med progressionsforbehold.

Artikel 24

Uganda lempes udelukkende efter creditmetoden.

Stk. 3 indeholder en særlig bestemmelse, som ikke findes i OECD-modellen. Efter denne bestemmelse skal ikke-diskrimineringsartiklen ikke være til hinder for, at der kan pålægges et fast driftssted en såkaldt "branch profit tax" på op til 10 pct. (en skat, kildestaten pålægger den del af faste driftssteders overskud, som overføres til ejerforetagendet). Formålet med denne skattetype er angiveligt det, at man ønsker at sidestille faste driftssteder og datterselskaber.

Artikel 25

Stk. 3 indeholder endvidere en mestbegunstigelsesklausul, hvorefter Uganda har forpligtet sig til, at hvis man indgår en ny eller supplerende dobbeltbeskatningsoverenskomst med et andet OECD-land, og en sådan ny overenskomst indeholder en lavere sats end de her nævnte 10 pct. skal også Danmark nyde godt af den lavere procentsats.

Der findes ingen lignende artikel i OECD-modellen. Den er indsat på dansk foranledning.

Artikel 28

Artiklen omfatter for det første bistand med inddrivelse af skyldige skattekrav, der er endelige, i den forstand, at de af lovgivningsmæssige årsager hverken kan påklages til anden/højere administrativ enhed eller indbringes for en domstol. For det andet omfatter artiklen bistand med sikring af skattekrav, der er genstand for anke eller andre retshandlinger.

Ukraine

For hver af staterne gælder det, at den ene stats skattekrav i henhold til denne artikel skal inddrives i overensstemmelse med de regler, som finder anvendelse for den anden stats skattekrav, og at inddrivelsen skal accepteres af myndighederne i den anden stat.

Også i tilfælde, hvor der fortsat er tvist om (størrelsen af) et skattekrav, og denne tvist er under behandling i et anke- eller domstolssystem, kan den ene stat anmode den anden stat om at sikre den førstnævnte stats forventelige krav. Også her gælder, at der dels skal ske en godkendelse af iværksættelse af anmodningen fra den kompetente myndighed i den anden stat, hvor debitor bor, og dels skal sikringen da ske efter de regler, som er gældende for denne stats egne skatter.

Begrebet "skatter" omfatter efter denne artikel såvel det egentlige skattekrav som renterne heraf og eventuelle bøder i forbindelse med sådanne skatter.

Ukraine

Bekendtgørelse nr. 161 af 3. oktober 1996 af DBO af 5. marts 1996. Selskabsskatteprocenten er 30 pct. for skatteåret 2003. Anden skatteprocent gælder dog for overskud af visse aktiviteter. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af overenskomsten omfattede personer
- Artikel 2: De af overenskomsten omfattede skatter
- Artikel 3: Almindelige definitioner
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted
- Artikel 5: Fast driftssted
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- Artikel 8: International transport
- Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender
- Artikel 10: Udbytte
- Artikel 11: Renter
- Artikel 12: Royalties
- Artikel 13: Kapitalgevinster
- Artikel 14: Frit erhverv
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold
- Artikel 16: Bestyrelshonorarer
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk
- Artikel 18: Pensioner
- Artikel 19: Offentligt hverv
- Artikel 20: Studerende
- Artikel 21: Andre indkomster
- Artikel 22: Formue
- Artikel 23: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter og andre naturforekomster
- Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning

Artikel 25: Ikke-diskriminering

Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

Artikel 27: Udveksling af oplysninger

Artikel 28: Administrativ bistand

Artikel 29: Medlemmer af diplomatiske eller permanente repræsentationer og konsulære embeder

Artikel 30: Territorial udvidelse

Artikel 31: Ikrafttræden

Artikel 32: Opsigelse

xxxxxx

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen - praksis:

DBO'en omfatter begge staters kontinentalsokler.

Artikel 3

I stk. 3 er det udtrykkeligt fastsat, hvilke indtægter og udgifter, der kan tages i betragtning. For så vidt angår udgifter er det fastsat, at driftsstedet ikke kan fradrage royalties, betaling for retten til at anvende patenter eller andre rettigheder, kommission for særligt udførte tjenesteydelser eller, medmindre der er tale om en bankvirksomhed, renter af gæld til hovedkontoret. Formuleringen er indeholdt i FN-modellen, men svarer i det hele til de anbefalinger, der er indeholdt i OECD-modellens kommentar.

Artikel 7

Ifølge stk.1 er beskatningsretten tillagt den stat, hvori skibs- eller luftfartsforetagendet er hjemmehørende.

Artikel 8

Kildestaten kan beskatte udbytte med 15 pct., når den retmæssige ejer af udbytteerne er hjemmehørende i den anden stat, i moder-datterselskabsforhold dog kun med 5 pct.

Artikel 10

Skatteministeriet har på forespørgsel udtalt, at kravet om mindst 25 pct. ejerskab af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab direkte alene vedrører det udenlandske datterselskab i første led i en mulig kæde af selskaber, TfS 1996,579 (DEP).

Kildestaten kan beskatte med 10 pct.

Artikel 11

Stk. 3 indeholder en række tilfælde, hvor renter ikke kan beskattes i kildestaten. Hvis renterne hidrører fra Ukraine, kan de således kun beskattes i Danmark, hvis de betales til den danske stat, en politisk underafdeling, en lokal myndighed eller et dertil hørende organ, Danmarks Nationalbank, Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene eller Investeringsfonden for Mellem- og Østeuropa. Hvis renterne hidrører fra Danmark, kan de således kun beskattes i Ukraine, hvis de betales til den ukrainske stat, en politisk underafdeling, en lokal myndighed eller et dertil hørende offentligt organ eller Ukraines Nationalbank. De kompetente myndigheder kan træffe aftale om at fritage institutioner, der svarer til de to sidstnævnte, for kildeskat. Endelig kan renter kun beskattes i Danmark, hvis de er betalt i henhold til en gæld, der hidrører fra et dansk foretagendes salg på kredit af industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr til et foretagende i Ukraine.

Ukraine

Stk. 8 indeholder en antimisbrugsbestemmelse.

Artikel 12

Kildestaten er tillagt ret til at beskatte visse former for royalties med 10 pct. Det drejer sig om enhver ophavsret til litterært, kunstnerisk og videnskabeligt arbejde (herunder spillefilm og film eller bånd til radio- eller fjernsynsudsendelser), ethvert varemærke, patent, mønster enhver model eller tegning.

Følgende royalties kan kun beskattes i den stat, hvori modtageren er hjemmehørende: Vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende enhver hemmelig formel eller fremstillingsmetode, eller for oplysninger (know-how) om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer.

Danmark indrømmer max. credit for den ukrainske kildeskat af royalties.

Stk. 6 indeholder en antimisbrugsbestemmelse.

Artikel 13

Ifølge stk. 2 kan fortjeneste ved afhændelse af ikke-børsnoterede aktier eller andele i selskaber, hvis aktiver hovedsageligt består af fast ejendom, beskattes i den stat, hvori den faste ejendom er beliggende.

Med stk. 7 er indsat en bestemmelse, hvorefter ikke-realiserede aktieavance beskattes ved fraflytning. Bestemmelsen sikrer, at den pågældende ved senere afhændelse af aktierne i udlandet, kun beskattes af den del af avancen, der er opstået efter tidspunktet for fraflytningen fra Danmark.

Artikel 15

I henhold til stk. 3 kan lønindkomst ved arbejde om bord på skibe eller fly i international trafik beskattes i den stat, hvor rederiet eller luftfartsforetaget er hjemmehørende.

Artikel 17

Ifølge stk. 3 kan indkomst ved kunstnerisk og sportslig virksomhed kun beskattes i den stat, hvor kunstneren eller sportsmanden er hjemmehørende, hvis virksomheden i det væsentlige støttes af offentlige midler fra en stat eller en politisk underafdeling eller lokal myndighed heraf, eller hvis virksomheden udøves i forbindelse med et kulturelt udvekslingsprogram.

Artikel 18

Ifølge stk. 1 kan private pensioner, der udbetales for tidligere beskæftigelse, samt livrenter, kun beskattes i den stat, hvori modtageren er hjemmehørende.

I stk. 2 er bestemt, at betalinger, som en person modtager i henhold til sociallovgivningen i en stat, kun kan beskattes i denne stat.

Stk. 3 indeholder en væsentlig begrænsning af reglen i stk. 1. Det er bestemt, at de i stk. 1 omhandlede ydelser også kan beskattes i udbetalerstaten i alle tilfælde, hvor modtageren tidligere har været hjemmehørende i udbetalerstaten.

Artikel 20

Skattefriheden for beløb til ophold eller uddannelse omfatter også danske legater. Studerende er skattefrie af vederlag oppebåret til et nødvendigt

ophold, forudsat at studierne eller uddannelsen ikke er af underordnet betydning i forhold til de tjenesteydelser, for hvilke vederlagene er ydet. Ligningsrådet har for indkomståret 2004 fastsat beløbet til 65.000 kr., jf. TSS-cirkulære 2003-34 (for indkomståret 2003 er beløbet fastsat til 63.000 kr.). Beløbet beregnes efter arbejdsmarkedsbidrag og bidrag til særlig pensionsopsparing. Fradraget indrømmes ud over sædvanlige ligningsmæssige fradrag, herunder personfradrag. Fradraget reduceres med beløb, der modtages fra udlandet til den studerendes underhold, undervisning og uddannelse, og som ikke beskattes i Danmark. Fradraget reduceres endvidere med skattefrie stipendier, men derimod ikke med skattepligtige stipendier, der modtages fra Danmark, jf. ovennævnte cirkulære.

Ifølge stk. 1 og 2 medfører den kulbrinterelaterede virksomhed fast driftssted (eller fast sted), hvis virksomheden udøves i en eller flere perioder, der sammenlagt overstiger 30 dage inden for nogen 12- måneders-periode. Herved fraviges bestemmelserne i art. 5 og 14.

Artikel 23

Ifølge stk. 3 skal borerigvirksomhed, der udøves uden for kysten, kun udgøre et fast driftssted, hvis virksomheden udøves i en eller flere perioder, der sammenlagt overstiger 6 måneder inden for en 12 måneders periode.

I stk. 4 er der indsat en bestemmelse om, at kapitalgevinster på boreplatforme, der anses for oppebåret på det tidspunkt, hvor boreplatformvirksomheden ophører med at være skattepligtig i en stat, uden at ophøret sker i forbindelse med salg af platformen, ikke kan beskattes i denne stat.

Artiklen indeholder ikke særregler om supply-virksomhed.

Såvel Ukraine som Danmark lempet dobbeltbeskatning efter kreditmetoden. Danmark anvender metoden almindelig credit, men i tilfælde, hvor en indkomst kun kan beskattes i Ukraine, anvendes dog eksemptionsmetoden (ny metode).

Artikel 24

Ifølge denne artikel forpligter de to stater sig til at yde hinanden bistand med opkrævningen af de skatter, der er omfattet af overenskomsten.

Artikel 28

Ungarn

Bekendtgørelse nr. 131 af 12. november 1979 af DBO af 24. oktober 1978. Skd.cirkulære nr. 54 af 17. marts 1980 (vejledning). Lov nr. 424 af 14. juni 1995 om tiltrædelse af protokol af 17. marts 1995 til overenskomst af 24. oktober 1978 (endnu ikke ratificeret). Selskabsskatteprocenten i Ungarn er 18 pct. for skatteåret (= kalenderåret) 2003. Der gælder særlige regler for udenlandske selskaber. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

Artikel 1 De af DBO'en omfattede personer

Artikel 2 De af DBO'en omfattede skatter

Ungarn

- Artikel 3 Almindelige definitioner
- Artikel 4 Skattemæssigt hjemsted
- Artikel 5 Fast driftssted
- Artikel 6 Indkomst af fast ejendom
- Artikel 7 Fortjeneste ved forretningsvirksomhed
- Artikel 8 International transport
- Artikel 9 Indbyrdes forbundne foretagender
- Artikel 10 Udbytter
- Artikel 11 Renter
- Artikel 12 Royalties
- Artikel 13 Kapitalgevinster
- Artikel 14 Frit erhverv
- Artikel 15 Personligt arbejde i tjenesteforhold
- Artikel 16 Bestyrelseshonorarer
- Artikel 17 Kunstnere og sportsfolk
- Artikel 18 Pensioner og sociale sikringsydelse
- Artikel 19 Offentlige hverv
- Artikel 20 Studerende
- Artikel 21 Andre indkomster
- Artikel 22 Formue
- Artikel 23 Ophævelse af dobbeltbeskatning
- Artikel 24 Ikke-diskriminering
- Artikel 25 Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler
- Artikel 26 Udveksling af oplysninger
- Artikel 27 Medlemmer af diplomatiske og konsulære repræsentationer
- Artikel 28 Ikrafttræden
- Artikel 29 Ophør

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen - praksis:

- Artikel 3** Den danske kontinentalsokkel er omfattet af DBO"^{en}. »International trafik« omfatter også vejtransport.
- Artikel 5** Et bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde skal have en varighed af mindst 24 måneder, før der er tale om fast driftssted.

Monteringsvirksomhed i forbindelse med leverancer af maskiner og udstyr er ikke omfattet af udtrykket »fast driftssted« uanset arbejdets varighed.
- Artikel 7** Levering af varer til et fast driftssted til dets eget brug kan ikke være grundlag for henførelse af fortjeneste til det faste driftssted.
- Artikel 8** Fortjeneste ved drift af lastbiler og busser beskattes efter samme regler, som gælder for skibe og luftfartøjer, dvs. i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Fortjeneste ved agenturer i tilknytning til skibsfart, luftfart eller vejtransport, beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde.

Danmark har beskatningsretten til den danske andel af fortjenesten, som oppebæres af SAS.

Kildestaten har beskatningsret til udbytte med 5 pct. i moder-/ datterselskabsforhold. I alle andre tilfælde kan kildestaten beskatte udbytte med 15 pct. **Artikel 10**

Bopælsstaten har beskatningsretten til renter. **Artikel 11**

Bopælsstaten har beskatningsretten til royalties. **Artikel 12**

183-dages-reglen anvendes i forhold til kalenderåret. Chauffører beskattes i det land, hvor foretagendets virkelige ledelse har sit sæde. **Artikel 15**

Danmark har beskatningsretten til lønindkomst, som en i Danmark hjemmehørende person har optjent ved arbejde om bord på et af SAS' luftfartøjer i international trafik.

Fortjeneste ved virksomhed, udøvet af kunstnere og sportsfolk i henhold til en kulturaftale mellem Danmark og Ungarn, beskattes i den stat, hvorfra de pågældende er udsendt. **Artikel 17**

Sociale ydelser, f.eks. folkepension, kan kun beskattes i kildestaten. **Artikel 18**

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17. **Artikel 19**

I Danmark ophæves dobbeltbeskatning som hovedregel ved creditmetoden. **Artikel 23**

Når det drejer sig om indkomst, der er omfattet af artikel 8, artikel 13 (3) og (4), samt artikel 19 anvendes dog exemption (ny metode). Ungarn lempes med en enkelt undtagelse udelukkende efter exemptionsmetoden (exemption med progressionsforbehold efter ny metode). Med hensyn til udbytteindkomst omfattet af artikel 10 foregår lempelsen dog efter creditmetoden.

USA

Bekendtgørelse nr. 13 af 14. april 2000 af DBO af 19. august 1999, vedtaget ved lov nr. 167 af 15. marts 2000. Den afløser den hidtil gældende aftale: Bekendtgørelse nr. 1 af 11. januar 1949 af DBO af 6. maj 1948 med tilhørende vejledning, skd. cirkulære nr. 232 af 12. september 1949. Bekendtgørelse nr. 26 af 24. juni 1952 vedrørende fritagelse for skatter og afgifter for så vidt angår visse af De Forenede Staters udgifter til det fælles forsvar.

Bekendtgørelse nr. 130 af 15. december 1986 af DBO af 27. april 1983 vedrørende skatter i boer, arv, gaver og visse andre overførsler.

Bekendtgørelse nr. 70 af 29. september 1987 af noteveksling af 6. juli 1987 vedrørende skibs- og luftfartsindtægter.

Den føderale selskabsskattesats er på 35 pct for skatteåret (=selskabets regnskabsår). Herudover eksisterer der en statsskat, som varierer mellem 0,3 og 9,4 pct. Der er carryback-regler for nettounderskud (dvs. bruttoindkomsten fratrukket de fradragsberettigede udgifter), som kan tilbageføres og modregnes i positiv indkomst i 2 år.

USA beskatter også efter globalindkomstprincippet, men har samtidig den specielle lovgivning, at amerikanske statsborgere, uanset hvor i verden de er hjemmehørende, også er fuldt skattepligtige til USA.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: Overenskomstens anvendelsesområde
- Artikel 2: De af overenskomsten omfattede skatter
- Artikel 3: Almindelige definitioner
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted
- Artikel 5: Fast driftssted
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- Artikel 8: Skibs- og luftfart
- Artikel 9: Indbyrdes forbundne foretagender
- Artikel 10: Udbytte
- Artikel 11: Renter
- Artikel 12: Royalties
- Artikel 13: Kapitalgevinster
- Artikel 14: Frit erhverv
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold
- Artikel 16: Bestyrelshonorarer
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk
- Artikel 18: Pensioner, social sikring, livrenter, underholdsbidrag og bidrag til børn
- Artikel 19: Offentligt hverv
- Artikel 20: Studerende og praktikanter
- Artikel 21: Andre indkomster
- Artikel 22: Begrænsning af overenskomstfordele
- Artikel 23: Lempelse for dobbeltbeskatning
- Artikel 24: Ikke-diskriminering
- Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler
- Artikel 26: Udveksling af oplysninger
- Artikel 27: Administrativ bistand
- Artikel 28: Medlemmer af diplomatiske og konsulære repræsentationer
- Artikel 29: Ikrafttræden
- Artikel 30: Opsigelse

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen - praksis:

Artikel 1

Som nævnt kan USA beskatte amerikanske statsborgere af deres globalindkomst, uanset hvor de er skattemæssigt hjemmehørende. Ved statsborgere forstås også personer, der har været amerikanske statsborgere indenfor de sidste 10 år, og som har opgivet dette statsborgerskab primært af skattemæs-

sige grunde samt personer, der har været bosat i USA i en længere periode (såkaldte "long-term residents"). Efter stk. 5 afgiver USA dog denne ret til at beskatte amerikanske statsborgere, der bor i Danmark, for nogle bestemte indkomsttyper.

DBO'en omfatter ikke formueskat. Alle danske skatter er omfattet, uanset om de pålignes af stat, amter eller kommuner. Overenskomsten omfatter også kulbrinteskatten. For USA's vedkommende omfattes føderale indkomstskatter samt føderale skatter (federal excise taxes), der pålignes private fonde (private foundations). Skatter opkrævet af enkeltstaterne og kommunale skatter samt social security taxes (sociale bidrag) er ikke omfattet af overenskomsten. Ifølge TFS 1993, 594 LSR var en californisk statskat ikke dækket af den dagældende overenskomst.

Artikel 2

"Danmark" omfatter ikke Færøerne og Grønland, men ifølge protokollens stk. 2 kan overenskomsten udvides til at omfatte disse områder. Danmarks kontinentsokkel er omfattet af aftalen. Ved definitionen af "international trafik" er virksomheden her defineret ud fra et bopælskriterium, hvor OECD-modellen i stedet anvender kriteriet om ledelsens sæde.

Artikel 3

Hvis en indkomst gennem en skatteretligt transparent enhed (f.eks. et interessentskab) er skattepligtig for en fysisk person i en af staterne, anses indkomsten efter aftalen for at være oppebåret af denne person. En konflikt om, hvor et selskab skal anses for hjemmehørende, skal løses ved forhandling mellem de to staters kompetente myndigheder. En person, der har fået opholdsarbejdstilladelse (såkaldt "green card holder") i USA, anses for hjemmehørende dér, men kun hvis han har en særlig kvalificeret tilknytning til USA.

Artikel 4

I SKM2001.656.LR blev Ligningsrådet spurgt, om et amerikansk selskab, A Corp., kan modtage udbytter skattefrit fra et dansk holdingselskab, B Holding A/S. Mellem A Corp. og B Holding A/S er indskudt et hollandsk kommanditselskab, H CV. A Corp. ejer som kommanditist 95 pct. af kommanditselskabet, der ejer B Holding A/S 100 pct. Det hollandske kommanditselskab anses for transparent efter interne danske skatteregler, men som et selvstændigt skattesubjekt efter amerikanske regler. B Holding A/S anses som et selvstændigt skattesubjekt i Danmark og USA. Ligningsrådet besvarede spørgsmålet benægtende. Rådet henså herved til den ved lov nr. 282 af 25. april 2001 foretagne ændring af SEL § 2, stk. 1, litra c), samt til bestemmelsen i artikel 4, stk. 1, litra d), i dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og USA. Af SKM2003.29.LSR fremgår, at Landsskatteretten har stadfæstet Ligningsrådets bindende forhåndsbesked.

En installation, en borerig eller et skib, der anvendes til efterforskning af naturforekomster, vil kun udgøre et fast driftssted, hvis arbejdet varer i en periode på over 12 måneder. Hvis den samme aktivitet udøves af forbundne foretagender, beregnes 12-månedersperioden for foretagenderne under ét.

Artikel 5

Definitionen af fast ejendom omfatter også rettigheder til udnyttelse eller efterforskning af mineral- og andre naturforekomster. En person, der ejer

Artikel 6

fast ejendom i den anden stat, kan vælge at få beregnet skatten af indkomsten fra den faste ejendom på grundlag af nettofortjenesten, som om der var tale om indkomst fra erhvervsvirksomhed. Bestemmelsen hænger sammen med interne amerikanske regler, hvorefter der er adgang til at vælge mellem brutto- og nettobeskatning af fast ejendom.

Af skd 37, s. 131, fremgår, at "Texas School Tax" kan sidestilles med ejendomsskat efter dansk lovgivning.

Artikel 7

Indkomst eller gevinst, der kan henføres til et fast (drifts)sted kan beskattes i den stat, hvor det faste (drifts)sted er beliggende, selv om betalingerne er udskudt til et tidspunkt, hvor det faste (drifts)sted ikke længere eksisterer. USA kan efter interne regler beskatte faste driftssteder, efter at de er ophørt med at eksistere. Artikel 7 suppleres af punkt 3 i protokollen, hvorefter artikel 7 ikke skal forhindre henholdsvis Danmark og USA i fortsat at beskatte faste driftssteder tilhørende forsikringsselskaber efter interne regler. For Danmarks vedkommende henvises der til selskabsskattelovens § 12, hvorefter den skattepligtige indkomst udgør den del af selskabets globalindkomst, der svarer til forholdet mellem bruttopræmien i Danmark og selskabets samlede globale bruttopræmieindtægt.

I SKM2004.117.ØLR var sagsøgeren deltager i et kommanditselskabsliggende amerikansk selskab. Det var ubestridt, at der var tale om et selskab, der efter såvel dansk som amerikansk ret var "transparent", således at beskatning skulle ske hos selskabsdeltagerne. Sagsøgeren havde i indkomståret 1994 bopæl i Danmark og var ubestridt hjemmehørende her i landet. Landsretten lagde til grund, at det ikke var i strid med den tidligere gældende dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst at beskatte en person, der driver selvstændig virksomhed, af indtægterne fra transparent selskab i den stat, hvor den pågældende er hjemmehørende, uanset om selskabet efter overenskomstens artikel II, stk. 1, litra f, er et "foretagende hjemmehørende i USA". Landsretten lagde endvidere til grund, at det følger af overenskomstens artikel XV, at Danmark som bopælsstat var berettiget til at beskatte sagsøgerens indtægt efter globalindkomstprincippet, når blot der blev lempet for beskatning foretaget i USA. Indtægter fra fiskerivirksomhed blev ikke anset for indtægter fra "driften af skibe", jf. overenskomstens artikel V, ligesom indtægten heraf ikke blev anset for vederlag for "tjenesteydelser, udøvelse af frie erhverv indbefattet", jf. artikel XI, stk. 1.

Artikel 8

Fortjeneste ved drift af skibe eller fly i international trafik kan kun beskattes i den stat, hvor rederiet eller luftfartsselskabet er hjemmehørende. Indkomst fra brug, rådighedsstilling og udlejning af containere, der anvendes i international trafik, kan kun beskattes i bopælslandet. SAS Danmark A/S' andel af SAS' samlede indkomst er omfattet af artikel 8. Fortjeneste fra supplyvirksomhed eller drift af bugserbåde m.v., der vedrører efterforskning og udnyttelse af naturforekomster uden for kysten i den anden aftalestat, kan kun beskattes i den stat, hvor virksomheden er hjemmehørende.

Er der tale om betaling af udbytte til et selskab, der ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i det udbyttebetalende selskab, kan skatten i kildestaten højst udgøre 5 pct. I andre tilfælde kan kildestaten beskatte med højst 15 pct. **Artikel 10**

I stykke 8 er indføjet bestemmelser om, at overskud i et fast driftssted, der ejes af et selskab i den anden kontraherende stat, kan undergives en tillægsbeskatning på højst 5 pct. Bestemmelserne omhandler den amerikanske "branch profits tax", der indebærer, at USA ud over selskabsskat kan pålægge faste driftssteder en skat, der principielt svarer til kildestatskatten på udbytter fra selskaber med henblik på at sikre en ligelig behandling af daterselskaber og faste driftssteder. Satsen, der internt i USA er på 30 pct., kan efter overenskomsten højst udgøre 5 pct.

Renter kan som udgangspunkt kun beskattes i bopælsstaten. Men af stk. 5 følger, at renter, der er afhængige af omsætning, fortjeneste el.lign., beskattes i kildestaten med 15 pct. **Artikel 11**

Bopælsstaten har beskatningsretten til royalties. Definitionen af royalties er mere omfattende end OECD-modellens - således er f.eks. også rettighederne til computersoftware, spillefilm, lyd- og videobånd samt disketter og andre medier til gengivelse af billede og lyd omfattet. **Artikel 12**

Fortjeneste ved afhændelse af skibe, både, fly eller containere, der anvendes i international trafik, eller af rørlig formue, der er knyttet til disse, kan kun beskattes i bopælsstaten. Fortjeneste på installationer, borerigge samt skibe anvendt til efterforskning og udnyttelse af naturforekomster, der - f.eks. i forbindelse med fraflytning - anses for afhændet, kan højst beskattes op til de afskrivninger, der er foretaget. **Artikel 13**

Beregningen af 183-dages reglen sker i enhver 12-måneders periode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår (indkomstår). Beskatningsretten til løn optjent af den faste besætning om bord på skibe og fly, der anvendes i international trafik, tilkommer alene den stat, hvor besætningsmedlemmet er hjemmehørende. **Artikel 15**

I SKM2001.396ØLR, nåede landsretten i en sag om arbejdsudleje vedrørende indkomståret 1990 frem til, at dagældende art. 11 i 1948-overenskomsten om personligt arbejde i tjenesteforhold - herunder udtrykket "arbejdsgiver" - skulle fortolkes i overensstemmelse med kommentarerne til OECD's senere vedtagne modelkonvention, hvorefter der skal lægges vægt på den "reelle arbejdsgiver". Af SKM2003.62.HR fremgår, at Højesteret har stadfæstet landsrettens dom.

Der sker ikke kildestatsbeskatning, hvis bruttovederlaget ikke overstiger 20.000 USD eller det tilsvarende beløb i danske kroner, eller hvis vederlaget hverken direkte eller indirekte tilfalder kunstneren/sportsmanden selv eller personer, der er tilknyttet ham. **Artikel 17**

Artiklen omhandler både private (herunder arbejdsgiverordninger) og sociale pensioner (herunder folkepension, førtidspension og lignende), liv- **Artikel 18**

renter samt underholds- og børnebidrag. Pensioner udbetalt på grundlag af tidligere offentlig ansættelse er omfattet af artikel 19. Pensioner og sociale ydelser omfattet af artikel 18 kan kun beskattes i den stat, hvorfra beløbet hidrører (kildestaten). Ifølge artiklens overgangsbestemmelse kan pensionister, der er hjemmehørende i en stat og modtager pension fra en anden stat, før overenskomsten trådte i kraft (den 31. marts 2000), kun beskattes i bopælsstaten. Fradragsberettigede underholdsbidrag kan kun beskattes i bopælsstaten.

"Social security" kan ligeledes kun beskattes i kildestaten. Pensionsydelser fra "United States of America Railroad Retirement Board" er en offentlig pension, LSR 1976, 94.

I SKM 2003.484.VLR fandt Vestre Landsret, at en forsørgertabsydelse fra USA var omfattet af artikel X (1) om pensioner i den dagældende overenskomst, Bekendtgørelse nr. 1 af 11. januar 1948. Med henvisning til artikel XV (b) jf. artikel X (1) i den dagældende overenskomst fandt landsretten, at Danmark kunne medregne ydelsen ved skatteberegningen mod at indrømme lempelse.

Artikel 19 Offentlige pensioner, der er opnået ret til i kraft af en forudgående offentlig ansættelse, kan kun beskattes i bopælsstaten, hvis modtageren er statsborger i og hjemmehørende i bopælsstaten. I teksten anvendes udtrykket "eller", men der er enighed mellem USA og Danmark om, at der er tale om en trykfejl, idet der skulle have stået "og".

Artikel 20 Den studerende beskattes ikke i opholdsstaten af de beløb, som modtages fra udlandet, når beløbene går til udgifterne ved hans midlertidige ophold. Der skal være tale om et heltidsstudium. Skattefriheden i opholdsstaten finder kun anvendelse i maksimalt 3 år fra begyndelsen af uddannelsesopholdet. Der er ingen professorregel i denne overenskomst (i den tidligere overenskomst fandtes professorreglen i art. 14).

Artikel 21 Hvis modtageren af disse andre indkomster driver et fast driftssted (artikel 7) eller et fast sted (artikel 14) i den anden stat, og disse andre indkomster kan henføres til det faste sted/driftssted, overgår beskatningsretten til kildelandet. Renter fra en tredjestat er omfattet af artiklen.

Artikel 22 Der er tale om en såkaldt LOB-bestemmelse ("Limitation of Benefits"). Formålet med artiklen er at begrænse anvendelsen af visse af overenskomstens bestemmelser (begunstigelser) til særligt kvalificerede personer/selskaber. En fysisk person hjemmehørende i USA eller Danmark er altid berettiget til overenskomstfordele. Det gælder også for de to staters offentlige myndigheder, religiøse og velgørende institutioner samt pensionskasser, når over 50 pct. af pensionsmodtagerne er hjemmehørende i en af staterne. Men for selskaber, fonde og andre ikke-fysiske personer er der en række krav, som skal være opfyldt. Bestemmelsen er opbygget således, at skattesubjektet "testes" vedrørende objektive kriterier som ejerforhold, betalingsstrømme og aktiv erhvervsudøvelse.

For Danmarks vedkommende sker lempelsen som udgangspunkt efter creditprincippet, men eksemptionsprincippet anvendes i enkelte tilfælde. Når en indkomst kun kan beskattes i USA, skal Danmark lempe efter eksemptionsmetoden (med progressionsforbehold). USA beskatter sine statsborgere af deres globalindkomst, herunder også amerikanske statsborgere hjemmehørende i Danmark. Danmark er imidlertid kun forpligtet til at lempe for den amerikanske skat, som ikke-amerikanske statsborgere, hjemmehørende i Danmark, i henhold til overenskomsten skal betale.

Artikel 23

Ved indsættelse af ordene "især med hensyn til beskatning af globalindkomsten" er det sikret, at den amerikanske globalbeskatning af amerikanske statsborgere ikke er i strid med ikke-diskrimineringsbestemmelsen. Artiklen omfatter enhver skat, uanset hvilke myndigheder, der har pålagt den.

Artikel 24

Aftalen indeholder ikke nogen tidsfrist for skatteyderen til at indbringe sagen for de kompetente myndigheder. Hvis der søges opnået en gensidig aftale mellem de to stater, skal de nationale lignings- og opkrævningsprocedurer berostilles under forløbet af forhandlingerne.

Artikel 25

Overenskomsten går videre end OECD-modellen, idet der udveksles "relevante" oplysninger, og ikke kun "nødvendige" oplysninger. I Skat Udland 2000, 161 har skatteministeren redegjort for forskellen mellem den tidligere og den nuværende overenskomsts bestemmelser om udveksling af oplysninger.

Artikel 26

Artiklens stk. 4 giver mulighed for at udskyde overenskomstens virkningstidspunkt 1 år for personer, der kan opnå en mere favorabel skattemæssig behandling efter 1948-overenskomsten. Aftalen har virkning i Danmark for indkomstår, der starter den 1. januar 2001 eller senere. Men for så vidt angår de indkomster, hvor der er hel eller delvis kildestatsbeskatning (f.eks. pensioner, renter og udbytter) fik overenskomsten dog allerede virkning for beløb, der er udbetalt eller godskrevet fra den 1. maj 2000.

Artikel 29

Venezuela

Bekendtgørelse nr. 34 af 4. december 2001 af DBO af 3. december 1998. DBO' en har virkning fra indkomståret 2002. Selskabsskatteprocenten i Venezuela er 34. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af overenskomsten omfattede personer
- Artikel 2: De af overenskomsten omfattede skatter
- Artikel 3: Almindelige definitioner
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted
- Artikel 5: Fast driftssted
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- Artikel 8: Skibs- og lufttransport

Venezuela

- Artikel 9: Forbundne foretagender
- Artikel 10: Udbytte
- Artikel 11: Renter
- Artikel 12: Royalties og honorarer for teknisk bistand
- Artikel 13: Kapitalgevinster
- Artikel 14: Frit erhverv
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold
- Artikel 16: Bestyrelshonorarer
- Artikel 17: Kunstnere og sportsmænd
- Artikel 18: Pensioner og lignende betalinger
- Artikel 19: Offentligt hverv
- Artikel 20: Studerende og lærlinge
- Artikel 21: Undervisning og forskning
- Artikel 22: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter
- Artikel 23: Andre indkomster
- Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning
- Artikel 25: Ikke-diskriminering
- Artikel 26: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler
- Artikel 27: Udveksling af oplysninger
- Artikel 28: Bistand med inddrivelse
- Artikel 29: Medlemmer af diplomatiske repræsentationer og konsulære embeder
- Artikel 30: Territorial udvidelse
- Artikel 31: Ikrafttræden
- Artikel 32: Opsigelse

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen og praksis:

Artikel 2

DBO'en omfatter ikke formueskat.

Artikel 3

I artikel 3, stk. 1, litra g, defineres "international trafik" som enhver transport med skib eller luftfartøj, der anvendes af et foretagende i Danmark eller Venezuela, bortset fra tilfælde, hvor skibet eller luftfartøjet udelukkende anvendes mellem pladser i den anden stat. Virksomheden er her karakteriseret ud fra et hjemmehørende-kriterium, hvor OECD-modellens art. 3, stk. 1, litra e, istedet anvender kriteriet om ledelsens virkelige sæde.

Den danske kontinentalsokkel er omfattet.

Artikel 4

For Venezuelas vedkommende omfatter udtrykket "hjemmehørende" enhver person, der er hjemmehørende i Venezuela og undergivet det venezuelanske territoriale skattesystem. Denne særlige regel har kun virkning for personer og reglen ophører, såfremt Venezuela ændrer det nuværende territorialprincip til globalindkomstprincippet.

Artikel 5

Ifølge art. 5, stk. 2, litra f, udgør også en forretning eller andet salgssted et fast driftssted. Efter dansk opfattelse er det ikke nogen større udvidelse af begrebet, da i hvert fald en permanent detailhandelsvirksomhed også uden tilføjelsen i forvejen anses for et fast driftssted.

Efter art. 5, stk. 3, udgør en byggeplads, et anlægs-, montage- eller monteringsarbejde et fast driftssted, hvis det varer i en periode over 6 måneder.

Art. 5, stk. 6, kommer fra FN-modellen. Hvis et forsikringsselskab, der er hjemmehørende i den ene stat (f.eks. Venezuela) opkræver præmier på den anden stats område eller forsikrer dér mod risici gennem en person, som ikke kan betegnes som uafhængig, jf. stk. 7, har det pågældende forsikrings-selskab fast driftssted i den anden stat (forudsætningsvis Danmark). Dette gælder dog ikke genforsikring.

I tilfælde, hvor ejerskab af aktier eller andre selskabsrettigheder i et selskab direkte eller indirekte berettiger ejeren af sådanne aktier eller selskabsrettigheder til at benytte fast ejendom, der tilhører selskabet, kan indkomsten fra direkte brug, udlejning eller anden benyttelse også beskattes i den stat, hvor ejendommen er beliggende.

Artikel 6

Art. 7 bygger overvejende på FN-modellen. Efter stk. 1 er udgangspunktet, at virksomheden skal beskattes i den stat, hvori den er hjemmehørende. Såfremt der udøves virksomhed gennem et fast driftssted i den anden stat, kan den del af fortjenesten, der kan henføres til dette faste driftssted, imidlertid beskattes i den anden stat (kildestaten). Fra FN-modellen er et litra b og et litra c tilføjet stk. 1, hvor disse tilføjelser er udtryk for den såkaldte "force of attraction"-teori. Med litra b og litra c har man også henført beskatningsretten til avance ved salg af varer af samme lignende art, som sælges gennem det faste driftssted, og beskatningsretten til overskud af anden erhvervsvirksomhed af samme eller lignende art, som den, der udøves i det faste driftssted, til kildestaten, medmindre det godtgøres, at dette salg af varer og/eller denne udøvelse af anden erhvervsvirksomhed ikke med rimelighed kunne være udøvet gennem det faste driftssted.

Artikel 7

I forbindelse med opgørelsen af det faste driftssteds skattepligtige indkomst er der i stk. 3 anført særlige begrænsninger for betalinger for immaterielle aktiver m.fl.

Art. 8, stk. 1 anvender et hjemmehørende kriterium, hvilket er en afvigelse fra OECD-modellen, som henfører beskatningsretten til den stat, hvor foretaget har sin virkelige ledelse.

Artikel 8

I henhold til kommentar nr. 10 til OECD-modellens art. 8, stk. 1, falder fortjeneste, som et foretagende, der driver international trafik, opnår ved containerleasing af supplerende eller lejlighedsvis karakter i forhold til dets internationale skibs- og luftfartsvirksomhed, inden for denne bestemmelses anvendelsesområde. Ifølge DBO'en kan indkomst fra brug, rådighedsstillelse og udlejning af containere, der anvendes til transport af varer, kun beskattes i hjemmehørende staten, dog forudsat, at aktiviteten kun er knyttet til driften af skibe eller luftfartøjer. Bestemmelsen i DBO'en rækker således videre end OECD-modellen, idet den medtager enhver fortjeneste fra containerdrift, uanset om den kan betegnes som supplerende/lejlighedsvis. Med reglen opnås, at indkomst fra containervirksomhed beskattes på samme måde som anden form for indkomst fra international transportvirksomhed.

Venezuela

Stk. 5 indeholder en særlig anti-misbrugsbestemmelse, der er medtaget efter dansk ønske. Baggrunden for bestemmelsen er den, at Venezuela delvis anvender territorialprincippet.

Artikel 10

Udbytte kan beskattes såvel i den stat, hvor udbyttedtageren er hjemmehørende, som i kildestaten (det udbyttebetalende selskabs hjemstat).

Kildestaten kan indeholde en udbytteskat på 5 pct. i moder-/datterselskabsforhold. Forudsætning herfor er, moderselskabet har ejet mindst 25 pct. af aktiekapitalen i datterselskabet (det udbyttebetalende selskab) i en periode på mindst 12 måneder forud for det tidspunkt, hvor udbyttet fastsættes.

I alle andre tilfælde kan kildestaten indeholde 15 pct. i udbytteskat.

Ifølge protokollen er der enighed mellem Danmark og Venezuela om, at der alene indeholdes 5 pct. i venezuelansk udbytteskat af udbytter, der udbetales fra venezuelanske selskaber til Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene.

På dansk foranledning er i stk. 6 indsat en bestemmelse, som fastslår, at såfremt kildestaten har opkrævet kildeskat med et højere beløb end DBO'en giver mulighed for, skal den for meget indeholdte skat tilbagesøges inden 3 år efter udgangen af det kalenderår, hvor skatten er blevet opkrævet/indeholdt. Refusionen skal udbetales inden 6 måneder efter modtagelse af ansøgningen, medmindre begge stater er enige om, at den foreviste dokumentation ikke har været tilstrækkelig.

Stk. 7 er en anti-misbrugsbestemmelse, som foreskriver, at de særlige lave indeholdelsessatser i stk. 2 ikke skal finde anvendelse, såfremt hovedformålene med erhvervelsen af aktierne m.v. har været at drage nytte af DBO'en.

Artikel 11

Beskatningsretten til renter tilkommer som udgangspunkt bopælsstaten. Kildestaten har imidlertid også en begrænset ret til at kildebeskatte renter. Kildebeskatningen kan højest udgøre 5 pct. Kildestaten har dog ikke ret til at indeholde kildeskat i de situationer, hvor modtageren eller betaleren af rentebeløbene enten er staten, centralbanken eller en regional/kommunal myndighed, eller alternativt hvor renten betales for et lån, der er ydet eller garanteret af en finansiel institution af offentligretlig karakter med det formål at fremme eksport og udvikling.

Med begrebet "agiobeløb" i stk. 4, menes det beløb, hvormed kursværdien af et værdipapir overstiger dets nominelle værdi.

I stk. 8 er indsat en anti-misbrugsbestemmelse, som fastslår, at artiklen ikke skal finde anvendelse, hvis hovedformålet eller et af hovedformålene, hos enhver person med tilknytning til stiftelsen eller overdragelsen af den gældsfordring, som ligger til grund for betaling af renten, er at drage fordel af art. 11.

Artikel 12

Bestemmelsen er udvidet i forhold til OECD-modellen, idet også honorarer for teknisk bistand er medtaget.

Stk. 3 og 4 definerer indholdet af begreberne. Stk. 4, der definerer royalties, og i øvrigt svarer til OECD-modellens art. 12, stk. 3, har ikke medtaget sætningen "...retten til at anvende industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr", og dermed vil bl.a. leasingbetalinger ikke kunne beskattes som royalties.

Der er en delt beskatningsret til royalties mellem kildestaten og bopælsstaten. Kildestaten må, forudsat at den har intern hjemmel, pålægge royalties en bruttoskat på 10 pct. og honorarer for teknisk bistand en bruttoskat på 5 pct.

På tidspunktet for underskrivelsen af aftalen mellem Danmark og Venezuela blev beskatningsgrundlaget for teknisk bistand ydet i Venezuela opgjort som 30 pct. af honoraret, og af dette beskatningsgrundlag beregnedes 5 pct., reelt svarende til 1,5 pct. af bruttohonoraret. I protokollen er det fastslået, at denne grænse (1,5 pct.) ikke fremover vil kunne overskrides i relation til DBO'en.

Stk. 7 er en anti-misbrugsbestemmelse, som foreskriver at bestemmelserne i artiklen ikke skal finde anvendelse, såfremt det var hovedformålet eller et af hovedformålene hos enhver person, der medvirkede til stiftelsen eller overdragelsen af de rettigheder, som ligger til grund for udbetalingen af royaltybeløbet, at drage fordel af denne artikel ved hjælp af denne stiftelse eller overdragelse.

Artikel 13

Kildestaten har beskatningsretten til fortjeneste ved salg af fast ejendom beliggende i kildestaten, Dette gælder også ved salg af aktier eller andre rettigheder i et selskab (i den anden stat), hvis aktiver hovedsageligt, direkte eller indirekte, består af fast ejendom eller rettigheder i fast ejendom (i kildestaten). Bestemmelsen findes i FN-modellen. Uden denne bestemmelse ville avancen ved afståelse af også denne type aktier blive beskattet i bopælsstaten. Bestemmelsen har tidligere været uden betydning for ejendomme/selskaber i Danmark, men efter afgørelsen refereret i TfS 2002,80 har den relevans.

Artikel 14

Det bemærkes, at art. 14 er udgået af OECD-modellen fra år 2000 med den begrundelse, at der aldrig har været tilstræbt forskel mellem begrebet "fast sted" efter art. 14 og "fast driftssted" efter art. 5.

Artiklens stk. 1, litra a, svarer til den tidligere OECD-models art. 14, stk. 1, mens stk. 1, litra b stammer fra FN-modellen.

Beskatningsretten er som udgangspunkt tillagt bopælsstaten. Kildestaten tillægges beskatningsretten, såfremt det liberale erhverv udøves gennem et såkaldt "fast sted", eller hvis den pågældende opholder sig i staten (kildestaten) i en periode eller i perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for enhver 12-måneders periode. I begge tilfælde gælder, at kildestaten kun

Venezuela

kan beskatte en så stor del af indkomsten, der kan henføres til henholdsvis det faste sted og den udøvede virksomhed.

Begrebet "fast sted" er ikke defineret i DBO'en.

Artikel 15

Efter stk. 3 kan løn optjent ved arbejde om bord på et skib eller et fly, der anvendes i international trafik, kun beskattes i den stat, hvor foretagendet er hjemmehørende. Det er en afvigelse fra OECD-modellen, der taler om den stat, hvori foretagendet har sin virkelige ledelse.

Stk. 4 indeholder en særbestemmelse om, at ansatte i SAS, der er hjemmehørende i Danmark, kun kan beskattes her.

Artikel 17

En stat kan ikke beskatte, hvis personens besøg i den pågældende stat i væsentlig omfang er støttet af offentlige midler fra den anden stat. Vederlaget kan da alene beskattes i den stat, hvor personen er hjemmehørende.

Artikel 18

Bestemmelsen omhandler pensioner, der står i forbindelse med et tidligere privat tjenesteforhold. Private pensioner oprettet uden for tjenesteforhold er omfattet af art. 23. Offentlige pensioner, der står i forbindelse med et tidligere offentligt tjenesteforhold er omtalt i art. 19, stk. 2, mens andre former for offentlige pensioner/sociale ydelser er omfattet af art. 21.

Bopælsstaten er tillagt beskatningsretten til pensioner, der står i forbindelse med et tidligere privat tjenesteforhold. Der kan f.eks. være tale om ratepensioner eller ATP, hvorimod kapitalpensioner afgiftsberigtiges endeligt her i landet ved udbetaling med en 40 pct.'s afgift, der ikke er omfattet af DBO'en.

I henhold til stk. 2, kan også kildestaten beskatte sådanne pensioner, hvis udbetalingen foretages af en person, en virksomhed eller et fast driftssted, der er hjemmehørende i kildestaten. Bestemmelsen stammer fra FN-modellen. Udbetales f.eks. ATP til en person bosiddende i Venezuela, er der med art. 18, stk. 2, tillagt Danmark en kildestatsbeskatning.

Det bemærkes, at udenlandske pensioner ikke beskattes i Venezuela i kraft af anvendelsen af territorialprincippet.

Artikel 20

Den studerende/lærlingen har i henhold til stk. 2 mulighed for at opnå skattefrihed for indtægter optjent her i landet, såfremt indtægterne er et nødvendigt supplement til de midler vedkommende i øvrigt har til rådighed til sit underhold. I praksis fungerer ordningen, som også kendes fra en del andre DBO'er, på den måde, at der ydes et fradrag i den personlige indkomst - det såkaldte "færøfradrag". Fradragets størrelse fastsættes hvert år af Ligningsrådet. Ligningsrådet har for indkomståret 2004 fastsat beløbet til 65.000 kr., jf. TSS-cirkulære 2003-34 (for indkomståret 2003 er beløbet fastsat til 63.000 kr.). Beløbet beregnes efter arbejdsmarkedsbidrag og bidrag til særlig pensionsopsparing. Fradraget ydes i den personlige indkomst og begrænses ikke af personfradrag eller af ligningsmæssige fradrag. Fradraget redu-

ceres med beløb, der modtages fra udlandet til den studerendes underhold eller uddannelse, samt med beløb, der er skattefrie her i landet.

Artiklen findes ikke i OECD-modellen, men den findes i en del af de DBO'er Danmark har indgået. Efter artiklen kan gæstelærere fra Venezuela opholde sig i Danmark (eller omvendt) i op til to år uden at blive beskattet her af forsknings/undervisningshonoraret. Opholdet skal som anført være midlertidigt. Såfremt det allerede fra starten er klart, at opholdet vil overstige de to år, gælder bestemmelsen ikke. Fritagelsen omfatter ikke tilfælde, hvor en forskning hovedsageligt er til fordel for private personer/virksomheder.

Artikel 21

Det er en betingelse for at anvende bestemmelsen, at gæstelæreren er inviteret enten af regeringen eller af et universitet eller anden lærestanstalt, der er godkendt af den behørig uddannelsesmyndighed i denne stat.

En lignende artikel findes ikke i modeloverenskomsten

Artikel 22

Selve udvindingen af naturforekomster udgør efter OECD-modellens art. 5, stk. 2, litra f, altid et fast driftssted. Derimod findes der ikke i modellen nogen særregler for, hvornår forundersøgelser- og efterforskningsvirksomhed udgør et fast driftssted. Efter intern dansk lovgivning udgør sådanne aktiviteter et fast driftssted allerede fra første dag, og med henblik på at sikre, at kildestaten får adgang til at beskatte disse aktiviteter på et tidligt tidspunkt, er art. 22 indsat.

Efter art. 22, stk. 1, er udgangspunktet herefter det, at virksomhed udøvet i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinte-forekomster skal udgøre et fast driftssted. Overenskomsten kvalificerer således et fast driftssted allerede fra forundersøgelserfasen. Det bemærkes, at i henhold til art. 3 omfattes den del af kontinentalsoklen, hvor Danmark udøver suverænitetsrettigheder, udtrykkeligt af overenskomsten.

Bestemmelsen i stk. 1 modificeres dog af stk. 2 og 3. Efter stk. 2 vil der ikke blive statueret fast driftssted, såfremt den pågældende aktivitet udøves i en eller flere perioder, der sammenlagt ikke overstiger 30 dage inden for enhver 12-måneders periode. I sidste punktum er der indsat en anti-misbrugsbestemmelse rettet imod forbundne foretagenders kulbrinteaktiviteter.

Hvis aktiviteten udelukkende består i boreplatform-virksomhed, bliver der dog først fast driftssted, når virksomheden strækker sig over 6 måneder inden for en 12-måneders periode. Der er indsat en anti-misbrugsbestemmelse rettet imod forbundne foretagenders boreplatformvirksomhed.

Art. 23 svarer til FN-modellens art. 21, stk. 3. Efter artiklen kan begge stater beskatte "andre indkomster" såvel i kraft af en bopælsstatus som i kraft af en kildestatsstatus. Det betyder for Danmarks vedkommende, at folkepensioner, alle andre offentlige sikringsydelse og private pensioner uden forbindelse til tidligere tjenesteforhold udbetalt fra Danmark til personer hjemme-

Artikel 23

Vietnam

hørende i Venezuela (Danmark kildestat) beksattes her med intern hjemmel i KSL § 2.

Artikel 24

Danmark lempet som udgangspunkt efter creditmetoden, men i enkelte situationer anvendes eksemptionsmetoden med progressionsforbehold. Den danske lempelse sker uden hensyntagen til betalt/fremført business Assets Tax (BAT) i Venezuela.

Er den skattepligtige hjemmehørende i Venezuela, lempet Venezuela efter eksemptionsmetoden for så vidt angår indkomst beskattet efter territorialprincippet. For så vidt angår indkomst beskattet efter globalindkomstprincippet lempet Venezuela efter creditmetoden.

Det bemærkes, at de venezuelandske fragtskatter for danske rederiers vedkommende bortfalder samtidig med denne overenskomsts ikrafttræden.

Artikel 28

Artiklen findes ikke i OECD-modellen. Den er indsat på dansk foranledning.

Artiklen omfatter såvel bistand med inddrivelse af skyldige skattekrav, der er endelige, i den forstand, at de af lovgivningsmæssige årsager, hverken kan påklages til anden/højere administrativ enhed eller indbringes for en domstol, som bistand med sikring af skattekrav, der er genstand for anke eller andre retshandlinger.

For hver af staterne gælder det, at den ene stats skattekrav i henhold til denne artikel skal inddrives i overensstemmelse med de regler, som finder anvendelse for den anden stats skattekrav, og at inddrivelsen skal accepteres af myndighederne i den anden stat.

Også i tilfælde, hvor der fortsat er tvist om (størrelsen af) et skattekrav, og denne tvist er under behandling i et anke- eller domstolssystem, kan den ene stat anmode den anden stat om at sikre den førstnævnte stats forventelige krav. Også her gælder, at der dels skal ske en godkendelse af iværksættelse af anmodningen fra den kompetente myndighed i den stat, hvor debitor bor, og dels skal sikringen da ske efter de regler, som er gældende for denne stats egne skatter.

Begrebet "skatter" omfatter i denne artikel såvel det egentlige skattekrav som renterne heraf og eventuelle bøder i forbindelse med sådanne skatter.

Vietnam

Bekendtgørelse nr. 50 af 23. maj 1996 af aftale af 31. maj 1995. Udenlandsk ejede selskaber beskattes typisk med 25 pct. Selskaber med udenlandsk deltagelse anvender sædvanligvis kalenderåret som skatteår. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Vietnam anvender ikke globalindkomstprincippet.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af aftalen omfattede personer
- Artikel 2: De af aftalen omfattede skatter
- Artikel 3: Almindelige definitioner
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted
- Artikel 5: Fast driftssted
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom
- Artikel 7: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- Artikel 8: Skibsfart og luftfart
- Artikel 9: Forbundne foretagender
- Artikel 10: Udbytter
- Artikel 11: Renter
- Artikel 12: Royalties
- Artikel 13: Fortjeneste ved afhændelse af aktiver
- Artikel 14: Frit erhverv
- Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold
- Artikel 16: Bestyrelses honorarer
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk
- Artikel 18: Pensioner og lignende betalinger
- Artikel 19: Offentligt hverv
- Artikel 20: Studerende og praktikanter
- Artikel 21: Lærere, professorer og forskere
- Artikel 22: Andre indkomster
- Artikel 23: Virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning eller udvinding af kulbrinter
- Artikel 24: Ophævelse af dobbeltbeskatning
- Artikel 25: Begrænsning af aftalefordele
- Artikel 26: Ikke-diskriminering
- Artikel 27: Indgåelse af gensidige aftaler
- Artikel 28: Udveksling af oplysninger
- Artikel 29: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer
- Artikel 30: Territorial udvidelse
- Artikel 31: Ikrafttræden
- Artikel 32: Opsigelse

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen - praksis.

Omfatter begge staters kontinentalsokkel.

Artikel 3

En ikke-fysisk person anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor den er registreret. Er en sådan person imidlertid registreret i den ene stat og har sin virkelige ledelses sæde i den anden, skal de kompetente myndigheder ved gensidig aftale afgøre, hvor den pågældende skal anses for at være hjemmehørende. Så længe sådan gensidig aftale ikke foreligger, kan de to stater se bort fra dobbeltbeskatningsaftalen.

Artikel 4

Bygge-, anlægs-, monterings-, og installationsarbejder udgør et fast driftssted, hvis arbejdet strækker sig over mere end 6 måneder. På tilsvarende

Artikel 5

Vietnam

måde vil konsulentbistand m.v. udgøre et fast driftssted, hvis denne bistand ydes i mere end 6 måneder inden for en 12-måneders-periode.

Endvidere skal virksomhed i forbindelse med forundersøgelser, efterforskning og udvinding af kulbrinteforekomster altid anses for at være udøvet fra et fast driftssted eller et fast sted (artikel 14), jf. artikel 23.

Der foreligger fast driftssted, hvis en agent udelukkende eller næsten udelukkende udøver virksomhed for hovedforetagendet samt i visse tilfælde når agenten eller foretagendet selv opretholder et varelager med henblik på regelmæssig levering af varer for foretagendet.

Artikel 7

Hvis et foretagende i den ene stat har et fast driftssted i den anden stat, kan den stat (kildestaten) ikke alene beskatte fortjeneste opnået i det faste driftssted, men også fortjeneste opnået ved tilsvarende virksomhed udøvet i kildestaten uden om det faste driftssted, med mindre det kan godtgøres, at disse yderligere aktiviteter ikke med rimelighed ville kunne have været udøvet gennem et fast driftssted (force of attraction).

Hvis en fortjeneste omfatter indkomster, der er særskilt omhandlet i andre artikler, skal de pågældende indkomster behandles efter bestemmelserne i disse artikler.

Artikel 8

Fortjeneste opnået ved drift af skibe og fly i international trafik kan kun beskattes i den stat, hvor det foretagende, der driver de pågældende skibe eller fly, er registreret, dvs. i bopælsstaten.

Vietnam opkræver en fragtskat på udenlandske skibe i international trafik. Fragtskatten udgør 3 pct. af udgående last. Efter at aftalen er trådt i kraft, kan Vietnam ikke længere opkræve denne fragtskat af danske skibe.

Artiklen omfatter også indkomst fra udleje af skibe og fly på bare-boat-basis og indkomst fra anvendelse og udleje af containere, når sådan udleje eller anvendelse har tilknytning til driften af skibe eller fly i international trafik.

Artiklen finder også anvendelse på konsortier. SAS' fortjeneste ved beflyvninger på Vietnam vil blive beskattet i Danmark i forhold til Det Danske Luftfartsselskabs andel af SAS.

Artikel 10

Kildestaten kan højst beskatte med følgende satser:

- 1 5 pct. hvis der er tale om moder/datterselskabsforhold med en ejerandel på mindst 70 pct., eller hvis det udbyttmodtagende selskab har investeret mindst 12 millioner U.S.dollars.
- 2 10 pct. i moder/datterselskabsforhold, hvor ejerandelen er mellem 25 pct. og 70 pct.
- 3 15 pct. i alle andre tilfælde.

Udbytte omfatter også indkomst fra andre selskabsrettigheder, der er undergivet samme skattemæssige behandling som indkomst af aktier i henhold til

lovgivningen i den stat, i hvilken det selskab, der foretager udlodningen, er hjemmehørende.

Renter kan beskattes i kildelandet med 10 pct.

Artikel 11

Undtaget herfra er for Vietnams vedkommende renter, der betales til den danske stat, en politisk underafdeling, en lokal myndighed eller et dertil hørende offentligt organ, til Danmarks Nationalbank samt til enhver anden institution, hvis kapital helt eller hovedsageligt ejes af den danske stat, som der fra gang til gang måtte blive truffet aftale om mellem de kompetente myndigheder i de kontraherende stater.

Undtaget herfra er for Danmarks vedkommende renter, der betales til den vietnamesiske stat, en politisk underafdeling, en lokal myndighed eller et dertil hørende offentligt organ, til den vietnamesiske nationalbank samt til et offentligt organ eller enhver anden institution, hvis kapital helt eller hovedsageligt ejes af den vietnamesiske stat, som der fra gang til gang måtte blive truffet aftale om mellem de kompetente myndigheder i de kontraherende stater.

Der skelnes mellem industrielle royalties og andre royalties. Kildestaten kan højst beskatte industrielle royalties med 5 pct. og andre royalties med 15 pct.

Artikel 12

Industrielle royalties er ethvert patent, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode, eller for oplysninger om industrielle eller videnskabelige erfaringer eller for anvendelsen af eller retten til at anvende industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr, der medfører overførsel af know-how.

Andre royalties er ophavsrettigheder til litterære og kunstneriske værker - filmrettigheder, TV-rettigheder etc. - ophavsrettigheder til videnskabelige arbejder og varemærker samt ovennævnte anvendelse af industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr, når dette ikke medfører overførsel af know-how.

Fortjeneste ved afhændelse af aktier i et selskab, hvis aktier hovedsagelig består af fast ejendom, beskattes i den stat, hvor den faste ejendom er beliggende.

Artikel 13

Kildelandets beskatningsret omfatter også fortjenester ved afhændelse af aktier, hvis den afhændede aktiepost repræsenterer en deltagelse på mindst 10 pct. i et selskab, der er hjemmehørende i kildestaten.

Fortjeneste ved afhændelse af skibe og fly eller containere, der anvendes i international trafik, kan kun beskattes i bopælsstaten.

I stk. 5 er indsat en bestemmelse til regulering af de særlige forhold omkring SAS.

Vietnam

I stk. 8 er indsat en bestemmelse, der har til formål at sikre, at den avance, der er beskattet ved fraflytning her fra landet, ikke beskattes en gang til i forbindelse med senere afhændelse af aktierne i den anden stat. Vietnam vil i denne situation således kun kunne beskatte den del af aktieavancen, der er opstået efter fraflytningen fra Danmark.

Artikel 14 Kildelandet har beskatningsretten, hvis den pågældende person opholder sig i kildestaten i mindst 183 dage i det pågældende skatteår.

Artikel 15 Efter stk. 3 kan lønindkomst ved arbejde om bord på skibe eller fly i international trafik kun beskattes i den stat, hvor rederiet eller luftfartselskabet er hjemmehørende, mens stk. 4 omhandler de særlige forhold omkring SAS.

Artikel 17 Kunstnere og sportsfolk kan beskattes i den stat, hvor de udøver deres virksomhed, undtagen når der er tale om aktiviteter under et kulturudvekslingsprogram. Dette gælder også, når vederlaget tilfalder en anden end kunstneren eller sportsudøveren selv, f.eks. et selskab.

Artikel 18 Kildelandet kan beskatte pensionsbeløb, der udbetales til en person, der er flyttet til den anden stat.

Artikel 19 Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 17.

Artikel 20 Vederlag for tjenesteydelser udført i opholdsstaten skal ikke beskattes, hvis sådanne tjenesteydelser har tilknytning til den studerendes studium eller uddannelse og vederlaget er nødvendigt for at supplere de midler, der står til rådighed for hans underhold. Ligningsrådet har for indkomståret 2004 fastsat beløbet til 65.000 kr., jf. TSS-cirkulære 2003-34 (for indkomståret 2003 er beløbet fastsat til 63.000 kr.). Beløbet beregnes efter arbejdsmarkedsbidrag og bidrag til særlig pensionsopsparing. Fradraget indrømmes ud over sædvanlige ligningsmæssige fradrag, herunder personfradrag. Fradraget reduceres med beløb, der modtages fra udlandet til den studerendes underhold, undervisning og uddannelse, og som ikke beskattes i Danmark. Fradraget reduceres endvidere med skattefrie stipendier, men derimod ikke med skattepligtige stipendier, der modtages fra Danmark.

Artikel 21 Lærere, gæsteforskere o.l. skal i en periode på to år fra deres ankomst til arbejdsstaten være fritaget for beskatning i denne stat af vederlag for undervisning, forelæsningsvirksomhed eller forskning.

Artikel 22 Omfatter bl.a. sociale pensioner. Stk. 2 giver mulighed for kildelandsbeskatning af eksempelvis sociale pensioner.

Artikel 24 Lempelsesmetoden er ordinær credit. Kan indkomsten kun beskattes i Vietnam, anvender Danmark exemption med progressionsforbehold. Danmark giver matching credit ved betaling af industrielle royalties og ved fortjeneste ved erhvervsvirksomhed uden for den finansielle sektor udøvet gennem et fast driftssted. Endvidere gives der dansk exemption for udbytter, der betales fra et vietnamesisk datterselskab til et dansk moderselskab. Reglerne om

matching credit og exemption gælder i 10 år fra aftalens ikrafttræden. Der henvises i øvrigt til lempelsesbestemmelsen.

Artiklen er en antimisbrugsbestemmelse, som er nødvendig, fordi Vietnam ved indgåelse af aftalen ikke beskatter efter globalindkomstprincippet. Bestemmelsen hindrer, at tredjelandssindkomst kanaliseres ind i Vietnam, hvor de efter de gældende vietnamesiske regler ikke vil blive beskattet, og derfra skattefrit videre til Danmark.

Artikel 25

Der gælder følgende afvigelser fra ikke-diskrimineringskravet:

Artikel 26

Undtaget er vietnamesisk skat på overførsel af erhvervsindkomst, som højst kan udgøre 10 pct., og som pålægges udenlandske erhvervsdrivende.

Undtaget er endvidere vietnamesisk skat på aktiviteter i landbrugssektoren, hvor man ved aftalens indgåelse har en indbygget diskriminering af den udenlandske partner i jointventures.

Endelig kan der efter intern vietnamesisk lovgivning individuelt aftales skattemæssige vilkår for en udenlandsk investering.

Zambia

Bekendtgørelse nr. 120 af 8. december 1974 af DBO af 13. september 1973 med Zambia til undgåelse af dobbeltbeskatning. Skd.cirkulære nr. 240 af 19. november 1974 (vejledning).

Selskabsskatteprocenten varierer fra 15 pct. til 45 pct. afhængig af branche. Skatteåret omfatter perioden 1. april - 31. marts. Der er ingen carry-backregler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer
- Artikel 2: De af DBO'en omfattede skatter
- Artikel 3: Almindelige definitioner
- Artikel 4: Skattemæssigt hjemsted
- Artikel 5: Fast driftssted
- Artikel 6: Indkomst af fast ejendom
- Artikel 7: Fortjeneste ved forretningsvirksomhed
- Artikel 8: Skibsfart og luftfart
- Artikel 9: Associerede foretagender
- Artikel 10: Udbytter
- Artikel 11: Renter
- Artikel 12: Royalties
- Artikel 13: Fortjeneste ved afståelse af formuegenstande
- Artikel 14: Frit erhverv
- Artikel 15: Personlige tjenesteydelser
- Artikel 16: Bestyrelshonorarer
- Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artikel 18: Pensioner
Artikel 19: Offentlige hverv
Artikel 20: Forskere og studerende
Artikel 21: Indkomst, der ikke udtrykkeligt er omtalt
Artikel 22: Personlige begunstigelser
Artikel 23: Ophævelse af dobbeltbeskatning
Artikel 24: Ikke-diskriminering
Artikel 25: Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler
Artikel 26: Udveksling af oplysninger
Artikel 27: Diplomatiske og konsulære embedsmænd
Artikel 28: Territorial udvidelse
Artikel 29: Ikrafttræden
Artikel 30: Opsigelse

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen - og praksis:

- Artikel 3** Den danske kontinentalsokkel er omfattet af DBO'en.
- Artikel 5** Artiklen omfatter også olieklender. Bygnings-, anlægs- eller monteringsarbejde af mere end 6 måneders varighed medfører fast driftssted. Det samme gælder tilsynsvirksomhed med sådant arbejde.
- Artikel 6** Udgifter på fast ejendom (herunder renter af gæld), som en fuldt skattepligtig person i et land ejer i det andet land, skal tillades fradraget i kildelandet efter samme betingelser, som gælder for fuldt skattepligtige personer i kildelandet.
- Artikel 7** For så vidt angår fortjeneste ved forretningsvirksomhed bestemmes i artikel 7, stk. 3, 2. pkt., at DBO'en ikke skal kunne forhindre den enkelte stat i at anvende eventuelle interne regler om skønsmessig ansættelse i tilfælde af utilstrækkelige oplysninger om den enkelte virksomheds fortjeneste ved forretningsvirksomhed.
- Artikel 8** Artiklen skal også finde anvendelse ved afståelse af formuegenstande tilhørende SAS for så vidt angår den danske andel af fortjenesten.
- Artikel 10** Kildelandet har beskatningsret til udbytte med 15 pct.
- Artikel 11** Kildelandet har beskatningsret til renter med 10 pct.
- Renter, der betales til regeringen i den anden kontraherende stat eller til en af dens lokale myndigheder eller til nogen institution eller instans, der i det hele ejes af denne regering eller dens lokale myndigheder, er fritaget for beskatning i kildestaten. Renter, der betales til Industrialiseringsfonden for Udviklingslandene, er ifølge protokolbestemmelsen II også fritaget for beskatning i kildestaten.

Kildelandet har beskatningsret til royalties med 15 pct. For at opnå nedsættelse af royaltyskatten skal royalty- modtageren overfor Told- og Skattestyrelsen dokumentere at være hjemmehørende i Zambia. **Artikel 12**

Bestemmelsen i artikel 13, stk. 3, om afståelse af skibe og luftfartøjer, samt dertil knyttet løsøre, finder ligeledes anvendelse på den danske andel af for-tjeneste, som oppebæres af SAS, jf. protokollens pkt. 1. **Artikel 13**

183-dages-reglen anvendes i forhold til indkomståret eller skatteåret. Skat-teåret i Zambia er 1. april-31. marts. **Artikel 15**

Vederlag, der oppebæres af personer hjemmehørende i Danmark og ansatte i SAS, kan udelukkende beskattes i Danmark.

Artiklen adskiller sig fra OECD-konventionens tilsvarende bestemmelse, og fra DBO''ens øvrige artikler, ved at udelukke bopælsstaten fra at med-tage vederlaget eller pensionen i beskatningsgrundlaget, ligesom ydelserne ej heller kan medtages ved fastsættelsen af skattesatsen for anden indtægt. **Artikel 19**

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestem-melserne i denne artikel og ikke af artikel 17.

Vederlag for forskning ved universiteter eller lignende i en periode, der ikke overstiger 2 år, beskattes ikke i den midlertidige opholdsstat. **Artikel 20**

Endvidere er studerende og lærlinge fritaget for beskatning af løn for arbejde udført i studiestaten, såfremt arbejdet enten har direkte forbindelse med uddannelsen/oplæringen eller har til formål at skaffe ham midler til hans underhold. Ligningsrådet har for indkomståret 2004 fastsat beløbet til 65.000 kr., jf. TSS-cirkulære 2003-34 (for indkomståret 2003 er beløbet fastsat til kr. 63.000). Beløbet beregnes efter arbejdsmarkedsbidrag og bidrag til særlig pensionsopsparing. Fradraget indrømmes ud over sædvan-lige ligningsmæssige fradrag, herunder personfradrag. Fradraget reduceres med beløb, der modtages fra udlandet til den studerendes underhold, under-visning og uddannelse, og som ikke beskattes i Danmark. Fradraget reduce-res endvidere med skattefrie stipendier, men derimod ikke med skatteplig-tige stipendier, der modtages fra Danmark.

Det er særligt fastslået, at fysiske personer, som er hjemmehørende i Dan-mark eller Zambia, i de respektive stater kan gøre krav på de samme person-lige begunstigelser, lempelser og nedsættelser, som henholdsvis danske og zambiske statsborgere, der ikke er hjemmehørende i de pågældende stater, kan opnå. **Artikel 22**

Dobbeltbeskatning ophæves som hovedregel ved creditmetoden. **Artikel 23**

Vedrørende creditnedslag for udbytte skal der udover den skat, som kilde-staten er berettiget til, også gives creditnedslag for den underliggende sel-skabsskat, som vedrører udbyttet. Zambia opkræver for tiden ikke udbytte-skat.

Ægypten

Danmark er forpligtet til at give creditnedslag for zambisk skat, som er frafaldet i henhold til særlige love til fremme af kapitalinvesteringer i visse industrier m.v. (matching credit).

Vederlag og pensioner til offentlig ansatte skal i bopælsstaten ikke medregnes til den skattepligtige indkomst (fuld exemption).

Artikel 24

Artiklen indeholder dog den særlige regel, at Zambia ikke er forpligtet til at yde ikke-statsborgere de lempelser, der efter Section 42 C i The Zambian Income Tax Act, 1966, kan indrømmes zambiske statsborgere. Alene zambiske statsborgere kan herefter få fradrag i Zambia for prioritetsrenter for lån, der er optaget til private formål.

Ægypten

Se under Egypten.

Østrig

Bekendtgørelse nr. 17 af 21. marts 1962 af DBO af 23. oktober 1961. Bekendtgørelse nr. 127 af 28. november 1968 om udvidelse til Færøerne af DBO af 23. oktober 1961. Bekendtgørelse nr. 15 af 28. januar 1972 af protokol af 29. oktober 1970 om ændring af DBO. Skd.cirkulære nr. 138 af 7. juni 1962 (vejledning). Skd.cirkulære nr. 90 af 25. januar 1972. Skd.cirkulære nr. 137 af 22. juni 1972 (vejledning).

Selskabsskatteprocenten i Østrig er 34 pct. for indkomståret 2003. Skatteåret svarer til kalenderåret. Der er ingen carryback-regler for tilbageførsel af underskud til tidligere år med positiv indkomst.

Det østrigske finansministerium har meddelt, at der ved anmodninger om tilbagebetaling af østrigsk skat efter DBO'en af indkomst, erhvervet fra og med 1. januar 2002 skal anvendes særlige skemaer. Skemaerne kan rekvireres gennem Finanzamt Eisenstadt, A-7001 Eisenstadt, Neusiedler Strasse 46 eller via det østrigske finansministeriums hjemmeside, www.bmf.gv.at.

Ved lov nr. 229 af 27. marts 1996 om ændring af lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EF-voldgiftskonventionen) blev loven om EU's voldgiftskonvention (lov nr. 763 af 27. november 1991) udvidet til også at omfatte bl.a. Østrig. Ved bekendtgørelse nr. 688 af 29. juni 1999 har skatteministeren bestemt, at lov nr. 229 af 27. marts 1996 er trådt i kraft den 1. maj 1999, TfS 1999, 699. Østrig har ratificeret konventionen den 20. juli 1999. Udvidelseskonventionen trådte i kraft den 1. oktober 1999 i forholdet mellem Danmark og Østrig, TfS 1999, 757.

Der er vedtaget en skattereform i Østrig, som for hovedparten af ændringernes vedkommende har virkning fra 1. januar 2000, Skat Udland 1999, 238.

Der verserer forhandlinger med Østrig om ændring af den eksisterende DBO. Skatteministeren har i august 2000 meddelt, at forhandlingerne herom ikke er afsluttet, Tfs 2000, 729 (DEP).

Østrigs skattesystem er beskrevet i artiklen "Månedens land - Østrig" i Skat Udland 2001, 67.

Indholdsfortegnelse:

- Artikel 1: De af DBO'en omfattede personer og skatter
- Artikel 2: Skattemæssigt hjemsted
- Artikel 3: Andre indkomster, der ikke udtrykkeligt er omtalt
- Artikel 4: Indkomst af fast ejendom
- Artikel 5: Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- Artikel 6: Fast driftssted
- Artikel 7: Indbyrdes forbundne foretagender
- Artikel 8: Skibs- og luftfart
- Artikel 9: Royalties
- Artikel 10: Udbytter
- Artikel 10A: Renter
- Artikel 11: Frit erhverv
- Artikel 12: Bestyrelses honorar
- Artikel 13: Personligt arbejde i tjenesteforhold
- Artikel 14: Kunstnere og sportsfolk
- Artikel 15: Private pensioner
- Artikel 16: Offentlige hvern og pensioner
- Artikel 17: Studerende
- Artikel 18: Formue
- Artikel 19: Ophævelse af dobbeltbeskatning
- Artikel 20: Personer ansat ved diplomatiske og konsulære repræsentationer
- Artikel 21: Dødsboer
- Artikel 22: Fremgangsmåde ved klager over dobbeltbeskatning
- Artikel 23: Udveksling af oplysninger
- Artikel 24: Fremgangsmåde ved indgåelse af gensidige aftaler
- Artikel 25: Ikke-diskriminering
- Artikel 26: Territorial udvidelse
- Artikel 27: Ikrafttræden
- Artikel 28: Opsigelse

Særlige bemærkninger - afvigelser fra OECD-modellen - praksis:

Bestemmelsen om en juridisk persons bopæl i den stat, i hvilken dens virkelige ledelse har sit sæde, gælder også for personlige selskaber og andre sammenslutninger af personer, som i henhold til den for dem gældende interne lovgivning ikke anses for juridiske personer. Bestemmelsen tager sigte på specielle østrigske forhold.

Artikel 2

Omfatter også fortjeneste ved salg af fast ejendom.

Artikel 4

Østrig

Artiklen gælder også for indkomst af faste ejendomme tilhørende erhvervs-virksomheder, samt for indkomst af faste ejendomme, der anvendes ved udøvelse af frit erhverv.

Artikel 5 Ansvarlig eller stille deltagelse i et selskab beskattes i den stat, hvor selskabet har et fast driftssted. Derimod bevirker deltagelse i et selskab gennem besiddelse af aktier, obligationer eller andele i andelsselskaber og selskaber med begrænset ansvar ikke, at indehaveren skal beskattes efter de her nævnte regler.

Artikel 8 Ifølge slutprotokollen finder bestemmelsen anvendelse på den danske deltagelse i SAS.

Artikel 9 Bopælslandet har beskatningsretten til royalties.

Hvor udbetalinger sker fra et selskab i den ene stat til en modtager i den anden stat, som ejer mere end 50 pct. af aktie- eller anpartskapitalen, har kildelandet beskatningsretten til royalties med 10 pct. Indkomst ved afståelse af rettigheder som nævnt i artiklen beskattes ligeledes i bopælsstaten.

Artikel 10 Kildelandet har beskatningsret til udbytte med 10 pct.

Se skd. cirkulære nr. 90 af 25. jan. 1972 om tilbagebetaling af for meget tilbageholdt kildeskat. Ansøgning om tilbagebetaling skal indgives inden 3 år efter udløbet af det kalenderår, i hvilket det skattepligtige beløb forfaldt til betaling.

Det østrigske finansministerium har meddelt, at anmodninger om tilbagebetaling af østrigsk udbytteskat efter DBO'en skal sendes til: Finanzamt Eisenstadt, Neusiedler Strasse 46, A 7001 Eisenstadt. Ligeledes har det østrigske finansministerium meddelt, at dette gælder fra den 1. januar 2000, og at der ikke længere vil ske tilbagebetaling af beløb under 200 østrigske Schilling eller 14,53 euro, TfS 2000, 520. Der henvises endvidere til bemærkningerne i indledningen, idet det heraf fremgår, at der ved anmodninger om tilbagebetaling af østrigsk skat skal anvendes særlige ansøgningskemaer.

Artikel 10A Bopælslandet har beskatningsretten til renter.

Om tilbagebetaling af for meget tilbageholdt kildeskat, se ovenfor for så vidt angår udbytte.

Artikel 12 Hvis en af staterne på grund af sin interne lovgivning er forhindret i at beskatte bestyrelses honorarer, forbeholdes beskatningsretten den anden stat.

Artikel 13 183 dages reglen anvendes i forhold til skatteåret.

Bopælsstaten har beskatningsretten til lønindkomst, når modtageren udelukkende eller overvejende gør tjeneste om bord på luftfartøjer tilhørende et

luftfartøjforetagende i en af de to stater. Ifølge slutprotokollen til denne bestemmelse skal den også anvendes på personer ansat i SAS. Søfolk, der udelukkende eller overvejende udfører tjeneste ombord på skibe, anses for at have udført deres arbejde i den af de to stater, hvor den virkelige ledelse for det foretagende, der driver fartøjerne, befinder sig. Personer, der gør tjeneste i danske rederier, er således skattepligtige her.

I TfS 2000, 815 ØLR er omtalt en sag, der drejer sig om, hvorvidt en dansk virksomhed kunne betragtes som arbejdsgiver efter artiklens stk. 2 i forhold til nogle østrigske arbejdstagere, der i 1991 var lejet ud til den danske virksomhed af deres østrigske arbejdsgiver. Virksomheden havde gjort gældende, at begrebet arbejdsgiver skulle fortolkes i overensstemmelse med det arbejdsgiverbegreb, som var anerkendt ved overenskomstens indgåelse i 1961, subsidiært 1991. Efter at stævning var udtaget, blev der mellem de danske og de østrigske myndigheder opnået enighed om, at Østrig havde beskatningsretten til lønindkomsten. Der blev herefter indgået retsforlig, hvor skattemyndighederne anerkendte, at 1992-kommentaren til OECD's modeloverenskomst ikke af skattemyndighederne kunne påberåbes til skade for skatteyderen vedrørende indkomståret 1991.

Hvis en af staterne på grund af sin interne lovgivning er forhindret i at beskatte vederlag til kunstnere og sportsfolk, forbeholdes beskatningsretten den anden stat.

Artikel 14

Private pensioner er omfattet af denne bestemmelse og beskattes i bopælslandet.

Artikel 15

Sociale ydelser som f.eks. folkepension beskattes i kildelandet.

Artikel 16

Bestemmelsen omfatter de ansatte ved Den Østrigske Handelsdelegation i Danmark. Skatteretligt skal de behandles, som om de var ansat i Bundeswirtschaftskammer i Wien. Handelsdelegationen anses derfor for omfattet af udtrykket »andre offentligretlige juridiske personer« i artikel 16, stk. 1, således at lønindtægter, som oppebæres af de ansatte, er fritaget for beskatning i Danmark og i stedet undergives beskatning i Østrig.

Pensioner, der udbetales fra Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten, er sociale pensioner, som er omfattet af DBO's artikel 16, nr. 1.

Vederlag til offentligt ansatte kunstnere og sportsfolk er omfattet af bestemmelserne i denne artikel og ikke af artikel 14.

Studerende er undtaget fra beskatning i opholdsstaten for vederlag for en beskæftigelse, der ikke overstiger 183 dage inden for et kalenderår, når arbejdet udøves som et led i en uddannelse.

Artikel 17

Ved opgørelsen af den her omhandlede 183 dages-regel medregnes alene varigheden af den i artikel 17, stk. 2, anførte lønnede beskæftigelse, hvori mod varigheden af det samlede ophold her i landet i et kalenderår - herunder f.eks. ferie eller en ulønnet undervisningsperiode - vil være uden betydning.

Østrig

Artikel 19

Ophævelse af dobbeltbeskatning sker efter exemption (gammel metode).

Som undtagelse herfra gælder indkomst under artikel 9 (royalties) og artikel 10 (udbytter), hvor dobbeltbeskatningen undgås ved anvendelse af credit-metoden.

Artikel 21

Dansk lovgivnings bestemmelser om indkomst- og formuebeskatning af uafsluttede dødsboer finder ikke anvendelse, for så vidt arvingen ifølge DBO''ens bestemmelser beskattes direkte i Østrig af indkomst og formue hidrørende fra boet.

Artikel 26

DBO'en omfatter Færøerne, jf. bekendtgørelse nr. 127 af 28. november 1968.

D.F. Internationale og danske organisationer

D.F.1 Internationale organisationer

Ved lov nr. 567 af 30. november 1983 om rettigheder og immuniteter for internationale organisationer m.m. bestemmes, at der ved mellemfolkelig overenskomst kan indrømmes internationale organisationer og institutioner samt disses embedsmænd, og eventuelt personer, der optræder på de pågældende institutioners vegne, særlige rettigheder og immuniteter.

Dette medfører skattefrihed for den løn, der af organisationen udbetales til den faste stab af embedsmænd i en sådan organisation. Hvis andre personer end den faste stab skal være omfattet af skattefriheden, skal dette udtrykkeligt være hjemlet i overenskomsten vedrørende den pågældende organisation.

Skattefritagelsen indrømmes kun på begæring, og under forudsætning af, at der fra den organisation, hvor den pågældende er ansat, foreligger erklæring om, at organisationen anser den pågældende for ansat som embedsmand (official eller staff member) og at vedkommende er omfattet af skattefritagelsesbestemmelsen i art ... i konvention af ... vedrørende ... (navnet på den pågældende organisation).

Mange organisationer ansætter specialister til særlige projekter. Disse personer benævnes bl.a. som Field Officer, Expert on Mission, Technical Adviser eller lignende. Disse er sjældent en del af den faste stab af embedsmænd ved den pågældende organisation.

En ansættelse på eksternt basis vil ikke berettige til skattefritagelse. Der kan indrømmes lempelse efter LL § 33 A, hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt.

Ansøgningen om skattefritagelse indsendes til det lokale skattevæsen, bilagt den foran omtalte erklæring. Et eventuelt afslag kan påklages til skatteankenævnet og videre til Landsskatteretten.

Gives skattefritagelsen som fuld exemption (objektiv fritagelse), kan der ikke fratrækkes driftsudgifter eller befordringsudgifter vedrørende erhvervsen af den skattefrie løn.

Skattefritagelse kan indrømmes personer ansat ved bl.a. FN og FN's hjælpeorganisationer samt en række internationale organisationer, med hvilke Danmark har underskrevet konventioner eller aftaler.

Skattefriheden for organisationernes embedsmænd gives som fuld exemption (objektiv skattefritagelse) eller som gammel eller ny exemption (dvs. med progression). Den metode, der skal anvendes, fremgår af den pågældende konvention eller aftale.

Organisationer

Ansatte ved internationale organisationer er ikke omfattet af kildeskattelovens § 3, og er derfor ikke omfattet af fritagelsen efter ejendomsværdiskattelovens § 2. De øverste administrative ledere ved internationale organisationer med værftsaftaler og disses stedfortrædere er som følge af Kgl. Anordning nr. 18 af 18. januar 1951 omfattet af Wienerkonventionen, men det giver dem ikke fritagelse for at betale ejendomsværdiskat, da de ikke er omfattet af kildeskattelovens § 3, stk. 2, og dermed heller ikke af ejendomsværdiskattelovens § 2, jf. SKM2003.135.TSS.

Organisationer hvor lønnen er objektiv skattefri

Objektiv skattefritagelse kan indrømmes til personer ansat ved følgende internationale organisationer:

ADB - Asian Development Bank - Den asiatiske udviklingsbank. Overenskomst af 4. december 1965, artikel 56(2), dog kan et medlem sammen med ratifikations- eller tiltrædelsesdokumentet deponere en erklæring gående ud på, at det pågældende medlem for sig og sine myndigheder bevarer retten til at beskatte lønninger og emolumenter, der af banken udbetales til personer, som er statsborgere i eller står i andet tilhørsforhold til det.

AFDB - African Development Bank - Den afrikanske udviklingsbank. Overenskomst af 4. august 1965, artikel 57(2).

AFDF - African Development Fund - Den afrikanske udviklingsfond. Overenskomst af 29. november 1972, artikel 40(4).

ARBEJDSMILJØAGENTUR, Det Europæiske (i Bilbao), de ansatte følger EU-protokollens artikel 12-16 om skattefritagelse.

CE - Conseil de l'Europe, Europarådet. Overenskomst af 2. september 1949, artikel 18 for så vidt angår embedsmænd, tillægsprotokol af 6. november 1952 og tillægsprotokol af 15. december 1956 og 18. juni 1990, artikel 1 for så vidt angår medlemmer af kommissionen og medlemmer af domstolen.

CEMT - Conférence Européenne des Ministères des Transport. Følger OECD lempelsesregler.

DEN FÆLLES RÅVAREFOND - artikel 48: "...som ikke er disse landes indbyggere, statsborgere eller undersætter".

EAST FISH - FN underorganisation, der skal hjælpe østeuropæiske lande med at effektivisere fiskeindustrien.

ECB - European Central Bank, de ansatte følger EU-protokollens artikel 12-16 om skattefritagelse.

ECE - FN's Økonomiske kommission for Europa.

ECA - FN's Økonomiske kommission for Afrika.

ECLAC - FN's Økonomiske kommission for Latinamerika og Caribien - tidligere ECCA.

EIB - Den europæiske investeringsbank. Følger EU lempelsesregler.

EKSF - Det Europæiske Kul og Stål Fællesskab, følger EU protokollens artikel 13-16.

EMBC - European Molecular Biology Conference.

EMBL - European Molecular Biology Laboratory.

EMBO - European Molecular Biology Organisation.

EMI - European Monetary Institute, de ansatte følger EU-protokollens artikel 12-16 om skattefritagelse.

EPTA - FN's udvidede tekniske bistandsprogram for mindre udviklede lande.

ERO - Det europæiske radiokommunikationskontor i København. Værtsoverenskomst. ToldSkat Nyt 1992.7.213 (TfS 1992, 225).

ESCAP - Economic & Social Commission for Asia and The Pacific.

EU - artikel 13 og 14. Se tillige det særlige afsnit nedenfor.

EURATOM - følger EU protokollens artikel 13-16.

Europarådet, jf. bekendtgørelse nr. 46 af 10. november 1953 om Danmarks ratifikation af den almindelige overenskomst om Det Europæiske Råds rettigheder og immuniteter af 2. september 1949, artikel 18, b. Kommissionen for Menneskerettigheder og Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol. Konvention af 4. november 1950 med efterfølgende ændringer, 5. tillægsprotokol af 18. juni 1990, hvorved immuniteten er udvidet til at omfatte vederlag og diæter til medlemmer af Kommissionen og Domstolen, herunder vederlag til tidligere medlemmer, der efter at være blevet skiftet ud fortsætter behandlingen af en sag. Immuniteten omfatter også ad hoc medlemmer og senest den 6. protokol om immuniteter til dommeren i future Single Court.

FAO - FN's levnedsmiddels- og landbrugsorganisation.

FN - artikel V, stk. 18 b.

FN's særorganisationer - artikel VI, stk. 19(b).

IAEA - International Atomic Energy Agency - Den Internationale Atomenergi Organisation - Overenskomst af 1. juli 1959.

Organisationer

IAPSO - Inter-Agency Procurement Services Office.

ICM - Intergovernmental Committee for Migration.

IBRD og IMF - Den internationale bank for genopbygning og udvikling (Verdensbanken) og den internationale valutafond, artikel VI, stk. 19 (b) i bekendtgørelse nr. 26 af 11. april 1950 .

ICAO - Organisationen for international civil luftfart.

ICES - Det internationale havbundsundersøgelseråd, artikel VIII. Værtsoverenskomst.

ICSID - Konventionen om bilæggelse af investeringstvister mellem stater og andre landes statsborgere, artikel 24,2: "...medmindre modtagerne af ydelserne er statsborgere i det land, hvor de udøver deres funktioner".

IDB - Den interamerikanske udviklingsbank, afsnit 9,b: "Ingen skat må pålægges lønninger og honorarer, der af banken udbetales til bestyrelsesmedlemmer, stedfortrædere, tjenestemænd eller ansatte, som ikke er indlændinge".

ICTY - International Criminal Tribunal for the former Yugoslavia - som hører under FN, har den 2. februar 1999 erklæret, at ICTY's embedsmænd er omfattet af den skattefritagelse, som fremgår af artikel V, stk. 18b, i FN-konventionen.

IEA - Det internationale energi agentur. Følger OECD lempelsesregler.

IFAD - International Fund for Agricultural Development.

IFC - Den Internationale Financieringsinstitution, artikel VI, afsnit 9, i bekendtgørelse nr. 50 af 7. september 1956 om Danmarks ratifikation af overenskomst af 11. april 1955.

ILO - Den internationale arbejdsorganisation.

IMO - Den internationale rådgivende søfartsorganisation.

INMARSAT - Den internationale maritime satellitorganisation, artikel 26,1.

IOC - Intergovernmental Oceanographic Commission.

IOM - International Organisation of Migration.

ITU - International Telecommunications Union - Den internationale telekommunikations union - Værtsoverenskomst.

IUCN - International Union for Conservation of nature and natural resources.

MILJØAGENTUR, DET EUROPÆISKE, aftale om hjemsted artikel 4, tjenestemænd og øvrige ansatte følger EU-protokollens artikel 12-16 om skattefritagelse.

MINUGUA - United Nations Verification Mission i Guatemala.

Mekong River Commission. Organisation under ESCAP paraplyen.

Multinational Corps Northeast - fælles dansk-tysk-polsk korps. Skattefrihed for de udenlandske officerer, artikel 8, stk. 1.

NATO, artikel 10,1: "Medlemmer af en styrke eller et civilt element skal nyde skattefritagelse i modtagerlandet med hensyn til de lønninger og emolumenter, de i denne egenskab modtager fra afsenderlandet,...". Se i øvrigt protokol af 11. august 1955, artikel 7: "... dog skal nærværende stykke ikke fritage noget sådant medlem eller funktionær for beskatning pålagt af det land, i hvilket den pågældende er statsborger".

Den nordatlantiske traktat mellem regeringerne i DK og USA om forsvaret af Grønland.

OECD - følger FN's særorganisationer.

SHIRBRIG - UN Stand-by Forces High Readiness Brigade - Skattefrihed af løn fra Planlægningselementet til udenlandske officerer, artikel 9, stk. 1, litra e.

UNAIDS - Joint United Nations Programme on AIDS (UNDP, UNESCO, UNFPA, UNICEF, WHO and World Bank)

UNCDF - United Nations Capital Development Fund.

UNCHR - United Nations Centre for Human Rights.

UNCHS - United Nations Centre for Human Settlement (Habitat).

UNCTC - United Nations Centre on Transnational Corporations.

UNDCP - United Nations Drug Control Programme.

UNDP - United Nations Development Programme. (skd 55.302).

UNEP - United Nations Environment Programme. (skd 67.374).

UNESCO - United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization. Konvention om indførelse af uddannelsesmæssigt, videnskabeligt og kulturelt materiale - Additional protocol to the multilateral convention for

Organisationer

the avoidance of double taxation of copyright royalties - 13. december 1979 - Protokol af 26. november 1976 til UNESCO-overenskomst af 22. november 1950 om indførelse af uddannelsesmæssigt, videnskabeligt og kulturelt materiale.

UNFPA - United Nations Fund for population activities.

UNHCR - United Nations Commission for Human Rights. FN's højkommisariat for flygtninge.

UNIC - United Nations Information Center for the Nordic Countries.

UNIDO - United Nations Industrial Development Organization.

UNIFEM - United Nations Development Fund for Women.

UNIPAC - UNICEF Procurement and Assembly Centre. Artikel VI, e: "Exemption from all taxes, excise duties and other levies, it being understood, however, that UNICEF shall not request exemption from taxes or levies which are, in fact, no more than charges for public utility services." - Værtsoverenskomst.

UNOPS - United Nations Office for Project Services. FN-kontor med ansvar for indkøb af varer og tjenesteydelser samt ansættelse af rådgivere.

UNRWA - United Nations Relief and Works Agency for Palestine Refugees in the Near East.

UNSO - United Nations Sudano-Sahelian Office.

UPU - Universal Postal Union - Verdenspostunionen - Værtsoverenskomst.

WCO - World Customs Organization, Annex-Legal capacity, privileges and immunities of the council, artikel VI, section 17 b.

WFP - World Food Programme.

WHO, artikel VIII, stk. 22(1): "Embedsmænd ... fritages for beskatning af de lønninger og ydelser, der betales dem af organisationen.. ". Art. 24, generaldirektøren mv.: "Foruden immuniteter og rettigheder, som er angivet i stk. 22 og 23 tilstås der generaldirektøren mv. ... de samme forrettigheder og immuniteter, fritagelser og lettelser, som efter folkeretten tilstås diplomatiske udsendinge". - Værtsoverenskomst. Ifølge SKM2003.558.ØLR omfatter skattefritagelsesbestemmelsen kun personer, der aktuelt er ansat i en FN organisation (WHO er en organisation under FN), idet skattefriheden alene gælder for gager og ydelser, men ikke for pensioner. Landsretten fandt ikke grundlag for at betragte sagsøgerens pension som en udskudt lønudbetaling. Det fandtes endvidere at være uden betydning, at sagsøgeren under sin ansættelse har betalt skat til FN af den del af hendes løn, som har udgjort hendes egenbetaling til pensionen. Dommen er anket til Højesteret.

WMO - World Meteorological Organization - Den Meteorologiske Verdensorganisation - Konvention af 11. april 1947.

Pensionsbidrag til FN er ikke fradragsberettiget, skd. 31.12.

Pensioner

Pensioner, udbetalt af FN's pensionsfond, som led i det tidligere ansættelsesforhold, er skattepligtige. En person blev under en udstationering til en Natobase i Tyskland ikke omfattet af skattefritagelsesbestemmelsen i artikel 10, da han ikke direkte var ansat under Nato, jf. Skat 1990.4.226.

En ved UNICEF ansat dansker spurgte, hvordan han ville blive beskattet af sin pension, hvis han tager bopæl her. Pensionsordningen ville komme til udbetaling i 1976, dels i form af et éngangsbeløb svarende til 1/3 af ordningens værdi, dels ved en løbende livsbetinget alderspension med tilknyttet enkepension svarende til resten af ordningens værdi. Man svarede, at ordningen ikke kunne anses for omfattet af PBL's bestemmelser, og at der derfor ikke blev tale om afgift efter denne lov. Engangsbeløbet måtte derfor anses for skattefrit, jf. SL § 5, litra b, medens den løbende alders- og enkepension var indkomstskattepligtig, jf. samme lovs § 4, litra c.

Lempelse med exemption - ny metode kan indrømmes personer ansat ved:

Organisationer, hvor skattelempelse gives med exemption - ny metode

ECMWF - European Centre for Medium Range Weather Forecast. Artikel 15,1.

ESA - European Space Agency.

ESO - European Southernhemisphere Observatory.

ESRO - European Space Research Organisation.

ETO - European Telecommunications Office. Det europæiske telekommunikationskontor i København. Værtsoverenskomst. TfS 1994,282.

EUMESAT - European Organisation for the Exploitation of Meteorological Satellites, artikel 10 g.

EUROCONTROL Organisationens formål er beskrevet som: "With our partners we serve air traffic in Europe, ensuring safety, fluidity and economy for all airspace users, and developing European solutions to common problems." Additional Protocol, art. 1.

GBIF Aftale (værtsoverenskomst) mellem den danske regering og bestyrelsen for the Global Biodiversity Information Facility, GBIF, vedrørende lokaliseringen af organisationens sekretariat i København. Sekretariatet skal nyde de samme immuniteter og rettigheder som gælder for FN, jf. overenskomstens artikel I. Lønnen til de ansatte ved sekretariatet skal lempes med exemption ny metode, jf. artikel IX, litra d.

Helsingforskommissionen - Konvention om beskyttelse af havmiljøet i Østersø-området af 22. marts 1974 og 2. februar 1998 artikel 8.

Organisationer

Nordisk Ministerråds Sekretariat, artikel 7. Se tillige det særlige afsnit nedenfor.

Nordisk Ministerråds Præsidiasekretariat, artikel 7. Se tillige det særlige afsnit nedenfor.

OSCE - Organisation for Security and Cooperation in Europe. Konferencen for sikkerhed og samarbejde i Europa. Værtsoverenskomst. ToldSkat Nyt 1993.6.224 (TfS 1993, 169).

Østersørådets Kommissær for Demokratiske Institutioner og Menneskerettigheder, herunder Rettigheder for Personer tilhørende Mindretal, og dennes sekretariat i København. Værtsoverenskomst artikel X. Bestemmelsen har virkning fra 1. oktober 1994. TfS 1995,533.

Organisationer hvor skattelempelse gives med exemption - gammel metode eller særligt skal dokumenteres

Lempelse med exemption - gammel metode kan indrømmes personer ansat ved:

Den europæiske bank for genopbygning og udvikling, artikel 53, stk. 6.

Det europæiske universitet i Firenze, artikel 12. (LSR 1981.194)

EPO (European Patent Office) - Den europæiske patentorganisation, artikel 16: "De kontraherende stater kan dog tage de således fritagne lønninger i betragtning ved beskatningen af indkomster fra andre kilder".

EUTELSAT (European Telecommunications Satellite Organisation), artikel 9,2.

INTELSAT - International Telecommunications Satellite Organization - Den internationale telekommunikationssatellit organisation - Overenskomst af 20. august 1971. Bekendtgørelse nr. 106 af 19. november 1973. Artikel XV, jf. artikel 7e i protokollen om immuniteter og rettigheder.

Specielt

Sekretariatet for europæisk politisk samarbejde, artikel 40: "Med hensyn til privilegier og immuniteter sidestilles medlemmerne af sekretariatet for det europæiske politiske samarbejde med medarbejderne ved de høje kontraherende parters diplomatiske repræsentationer på det sted, hvor sekretariatet er placeret".

Særligt vedrørende nedennævnte organisationer og institutioner, eller organisationer og institutioner der ikke er nævnt i listen og som ikke er FN-hjælpeorganisationer, skal man, forinden der indrømmes skattelempelse, anmode ansøgeren om at fremlægge en kopi af artiklen vedrørende immuniteter og rettigheder i den pågældende aftale eller konvention, for at afgøre den aktuelle lempelsesmetode.

Den internationale domstol.

EAC - European Association for Cooperation.

Europafonden - Protokol om Europafondens Immuniteter.

Haager-konventionen (honorarer til medlemmer af Den Permanente Voldgiftsret).

ITO - Den internationale handelsorganisation.

NORSAD - Fond til støtte for drift af joint-ventures og andre samarbejdsprojekter i SADCC-lande oprettet 31. januar 1990.

Paris-kommission - Konvention til forhindring af landsbaseret havforurening af 4. juni 1974.

UN's International School, New York.

Der foreligger ikke aftaler med følgende organisationer om skattemæssige immuniteter og rettigheder. De ansatte i disse organisationer er således undergivet de skatteregler, der følger af landenes interne skatteregler og eventuelle dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Organisationer uden aftaler om skattelem-pelse, EU-forhold mv.

ADDA - Agricultural Development Denmark Asia.

CERN - European Council for Nuclear Research - Det europæiske råd for atomkerneforskning, Geneve, Schweiz.

CIAT - International Centre of Tropical Agriculture.

CIFOR - Centre for International Research i Forestry.

CIMMYT (Centro Internacional de Mejoramiento de Maiz y Trigo) - Det internationale Majs- og Hvedeforædlingscenter.

EFTA - European Free Trade Association (4. januar 1960) - Danmark udtrådt 1. januar 1973.

FEDER - European Regional Development Fund - Den Europæiske Fond for Regionaludvikling (oprettet 1. januar 1975) - Spørgsmålet om privilegier er uafklaret.

ICARDA - The International Centre for Agricultural Research in Dry Areas.

ICLARM - International Centre for Living Aquatic Resources Management.

ICRAF - International Council for Research in Agroforestry.

IIMI - International Irrigation Management Institute.

IITA - International Institute of Tropical Agriculture.

Organisationer

IPGRI - The International Plant Genetic Resources Institute.

IRRI - The International Rice Research Institute

ISNAR - International Services for National Agricultural Research.

METER-KONVENTIONEN - af 20. maj 1875/6. oktober 1921 - Ingen bestemmelser om skattefrihed for personale ved det ved konventionen oprettede internationale Bureau for Mål og Vægt med sæde i Paris - Aftale indgået mellem Bureauet og den franske regering om, at det ved bureauet ansatte personale er fritaget for indkomst- og formueskat til den franske stat.

EU

Ansatte i organisationen, Kommissionens medlemmer samt dommere, generaladvokater, justitssekretær og assisterende referenter ved EF-domstolen er objektivt skattefritaget af indtægten fra organisationen (fuld exemption). Der kan ikke fratrækkes driftsudgifter eller befordringsudgifter vedrørende erhvervelsen af den skattefrie løn.

Personer, der er udstationeret af den danske stat til midlertidig tjeneste ved EU-Kommissionen, skal i henhold til LL § 7r, 2. pkt. ikke medregne beløb, der udbetales af EU-Kommissionen til dækning af merudgifter i forbindelse med udstationeringer, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

En EU-ansat og dennes ægtefælle samt børn som nævnte personer tager vare på og forsørger skal betragtes, som om de har bevaret deres tidligere bopæl i Danmark. Dette gælder dog ikke ægtefæller, der er "selverhvervende", hvilket efter Skattedepartementets opfattelse betyder, at ægtefællen har selvstændig indkomst fra lønarbejde eller liberalt erhverv og lignende.

EU-ansatte, der tager ophold i en anden medlemsstat (end Danmark), skal betragtes som om de har bevaret bopæl her i landet, jf. skd. cirkulære nr. 135 af 4. november 1988, LSR. 1981.106. Det samme gælder ægtefæller, der ikke er selverhvervende samt i visse tilfælde børn, se nærmere herom under D.A.1.1.2.6 (EU). Endelig gælder det tilsvarende for personer, der allerede ved ansættelsen i EU opholder sig i det land, hvori de skal forrette tjeneste og som ved ansættelsen er skattepligtig her til landet i henhold til KSL § 1, jf. skd. 29.174 og 63.349.

Bopælen anses også for bevaret i de tilfælde, hvor den ansatte flytter til en anden EU-medlemsstat for at forrette tjeneste for EU, skd. 71.661. For en person, der kan godtgøre, at han allerede inden sin ansættelse som EU-embedsmand i eksempelvis Bruxelles, havde truffet foranstaltninger til at tage ophold der, vil Belgien blive anset for bopælslandet, jf. EU-dom : 61992J0088, domstolens dom af 17. juni 1993, Jansen van Rosendaal mod Staatssecretaris van Financien, anmodning om præjudiciel afgørelse: Hoge Raad - Nederlandene, protokollen vedrørende fællesskabernes privilegier og immuniteter - EF-tjenestemænds skattemæssige hjemsted, sag C-88/92, samling af Afgørelser 1993 side I-3315. En EU-tjenestemand var i medfør af artikel 14 i protokol om EU's privilegier fortsat fuldt skattepligtig til Danmark. Dette indebar, at han her skulle beskattes af sin samlede årsindtægt -

bortset fra EU-lønnen - uanset dennes art og oprindelsessted. Da lejeværdi af egen bolig efter danske regler anses for indtægt, og beskattes uafhængigt af hvilken lønindkomst, der oppebæres, skulle EU-tjenestemanden her beskattes af lejeværdien af hans bolig i Luxembourg (Skat 1987.1.59). (TfS 1987, 41). Se også SKM2001.326.LSR om en dansk EU-ansat, der var fuldt skattepligtig til Danmark og bosat i Luxembourg, som skulle beskattes af lejeværdi af egen bolig efter de dagældende regler, jf. statsskattelovens § 4 b, af ejendomme beliggende i Luxembourg og Frankrig. En skatteyder var i 1974 tiltrådt en stilling i De europæiske Fællesskaber og havde i den forbindelse afviklet sin bopælmæssige tilknytning til Danmark. Siden 1979 havde skatteyderen som ansat i EU forrettet tjeneste i lande uden for EU. Skattepligten efter art. 14 i protokol vedrørende De europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter vedvarer så længe, den ansatte under sin ansættelse i EU opholder sig på en medlemsstats område (Skat 1987.4.294). (TfS 1987, 200).

En skatteyder deltog som konsulent ved et EF-projekt om undersøgelse af fiskerisektoren i Kina som grundlag for en eventuel EF-støtte til et udviklingsprogram. Skatteyderens deltagelse i projektet var kommet i stand ved en skrivelse fra et rådgivende ingeniørfirma til skatteyderen, hvori det meddelte, at "EF har valgt Dem som kandidat til tjenesterejsen til Kina." Forud for rejsen til Kina deltog skatteyderen i en briefing i Bruxelles. For konsulentarbejdet udbetales der ham et vederlag på 76.500 kr. Skatteyderen fandtes ikke at have godtgjort, at vederlaget var udbetalt ham som led i et ansættelsesforhold i EF, og beløbet fandtes indkomstskattepligtigt i Danmark. TfS 1996. 119 (ØLD).

► I SKM2004.264ØLR fandt Østre Landsret, at skatteyderen ikke havde godtgjort, at han ved udførelsen af arbejde for Kommissionen i henhold til en kontrakt indgået mellem Kommissionen og skatteyderens personligt drevne virksomhed havde indtaget en stilling som ansat i Kommissionen efter de fælleskabsretlige regler herom. Det var endvidere ikke godtgjort, at skatteyderen havde betalt skat til Fællesskaberne af den oppebårne indkomst. Indkomsten fra A's arbejde for Kommissionen blev derfor ikke anset for skattefri i Danmark ◀.

Pensioner fra EU er skattefri, jf. Rådets forordning nr. 549/69 af 25. marts 1969, artikel 2.

De ved Europa-parlamentet beskæftigede freelancetolke er fra og med den 1. marts 1983 fritaget for national beskatning af vederlag for tolkevirksomhed ved parlamentet. Det skattemæssige hjemsted vil som for øvrige EU-ansatte være Danmark, med mindre der i opholdsstaten udøves anden virksomhed.

EU-freelancetolke

Freelancetolke ved Kommissionen og freelancetolke ved EF-Domstolen er fritaget for beskatning fra og med 1. januar 1989, jf. TSS cirkulære 1991-3.

Organisationer

Skattefritagelsen gælder også for freelancetolkes vederlag for skriftligt oversættelsesarbejde, såfremt dette sker som led i ansættelsesforholdet, dvs. der skal være betalt skat til EU.

For at sikre en ensartet behandling af de konferencetolke, der ansættes på vegne af Fællesskabets institutioner og organer, har Rådet for den Europæiske Union udstedt forordning nr. 628/2000 af 20. marts 2000, hvor det anføres, at de betingelser for ansættelse og aflønning, som finder anvendelse på konferencetolke, der ansættes af Europa-Parlamentet, ligeledes finder anvendelse på hjælpeansatte, som Kommissionen ansætter som konferencetolke på vegne af Fællesskabets institutioner og organer. Dette medfører, at de pågældende er undergivet fællesskabsbeskatning og derfor fritaget for national beskatning af deres vederlag, dvs. at indkomsten ikke skal medtages i de pågældende personers danske indkomstopgørelse, jf. artikel 13 i protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter. Dette fremgår af TSS-cirkulære 2000-14 af 30. maj 2000, som har virkning fra den 26. marts 2000. Samtidig ophæves TSS-cirkulære 1999-36 af 16. november 1999 vedrørende " Den skattemæssige behandling af freelancetolke ved EU-institutionerne", hvorefter det alene var freelancetolke ansat ved Europa-Parlamentet, der var undergivet fællesskabsbeskatning og derfor fritaget for national beskatning af deres vederlag, TfS 2000, 491.

Europa-parlamentariskere

Ved EF-Domstolens afgørelse i en sag 208/80, Lord Bruce of Donington mod Eric Gordon Aspen blev det bestemt, at den nationale beskatningsret begrænses, således at det alene er rejse- og opholdsgodtgørelser, der er urimeligt høje, der kan beskattes i Danmark. Hvorvidt en godtgørelse efter en gennemsnitsbetragtning er urimeligt høj eller ej, afgøres udelukkende efter EU-rettens regler (med EF-Domstolen som sidste instans) og ikke efter Danmarks interne regler. Det samme anses for at være gældende for andre arbejdsrelaterede udgiftsgodtgørelser, som parlamentsmedlemmer måtte få udbetalt af parlamentet.

Dette betyder i praksis, at Danmark ikke kan beskatte rejse- og opholdsgodtgørelser samt arbejdsrelaterede udgiftsgodtgørelser, der udbetales af parlamentet til parlamentsmedlemmerne. Se endvidere LV.A.B.2.4.

For så vidt angår beskatning af EU-parlamentarikerens pensionsordninger henvises til skatteministerens svar til Folketingets Skatteudvalg, Skat Udland 2000, 101.

Europa-skolen

Danmark har ved sin tiltrædelse af statuten for Europa-skolen indgået en international overenskomst, som forpligter Danmark til at give afkald på beskatning af de beløb, som skolen udbetaler de enkelte lærere i tilskud til den nationale nettoløn. Den fra hjemlandet udbetalte normale løn er altså fortsat skattepligtig indkomst.

I.A.E.S.T.E. og A.I.E.S.E.C.

De internationale organisationer I.A.E.S.T.E. og A.I.E.S.E.C. formidler udenlandske studerendes praktikophold 2-3 sommermåneder i danske virksomheder. Den danske virksomhed yder en mindre løn, som dækker nødvendige leveomkostninger.

De pågældende er skattepligtige efter KSL § 2 og de modtagne ydelser kan ikke henføres til B-indkomst. Visse DBO'er fritager for skattebetaling. Der indrømmes personfradrag efter de almindelige regler.

Ved aftale mellem Danmark, Finland, Island, Norge og Sverige om Nordisk Ministerråds sekretariat m.v. kan aftalelandene ikke kræve skat (herunder opkrævninger med tilsvarende virkning som direkte skatter) af løn og anden godtgørelse, som sekretariatene udbetaler deres fast ansatte personale.

**Det nordiske Minister-
råds sekretariater mv.**

Myndighederne i aftalelandene har ret til at tage det fast ansatte personales løn og anden godtgørelse i betragtning ved beregning af skat, som i henhold til landets lov (eller gældende DBO'er) pålægges indtægt fra anden kilde end sekretariatet.

I Danmark er oprettet Nordisk Ministerråds Sekretariatet med adresse: St. Strandstræde 18, 1255 København K, tlf. 33 96 02 00.

Skattefritagelsesbestemmelsen vil være at praktisere således:

Vederlag fra sekretariatet medregnes til den her i landet skattepligtige indkomst, hvorefter den del af skatten, der forholdsmæssigt vedrører sekretariatsindkomsten, frafaldes («ny exemption»), skd. 27.15.

Bestemmelsen i PSL § 13, stk. 5, kan ikke anvendes vedrørende personer ansat ved ministerrådets sekretariat.

D.F.2 Udsendte DANIDA-rådgivere, FN-udsendte og firmaeksperter

Med virkning fra 1. januar 1995 er tekstanmærkning nr. 51 til finanslovens § 38 ophævet.

Dette medfører, at der ikke kan indrømmes skattefritagelse med fuld exemption til udsendte bistandsarbejdere m.v. efter denne dato.

I Lov om ændring af Ligningsloven (Lov nr. 1115 af 21. december 1994 om Beskatning af lønarbejde i udlandet mv.) og Lov om ændring af visse skattelove (Lov nr. 312 af 17. maj 1995 om International beskatning) er der imidlertid visse overgangsbestemmelser.

Det gælder bl.a. for udsendte bistandsarbejdere, at såfremt deres kontrakt med DANIDA eller anden tilsvarende organisation er indgået før 1. januar 1995, kan der fortsat indrømmes skattefritagelse med fuld exemption efter den tidligere tekstanmærkning.

Danske statsborgere, der udsendes af DANIDA, er fuldt skattepligtige til Danmark jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 4, - udsendt af den danske stat til tjeneste uden for riget.

**D.F.2.1
DANIDA-rådgivere**

D.F.2.2

Danske statsborgere, der er bosat i udlandet og som udsendes som DANIDA-rådgivere til et andet land end bopælslandet, vil blive fuldt skattepligtige til Danmark jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 4.

Personerne skal indgive selvangivelse på sædvanlig måde, og kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst indrømmes fradrag for arbejde i udlandet efter de almindelige regler.

For rådgivere, der udsendes af DANIDA på kontrakter af mere end 6 måneders varighed, vil der kunne indrømmes lempelse efter LL § 33 A, hvilket indebærer, at der gives en skattelempelse med så stor en del af den samlede danske skat, som falder på indkomsten (netto dvs. efter eventuelt fradrag for arbejde i udlandet mv.) der er optjent ved arbejde i udlandet.

Om lempelsesreglerne i øvrigt efter LL § 33A henvises til afsnit D.C.2.

Der kan ansøges om en skattefritagelse hos bopælskommunen inden udrejse, således at lønnen kan blive udbetalt uden skatetræk fra første dag, hvis bestemmelserne i LL § 33A i øvrigt anses for opfyldt.

For en medrejsende og samlevende ægtefælle og de med dem hjemmævrende børn, der ikke er fyldt 18 år ved indkomstårets begyndelse gælder de samme bestemmelser om skattepligten og muligheden for skattelempelse.

Såfremt ægtefællen tager arbejde i det fremmede land, kan der indtræde skattepligt til dette land. En eventuel dobbeltbeskatning løses efter en DBO eller efter interne danske regler i LL.

D.F.2.2 FN-udsendte

FN-udsendte vil opnå skattefritagelse i Danmark af FN-lønnen i henhold til bestemmelserne i artikel V om immuniteter og rettigheder i FN-konventionen.

Se D.F.1

Hvis boligen bibeholdes i Danmark, og der dermed fortsat vil være fuld skattepligt, skal der indsendes selvangivelse til Danmark efter de almindelige regler. Disse personer vil, hvis de anses for skattemæssigt hjemmehørende i en fremmed stat efter bestemmelserne i en DBO, dog alene kunne fratække udgifter jf. KSL § 1, stk. 2, der vedrører indtægter, som Danmark efter overenskomsten kan beskatte.

Har Danmark ikke nogen DBO med det pågældende land, anses personen for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark.

En FN-observatør, der var ansat og aflønnet af Forsvarsministeriet, og som var udsendt til opgaver i Indien og Pakistan, blev anset for fuldt skattepligtig efter KSL § 1, stk. 1, nr. 4, TFS 2000, 647. Se også afsnit D.A.1.4.

D.F.2.3 Firmaekspertes

Ikke offentligt ansatte eksperter, der er udsendt til bistandsarbejde i udviklingslande i forbindelse med statslånsprojekter og ansat gennem et firma,

med hvem DANIDA har indgået kontrakt, kunne tidligere, hvis opholdet i udlandet varede mellem 3 og 6 måneder, opnå skattelempelse efter tekstanmærkningen.

Personer, der efter 1. januar 1995 udsendes som firmaekspertes, beskattes i Danmark efter almindelige regler.

Der kan indrømmes lempelse efter LL's regler eller efter en DBO for det vederlag udsendte med bopæl i Danmark oppebærer fra NORAD (Norge), SIDA (Sverige) eller FINIDA (Finland) for arbejde i udviklingslandene. Beskatningsretten til vederlaget tilkommer det pågældende nordiske land i henhold til den nordiske DBO artikel 19.

D.F.2.4 NORAD, SIDA og FINIDA

D.F.3 Stipendiat fra udviklingslandene

Med virkning fra 1. januar 1995 er tekstanmærkning nr. 50 til finanslovens § 38, hvorefter der kunne indrømmes skattefritagelse til studerende og forskningsstipendiat fra udviklingslandene, ophævet.

Med virkning fra 1. januar 1995 er der i LL § 7K indsat et stk. 7, hvorefter:

"Legater er skattefri, når de ydes til en stipendiat under midlertidigt ophold her i landet, såfremt stipendiaten, når denne påbegynder opholdet her i landet, både var statsborger og hjemmehørende i et udviklingsland. Ligningsrådet fastsætter, hvilke lande der efter denne bestemmelse skal anses for udviklingslande."

Fra 1. januar 2004 er LL § 7K, stk. 7, blevet til LL § 7K, stk. 5.

Der kan være tale om såvel stipendier, der hidrører fra offentlige som private midler, ligesom der kan være tale om stipendier, der hidrører fra Danmark, hjemlandet eller andre lande.

Ligningsrådet har for 2003 fastsat, at følgende lande skal anses for udviklingslande: Afghanistan, Albanien, Algeriet, Angola, Armenien, Azerbadjan, Bangladesh, Belize, Benin, Bhutan, Bolivia, Bosnien-Herzegovina, Botswana, Burkina Faso, Burma, (Myanmar) Burundi, Cambodia, Cameroun, Colombia, Comorerne, Republikken Congo (Brazzaville), Costa Rica, Cuba, Den demokratiske republik Congo, Den dominikanske Republik, Den tidligere Jugoslaviske republik Makedonien, Den centralafrikanske Republik, Djibouti, Ecuador, Egypten, Elfenbenskysten, El Salvador, Eritrea, Etiopien, Fiji, Filippinerne, Forbundsrepublikken Jugoslavien, Gambia, Georgien, Ghana, Guatemala, Guinea, Guinea Bissau, Guyana, Haiti, Honduras, Indien, Indonesien, Irak, Iran, Jordan, Kapverdiske Øer, Kazakhstan, , Kina, Kiribati, , Den demokratiske folkerepublik Korea, Laos, Lesotho, Liberia, Madagaskar, Malawi, Malaysia, Maldiverne, Mali, Marokko, Marshall Øerne, Mauretaniens, Mikronesien, Moldova, Mongoliet, Mozambique, Namibia, Nepal, Nicaragua, Niger, Nigeria, Pakistan, De Palæstinensiske selvstyreområder, Panama, Papau New Guinea, Paraguay,

D.F.4.

Peru, Rwanda, Samoa, Sao Tomé & Príncipe, Senegal, Sierra Leone, Salomonøerne, Somalia, Sri Lanka, Sudan, Suriname, Swaziland, Sydafrika, Syrien, Tadjikistan, Tanzania, Tchad, Thailand, Togo, Tonga, Tunesien, Turkmenistan, Tuvalu, Uganda, Uzbekistan, Vanuatu, Vietnam, Yemen, Zambia, Zimbabwe, Ækvatorial Guinea og Øst Timor.

Ansøgning om skattefritagelse indsendes til den kommunale ligningsmyndighed. Eventuel klage sker til det kommunale skatteankenævn.

D.F.4. PLO og Taipei Economic and cultural Office

Med hjemmel i tekstanmærkning til finansloven 2003 nr. 100 ad 38.11.01 nedsættes skatten for personer, der tager bopæl eller ophold her i landet alene med det formål at forrette tjeneste ved PLO's repræsentationskontor eller Taipei Economic And Cultural Office i København.

Skatten nedsættes med det beløb, som forholdsmæssigt falder på vederlaget for tjeneste for henholdsvis PLO og Taipei Economic And Cultural Office.

Henvisninger 2001; SKM - TfS - SKAT

SKM2001.666.VLR	TfS 2001, 827	Skat 2001.775
SKM2001.665.ØLR	TfS 2001, 650	Skat 2001.562
SKM2001.664.ØLR	TfS 2001, 634	Skat 2001.611
SKM2001.663.VLR	TfS 2001, 913	Skat 2002.41
SKM2001.662.ØLR	TfS 2001, 853	Skat 2002.400
SKM2001.661.ØLR	TfS 2002, 68	Skat 2001.873
SKM2001.660.HR	TfS 2001, 951	Skat 2001.927
SKM2001.659.ØLR	TfS 2001, 954	Skat 2001.861
SKM2001.658.TSS	TfS 2002, 145	Skat 2002.129
SKM2001.657.LR	TfS 2002, 86	Skat 2002.73
SKM2001.656.LR	TfS 2002, 87	Skat 2002.176
SKM2001.655.ØLR	TfS 2002, 66	Skat 2001.958
SKM2001.654.ØLR	TfS 2001, 982	Skat 2001.904
SKM2001.653.TSS	TfS 2002, 105	Skat 2002.75
SKM2001.652.TSS	TfS 2002, 78	Skat 2002.74
SKM2001.651.TSS	TfS 2002, 79	Skat 2002.76
SKM2001.650.VLR	TfS 2001, 956	Skat 2001.906
SKM2001.649.ØLR	TfS 2001, 854	Skat 2001.793
SKM2001.648.ØLR	TfS 2001, 631	Skat 2001.532
SKM2001.647.ØLR	TfS 2002, 69	Skat 2001.847
SKM2001.646.TSS	TfS 2002, 108	Skat 2002.72
SKM2001.645.TSS	TfS 2002, 110	Skat 2002.130
SKM2001.644.TSS	TfS 2002, 109	Skat 2002.104
SKM2001.643.ØLR	TfS 2001, 953	Skat 2001.903
SKM2001.642.VLR	TfS 2002, 60	Skat 2001.871
SKM2001.641.ØLR	TfS 2001, 633	Skat 2001.560
SKM2001.640.VLR	TfS 2001, 399	Skat 2001.334
SKM2001.639.BR	TfS 2001, 637	Skat 2001.564
SKM2001.638.LR	TfS 2002, 75	Skat 2002.48
SKM2001.637.LR	TfS 2002, 76	Skat 2002.49
SKM2001.636.LR	TfS 2002, 140	Skat 2002.47

Henvisninger

SKM2001.635.ØLR	TfS 2001, 930	Skat 2001.870
SKM2001.634.TSS	TfS 2002, 107	Skat 2002.105
SKM2001.633.LSR	TfS 2002, 118	Skat 2002.42
SKM2001.632.LSR	TfS 2002, 122	Skat 2002.43
SKM2001.631.LSR	TfS 2002, 121	Skat 2002.64
SKM2001.630.LSR	TfS 2002, 133	Skat 2002.65
SKM2001.629.LSR	TfS 2002, 120	Skat 2002.63
SKM2001.628.LSR	TfS 2002, 119	Skat 2002.62
SKM2001.627.ØLR	TfS 2001, 931	Skat 2001.862
SKM2001.626.VLR	TfS 2001, 932	Skat 2001.846
SKM2001.625.ØLR	TfS 2002, 183	Skat 2001.788
SKM2001.624.HR	TfS 2001, 896	Skat 2001.844
SKM2001.623.VLR		Skat 2001.683
SKM2001.622.LSR	TfS 2002, 71	Skat 2002.44
SKM2001.621.LSR	TfS 2002, 134	Skat 2002.66
SKM2001.620.LSR	TfS 2002, 70	Skat 2002.61
SKM2001.619.VLR	TfS 2002, 160	Skat 2001.822
SKM2001.618.ØLR	TfS 2001, 911	Skat 2001.863
SKM2001.617.TSS	TfS 2002, 106	Skat 2002.131
SKM2001.616.VLR	TfS 2001, 900	Skat 2001.819
SKM2001.615.LSR	TfS 2002, 135	Skat 2002.67
SKM2001.614.LSR	TfS 2002, 72	Skat 2002.68
SKM2001.613.LSR	TfS 2002, 73	Skat 2002.45
SKM2001.612.LSR	TfS 2002, 74	Skat 2002.69
SKM2001.611.LSR	TfS 2002, 136	Skat 2002.70
SKM2001.610.LSR	TfS 2002, 137	Skat 2002.71
SKM2001.609.LSR	TfS 2002, 138	Skat 2002.46
SKM2001.608.HR	TfS 2001, 910	Skat 2001.817
SKM2001.607.ØLR	TfS 2001, 899	Skat 2001.848
SKM2001.606.ØLR	TfS 2001, 758	Skat 2001.685
SKM2001.605.DEP	TfS 2002, 44	Skat 2002.23
SKM2001.604.HR	TfS 2001, 898	Skat 2001.456
SKM2001.603.VLR	TfS 2001, 878	Skat 2001.821

SKM2001.602.VLR	TfS 2001, 766	Skat 2001.751
SKM2001.601.ØLR	TfS 2002, 230	
SKM2001.600.LSR	TfS 2002, 43	Skat 2002.20
SKM2001.599.LSR	TfS 2002, 170	Skat 2002.22
SKM2001.598.LSR	TfS 2002, 139	Skat 2002.21
SKM2001.597.ØLR	TfS 2002, 40	Skat 2002.266
SKM2001.596.VLR	TfS 2002, 61	Skat 2002.124
SKM2001.595.HR	TfS 2001, 869	Skat 2001.701
SKM2001.594.DEP	TfS 2002, 124	Skat 2002.12
SKM2001.593.DEP	TfS 2002, 141	Skat 2002.10
SKM2001.592.ØLR	TfS 2002, 12	Skat 2001.599
SKM2001.591.VLR	TfS 2001, 901	Skat 2001.824
SKM2001.590.VLR	TfS 2001, 902	Skat 2001.823
SKM2001.589.VLR	TfS 2001, 857	Skat 2001.791
SKM2001.588.LSR	TfS 2001, 987	Skat 2001.937
SKM2001.587.LSR	TfS 2002, 13	Skat 2001.942
SKM2001.586.LSR	TfS 2002, 62	Skat 2001.941
SKM2001.585.LSR	TfS 2001, 989	Skat 2001.943
SKM2001.584.LSR	TfS 2002, 5	Skat 2001.938
SKM2001.583.LSR	TfS 2001, 986	Skat 2001.936
SKM2001.582.ØLR	TfS 2001, 825	Skat 2001.789
SKM2001.581.VLR	TfS 2001, 858	Skat 2001.910
SKM2001.580.TSS	TfS 2001, 979	Skat 2001.945
SKM2001.579.LR	TfS 2002, 7	Skat 2001.947
SKM2001.578.LR	TfS 2001, 990	Skat 2001.948
SKM2001.577.LSR	TfS 2002, 41	Skat 2001.939
SKM2001.576.LSR	TfS 2002, 14	Skat 2001.944
SKM2001.575.LSR	TfS 2001, 988	Skat 2001.940
SKM2001.574.VLR	TfS 2002, 4	Skat 2001.727
SKM2001.573.VLR	TfS 2001, 957	Skat 2001.728
SKM2001.572.ØLR	TfS 2002, 2	Skat 2001.674
SKM2001.571.ØLR	TfS 2001, 983	Skat 2001.581
SKM2001.570.ØLR	TfS 2002, 3	Skat 2001.538

Henvisninger

SKM2001.569.VLR	TfS 2001, 984	Skat 2001.539
SKM2001.568.VLR	TfS 2001, 985	
SKM2001.567.VLR	TfS 2001, 959	Skat 2001.443
SKM2001.566.VLR	TfS 2001, 958	Skat 2001.626
SKM2001.565.VLR	TfS 2001, 960	Skat 2001.221
SKM2001.564.VLR	TfS 2001, 856	Skat 2001.790
SKM2001.563.HR	TfS 2001, 755	Skat 2001.749
SKM2001.562.ØLR	TfS 2001, 730	Skat 2001.640
SKM2001.561.LR	TfS 2001, 972	Skat 2001.949
SKM2001.560.LR	TfS 2001, 968	Skat 2001.946
SKM2001.559.VLR	TfS 2001, 759	Skat 2001.719
SKM2001.558.VLR	TfS 2001, 870	Skat 2001.724
SKM2001.557.LR	TfS 2002, 16	Skat 2001.921
SKM2001.556.LR	TfS 2002, 17	Skat 2001.923
SKM2001.555.LR	TfS 2002, 18	Skat 2002.109
SKM2001.554.DEP	TfS 2001, 974	Skat 2001.877
SKM2001.553.ØLR	TfS 2001, 955	Skat 2001.911
SKM2001.552.TSS	TfS 2001, 909	Skat 2001.876
SKM2001.551.LSR	TfS 2001, 938	Skat 2001.918
SKM2001.550.LSR	TfS 2001, 966	Skat 2001.919
SKM2001.549.LSR	TfS 2001, 961	Skat 2001.915
SKM2001.548.LSR	TfS 2001, 935	Skat 2001.916
SKM2001.547.LSR	TfS 2001, 934	Skat 2001.912
SKM2001.546.LSR	TfS 2001, 936	Skat 2001.917
SKM2001.545.ØLR	TfS 2001, 826	Skat 2001.774
SKM2001.544.VLR	TfS 2001, 828	Skat 2001.750
SKM2001.543.VLR	TfS 2001, 859	Skat 2001.723/794
SKM2001.542.ØLR	TfS 2001, 765	Skat 2001.725
SKM2001.541.ØLR	TfS 2001, 739	Skat 2001.682
SKM2001.540.LR	TfS 2001, 919	Skat 2001.920
SKM2001.539.HR	TfS 2001, 756	Skat 2001.671
SKM2001.538.HR	TfS 2001, 494	Skat 2001.419
SKM2001.537.LSR	TfS 2001, 967	Skat 2001.913

SKM2001.536.LSR	TfS 2001, 914	Skat 2001.914
SKM2001.535.TSS	TfS 2002, 9	Skat 2001.883
SKM2001.534.DEP	TfS 2001, 921	Skat 2001.878
SKM2001.533.VLR	TfS 2001, 912	Skat 2001.820
SKM2001.532.ØLR	TfS 2001, 729	Skat 2001.654
SKM2001.531.ØLR	TfS 2001, 381	Skat 2001.344
SKM2001.530.LR	TfS 2001, 918	Skat 2001.890
SKM2001.529.LR	TfS 2001, 940	Skat 2001.892
SKM2001.528.LR	TfS 2001, 915	Skat 2001.891
SKM2001.527.LR	TfS 2001, 943	Skat 2001.922
SKM2001.526.LR	TfS 2001, 941	Skat 2001.889
SKM2001.525.LR	TfS 2001, 942	Skat 2001.888
SKM2001.524.LR	TfS 2001, 971	Skat 2001.882
SKM2001.523.LR	TfS 2001, 969	Skat 2001.880
SKM2001.522.LR	TfS 2001, 944	Skat 2001.887
SKM2001.521.DEP	TfS 2001, 950	Skat 2002.11
SKM2001.520.VLR	TfS 2001, 795	Skat 2001.720
SKM2001.519.HR	TfS 2001, 728	Skat 2001.669
SKM2001.518.HR	TfS 2001, 727	Skat 2001.670
SKM2001.517.VLR	TfS 2001, 665	Skat 2001.609
SKM2001.516.LR	TfS 2001, 917	Skat 2001.886
SKM2001.515.ØLR	TfS 2001, 757	Skat 2001.703
SKM2001.514.VLR	TfS 2001, 767	Skat 2001.702
SKM2001.513.HR	TfS 2001, 719	Skat 2001.639
SKM2001.512.ØLR	TfS 2001, 740	Skat 2001.684
SKM2001.511.VLR	TfS 2001, 731	Skat 2001.672
SKM2001.510.TSS	TfS 2001, 920	Skat 2001.884
SKM2001.509.LR	TfS 2001, 916	Skat 2001.885
SKM2001.508.VLR	TfS 2001, 745	Skat 2001.657
SKM2001.507.HR	TfS 2001, 702	Skat 2001.622
SKM2001.506.ØLR	TfS 2001, 632	Skat 2001.533
SKM2001.505.LR	TfS 2001, 893	Skat 2001.881
SKM2001.504.ØLR	TfS 2001, 649	Skat 2001.561

Henvisninger

SKM2001.503.VLR	TfS 2001, 667	Skat 2001.509
SKM2001.502.HR	TfS 2001, 569	Skat 2001.489
SKM2001.501.ØLR	TfS 2001, 570	Skat 2001.510
SKM2001.500.HR	TfS 2001, 461	Skat 2001.457
SKM2001.499.ØLR	TfS 2001, 444	Skat 2001.371
SKM2001.498.HR	TfS 2001, 422	Skat 2001.348
SKM2001.497.HR	TfS 2001, 545	Skat 2001.490
SKM2001.496.VLR	TfS 2001, 445	Skat 2001.368
SKM2001.495.HR	TfS 2001, 368	Skat 2001.330
SKM2001.494.VLR	TfS 2001, 384	Skat 2001.343
SKM2001.493.LR	TfS 2002, 15	Skat 2002.108
SKM2001.492.VLR	TfS 2001, 742	Skat 2001.655
SKM2001.491.VLR	TfS 2001, 743	Skat 2001.656
SKM2001.490.VLR	TfS 2001, 744	Skat 2001.673
SKM2001.489.ØLR	TfS 2001, 704	Skat 2001.624
SKM2001.488.HR	TfS 2001, 703	Skat 2001.623
SKM2001.487.VLR	TfS 2001, 547	Skat 2001.468
SKM2001.486.VLR	TfS 2001, 599	Skat 2001.601
SKM2001.485.VLR	TfS 2001, 398	Skat 2001.317
SKM2001.484.TSS	TfS 2001, 867	Skat 2001.857
SKM2001.483.HR	TfS 2001, 493	Skat 2001.455
SKM2001.482.VLR	TfS 2001, 598	Skat 2001.600
SKM2001.481.VLR	TfS 2001, 635	Skat 2001.559
SKM2001.480.ØLR		Skat 2001.470
SKM2001.479.HR	TfS 2001, 586	Skat 2001.531
SKM2001.478.VLR	TfS 2001, 612	Skat 2001.537
SKM2001.477.ØLR	TfS 2001, 477	Skat 2001.422
SKM2001.476.ØLR	TfS 2001, 463	Skat 2001.424
SKM2001.475.VLR	TfS 2001, 426	Skat 2001.352
SKM2001.474.LSR	TfS 2001, 962	Skat 2001.850
SKM2001.473.LSR	TfS 2001, 964	Skat 2001.853
SKM2001.472.LSR	TfS 2001, 963	Skat 2001.852
SKM2001.471.LSR	TfS 2001, 904	Skat 2001.826

SKM2001.470.LSR	TfS 2001, 937	Skat 2001.829
SKM2001.469.LSR	TfS 2002, 42	Skat 2001.833
SKM2001.468.LSR	TfS 2001, 939	Skat 2001.832
SKM2001.467.LSR	TfS 2002, 6	Skat 2001.828
SKM2001.466.LSR	TfS 2001, 965	Skat 2001.831
SKM2001.465.LR	TfS 2001, 970	Skat 2001.839
SKM2001.464.LR	TfS 2001, 906	Skat 2001.838
SKM2001.463.LR	TfS 2001, 907	Skat 2001.840
SKM2001.462.TSS	TfS 2001, 973	Skat 2001.837
SKM2001.461.LSR	TfS 2001, 880	Skat 2001.856
SKM2001.460.LSR	TfS 2001, 905	Skat 2001.854
SKM2001.459.LSR	TfS 2001, 882	Skat 2001.834
SKM2001.458.LSR	TfS 2001, 879	Skat 2001.855
SKM2001.457.LSR	TfS 2001, 883	Skat 2001.835
SKM2001.456.LSR	TfS 2001, 881	Skat 2001.827
SKM2001.455.LSR	TfS 2001, 885	Skat 2001.836
SKM2001.454.LSR	TfS 2001, 884	Skat 2001.830
SKM2001.453.LSR	TfS 2001, 903	Skat 2001.851
SKM2001.452.VLR	TfS 2001, 652	Skat 2001.558
SKM2001.451.VLR	TfS 2001, 597	Skat 2001.507
SKM2001.450.ØLR	TfS 2001, 587	Skat 2001.508
SKM2001.449.ØLR	TfS 2001, 546	Skat 2001.491
SKM2001.448.ØLR	TfS 2001, 479	Skat 2001.341
SKM2001.447.ØLR	TfS 2001, 396	Skat 2001.351
SKM2001.446.LR	TfS 2001, 871	Skat 2001.812
SKM2001.445.TSS	TfS 2001, 866	Skat 2001.811
SKM2001.444.TSS	TfS 2001, 867	Skat 2001.809
SKM2001.443.LR	TfS 2001, 887	Skat 2001.858
SKM2001.442.VLR		Skat 2001.423
SKM2001.441.VLR	TfS 2001, 666	Skat 2001.610
SKM2001.440.VLR	TfS 2001, 611	Skat 2001.469
SKM2001.439.ØLR	TfS 2001, 476	Skat 2001.397
SKM2001.438.LR	TfS 2002, 88	Skat 2001.813

Henvisninger

SKM2001.437.ØLR	TfS 2001, 496	Skat 2001.442
SKM2001.436.VLR	TfS 2001, 200	Skat 2001.195
SKM2001.435.DEP	TfS 2001, 975	Skat 2001.810
SKM2001.434.HR	TfS 2001, 952	Skat 2001.805
SKM2001.433.ØLR	TfS 2001, 480	Skat 2001.372
SKM2001.432.VLR	TfS 2001, 482	Skat 2001.421
SKM2001.431.VLR	TfS 2001, 446	Skat 2001.370
SKM2001.430.ØLR	TfS 2001, 383	Skat 2001.301
SKM2001.429.VLR	TfS 2001, 201	Skat 2001.180
SKM2001.428.VLR	TfS 2001, 497	Skat 2001.420
SKM2001.427.VLR	TfS 2001, 481	Skat 2001.440
SKM2001.426.DEP	TfS 2001, 848	Skat 2001.798
SKM2001.425.LR	TfS 2001, 835	Skat 2001.801
SKM2001.424.LR	TfS 2001, 834	Skat 2001.799
SKM2001.423.TSS	TfS 2001, 824	Skat 2001.795
SKM2001.422.TSS	TfS 2001, 823	Skat 2001.796
SKM2001.421.DEP	TfS 2001, 849	Skat 2001.797
SKM2001.420.LR	TfS 2001, 833	Skat 2001.800
SKM2001.419.ØLR	TfS 2001, 462	Skat 2001.398
SKM2001.418.VLR	TfS 2001, 465	Skat 2001.367
SKM2001.417.VLR	TfS 2001, 371	Skat 2001.273
SKM2001.416.HR	TfS 2001, 309	Skat 2001.244
SKM2001.415.TSS	TfS 2001, 847	Skat 2001.780
SKM2001.414.TSS	TfS 2001, 836	Skat 2001.781
SKM2001.413.LR	TfS 2001, 832	Skat 2001.783
SKM2001.412.LSR	TfS 2001, 831	Skat 2001.761
SKM2001.411.VLR	TfS 2001, 447	Skat 2001.353
SKM2001.410.ØLR	TfS 2001, 443	Skat 2001.369
SKM2001.409.ØLR	TfS 2001, 495	Skat 2001.441
SKM2001.408.ØLR	TfS 2001, 464	Skat 2001.350
SKM2001.407.LSR	TfS 2001, 829	Skat 2001.776
SKM2001.406.VLR	TfS 2001, 675	Skat 2001.345/427
SKM2001.405.VLR	TfS 2001, 698	Skat 2001.447

SKM2001.404.VLR	TfS 2001, 697	Skat 2001.429
SKM2001.403.VLR	TfS 2001, 693	Skat 2001.444
SKM2001.402.VLR	TfS 2001, 696	Skat 2001.445
SKM2001.401.VLR	TfS 2001, 695	Skat 2001.428
SKM2001.400.VLR	TfS 2001, 694	Skat 2001.446
SKM2001.399.ØLR	TfS 2001, 674	Skat 2001.426/337
SKM2001.398.VLR	TfS 2001, 691	Skat 2001.425
SKM2001.397.VLR	TfS 2001, 692	Skat 2001.448
SKM2001.396.ØLR	TfS 2001, 380	Skat 2001.332
SKM2001.395.ØLR	TfS 2001, 478	Skat 2001.391
SKM2001.394.LR	TfS 2001, 808	Skat 2001.782
SKM2001.393.TSS	TfS 2001, 792	Skat 2001.778
SKM2001.392.TSS	TfS 2001, 793	Skat 2001.777
SKM2001.391.VLR	TfS 2001, 427	Skat 2001.342
SKM2001.390.ØLR	TfS 2001, 424	Skat 2001.349
SKM2001.389.ØLR	TfS 2001, 397	Skat 2001.333
SKM2001.388.HR	TfS 2001, 369	Skat 2001.331
SKM2001.387.TSS	TfS 2001, 822	Skat 2001.779
SKM2001.386.ØLR	TfS 2001, 357	Skat 2001.401
SKM2001.385.VLR	TfS 2001, 428	Skat 2001.300
SKM2001.384.VLR	TfS 2001, 362	Skat 2001.400
SKM2001.383.VLR	TfS 2001, 361	Skat 2001.430
SKM2001.382.ØLR	TfS 2001, 360	Skat 2001.181
SKM2001.381.ØLR	TfS 2001, 382	Skat 2001.315
SKM2001.380.LSR	TfS 2001, 805	Skat 2001.732
SKM2001.379.LSR	TfS 2001, 806	Skat 2001.734
SKM2001.378.LSR	TfS 2001, 801	Skat 2001.762
SKM2001.377.LSR	TfS 2001, 800	Skat 2001.758
SKM2001.376.LSR	TfS 2001, 797	Skat 2001.755
SKM2001.375.LSR	TfS 2001, 796	Skat 2001.756
SKM2001.374.LSR	TfS 2001, 798	Skat 2001.757
SKM2001.373.LSR	TfS 2001, 804	Skat 2001.730
SKM2001.372.LSR	TfS 2001, 803	Skat 2001.729

Henvisninger

SKM2001.371.LSR	TfS 2001, 770	Skat 2001.733
SKM2001.370.LSR	TfS 2001, 771	Skat 2001.736
SKM2001.369.LSR	TfS 2001, 807	Skat 2001.735
SKM2001.368.LSR	TfS 2001, 769	Skat 2001.731
SKM2001.367.LSR	TfS 2001, 830	Skat 2001.760
SKM2001.366.LSR	TfS 2001, 802	Skat 2001.763
SKM2001.365.LSR	TfS 2001, 768	Skat 2001.754
SKM2001.364.LSR	TfS 2001, 799	Skat 2001.759
SKM2001.363.DEP	TfS 2001, 754	Skat 2001.711
SKM2001.362.DEP	TfS 2001, 753	Skat 2001.710
SKM2001.361.TSS	TfS 2001, 752	Skat 2001.709
SKM2001.360.LR	TfS 2001, 760	Skat 2001.714
SKM2001.359.VLR	TfS 2001, 217	Skat 2001.184
SKM2001.358.VLR	TfS 2001, 364	Skat 2001.403
SKM2001.357.ØLR	TfS 2001, 214	Skat 2001.49
SKM2001.356.VLR	TfS 2001, 363	Skat 2001.402
SKM2001.355.ØLR	TfS 2001, 358	Skat 2001.404
SKM2001.354.VLR	TfS 2001, 365	Skat 2001.320
SKM2001.353.ØLR	TfS 2001, 359	Skat 2001.196
SKM2001.352.ØLR	TfS 2001, 213	Skat 2001.230
SKM2001.351.VLR	TfS 2001, 218	Skat 2001.131
SKM2001.350.ØLR	TfS 2001, 215	Skat 2001.897
SKM2001.349.ØLR	TfS 2001, 216	Skat 2001.695
SKM2001.348.DEP	TfS 2001, 776	Skat 2001.708
SKM2001.347.HR	TfS 2001, 423	Skat 2001.245
SKM2001.346.ØLR	TfS 2001, 199	Skat 2001.179
SKM2001.345.ØLR	TfS 2001, 311	Skat 2001.227
SKM2001.344.HR	TfS 2001, 198	Skat 2001.176
SKM2001.343.TSS	TfS 2001, 751	Skat 2001.712
SKM2001.342.TSS	TfS 2001, 748	Skat 2001.692
SKM2001.341.TSS	TfS 2001, 747	Skat 2001.691
SKM2001.340.LR	TfS 2001, 746	Skat 2001.693
SKM2001.339.LR	TfS 2001, 774	Skat 2001.695

SKM2001.338.TSS	TfS 2001, 750	Skat 2001.690
SKM2001.337.TSS	TfS 2001, 764	Skat 2001.689
SKM2001.336.VLR	TfS 2001, 313	Skat 2001.275
SKM2001.335.VLR	TfS 2001, 314	Skat 2001.247
SKM2001.334.ØLR	TfS 2001, 329	Skat 2001.274
SKM2001.333.LR	TfS 2001, 772	Skat 2001.694
SKM2001.332.LR	TfS 2001, 775	Skat 2001.696
SKM2001.331.LR	TfS 2001, 773	Skat 2001.677
SKM2001.330.LR	TfS 2001, 717	Skat 2001.676
SKM2001.329.LR	TfS 2001, 723	Skat 2001.678
SKM2001.328.LSR	TfS 2001, 722	Skat 2001.659
SKM2001.327.LSR	TfS 2001, 886	Skat 2001.660
SKM2001.326.LSR	TfS 2001, 705	Skat 2001.661
SKM2001.325.LSR	TfS 2001, 707	Skat 2001.663
SKM2001.324.LSR	TfS 2001, 721	Skat 2001.658
SKM2001.323.LSR	TfS 2001, 706	Skat 2001.662
SKM2001.322.LR	TfS 2001, 709	Skat 2001.645
SKM2001.321.LR	TfS 2001, 711	Skat 2001.647
SKM2001.320.LR	TfS 2001, 712	Skat 2001.648
SKM2001.319.LR	TfS 2001, 710	Skat 2001.646
SKM2001.318.TSS	TfS 2001, 716	Skat 2001.644
SKM2001.317.TSS	TfS 2001, 701	Skat 2001.633
SKM2001.316.TSS	TfS 2001, 679	Skat 2001.634
SKM2001.315.TSS	TfS 2001, 713	Skat 2001.636
SKM2001.314.LSR	TfS 2001, 688	Skat 2001.642
SKM2001.313.LSR	TfS 2001, 680	Skat 2001.612
SKM2001.312.LSR	TfS 2001, 684	Skat 2001.628
SKM2001.311.LSR	TfS 2001, 671	Skat 2001.632
SKM2001.310.LSR	TfS 2001, 669	Skat 2001.631
SKM2001.309.LSR	TfS 2001, 670	Skat 2001.630
SKM2001.308.LSR	TfS 2001, 687	Skat 2001.641
SKM2001.307.LSR	TfS 2001, 683	Skat 2001.627
SKM2001.306.LSR	TfS 2001, 689	Skat 2001.643

Henvisninger

SKM2001.305.LSR	TfS 2001, 685	Skat 2001.629
SKM2001.304.LSR	TfS 2001, 589	Skat 2001.164
SKM2001.303.TSS	TfS 2001, 690	Skat 2001.635
SKM2001.302.LSR	TfS 2001, 682	Skat 2001.615
SKM2001.301.LSR	TfS 2001, 672	Skat 2001.617
SKM2001.300.LSR	TfS 2001, 686	Skat 2001.616
SKM2001.299.LSR	TfS 2001, 681	Skat 2001.613
SKM2001.298.LSR	TfS 2001, 708	Skat 2001.614
SKM2001.297.LSR	TfS 2001, 406	Skat 2001.360
SKM2001.296.TSS	TfS 2001, 648	Skat 2001.618
SKM2001.295.TSS	TfS 2001, 673	Skat 2001.620
SKM2001.294.LR	TfS 2001, 655	Skat 2001.619
SKM2001.293.DEP	TfS 2001, 663	Skat 2001.602
SKM2001.292.LSR	TfS 2001, 600	Skat 2001.566
SKM2001.291.TSS	TfS 2001, 658	Skat 2001.593
SKM2001.290.LR	TfS 2001, 638	Skat 2001.596
SKM2001.289.LR	TfS 2001, 639	Skat 2001.591
SKM2001.288.LSR	TfS 2001, 405	Skat 2001.359
SKM2001.287.LR	TfS 2001, 642	Skat 2001.598
SKM2001.286.LR	TfS 2001, 641	Skat 2001.595
SKM2001.285.LR	TfS 2001, 656	Skat 2001.597
SKM2001.284.TSS	TfS 2001, 643	Skat 2001.590
SKM2001.283.LSR	TfS 2001, 621	Skat 2001.573
SKM2001.282.LSR	TfS 2001, 616	Skat 2001.570
SKM2001.281.LSR	TfS 2001, 620	Skat 2001.572
SKM2001.280.LSR	TfS 2001, 613	Skat 2001.565
SKM2001.279.TSS	TfS 2001, 630	Skat 2001.583
SKM2001.278.DEP	TfS 2001, 596	Skat 2001.589
SKM2001.277.LSR	TfS 2001, 653	Skat 2001.567
SKM2001.276.LSR	TfS 2001, 654	Skat 2001.568
SKM2001.275.LSR	TfS 2001, 617	Skat 2001.571
SKM2001.274.LSR	TfS 2001, 615	Skat 2001.569
SKM2001.273.LSR	TfS 2001, 619	Skat 2001.543

SKM2001.272.LSR	TfS 2001, 614	Skat 2001.541
SKM2001.271.LSR	TfS 2001, 622	Skat 2001.544
SKM2001.270.LSR	TfS 2001, 618	Skat 2001.542
SKM2001.269.LSR	TfS 2001, 623	Skat 2001.574
SKM2001.268.TSS	TfS 2001, 645	Skat 2001.584
SKM2001.267.TSS	TfS 2001, 646	Skat 2001.585
SKM2001.266.TSS	TfS 2001, 647	Skat 2001.586
SKM2001.265.TSS	TfS 2001, 629	Skat 2001.587
SKM2001.264.TSS	TfS 2001, 628	Skat 2001.588
SKM2001.263.LR	TfS 2001, 640	Skat 2001.576
SKM2001.262.LSR	TfS 2001, 402	Skat 2001.355
SKM2001.261.LSR	TfS 2001, 404	Skat 2001.358
SKM2001.260.LSR	TfS 2001, 407	Skat 2001.361
SKM2001.259.LSR	TfS 2001, 403	Skat 2001.357
SKM2001.258.LSR	TfS 2001, 401	Skat 2001.356
SKM2001.257.LSR	TfS 2001, 516	Skat 2001.517
SKM2001.256.TSS	TfS 2001, 610	Skat 2001.575
SKM2001.255.LR	TfS 2001, 604	Skat 2001.552
SKM2001.254.LR	TfS 2001, 603	Skat 2001.527
SKM2001.253.LR	TfS 2001, 605	Skat 2001.528
SKM2001.252.LR	TfS 2001, 602	Skat 2001.551
SKM2001.251.LR	TfS 2001, 601	Skat 2001.526
SKM2001.250.LR	TfS 2001, 606	Skat 2001.529
SKM2001.249.TSS	TfS 2001, 607	Skat 2001.525
SKM2001.248.LSR	TfS 2001, 510	Skat 2001.511
SKM2001.247.LSR	TfS 2001, 519	Skat 2001.521
SKM2001.246.LSR	TfS 2001, 521	Skat 2001.545
SKM2001.245.LSR	TfS 2001, 520	Skat 2001.522
SKM2001.244.LSR	TfS 2001, 518	Skat 2001.519
SKM2001.243.LSR	TfS 2001, 512	Skat 2001.512
SKM2001.242.TSS	TfS 2001, 585	Skat 2001.548
SKM2001.241.LR	TfS 2001, 590	Skat 2001.550
SKM2001.240.LSR	TfS 2001, 523	Skat 2001.546

Henvisninger

SKM2001.239.LSR	TfS 2001, 524	Skat 2001.547
SKM2001.238.LSR	TfS 2001, 515	Skat 2001.518
SKM2001.237.LSR	TfS 2001, 517	Skat 2001.520
SKM2001.236.LSR	TfS 2001, 514	Skat 2001.516
SKM2001.235.TSS	TfS 2001, 627	Skat 2001.549
SKM2001.234.TSS	TfS 2001, 584	Skat 2001.592
SKM2001.233.TSS	TfS 2001, 568	Skat 2001.594
SKM2001.232.LSR	TfS 2001, 513	Skat 2001.514
SKM2001.231.LSR	TfS 2001, 511	Skat 2001.513
SKM2001.230.LR	TfS 2001, 573	Skat 2001.502
SKM2001.229.LR	TfS 2001, 572	Skat 2001.500
SKM2001.228.TSS	TfS 2001, 550	Skat 2001.496
SKM2001.227.LR	TfS 2001, 549	Skat 2001.501
SKM2001.226.TSS	TfS 2001, 567	Skat 2001.495
SKM2001.225.LSR	TfS 2001, 522	Skat 2001.523
SKM2001.224.TSS	TfS 2001, 544	Skat 2001.493
SKM2001.223.TSS	TfS 2001, 533	Skat 2001.494
SKM2001.222.LR	TfS 2001, 537	Skat 2001.476/497
SKM2001.221.LR	TfS 2001, 536	Skat 2001.477/498
SKM2001.220.LR	TfS 2001, 540	Skat 2001.478
SKM2001.219.LR	TfS 2001, 657	Skat 2001.479
SKM2001.218.TSS	TfS 2001, 574	Skat 2001.475
SKM2001.217.LR	TfS 2001, 538	Skat 2001.460
SKM2001.216.LR	TfS 2001, 539	Skat 2001.466
SKM2001.215.TSS	TfS 2001, 532	Skat 2001.473
SKM2001.214.LR	TfS 2001, 535	Skat 2001.465
SKM2001.213.LSR	TfS 2001, 331	Skat 2001.303
SKM2001.212.LSR	TfS 2001, 337	Skat 2001.308
SKM2001.211.LSR	TfS 2001, 339	Skat 2001.311
SKM2001.210.LSR	TfS 2001, 334	Skat 2001.306
SKM2001.209.LSR	TfS 2001, 333	Skat 2001.305
SKM2001.208.LSR	TfS 2001, 336	Skat 2001.309
SKM2001.207.LSR	TfS 2001, 332	Skat 2001.304

SKM2001.206.LSR	TfS 2001, 338	Skat 2001.310
SKM2001.205.LSR	TfS 2001, 335	Skat 2001.307
SKM2001.204.LSR	TfS 2001, 340	Skat 2001.312
SKM2001.203.LSR	TfS 2001, 548	Skat 2001.515
SKM2001.202.LR	TfS 2001, 525	Skat 2001.464
SKM2001.201.LR	TfS 2001, 526	Skat 2001.463
SKM2001.200.TSS	TfS 2001, 509	Skat 2001.459
SKM2001.199.LR	TfS 2001, 527	Skat 2001.462
SKM2001.198.LR	TfS 2001, 528	Skat 2001.461
SKM2001.197.LR	TfS 2001, 498	Skat 2001.450
SKM2001.196.LR	TfS 2001, 484	Skat 2001.451
SKM2001.195.TSS	TfS 2001, 474	Skat 2001.474
SKM2001.194.TSS	TfS 2001, 460	Skat 2001.405
SKM2001.193.TSS	TfS 2001, 459	Skat 2001.407
SKM2001.192.TSS	TfS 2001, 468	Skat 2001.411
SKM2001.191.TSS	TfS 2001, 467	Skat 2001.452
SKM2001.190.LR	TfS 2001, 449	Skat 2001.408
SKM2001.189.LR	TfS 2001, 448	Skat 2001.409
SKM2001.188.TSS	TfS 2001, 442	Skat 2001.406
SKM2001.187.LR	TfS 2001, 450	Skat 2001.410
SKM2001.186.HR	TfS 2001, 291	Skat 2001.246
SKM2001.185.HR	TfS 2001, 231	Skat 2001.215
SKM2001.184.ØLR	TfS 2001, 349	Skat 2001.287
SKM2001.183.HR	TfS 2001, 290	Skat 2001.243
SKM2001.182.VLR	TfS 2001, 296	Skat 2001.248
SKM2001.181.VLR	TfS 2001, 330	Skat 2001.219
SKM2001.180.VLR	TfS 2001, 315	Skat 2001.249
SKM2001.179.DEP	TfS 2001, 432	Skat 2001.378
SKM2001.178.DEP	TfS 2001, 420	Skat 2001.377
SKM2001.177.DEP	TfS 2001, 430	Skat 2001.376
SKM2001.176.VLR	TfS 2001, 316	Skat 2001.226
SKM2001.175.VLR	TfS 2001, 262	Skat 2001.229
SKM2001.174.VLR	TfS 2001, 372	Skat 2001.291

Henvisninger

SKM2001.173.VLR	TfS 2001, 202	Skat 2001.142
SKM2001.172.ØLR	TfS 2001, 292	Skat 2001.220
SKM2001.171.ØLR	TfS 2001, 310	Skat 2001.288
SKM2001.170.ØLR	TfS 2001, 350	Skat 2001.289
SKM2001.169.ØLR	TfS 2001, 293	Skat 2001.228
SKM2001.168.ØLR	TfS 2001, 370	Skat 2001.302
SKM2001.167.DEP	TfS 2001, 118	Skat 2001.91
SKM2001.166.ØLR	TfS 2001, 109	Skat 2001.
SKM2001.165.DEP	TfS 2001, 181	Skat 2001.167
SKM2001.164.VLR	TfS 2001, 173	Skat 2001.
SKM2001.163.TSS	TfS 2001, 431	Skat 2001.379
SKM2001.162.TSS	TfS 2001, 458	Skat 2001.431
SKM2001.161.TSS	TfS 2001, 419	Skat 2001.380
SKM2001.160.LR	TfS 2001, 429	Skat 2001.381
SKM2001.159.LSR	TfS 2001, 252	Skat 2001.258
SKM2001.158.LSR	TfS 2001, 272	Skat 2001.254
SKM2001.157.LSR	TfS 2001, 279	Skat 2001.259
SKM2001.156.LSR	TfS 2001, 257	Skat 2001.264
SKM2001.155.LSR	TfS 2001, 277	Skat 2001.233
SKM2001.154.LSR	TfS 2001, 251	Skat 2001.257
SKM2001.153.LSR	TfS 2001, 274	Skat 2001.256
SKM2001.152.LSR	TfS 2001, 273	Skat 2001.255
SKM2001.151.LSR	TfS 2001, 278	Skat 2001.235
SKM2001.150.LSR	TfS 2001, 255	Skat 2001.261
SKM2001.149.LSR	TfS 2001, 253	Skat 2001.260
SKM2001.148.LSR	TfS 2001, 280	Skat 2001.236
SKM2001.147.LSR	TfS 2001, 254	Skat 2001.237
SKM2001.146.LSR	TfS 2001, 276	Skat 2001.232
SKM2001.145.LSR	TfS 2001, 275	Skat 2001.234
SKM2001.144.LSR	TfS 2001, 256	Skat 2001.263
SKM2001.143.LSR	TfS 2001, 281	Skat 2001.262
SKM2001.142.VLR	TfS 2001, 248	Skat 2001.177
SKM2001.141.ØLR	TfS 2001, 312	Skat 2001.191

SKM2001.140.VLR	TfS 2001, 317	Skat 2001.193
SKM2001.139.HR	TfS 2001, 232	
SKM2001.138.HR	TfS 2001, 233	Skat 2001.188
SKM2001.137.TSS	TfS 2001, 348	Skat 2001.322
SKM2001.136.LR	TfS 2001, 353	Skat 2001.323
SKM2001.135.LR	TfS 2001, 352	Skat 2001.324
SKM2001.134.LR	TfS 2001, 354	Skat 2001.325
SKM2001.133.LR	TfS 2001, 355	Skat 2001.326
SKM2001.132.LR	TfS 2001, 356	Skat 2001.553
SKM2001.131.DEP	TfS 2001, 282	Skat 2001.279
SKM2001.130.LR	TfS 2001, 237	Skat 2001.210
SKM2001.129.LR	TfS 2001, 258	Skat 2001.224
SKM2001.128.HR	TfS 2001, 246	Skat 2001.202
SKM2001.127.HR	TfS 2001, 234	Skat 2001.189
SKM2001.126.HR	TfS 2001, 235	Skat 2001.173
SKM2001.125.ØLR	TfS 2001, 261	Skat 2001.44
SKM2001.124.ØLR	TfS 2001, 294	Skat 2001.203
SKM2001.123.ØLR	TfS 2001, 236	Skat 2001.140
SKM2001.122.ØLR	TfS 2001, 425	Skat 2001.204
SKM2001.121.VLR	TfS 2001, 250	Skat 2001.127
SKM2001.120.VLR	TfS 2001, 249	Skat 2001.206
SKM2001.119.VLR	TfS 2001, 263	Skat 2001.197
SKM2001.118.VLR	TfS 2001, 247	Skat 2001.194
SKM2001.117.VLR	TfS 2001, 297	Skat 2001.190
SKM2001.116.VLR	TfS 2001, 298	Skat 2001.192
SKM2001.115.VLR		Skat 2001.73
SKM2001.114.VLR	TfS 2001, 265	Skat 2001.132
SKM2001.113.LSR	TfS 2001, 204	Skat 2001.144
SKM2001.112.LSR	TfS 2001, 97	Skat 2001.112
SKM2001.111.DEP	TfS 2001, 117	Skat 2001.168
SKM2001.110.TSS	TfS 2001, 367	Skat 2001.339
SKM2001.109.VLR	TfS 2001, 131	Skat 2001.42
SKM2001.108.ØLR	TfS 2001, 108	Skat 2001.866

Henvisninger

SKM2001.107.VLR	TfS 2001, 83	Skat 2001.40
SKM2001.106.HR	TfS 2001, 54	Skat 2001.19
SKM2001.105.VLR	TfS 2001, 91	Skat 2001.72
SKM2001.104.VLR	TfS 2001, 130	Skat 2001.89
SKM2001.103.VLR	TfS 2001, 129	Skat 2001.88
SKM2001.102.VLR	TfS 2001, 110	Skat 2001.41
SKM2001.101.VLR	TfS 2001, 84	Skat 2001.21
SKM2001.100.TSS	TfS 2001, 328	Skat 2001.321
SKM2001.99.LSR	TfS 2001, 179	Skat 2001.152
SKM2001.98.LSR	TfS 2001, 165	Skat 2001.164
SKM2001.97.TSS	TfS 2001, 79	Skat 2001.93
SKM2001.96.ØLR	TfS 2001, 126	Skat 2001.20
SKM2001.95.VLR	TfS 2001, 31	Skat 2000.893
SKM2001.94.ØLR	TfS 2001, 128	Skat 2001.74
SKM2001.93.ØLR	TfS 2001, 81	Skat 2000.868
SKM2001.92.ØLR	TfS 2001, 58	Skat 2000.891
SKM2001.91.ØLR	TfS 2001, 82	Skat 2001.75
SKM2001.90.ØLR	TfS 2001, 67	Skat 2001.22
SKM2001.89.VLR	TfS 2001, 30	Skat 2000.867
SKM2001.88.HR	TfS 2001, 90	Skat 2001.38
SKM2001.87.HR	TfS 2001, 89	Skat 2001.86
SKM2001.86.HR	TfS 2001, 105	Skat 2001.84
SKM2001.85.HR	TfS 2001, 106	Skat 2001.85
SKM2001.84.LSR	TfS 2001, 175	Skat 2001.146
SKM2001.83.LSR	TfS 2001, 138	Skat 2001.160
SKM2001.82.TSS	TfS 2001, 78	Skat 2001.54
SKM2001.81.LR	TfS 2001, 71	Skat 2000.859
SKM2001.80.LR	TfS 2001, 74	Skat 2001.56
SKM2001.79.LR	TfS 2001, 70	Skat 2001.76
SKM2001.78.LR	TfS 2001, 72	Skat 2001.58
SKM2001.77.LR	TfS 2001, 147	Skat 2001.114
SKM2001.76.LR	TfS 2001, 146	Skat 2001.113
SKM2001.75.TSS	TfS 2001, 121	Skat 2001.116

SKM2001.74.LR	TfS 2001, 115	Skat 2001.115
SKM2001.73.LR	TfS 2001, 34	Skat 2000.875
SKM2001.72.LR	TfS 2001, 35	Skat 2000.901
SKM2001.70.ØLR	TfS 2001, 107	Skat 2001.87
SKM2001.69.ØLR	TfS 2001, 56	Skat 2000.926
SKM2001.68.ØLR	TfS 2001, 157	Skat 2001.182
SKM2001.67.VLR	TfS 2001, 61	Skat 2000.889
SKM2001.66.ØLR	TfS 2001, 125	Skat 2001.70
SKM2001.65.ØLR	TfS 2001, 171	Skat 2001.105
SKM2001.64.ØLR	TfS 2001, 80	Skat 2001.39
SKM2001.63.VLR	TfS 2001, 111	Skat 2001.46
SKM2001.62.VLR	TfS 2001, 59	Skat 2000.921
SKM2001.61.ØLR	TfS 2001, 66	Skat 2001.43
SKM2001.60.ØLR	TfS 2001, 127	Skat 2001.45
SKM2001.59.ØLR	TfS 2001, 68	Skat 2001.48
SKM2001.58.ØLR	TfS 2001, 57	Skat 2000.888
SKM2001.57.VLR	TfS 2001, 132	Skat 2001.47
SKM2001.56.VLR	TfS 2001, 29	Skat 2000.925
SKM2001.55.ØLR	TfS 2001, 55	Skat 2000.924
SKM2001.54.VLR	TfS 2001, 60	Skat 2000.923
SKM2001.53.VLR	TfS 2001, 69	Skat 2000.887
SKM2001.52.VLR	TfS 2001, 112	Skat 2000.922
SKM2001.51.LSR	TfS 2001, 133	Skat 2001.155
SKM2001.50.LSR	TfS 2001, 158	Skat 2001.148
SKM2001.49.LSR	TfS 2001, 177	Skat 2001.149
SKM2001.48.LSR	TfS 2001, 159	Skat 2001.150
SKM2001.47.LR	TfS 2001, 33	Skat 2000.900
SKM2001.46.LSR	TfS 2001, 162	Skat 2001.157
SKM2001.45.LSR	TfS 2001, 144	Skat 2001.165
SKM2001.44.LSR	TfS 2001, 141	Skat 2001.161
SKM2001.43.LSR	TfS 2001, 143	Skat 2001.138
SKM2001.42.LSR	TfS 2001, 114	Skat 2001.109
SKM2001.41.LSR	TfS 2001, 95	Skat 2001.110

Henvisninger

SKM2001.40.LSR	TfS 2001, 96	Skat 2001.111
SKM2001.39.LSR	TfS 2001, 161	Skat 2001.156
SKM2001.38.LSR	TfS 2001, 176	Skat 2001.147
SKM2001.37.LSR	TfS 2001, 178	Skat 2001.151
SKM2001.36.LSR	TfS 2001, 163	Skat 2001.159
SKM2001.35.LSR	TfS 2001, 142	Skat 2001.163
SKM2001.34.LSR	TfS 2001, 94	Skat 2001.139
SKM2001.33.LSR	TfS 2001, 136	Skat 2001.135
SKM2001.32.LSR	TfS 2001, 140	Skat 2001.108
SKM2001.31.LSR	TfS 2001, 139	Skat 2001.137
SKM2001.30.LSR	TfS 2001, 164	Skat 2001.162
SKM2001.29.LSR	TfS 2001, 180	Skat 2001.153
SKM2001.28.LSR	TfS 2001, 174	Skat 2001.145
SKM2001.27.LSR	TfS 2001, 145	Skat 2001.166
SKM2001.26.LSR	TfS 2001, 160	Skat 2001.154
SKM2001.25.LSR	TfS 2001, 134	Skat 2001.133
SKM2001.24.LSR	TfS 2001, 93	Skat 2001.107
SKM2001.23.LSR	TfS 2001, 92	Skat 2001.136
SKM2001.22.LSR	TfS 2001, 137	Skat 2001.158
SKM2001.21.LSR	TfS 2001, 113	Skat 2001.106
SKM2001.20.LSR	TfS 2001, 135	Skat 2001.134
SKM2001.19.TSS	TfS 2001, 270	Skat 2001.266
SKM2001.18.TSS	TfS 2001, 271	Skat 2001.267
SKM2001.17.ØLR	TfS 2001, 123	Skat 2001.128
SKM2001.16.ØLR		Skat 2001.205
SKM2001.15.HR	TfS 2001, 154	Skat 2001.175
SKM2001.14.HR	TfS 2001, 104	Skat 2001.103
SKM2001.13.HR	TfS 2001, 155	Skat 2001.125
SKM2001.12.HR	TfS 2001, 169	Skat 2001.174
SKM2001.11.ØLR	TfS 2001, 124	Skat 2001.104
SKM2001.10.ØLR	TfS 2001, 170	Skat 2001.126
SKM2001.9.ØLR	TfS 2001, 156	Skat 2001.143
SKM2001.8.VLR	TfS 2001, 172	Skat 2001.141

SKM2001.7.DEP	TfS 2001, 194	Skat 2001.200
SKM2001.6.TSS	TfS 2001, 229	Skat 2001.211
SKM2001.5.TSS	TfS 2001, 228	Skat 2001.222
SKM2001.4.LR	TfS 2001, 148	Skat 2001.117
SKM2001.3.LR	TfS 2001, 116	Skat 2001.118
SKM2001.2.TSS	TfS 2001, 244	Skat 2001.223
SKM2001.1.TSS	TfS 2001, 65	Skat 2001.55

Henvisninger 2002; SKM - TfS - SKAT

SKM2002.683.TSS	TfS 2003,96	Skat 2003.80
SKM2002.682.TSS	TfS 2003, 97	Skat 2003.81
SKM2002.681.VLR	TfS 2002, 760	Skat 2002.702
SKM2002.680.ØLR	TfS 2002, 385	Skat 2002.421
SKM2002.679.ØLR	TfS 2003, 87	Skat 2003.35
SKM2002.678.VLR	TfS 2002, 1017	Skat 2003.12
SKM2002.677.VLR	TfS 2003, 66	Skat 2003.21
SKM2002.676.VLR	TfS 2003, 37	Skat 2003.34
SKM2002.675.ØLR		Skat 2003.32
SKM2002.674.LR	TfS 2003, 115	Skat 2003.52
SKM2002.673.LSR	TfS 2003, 93	Skat 2003.75
SKM2002.672.LSR	TfS 2003, 76	Skat 2003.79
SKM2002.671.VLR	TfS 2003, 33	Skat 2003.22
SKM2002.670.VLR	TfS 2003, 13	Skat 2002.944
SKM2002.669.VLR	TfS 2003, 38	Skat 2003.23
SKM2002.668.VLR	TfS 2002, 1038	Skat 2003.24
SKM2002.667.ØLR		Skat 2002.897
SKM2002.666.VLR	TfS 2003, 90	Skat 2003.69
SKM2002.665.VLR	TfS 2003, 91	Skat 2003.25
SKM2002.664.LSR	TfS 2003, 73	Skat 2003.47
SKM2002.663.LSR	TfS 2003, 94	Skat 2003.77
SKM2002.662.LSR	TfS 2003, 75	Skat 2003.76
SKM2002.661.LR	TfS 2003, 78	Skat 2003.54
SKM2002.660.LR	TfS 2003, 79	Skat 2003.55
SKM2002.659.LR	TfS 2003, 95	Skat 2003.51
SKM2002.658.LR	TfS 2003, 77	Skat 2003.53
SKM2002.657.LSR	TfS 2003, 112	Skat 2003.46
SKM2002.656.LSR	TfS 2003, 72	Skat 2003.48
SKM2002.655.LSR	TfS 2003, 44	Skat 2003.72
SKM2002.654.LSR	TfS 2003, 71	Skat 2003.73
SKM2002.653.LSR	TfS 2003, 40	Skat 2003.41

SKM2002.652.LSR	TfS 2003, 43	Skat 2003.70
SKM2002.651.LSR	TfS 2003, 39	Skat 2003.40
SKM2002.650.LSR	TfS 2003, 41	Skat 2003.43
SKM2002.649.LSR	TfS 2003, 70	Skat 2003.71
SKM2002.648.LSR	TfS 2003, 47	Skat 2003.50
SKM2002.647.LSR	TfS 2003, 45	Skat 2003.49
SKM2002.646.LSR	TfS 2003, 42	Skat 2003.42
SKM2002.645.LSR	TfS 2003, 69	Skat 2003.45
SKM2002.644.LSR	TfS 2003, 46	Skat 2003.78
SKM2002.643.LSR	TfS 2003, 68	Skat 2003.44
SKM2002.642.LSR	TfS 2003, 74	Skat 2003.74
SKM2002.641.ØLD	TfS 2003, 34	Skat 2003.5
SKM2002.640.VLR	TfS 2002, 1084	Skat 2003.9
SKM2002.639.ØLR	TfS 2002, 1053	Skat 2003.7
SKM2002.638.BR	TfS 2002, 1086	Skat 2002.925
SKM2002.637.HR	TfS 2002, 992	Skat 2002.840
SKM2002.636.VLR	TfS 2003, 92	Skat 2002.877
SKM2002.635.VLR	TfS 2003, 142	Skat 2002.831
SKM2002.634.VLR	TfS 2003, 67	Skat 2002.819
SKM2002.633.ØLR	TfS 2003, 141	Skat 2002.764
SKM2002.632.VLR	TfS 2003, 143	Skat 2003.37
SKM2002.631.VLR	TfS 2003, 144	Skat 2002.747
SKM2002.630.VLR	TfS 2003, 111	Skat 2002.526
SKM2002.629.LR	TfS 2003, 16	Skat 2003.14
SKM2002.628.LR	TfS 2003, 48	Skat 2003.15
SKM2002.627.VLR	TfS 2002, 823	Skat 2002.766
SKM2002.626.HR	TfS 2003, 11	Skat 2002.942
SKM2002.625.ØLR	TfS 2002, 1081	Skat 2003.6
SKM2002.624.VLR	TfS 2003, 14	Skat 2002,945
SKM2002.623.VLR	TfS 2002, 1085	Skat 2003.11
SKM2002.622.ØLR	TfS 2002, 1083	Skat 2003.10
SKM2002.621.ØLR	TfS 2003, 12	Skat 2003.8
SKM2002.620.EFD	TfS 2002, 211	

Henvisninger

SKM2002.619.HR	TfS 2003, 15	Skat 2002.943
SKM2002.618.ØLR	TfS 2002, 1082	Skat 2002.922
SKM2002.617.ØLR	TfS 2003, 35	Skat 2002.896
SKM2002.616.ØLR	TfS 2002, 871	Skat 2002.380
SKM2002.615.ØLR	TfS 2002, 447	Skat 2002.234
SKM2002.614.ØLR	TfS 2002, 206	Skat 2002.16
SKM2002.613.HR	TfS 2002, 922	Skat 2002.817
SKM2002.612.DEP	TfS 2002, 1095	Skat 2002.952
SKM2002.611.HR	TfS 2002, 1016	Skat 2002.841
SKM2002.610.ØLR	TfS 2002, 1054	Skat 2002.923
SKM2002.609.LR	TfS 2002, 1080	Skat 2002.926
SKM2002.608.LSR	TfS 2002, 1061	Skat 2002.898
SKM2002.607.LSR	TfS 2002, 1088	Skat 2002.899
SKM2002.606.LSR	TfS 2002, 1063	Skat 2002.900
SKM2002.605.LSR	TfS 2002, 1091	Skat 2002.905
SKM2002.604.LSR	TfS 2002, 1092	Skat 2002.908
SKM2002.603.LSR	TfS 2002, 1093	Skat 2002.913
SKM2002.602.LSR	TfS 2002, 1094	Skat 2002.916
SKM2002.601.HR		Skat 2002.594
SKM2002.600.TSS	TfS 2002, 1052	Skat 2003.13
SKM2002.599.LSR	TfS 2002, 1089	Skat 2002.885
SKM2002.598.LSR	TfS 2002, 1087	Skat 2002.878
SKM2002.597.LSR	TfS 2002, 1090	Skat 2002.901
SKM2002.596.DEP		Skat 2002.918
SKM2002.595.LSR	TfS 2002, 1019	Skat 2002.883
SKM2002.594.LSR	TfS 2002, 1018	Skat 2002.884
SKM2002.593.LSR	TfS 2002, 1062	Skat 2002.882
SKM2002.592.LSR	TfS 2002, 1059	Skat 2002.879
SKM2002.591.LSR	TfS 2002, 1060	Skat 2002.880
SKM2002.590.LSR	TfS 2002, 1039	Skat 2002.881
SKM2002.589.LSR	TfS 2002, 1044	Skat 2002.889
SKM2002.588.LSR	TfS 2002, 1022	Skat 2002.906
SKM2002.587.LSR	TfS 2002, 1043	Skat 2002.888

SKM2002.586.LSR	TfS 2002, 1042	Skat 2002.904
SKM2002.585.LSR	TfS 2002, 1021	Skat 2002.903
SKM2002.584.LSR	TfS 2002, 1041	Skat 2002.887
SKM2002.583.LSR	TfS 2002, 1020	Skat 2002.886
SKM2002.582.LSR	TfS 2002, 1040	Skat 2002.902
SKM2002.581.LSR	TfS 2002, 1024	Skat 2002.890
SKM2002.580.LSR	TfS 2002, 1023	Skat 2002.907
SKM2002.579.LSR	TfS 2002, 1025	Skat 2002.909
SKM2002.578.LSR	TfS 2002, 1026	Skat 2002.910
SKM2002.577.LSR	TfS 2002, 1045	Skat 2002.912
SKM2002.576.LSR	TfS 2002, 1046	Skat 2002.911
SKM2002.575.LSR	TfS 2002, 1027	Skat 2002.914
SKM2002.574.LSR	TfS 2002, 1028	Skat 2002.915
SKM2002.573.LSR	TfS 2002, 1029	Skat 2002.917
SKM2002.572.TSS	TfS 2002, 1014	Skat 2002.892
SKM2002.571.HR	TfS 2002, 1036	Skat 2002.873
SKM2002.570.TSS	TfS 2002, 32	Skat 2002.863
SKM2002.569.ØLR	TfS 2002, 1037	Skat 2002.874
SKM2002.568.ØLR	TfS 2002, 334	Skat 2002.423
SKM2002.567.VLR	TfS 2002, 223	Skat 2002.202
SKM2002.566.LR	TfS 2002, 999	Skat 2002.864
SKM2002.565.LR	TfS 2002, 1002	Skat 2002.865
SKM2002.564.VLR	TfS 2002, 894	Skat 2002.260
SKM2002.563.VLR	TfS 2002, 993	Skat 2002.860
SKM2002.562.ØLR	TfS 2002, 995	Skat 2002.842
SKM2002.561.ØLR	TfS 2002, 994	Skat 2002.861
SKM2002.560.HR	TfS 2002, 968	Skat 2002.839
SKM2002.559.TSS		
SKM2002.558.HR	TfS 2002, 787	Skat 2002.693
SKM2002.557.ØLR	TfS 2002, 845	Skat 2002.698
SKM2002.556.VLR	TfS 2002, 647	Skat 2002.508
SKM2002.555.ØLR	TfS 2002, 474	Skat 2002.379
SKM2002.554.HR	TfS 2002, 789	Skat 2002.718

Henvisninger

SKM2002.553.LR	TfS 2002, 1001	Skat 2002.850
SKM2002.552.TSS	TfS 2002, 965	Skat 2002.891
SKM2002.551.VLR	TfS 2002, 545	Skat 2002.479
SKM2002.550.ØLR	TfS 2002, 446	Skat 2002.246
SKM2002.549.ØLR	TfS 2002, 205	Skat 2002.87
SKM2002.548.HR	TfS 2002, 970	Skat 2002.815
SKM2002.547.HR	TfS 2002, 967	Skat 2002.827
SKM2002.546.TSS	TfS 2002, 977	Skat 2002.844
SKM2002.545.LR	TfS 2002, 998	Skat 2002.848
SKM2002.544.VLR	TfS 2002, 1055	Skat 2002.688
SKM2002.543.VLR	TfS 2002, 1056	Skat 2002.613
SKM2002.542.VLR	TfS 2002, 1057	Skat 2002.664
SKM2002.541.VLR	TfS 2002, 1058	Skat 2002.570
SKM2002.540.LR	TfS 2002, 976	Skat 2002.849
SKM2002.539.LR	TfS 2002, 1000	Skat 2002.847
SKM2002.538.LR	TfS 2002, 975	Skat 2002.846
SKM2002.537.LR	TfS 2002, 997	Skat 2002.845
SKM2002.536.LR	TfS 2002, 973	Skat 2002.834
SKM2002.535.HR	TfS 2002, 969	Skat 2002.814
SKM2002.534.VLR	TfS 2002, 951	Skat 2002.829
SKM2002.533.TSS	TfS 2002, 964	Skat 2002.832
SKM2002.532.LR	TfS 2002, 974	Skat 2002.833
SKM2002.531.HR	TfS 2002, 948	Skat 2002.828
SKM2002.530.VLR	TfS 2002, 924	Skat 2002.830
SKM2002.529.VLR	TfS 2002, 889	Skat 2002.775
SKM2002.528.HR	TfS 2002, 921	Skat 2002.816
SKM2002.527.ØLR	TfS 2002, 869	Skat 2002.761
SKM2002.526.HR	TfS 2002, 901	Skat 2002.795
SKM2002.525.VLR	TfS 2002, 925	Skat 2002.774
SKM2002.524.VLR	TfS 2002, 893	Skat 2002.763
SKM2002.523.ØLR	TfS 2002, 903	Skat 2002.776
SKM2002.522.ØLR	TfS 2002, 870	Skat 2002.762
SKM2002.521.BR		Skat 2002.765

SKM2002.520.VLR	TfS 2002, 890	Skat 2002.777
SKM2002.519.HR	TfS 2002, 923	Skat 2002.796
SKM2002.518.HR	TfS 2002, 902	Skat 2002.797
SKM2002.517.VLR	TfS 2002, 892	Skat 2002.779
SKM2002.516.LSR	TfS 2002, 905	Skat 2002.803
SKM2002.515.LSR	TfS 2002, 906	Skat 2002.802
SKM2002.514.TSS	TfS 2002, 915	Skat 2002.808
SKM2002.513.LR	TfS 2002, 913	Skat 2002.809
SKM2002.512.LSR	TfS 2002, 926	Skat 2002.800
SKM2002.511.LSR	TfS 2002, 927	Skat 2002.799
SKM2002.510.LSR	TfS 2002, 928	Skat 2002.798
SKM2002.509.VLR	TfS 2002, 891	Skat 2002.778
SKM2002.508.ØLR	TfS 2002, 821	Skat 2002.719
SKM2002.507.ØLR	TfS 2002, 618	Skat 2002.662
SKM2002.506.ØLR	TfS 2002, 646	Skat 2002.459
SKM2002.505.TSS	TfS 2002, 898	Skat 2002.788
SKM2002.504.TSS	TfS 2002, 897	Skat 2002.787
SKM2002.503.LSR	TfS 2002, 929	Skat 2002.801
SKM2002.502.LSR	TfS 2002, 930	Skat 2002.805
SKM2002.501.LSR	TfS 2002, 931	Skat 2002.807
SKM2002.500.LSR	TfS 2002, 933	Skat 2002.783
SKM2002.499.LSR	TfS 2002, 910	Skat 2002.782
SKM2002.498.LSR	TfS 2002, 932	Skat 2002.781
SKM2002.497.LSR	TfS 2002, 908	Skat 2002.806
SKM2002.496.LSR	TfS 2002, 912	Skat 2002.786
SKM2002.495.LSR	TfS 2002, 911	Skat 2002.785
SKM2002.494.LSR	TfS 2002, 909	Skat 2002.780
SKM2002.493.LSR	TfS 2002, 907	Skat 2002.804
SKM2002.492.LSR	TfS 2002, 934	Skat 2002.784
SKM2002.491.ØLR	TfS 2002, 843	Skat 2002.742
SKM2002.490.ØLR	TfS 2002, 603	Skat 2002.504
SKM2002.489.BR	TfS 2002, 464	Skat 2002.267
SKM2002.488.BR	TfS 2002, 452	Skat 2002.249

Henvisninger

SKM2002.487.HR	TfS 2002, 868	Skat 2002.717
SKM2002.486.VLR	TfS 2002, 846	Skat 2002.745
SKM2002.485.HR	TfS 2002, 790	Skat 2002.678
SKM2002.484.HR	TfS 2002, 788	Skat 2002.683
SKM2002.483.ØLR	TfS 2002, 543	Skat 2002.376
SKM2002.482.HR	TfS 2002, 384	Skat 2002.321
SKM2002.481.VLR	TfS 2002, 441	Skat 2002.390
SKM2002.480.VLR	TfS 2002, 440	Skat 2002.389
SKM2002.479.VLR	TfS 2002, 546	Skat 2002.381
SKM2002.478.VLR	TfS 2002, 585	Skat 2002.283
SKM2002.477.VLR	TfS 2002, 389	Skat 2002.284
SKM2002.476.VLR	TfS 2002, 568	Skat 2002.461
SKM2002.475.ØLR	TfS 2002, 438	Skat 2002.203
SKM2002.474.VLR	TfS 2002, 451	Skat 2002.232
SKM2002.473.LR	TfS 2002, 914	Skat 2002.789
SKM2002.472.ØLR	TfS 2002, 804	Skat 2002.694
SKM2002.471.ØLR	TfS 2002, 805	Skat 2002.695
SKM2002.470.ØLR	TfS 2002, 844	Skat 2002.744
SKM2002.469.VLR	TfS 2002, 847	Skat 2002.746
SKM2002.468.LR	TfS 2002, 873	Skat 2002.772
SKM2002.467.TSS	TfS 2002, 866	Skat 2002.771
SKM2002.466.ØLR	TfS 2002, 821	Skat 2002.720
SKM2002.465.ØLR	TfS 2002, 888	Skat 2002.743
SKM2002.464.TSS	TfS 2002, 867	Skat 2002.770
SKM2002.463.LR	TfS 2002, 874	Skat 2002.773
SKM2002.462.TSS	TfS 2002, 876	Skat 2002.751
SKM2002.461.LR	TfS 2002, 875	Skat 2002.754
SKM2002.460.TSS	TfS 2002, 865	Skat 2002.750
SKM2002.459.LR	TfS 2002, 872	Skat 2002.752
SKM2002.458.VLR	TfS 2002, 953	Skat 2002.571
SKM2002.457.VLR	TfS 2002, 996	Skat 2002.572
SKM2002.456.ØLR	TfS 2002, 972	Skat 2002.551
SKM2002.455.ØLR	TfS 2002, 952	Skat 2002.231

SKM2002.454.LR	TfS 2002, 855	Skat 2002.753
SKM2002.453.ØLR	TfS 2002, 904	Skat 2002.600
SKM2002.452.HR	TfS 2002, 602	Skat 2002.520
SKM2002.451.LR	TfS 2002, 856	Skat 2002.735
SKM2002.450.TSS	TfS 2002, 840	Skat 2002.729
SKM2002.449.TSS	TfS 2002, 841	Skat 2002.730
SKM2002.448.TSS	TfS 2002, 839	Skat 2002.731
SKM2002.447.ØLR	TfS 2002, 791	Skat 2002.696
SKM2002.446.VLR	TfS 2002, 806	Skat 2002.697
SKM2002.445.VLR	TfS 2002, 793	Skat 2002.685
SKM2002.444.ØLR	TfS 2002, 822	Skat 2002.684
SKM2002.443.HR	TfS 2002, 644	Skat 2002.566
SKM2002.442.ØLR		
SKM2002.441.BR		Skat 2002.689
SKM2002.440.DEP	TfS 2002, 858	Skat 2002.732
SKM2002.439.TSS	TfS 2002, 857	Skat 2002.734
SKM2002.438.TSS	TfS 2002, 838	Skat 2002.733
SKM2002.437.LSR	TfS 2002, 853	Skat 2002.722
SKM2002.436.LSR	TfS 2002, 848	Skat 2002.703
SKM2002.435.LSR	TfS 2002, 824	Skat 2002.704
SKM2002.434.LSR	TfS 2002, 825	Skat 2002.708
SKM2002.433.LSR	TfS 2002, 851	Skat 2002.707
SKM2002.432.LSR	TfS 2002, 849	Skat 2002.706
SKM2002.431.LSR	TfS 2002, 850	Skat 2002.705
SKM2002.430.LSR	TfS 2002, 852	Skat 2002.721
SKM2002.429.LSR	TfS 2002, 826	Skat 2002.723
SKM2002.428.LSR	TfS 2002, 809	Skat 2002.713
SKM2002.427.LSR	TfS 2002, 854	Skat 2002.724
SKM2002.426.LSR	TfS 2002, 807	Skat 2002.709
SKM2002.425.LSR	TfS 2002, 827	Skat 2002.725
SKM2002.424.LSR	TfS 2002, 828	Skat 2002.726
SKM2002.423.LSR	TfS 2002, 829	Skat 2002.710
SKM2002.422.LSR	TfS 2002, 830	Skat 2002.711

Henvisninger

SKM2002.421.LSR	TfS 2002, 810	Skat 2002.714
SKM2002.420.LSR	TfS 2002, 811	Skat 2002.727
SKM2002.419.LSR	TfS 2002, 812	Skat 2002.715
SKM2002.418.LSR	TfS 2002, 808	Skat 2002.712
SKM2002.417.ØLR	TfS 2002, 792	Skat 2002.610
SKM2002.416.VLR	TfS 2002, 728	Skat 2002.646
SKM2002.415.ØLR	TfS 2002, 727	Skat 2002.582
SKM2002.414.ØLR		Skat 2002.673
SKM2002.413.VLR	TfS 2002, 661	Skat 2002.584
SKM2002.412.ØLR	TfS 2002, 776	Skat 2002.663
SKM2002.411.VLR	TfS 2002, 712	Skat 2002.611
SKM2002.410.LR	TfS 2002, 794	Skat 2002.675
SKM2002.409.LR	TfS 2002, 779	Skat 2002.676
SKM2002.408.TSS	TfS 2002, 773	Skat 2002.674
SKM2002.407.TSS	TfS 2002, 769	Skat 2002.668
SKM2002.406.LSR	TfS 2002, 754	Skat 2002.665
SKM2002.405.TSS	TfS 2002, 741	Skat 2002.666
SKM2002.404.TSS	TfS 2002, 740	Skat 2002.667
SKM2002.403.LR	TfS 2002, 756	Skat 2002.657
SKM2002.402.LR	TfS 2002, 755	Skat 2002.656
SKM2002.401.TSS	TfS 2002, 675	Skat 2002.651
SKM2002.400.VLR	TfS 2002, 729	Skat 2002.647
SKM2002.399.VLR	TfS 2002, 704	Skat 2002.583
SKM2002.398.TSS	TfS 2002, 701	Skat 2002.650
SKM2002.397.ØLR	TfS 2002, 710	Skat 2002.598
SKM2002.396.ØLR	TfS 2002, 777	Skat 2002.597
SKM2002.395.HR	TfS 2002, 643	Skat 2002.565
SKM2002.394.ØLR	TfS 2002, 645	Skat 2002.549
SKM2002.393.VLR	TfS 2002, 660	Skat 2002.567
SKM2002.392.VLR	TfS 2002, 584	Skat 2002.486
SKM2002.391.LSR	TfS 2002, 714	Skat 2002.616
SKM2002.390.LSR	TfS 2002, 730	Skat 2002.614
SKM2002.389.LSR	TfS 2002, 713	Skat 2002.615

SKM2002.388.LSR	TfS 2002, 679	Skat 2002.619
SKM2002.387.LSR	TfS 2002, 716	Skat 2002.618
SKM2002.386.LSR	TfS 2002, 715	Skat 2002.617
SKM2002.385.DEP	TfS 2002, 780	Skat 2002.655
SKM2002.384.LSR	TfS 2002, 718	Skat 2002.622
SKM2002.383.LSR	TfS 2002, 680	Skat 2002.621
SKM2002.382.LSR	TfS 2002, 705	Skat 2002.620
SKM2002.381.LSR	TfS 2002, 717	Skat 2002.649
SKM2002.380.LSR	TfS 2002, 720	Skat 2002.628
SKM2002.379.LSR	TfS 2002, 731	Skat 2002.629
SKM2002.378.LSR	TfS 2002, 706	Skat 2002.627
SKM2002.377.LSR	TfS 2002, 719	Skat 2002.625
SKM2002.376.LSR	TfS 2002, 732	Skat 2002.635
SKM2002.375.LSR	TfS 2002, 733	Skat 2002.636
SKM2002.374.LSR	TfS 2002, 735	Skat 2002.639
SKM2002.373.LSR	TfS 2002, 734	Skat 2002.638
SKM2002.372.LSR	TfS 2002, 682	Skat 2002.623
SKM2002.371.LSR	TfS 2002, 685	Skat 2002.631
SKM2002.370.LSR	TfS 2002, 684	Skat 2002.630
SKM2002.369.LSR	TfS 2002, 683	Skat 2002.626
SKM2002.368.LSR	TfS 2002, 681	Skat 2002.624
SKM2002.367.LSR	TfS 2002, 689	Skat 2002.637
SKM2002.366.LSR	TfS 2002, 688	Skat 2002.634
SKM2002.365.LSR	TfS 2002, 687	Skat 2002.633
SKM2002.364.LSR	TfS 2002, 686	Skat 2002.632
SKM2002.363.TSS	TfS 2002, 674	Skat 2002.643
SKM2002.362.ØLR	TfS 2002, 676	Skat 2002.599
SKM2002.361.VLR	TfS 2002, 677	Skat 2002.568
SKM2002.360.VLR	TfS 2002, 678	Skat 2002.569
SKM2002.359.HR	TfS 2002, 563	Skat 2002.521
SKM2002.358.HR	TfS 2002, 564	Skat 2002.502
SKM2002.357.LSR	TfS 2002, 737	Skat 2002.642
SKM2002.356.LSR	TfS 2002, 690	Skat 2002.641

Henvisninger

SKM2002.355.LSR	TfS 2002, 736	Skat 2002.640
SKM2002.354.DEP	TfS 2002, 721	Skat 2002.644
SKM2002.353.ØLR	TfS 2002, 436	Skat 2002.303
SKM2002.352.ØLR	TfS 2002, 435	Skat 2002.304
SKM2002.351.ØLR	TfS 2002, 150	Skat 2002.85
SKM2002.350.ØLR	TfS 2002, 182	Skat 2002.264
SKM2002.349.ØLR	TfS 2002, 56	Skat 2002.9
SKM2002.348.ØLR	TfS 2002, 10	Skat 2002.872
SKM2002.347.TSS	TfS 2002, 673	Skat 2002.604
SKM2002.346.LR	TfS 2002, 663	Skat 2002.607
SKM2002.345.LR	TfS 2002, 692	Skat 2002.608
SKM2002.344.VLR	TfS 2002, 619	Skat 2002.550
SKM2002.343.HR	TfS 2002, 601	Skat 2002.536
SKM2002.342.BR		Skat 2002.585
SKM2002.341.VLD	TfS 2002, 620	Skat 2002.523
SKM2002.340.ØLR	TfS 2002, 565	Skat 2002.506
SKM2002.339.ØLR	TfS 2002, 579	Skat 2002.507
SKM2002.338.HR	TfS 2002, 577	Skat 2002.522
SKM2002.337.TSS	TfS 2002, 664	Skat 2002.605
SKM2002.336.TSS	TfS 2002, 658	Skat 2002.606
SKM2002.335.VLR	TfS 2002, 475	Skat 2002.422
SKM2002.334.VLR	TfS 2002, 764	Skat 2002.602
SKM2002.333.VLR	TfS 2002, 744	Skat 2002.603
SKM2002.332.VLR	TfS 2002, 765	Skat 2002.428
SKM2002.331.VLR	TfS 2002, 746	Skat 2002.388
SKM2002.330.VLR	TfS 2002, 745	Skat 2002.377
SKM2002.329.VLR	TfS 2002, 766	Skat 2002.429
SKM2002.328.VLR	TfS 2002, 747	Skat 2002.391
SKM2002.327.VLR	TfS 2002, 748	Skat 2002.394
SKM2002.326.ØLR	TfS 2002, 762	Skat 2002.398
SKM2002.325.LR	TfS 2002, 691	Skat 2002.588
SKM2002.324.LR	TfS 2002, 662	Skat 2002.587
SKM2002.323.TSS	TfS 2002, 616	Skat 2002.574

SKM2002.322.TSS	TfS 2002, 642	Skat 2002.575
SKM2002.321.LR	TfS 2002, 648	Skat 2002.576
SKM2002.320.LR	TfS 2002, 649	Skat 2002.590
SKM2002.319.LR	TfS 2002, 623	Skat 2002.586
SKM2002.318.LR	TfS 2002, 624	Skat 2002.589
SKM2002.317.LR	TfS 2002, 627	Skat 2002.592
SKM2002.316.LR	TfS 2002, 626	Skat 2002.591
SKM2002.315.TSS	TfS 2002, 615	Skat 2002.555
SKM2002.314.TSS	TfS 2002, 641	Skat 2002.554
SKM2002.313.ØLR	TfS 2002, 617	Skat 2002.505
SKM2002.312.ØLR	TfS 2002, 566	Skat 2002.478
SKM2002.311.VLR	TfS 2002, 567	Skat 2002.476
SKM2002.310.HR	TfS 2002, 288	Skat 2002.175
SKM2002.309.ØLR	TfS 2002, 580	Skat 2002.524
SKM2002.308.ØLR	TfS 2002, 583	Skat 2002.525
SKM2002.307.TSS	TfS 2002, 628	Skat 2002.539
SKM2002.306.ØLR	TfS 2002, 541	Skat 2002.457
SKM2002.305.VLR	TfS 2002, 524	Skat 2002.415
SKM2002.304.VLR		Skat 2002.19
SKM2002.303.HR	TfS 2002, 204	Skat 2002.114
SKM2002.302.HR	TfS 2002, 130	Skat 2002.53
SKM2002.301.VLR	TfS 2002, 85	Skat 2002.56
SKM2002.300.ØLR	TfS 2002, 159	Skat 2002.57
SKM2002.299.VLR	TfS 2002, 59	Skat 2002.58
SKM2002.298.HR	TfS 2002, 149	Skat 2002.928
SKM2002.297.ØLR	TfS 2002, 65	Skat 2002.956
SKM2002.296.VLR	TfS 2002, 152	Skat 2002.905
SKM2002.295.ØLR	TfS 2002, 67	Skat 2002.907
SKM2002.294.HR	TfS 2001, 877	Skat 2002.818
SKM2002.293.LR	TfS 2002, 625	Skat 2002.544
SKM2002.292.TSS	TfS 2002, 614	Skat 2002.540
SKM2002.291.LR	TfS 2002, 609	Skat 2002.545
SKM2002.290.LR	TfS 2002, 610	Skat 2002.546

Henvisninger

SKM2002.289.LR	TfS 2002, 608	Skat 2002.541
SKM2002.288.LR	TfS 2002, 606	Skat 2002.542
SKM2002.287.LR	TfS 2002, 607	Skat 2002.543
SKM2002.286.LSR	TfS 2002, 604	Skat 2002.538
SKM2002.285.TSS	TfS 2002, 574	Skat 2002.528
SKM2002.284.LSR	TfS 2002, 605	Skat 2002.527
SKM2002.283.ØLR	TfS 2002, 582	Skat 2002.419
SKM2002.282.VLR	TfS 2002, 222	Skat 2002.247
SKM2002.281.ØLR	TfS 2002, 522	Skat 2002.416
SKM2002.280.HR	TfS 2002, 578	Skat 2002.475
SKM2002.279.HR	TfS 2002, 405	Skat 2002.413
SKM2002.278.ØLR	TfS 2002, 520	Skat 2002.458
SKM2002.277.VLR	TfS 2002, 525	Skat 2002.417
SKM2002.276.TSS	TfS 2002, 569	Skat 2002.530
SKM2002.275.VLR	TfS 2002, 544	Skat 2002.426
SKM2002.274.ØLR	TfS 2002, 581	Skat 2002.477
SKM2002.273.VLR	TfS 2002, 462	Skat 2002.427
SKM2002.272.ØLR	TfS 2002, 490	Skat 2002.397
SKM2002.271.ØLR	TfS 2002, 542	Skat 2002.386
SKM2002.270.VLR	TfS 2002, 439	Skat 2002.418
SKM2002.269.LR	TfS 2002, 586	Skat 2002.489
SKM2002.268.LR	TfS 2002, 587	Skat 2002.492
SKM2002.267.LR	TfS 2002, 588	Skat 2002.491
SKM2002.266.LR	TfS 2002, 589	Skat 2002.490
SKM2002.265.ØLR	TfS 2002, 521	Skat 2002.414
SKM2002.264.ØLR	TfS 2002, 445	Skat 2002.396
SKM2002.263.TSS	TfS 2002, 562	Skat 2002.487
SKM2002.262.TSS	TfS 2002, 600	Skat 2002.529
SKM2002.261.LR	TfS 2002, 551	Skat 2002.494
SKM2002.260.LR	TfS 2002, 550	Skat 2002.493
SKM2002.259.TSS	TfS 2002, 540	Skat 2002.488
SKM2002.258.HR	TfS 2002, 355	Skat 2002.322
SKM2002.257.VLR	TfS 2002, 749	Skat 2002.282

SKM2002.256.ØLR	TfS 2002, 763	Skat 2002.265
SKM2002.255.LR	TfS 2002, 505	Skat 2002.465
SKM2002.254.LR	TfS 2002, 506	Skat 2002.466
SKM2002.252.LR	TfS 2002, 504	Skat 2002.480
SKM2002.251.LR	TfS 2002, 467	Skat 2002.464
SKM2002.250.VLR	TfS 2002, 463	Skat 2002.326
SKM2002.249.HR	TfS 2002, 461	Skat 2002.374
SKM2002.248.DEP		Skat 2002.463
SKM2002.247.LSR	TfS 2002, 622	Skat 2002.436
SKM2002.246.LSR	TfS 2002, 494	Skat 2002.435
SKM2002.245.LSR	TfS 2002, 493	Skat 2002.434
SKM2002.244.LSR	TfS 2002, 527	Skat 2002.433
SKM2002.243.LSR	TfS 2002, 528	Skat 2002.432
SKM2002.242.LR	TfS 2002, 509	Skat 2002.451
SKM2002.241.LSR	TfS 2002, 495	Skat 2002.437
SKM2002.240.LSR	TfS 2002, 549	Skat 2002.439
SKM2002.239.LSR	TfS 2002, 548	Skat 2002.438
SKM2002.238.LSR	TfS 2002, 497	Skat 2002.441
SKM2002.237.LSR	TfS 2002, 498	Skat 2002.442
SKM2002.236.LSR	TfS 2002, 501	Skat 2002.445
SKM2002.235.LSR	TfS 2002, 500	Skat 2002.444
SKM2002.234.LSR	TfS 2002, 503	Skat 2002.431
SKM2002.233.LSR	TfS 2002, 499	Skat 2002.443
SKM2002.232.LSR	TfS 2002, 496	Skat 2002.440
SKM2002.231.HR	TfS 2002, 460	Skat 2002.375
SKM2002.230.VLR	TfS 2002, 491	Skat 2002.356
SKM2002.229.HR	TfS 2002, 406	Skat 2002.354
SKM2002.228.LR	TfS 2002, 507	Skat 2002.449
SKM2002.227.TSS	TfS 2002, 486	Skat 2002.446
SKM2002.226.HR	TfS 2002, 304	Skat 2002.300
SKM2002.225.ØLR	TfS 2002, 444	Skat 2002.325
SKM2002.224.VLR	TfS 2002, 767	Skat 2002.358
SKM2002.223.LR	TfS 2002, 530	Skat 2002.450

Henvisninger

SKM2002.222.TSS	TfS 2002, 518	Skat 2002.448
SKM2002.221.TSS	TfS 2002, 459	Skat 2002.447
SKM2002.220.TSS	TfS 2002, 404	Skat 2002.402
SKM2002.219.VLR	TfS 2002, 492	Skat 2002.302
SKM2002.218.VLR	TfS 2002, 526	Skat 2002.279
SKM2002.217.TSS	TfS 2002, 458	Skat 2002.401
SKM2002.216.TSS	TfS 2002, 471	Skat 2002.405
SKM2002.215.LR	TfS 2002, 469	Skat 2002.406
SKM2002.214.ØLR	TfS 2002, 434	Skat 2002.323
SKM2002.213.TSS	TfS 2002, 532	Skat 2002.404
SKM2002.212.LR	TfS 2002, 529	Skat 2002.403
SKM2002.211.LR	TfS 2002, 531	Skat 2002.424
SKM2002.210.SPN		
SKM2002.209.SPN		
SKM2002.208.SPN		
SKM2002.207.HR	TfS 2002, 256	Skat 2002.226
SKM2002.206.VLR	TfS 2002, 357	Skat 2002.305
SKM2002.205.ØLR	TfS 2002, 386	Skat 2002.327
SKM2002.204.VLR	TfS 2002, 337	Skat 2002.262
SKM2002.203.VLR	TfS 2002, 449	Skat 2002.281
SKM2002.202.ØLR	TfS 2002, 387	Skat 2002.261
SKM2002.201.VLR	TfS 2002, 335	Skat 2002.280
SKM2002.200.ØLR	TfS 2002, 489	Skat 2002.324
SKM2002.199.VLR	TfS 2002, 388	Skat 2002.301
SKM2002.198.LR	TfS 2002, 468	Skat 2002.367
SKM2002.197.VLR	TfS 2002, 358	Skat 2002.242
SKM2002.196.HR	TfS 2002, 257	Skat 2002.174
SKM2002.195.HR	TfS 2002, 116	Skat 2002.81
SKM2002.194.VLR	TfS 2002, 336	Skat 2002.306
SKM2002.193.TSS	TfS 2002, 470	Skat 2002.362
SKM2002.192.ØLR	TfS 2002, 437	Skat 2002.278
SKM2002.191.ØLR	TfS 2002, 742	Skat 2002.430
SKM2002.190.LSR	TfS 2002, 415	Skat 2002.339

SKM2002.189.LR	TfS 2002, 508	Skat 2002.363
SKM2002.188.LR	TfS 2002, 510	Skat 2002.364
SKM2002.187.TSS	TfS 2002, 485	Skat 2002.361
SKM2002.186.LSR	TfS 2002, 417	Skat 2002.340
SKM2002.185.LSR	TfS 2002, 394	Skat 2002.342
SKM2002.184.LSR	TfS 2002, 413	Skat 2002.335
SKM2002.183.LSR	TfS 2002, 395	Skat 2002.343
SKM2002.182.VLR	TfS 2002, 448	Skat 2002.259
SKM2002.181.VLR	TfS 2002, 752	Skat 2002.116
SKM2002.180.VLR	TfS 2002, 751	Skat 2002.360
SKM2002.179.ØLR	TfS 2002, 743	Skat 2002.250
SKM2002.178.HR	TfS 2002, 339	Skat 2002.240
SKM2002.177.VLR	TfS 2002, 750	Skat 2002.233
SKM2002.176.VLR	TfS 2002, 768	Skat 2002.359
SKM2002.175.VLR	TfS 2002, 753	Skat 2002.552
SKM2002.174.LSR	TfS 2002, 410	Skat 2002.332
SKM2002.173.LSR	TfS 2002, 392	Skat 2002.328
SKM2002.172.LSR	TfS 2002, 411	Skat 2002.333
SKM2002.171.LSR	TfS 2002, 408	Skat 2002.330
SKM2002.170.LSR	TfS 2002, 393	Skat 2002.331
SKM2002.169.LSR	TfS 2002, 412	Skat 2002.334
SKM2002.168.LSR	TfS 2002, 409	Skat 2002.329
SKM2002.167.TSS	TfS 2002, 380	Skat 2002.346
SKM2002.166.TSS	TfS 2002, 381	Skat 2002.345
SKM2002.165.LSR	TfS 2002, 418	Skat 2002.341
SKM2002.164.LSR	TfS 2002, 502	Skat 2002.337
SKM2002.163.LSR	TfS 2002, 416	Skat 2002.338
SKM2002.162.LSR	TfS 2002, 414	Skat 2002.336
SKM2002.161.LSR	TfS 2002, 420	Skat 2002.344
SKM2002.160.ØLR	TfS 2002, 258	Skat 2002.198
SKM2002.159.ØLR	TfS 2002, 151	Skat 2002.54
SKM2002.158.LR	TfS 2002, 421	Skat 2002.366
SKM2002.157.LR	TfS 2002, 370	Skat 2002.365

Henvisninger

SKM2002.156.VLR	TfS 2002, 306	Skat 2002.227
SKM2002.155.HR	TfS 2002, 202	Skat 2002.143
SKM2002.154.HR	TfS 2002, 519	Skat 2002.225
SKM2002.153.ØLR	TfS 2002, 290	Skat 2002.243
SKM2002.152.HR	TfS 2002, 333	Skat 2002.173
SKM2002.151.LR	TfS 2002, 423	Skat 2002.295
SKM2002.150.TSS	TfS 2002, 457	Skat 2002.293
SKM2002.149.HR	TfS 2002, 203	Skat 2002.113
SKM2002.148.HR	TfS 2002, 218	Skat 2002.142
SKM2002.147.ØLR	TfS 2002, 84	Skat 2002.89
SKM2002.146.HR	TfS 2002, 356	Skat 2002.197
SKM2002.145.VLR	TfS 2002, 390	Skat 2002.199
SKM2002.144.VLR	TfS 2002, 454	Skat 2002.123
SKM2002.143.ØLR	TfS 2002, 453	Skat 2002.88
SKM2002.142.ØLR	TfS 2002, 455	Skat 2002.263
SKM2002.141.LR	TfS 2002, 373	Skat 2002.296
SKM2002.140.LR	TfS 2002, 396	Skat 2002.297
SKM2002.139.TSS	TfS 2002, 330	Skat 2002.294
SKM2002.138.LSR	TfS 2002, 299	Skat 2002.319
SKM2002.137.HR		Skat 2002.652
SKM2002.136.LR	TfS 2002, 303	Skat 2002.292
SKM2002.135.LSR	TfS 2002, 359	Skat 2002.308
SKM2002.134.LSR	TfS 2002, 361	Skat 2002.311
SKM2002.133.LSR	TfS 2002, 360	Skat 2002.309
SKM2002.132.LSR	TfS 2002, 476	Skat 2002.317
SKM2002.131.LSR	TfS 2002, 477	Skat 2002.318
SKM2002.130.LSR	TfS 2002, 365	Skat 2002.316
SKM2002.129.LSR	TfS 2002, 308	Skat 2002.310
SKM2002.128.LSR	TfS 2002, 310	Skat 2002.312
SKM2002.127.LSR	TfS 2002, 419	Skat 2002.314
SKM2002.126.LSR	TfS 2002, 362	Skat 2002.313
SKM2002.125.LSR	TfS 2002, 363	Skat 2002.315
SKM2002.124.LSR	TfS 2002, 312	Skat 2002.286

SKM2002.123.LSR	TfS 2002, 309	Skat 2002.285
SKM2002.122.LR	TfS 2002, 315	Skat 2002.291
SKM2002.121.LSR	TfS 2002, 296	Skat 2002.288
SKM2002.120.LSR	TfS 2002, 298	Skat 2002.290
SKM2002.119.LSR	TfS 2002, 369	Skat 2002.289
SKM2002.118.LSR	TfS 2002, 367	Skat 2002.287
SKM2002.117.ØLR	TfS 2002, 274	Skat 2002.122
SKM2002.116.VLR	TfS 2002, 307	Skat 2002.145
SKM2002.115.LR	TfS 2002, 316	Skat 2002.276
SKM2002.114.TSS	TfS 2002, 353	Skat 2002.273
SKM2002.113.TSS	TfS 2002, 352	Skat 2002.272
SKM2002.112.LR	TfS 2002, 422	Skat 2002.253
SKM2002.111.ØLR	TfS 2002, 291	Skat 2002.201
SKM2002.110.TSS	TfS 2002, 354	Skat 2002.268
SKM2002.109.TSS	TfS 2002, 424	Skat 2002.271
SKM2002.108.LR	TfS 2002, 262	Skat 2002.269
SKM2002.107.VLR	TfS 2002, 224	Skat 2002.84
SKM2002.106.LR	TfS 2002, 300	Skat 2002.275
SKM2002.105.ØLR	TfS 2002, 220	Skat 2002.146
SKM2002.104.DEP	TfS 2002, 282	Skat 2002.270
SKM2002.103.DEP	TfS 2002, 319	Skat 2002.274
SKM2002.102.HR	TfS 2002, 305	Skat 2002.258
SKM2002.101.ØLR	TfS 2002, 219	Skat 2002.144
SKM2002.100.HR	TfS 2002, 115	Skat 2002.80
SKM2002.99.HR	TfS 2002, 81	Skat 2002.82
SKM2002.98.VLR	TfS 2002, 208	Skat 2002.117
SKM2002.97.ØLR	TfS 2002, 465	Skat 2002.864
SKM2002.96.ØLR	TfS 2002, 340	Skat 2002.909
SKM2002.95.ØLR	TfS 2002, 466	Skat 2002.934
SKM2002.94.VLR	TfS 2002, 391	Skat 2002.874
SKM2002.93.ØLR	TfS 2002, 292	Skat 2002.248
SKM2002.92.VLR	TfS 2002, 184	Skat 2002.118
SKM2002.91.VLR	TfS 2002, 221	Skat 2002.115

Henvisninger

SKM2002.90.VLR	TfS 2002, 275	Skat 2002.119
SKM2002.89.HR	TfS 2002, 129	Skat 2002.83
SKM2002.88.VLR	TfS 2001, 933	Skat 2002.955
SKM2002.87.LSR	TfS 2002, 364	Skat 2002.206
SKM2002.86.LSR	TfS 2002, 276	Skat 2002.207
SKM2002.85.LSR	TfS 2002, 278	Skat 2002.211
SKM2002.84.LSR	TfS 2002, 294	Skat 2002.236
SKM2002.83.LSR	TfS 2002, 261	Skat 2002.210
SKM2002.82.LR	TfS 2002, 371	Skat 2002.215
SKM2002.81.TSS	TfS 2002, 329	Skat 2002.214
SKM2002.80.LSR	TfS 2002, 313	Skat 2002.212
SKM2002.79.LR	TfS 2002, 263	Skat 2002.216
SKM2002.78.LSR	TfS 2002, 259	Skat 2002.205
SKM2002.77.LSR	TfS 2002, 260	Skat 2002.208
SKM2002.76.LSR	TfS 2002, 368	Skat 2002.213
SKM2002.75.LSR	TfS 2002, 293	Skat 2002.209
SKM2002.74.LR	TfS 2002, 264	Skat 2002.218
SKM2002.73.LR	TfS 2002, 318	Skat 2002.217
SKM2002.72.LSR	TfS 2002, 366	Skat 2002.161
SKM2002.71.TSS	TfS 2002, 286	Skat 2002.187
SKM2002.70.HR	TfS 2001, 980	Skat 2002.13
SKM2002.69.VLR	TfS 2002, 210	Skat 2002.55
SKM2002.68.ØLR	TfS 2002, 117	Skat 2002.86
SKM2002.67.LSR	TfS 2002, 297	Skat 2002.164
SKM2002.66.VLR	TfS 2002, 407	Skat 2002.176
SKM2002.65.LSR	TfS 2002, 314	Skat 2002.162
SKM2002.64.LSR	TfS 2002, 281	Skat 2002.163
SKM2002.63.LSR	TfS 2002, 279	Skat 2002.160
SKM2002.62.LSR	TfS 2002, 280	Skat 2002.159
SKM2002.61.VLR	TfS 2002, 185	Skat 2002.18
SKM2002.60.ØLR	TfS 2002, 82	Skat 2002.15
SKM2002.59.ØLR	TfS 2002, 83	Skat 2002.14
SKM2002.58.TSS	TfS 2002, 341	Skat 2002.189

SKM2002.57.LSR	TfS 2002, 236	Skat 2002.179
SKM2002.56.TSS	TfS 2002, 272	Skat 2002.188
SKM2002.55.LSR	TfS 2002, 311	Skat 2002.152
SKM2002.54.LSR	TfS 2002, 277	Skat 2002.150
SKM2002.53.LSR	TfS 2002, 295	Skat 2002.178
SKM2002.52.LSR	TfS 2002, 213	Skat 2002.151
SKM2002.51.LSR	TfS 2002, 212	Skat 2002.149
SKM2002.50.LSR	TfS 2002, 235	Skat 2002.148
SKM2002.49.LR	TfS 2002, 317	Skat 2002.191
SKM2002.48.LSR	TfS 2002, 237	Skat 2002.153
SKM2002.47.LSR	TfS 2002, 154	Skat 2002.154
SKM2002.46.LSR	TfS 2002, 156	Skat 2002.155
SKM2002.45.ØLR	TfS 2002, 55	Skat 2002.7
SKM2002.44.LSR	TfS 2002, 164	Skat 2002.181
SKM2002.43.LSR	TfS 2002, 163	Skat 2002.180
SKM2002.42.LSR	TfS 2002, 162	Skat 2002.157
SKM2002.41.LSR	TfS 2002, 155	Skat 2002.156
SKM2002.40.LSR	TfS 2002, 187	Skat 2002.182
SKM2002.39.LSR	TfS 2002, 214	Skat 2002.183
SKM2002.38.LSR	TfS 2002, 167	Skat 2002.184
SKM2002.37.LSR	TfS 2002, 165	Skat 2002.185
SKM2002.36.LSR	TfS 2002, 166	Skat 2002.186
SKM2002.35.LSR	TfS 2002, 168	Skat 2002.158
SKM2002.34.LR	TfS 2002, 372	Skat 2002.132
SKM2002.33.TSS	TfS 2002, 328	Skat 2002.127
SKM2002.32.LR	TfS 2002, 265	Skat 2002.135
SKM2002.31.LR	TfS 2002, 266	Skat 2002.136
SKM2002.30.TSS	TfS 2002, 217	Skat 2002.190
SKM2002.29.HR	TfS 2001, 981	Skat 2002.6
SKM2002.28.ØLR	TfS 2002, 54	Skat 2001.950
SKM2002.27.VLR	TfS 2002, 57	Skat 2002.8
SKM2002.26.VLR	TfS 2002, 132	Skat 2001.953
SKM2002.25.LR	TfS 2002, 188	Skat 2002.133

Henvisninger

SKM2002.24.LSR	TfS 2002, 169	Skat 2002.126
SKM2002.23.LSR	TfS 2002, 153	Skat 2002.125
SKM2002.22.TSS	TfS 2002, 201	Skat 2002.128
SKM2002.21.LR	TfS 2002, 189	Skat 2002.134
SKM2002.20.TSS	TfS 2002, 80	Skat 2002.101
SKM2002.19.LR	TfS 2002, 123	Skat 2002.107
SKM2002.18.ØLR		Skat 2001.866
SKM2002.17.VLR	TfS 2002, 232	Skat 2002.177
SKM2002.16.VLR	TfS 2002, 231	Skat 2002.875
SKM2002.15.ØLR	TfS 2002, 226	Skat 2001.849
SKM2002.14.ØLR	TfS 2002, 228	Skat 2001.867
SKM2002.13.ØLR	TfS 2002, 227	Skat 2001.825
SKM2002.12.VLR	TfS 2002, 233	Skat 2001.806
SKM2002.11.VLR	TfS 2002, 234	Skat 2001.807
SKM2002.10.ØLR	TfS 2002, 229	Skat 2001.686
SKM2002.9.VLR	TfS 2002, 11	Skat 2001.902
SKM2002.8.VLR	TfS 2002, 58	Skat 2001.952
SKM2002.7.ØLR	TfS 2002, 158	Skat 2002.951
SKM2002.6.ØLR	TfS 2002, 181	Skat 2002.17
SKM2002.5.VLR	TfS 2002, 1	Skat 2001.929
SKM2002.4.DEP	TfS 2002, 125	Skat 2002.102
SKM2002.3.ØLR	TfS 2002, 131	Skat 2002.251
SKM2002.2.HR	TfS 2001, 897	Skat 2001.845
SKM2002.1.TSS	TfS 2002, 64	Skat 2002.103

Henvisninger 2003; SKM - TfS - SKAT

Nedenstående liste med SKM-, TfS- (og Skat-) -numre opdateres løbende.

SKM2003.557.HR	TfS 2003, 662	
SKM2003.555.HR	TfS 2003, 980	
SKM2003.553.VLR	TfS 2003, 982	
SKM2003.552.VLR	TfS 2003, 949	
SKM2003.551.VLR	TfS 2003, 983	
SKM2003.550.VLR	TfS 2003, 734	
SKM2003.548.ØLR	TfS 2003, 948	
SKM2003.547.LR	TfS 2003, 20	
SKM2003.546.LR	TfS 2003, 1015	
SKM2003.545.LR	TfS 2003, 1014	
SKM2003.544.LSR	TfS 2003, 1007	
SKM2003.541.LSR	TfS 2003, 19	
SKM2003.540.HR	TfS 2003, 862	
SKM2003.539.HR	TfS 2003, 531	
SKM2003.538.ØLR	TfS 2003, 673	
SKM2003.537.ØLR	TfS 2003, 804	
SKM2003.536.HR	TfS 2003, 913	
SKM2003.535.HR	TfS 2003, 947	
SKM2003.534.ØLR	TfS 2003, 932	
SKM2003.532.VLR	TfS 2003, 507	
SKM2003.531.LSR	TfS 2003, 1005	
SKM2003.530.LSR	TfS 2003, 989	
SKM2003.529.LSR	TfS 2003, 1008	
SKM2003.528.LSR	TfS 2003, 985	
SKM2003.527.LSR	TfS 2003, 1006	
SKM2003.526.LSR	TfS 2003, 1004	
SKM2003.525.LSR	TfS 2003, 990	
SKM2003.524.LSR	TfS 2003, 988	
SKM2003.523.LSR	TfS 2003, 991	

Henvisninger

SKM2003.522.LSR	TfS 2003, 1012	
SKM2003.521.LSR	TfS 2003, 987	
SKM2003.520.LSR	TfS 2003, 984	
SKM2003.519.LSR	TfS 2003, 1009	
SKM2003.518.LSR	TfS 2003, 986	
SKM2003.517.LSR	TfS 2003, 1011	
SKM2003.516.LSR	TfS 2003, 1010	
SKM2003.515.LR	TfS 2003, 992	
SKM2003.514.LSR	TfS 2003, 1013	
SKM2003.513.LR	TfS 2003, 994	
SKM2003.512.LR	TfS 2003, 993	
SKM2003.511.LR	TfS 2003, 957	
SKM2003.510.TSS	TfS 2003, 979	
SKM2003.508.TSS	TfS 2003, 978	
SKM2003.507.LSR	TfS 2003, 941	
SKM2003.506.LSR	TfS 2003, 955	
SKM2003.505.LSR	TfS 2003, 936	
SKM2003.504.LSR	TfS 2003, 952	
SKM2003.503.LSR	TfS 2003, 934	
SKM2003.502.LSR	TfS 2003, 942	
SKM2003.501.LSR	TfS 2003, 940	
SKM2003.500.LSR	TfS 2003, 935	
SKM2003.499.LSR	TfS 2003, 937	
SKM2003.498.LSR	TfS 2003, 951	
SKM2003.497.LSR	TfS 2003, 939	
SKM2003.496.LSR	TfS 2003, 956	
SKM2003.495.LSR	TfS 2003, 953	
SKM2003.494.LSR	TfS 2003, 954	
SKM2003.493.LSR	TfS 2003, 938	
SKM2003.492.LSR	TfS 2003, 933	
SKM2003.491.LSR	TfS 2003, 950	
SKM2003.490.LR	TfS 2003, 918	
SKM2003.489.LR	TfS 2003, 917	

SKM2003.488.HR	TfS 2003, 931	
SKM2003.487.VLR	TfS 2003, 914	
SKM2003.486.HR	TfS 2003, 980	
SKM2003.485.TSS	TfS 2003, 912	
SKM2003.484.VLR	TfS 2003, 892	
SKM2003.483.VLR	TfS 2003, 868	
SKM2003.482.HR	TfS 2003, 889	
SKM2003.481.TSS	TfS 2003, 920	
SKM2003.480.ØLR	TfS 2003, 864	
SKM2003.479.HR	TfS 2003, 802	
SKM2003.478.ØLR	TfS 2003, 891	
SKM2003.477.VLR	TfS 2003, 867	
SKM2003.476.LR	TfS 2003, 919	
SKM2003.475.TSS	TfS 2003, 911	
SKM2003.474.LR	TfS 2003, 893	
SKM2003.473.ØLR	TfS 2003, 863	
SKM2003.472.TSS	TfS 2003, 946	
SKM2003.471.TSS	TfS 2003, 896	
SKM2003.470.LR	TfS 2003, 894	
SKM2003.469.TSS	TfS 2003, 895	
SKM2003.468.ØLR	TfS 2004, 30	
SKM2003.467.ØLR	TfS 2004, 29	
SKM2003.466.VLR	TfS 2004, 31	
SKM2003.465.VLR	TfS 2004, 32	
SKM2003.464.VLR	TfS 2004, 33	
SKM2003.463.BR	TfS 2004, 34	
SKM2003.462.ØLR	TfS 2003, 916	
SKM2003.461.ØLR	TfS 2003, 803	
SKM2003.460.TSS	TfS 2003, 859	
SKM2003.459.TSS	TfS 2003, 860	
SKM2003.458.LR	TfS 2003, 848	
SKM2003.457.LR	TfS 2003, 852	
SKM2003.456.TSS	TfS 2003, 858	

Henvisninger

SKM2003.455.LSR	TfS 2003, 845	
SKM2003.454.LSR	TfS 2003, 825	
SKM2003.453.LSR	TfS 2003, 875	
SKM2003.452.LSR	TfS 2003, 834	
SKM2003.451.LSR	TfS 2003, 832	
SKM2003.450.LSR	TfS 2003, 835	
SKM2003.449.LSR	TfS 2003, 826	
SKM2003.448.LSR	TfS 2003, 828	
SKM2003.447.LSR	TfS 2003, 833	
SKM2003.446.LSR	TfS 2003, 843	
SKM2003.445.LSR	TfS 2003, 842	
SKM2003.444.LSR	TfS 2003, 872	
SKM2003.443.LSR	TfS 2003, 827	
SKM2003.442.LSR	TfS 2003, 838	
SKM2003.441.LSR	TfS 2003, 840	
SKM2003.440.LSR	TfS 2003, 830	
SKM2003.439.LSR	TfS 2003, 831	
SKM2003.438.LSR	TfS 2003, 871	
SKM2003.437.LSR	TfS 2003, 836	
SKM2003.436.LSR	TfS 2003, 841	
SKM2003.435.DEP	TfS 2003, 823	
SKM2003.434.LSR	TfS 2003, 844	
SKM2003.433.LSR	TfS 2003, 837	
SKM2003.432.LSR	TfS 2003, 874	
SKM2003.431.LSR	TfS 2003, 829	
SKM2003.430.LSR	TfS 2003, 870	
SKM2003.429.LSR	TfS 2003, 839	
SKM2003.428.LSR	TfS 2003, 873	
SKM2003.427.LSR	TfS 2003, 876	
SKM2003.426.LR	TfS 2003, 850	
SKM2003.425.LR	TfS 2003, 851	
SKM2003.424.VLR	TfS 2003, 805	
SKM2003.423.ØLR	TfS 2003, 784	

SKM2003.422.LR	TfS 2003, 847	
SKM2003.421.HR	TfS 2003, 781	
SKM2003.420.LR	TfS 2003, 806	
SKM2003.419.LR	TfS 2003, 846	
SKM2003.418.LR	TfS 2003, 849	
SKM2003.417.LR	TfS 2003, 787	
SKM2003.416.ØLR	TfS 2003, 769	
SKM2003.415.VLR	TfS 2003, 758	
SKM2003.412.ØLR	TfS 2003, 771	
SKM2003.411.ØLR.	TfS 2003, 783	
SKM2003.410.LR	TfS 2003, 789	
SKM2003.409.LR	TfS 2003, 788	
SKM2003.408.ØLR	TfS 2003, 757	
SKM2003.407.ØLR	TfS 2003, 782	
SKM2003.406.VLR	TfS 2003, 760	
SKM2003.405.HR	TfS 2003, 741	
SKM2003.404.ØLR	TfS 2004, 14	
SKM2003.403.ØLR	TfS 2004, 15	
SKM2003.402.ØLR	TfS 2003, 869	
SKM2003.401.ØLR	TfS 2003, 785	
SKM2003.400.ØLR	TfS 2003, 756	
SKM2003.399.DEP	TfS 2003, 790	
SKM2003.398.TSS	TfS 2003, 767	
SKM2003.397.ØLR	TfS 2003, 755	
SKM2003.396.VLR	TfS 2003, 759	
SKM2003.395.ØLR	TfS 2003, 745	
SKM2003.394.LR	TfS 2003, 776	
SKM2003.393.DEP	TfS 2003, 766	
SKM2003.392.DEP	TfS 2003, 765	
SKM2003.391.EFD	TfS 2003, 574	
SKM2003.390.ØLR	TfS 2003, 746	
SKM2003.389.HR	TfS 2003, 744	
SKM2003.388.VLR	TfS 2003, 747	

Henvisninger

SKM2003.387.TSS	TfS 2003, 754	
SKM2003.386.HR	TfS 2003, 742	
SKM2003.384.VLR	TfS 2003, 642	
SKM2003.383.VLR	TfS 2004, 16	
SKM2003.382.VLR	TfS 2004, 17	
SKM2003.381.VLR	TfS 2004, 18	
SKM2003.380.ØLR	TfS 2003, 772	
SKM2003.379.ØLR	TfS 2003, 773	
SKM2003.378.VLR	TfS 2003, 775	
SKM2003.377.ØLR	TfS 2003, 774	
SKM2003.376.VLR	TfS 2003, 735	
SKM2003.375.ØLR	TfS 2003, 730	
SKM2003.374.HR	TfS 2003, 697	
SKM2003.373.ØLR	TfS 2003, 671	
SKM2003.372.ØLR	TfS 2003, 717	
SKM2003.371.VLR	TfS 2003, 699	
SKM2003.370.VLR	TfS 2003, 732	
SKM2003.369.ØLR	TfS 2003, 729	
SKM2003.368.VLR	TfS 2003, 733	
SKM2003.367.VLR	TfS 2003, 736	
SKM2003.366.ØLR	TfS 2003, 714	
SKM2003.365.VLR	TfS 2003, 719	
SKM2003.364.ØLR	TfS 2003, 716	
SKM2003.363.ØLR	TfS 2003, 672	
SKM2003.362.VLR	TfS 2003, 700	
SKM2003.361.LR	TfS 2003, 748	
SKM2003.360.LR	TfS 2003, 749	
SKM2003.359.TSS	TfS 2003, 750	
SKM2003.358.TSS	TfS 2003, 728	
SKM2003.357.LR	TfS 2003, 737	
SKM2003.356.LR	TfS 2003, 722	
SKM2003.355.LR	TfS 2003, 723	
SKM2003.354.TSS	TfS 2003, 713	

SKM2003.353.TSS	TfS 2003, 712	
SKM2003.352.LSR	TfS 2003, 701	
SKM2003.351.LSR	TfS 2003, 675	
SKM2003.350.LSR	TfS 2003, 721	
SKM2003.349.LSR	TfS 2003, 702	
SKM2003.348.LSR	TfS 2003, 677	
SKM2003.347.LSR	TfS 2003, 720	
SKM2003.346.LSR	TfS 2003, 676	
SKM2003.345.LSR	TfS 2003, 678	
SKM2003.344.LSR	TfS 2003, 679	
SKM2003.343.LR	TfS 2003, 703	
SKM2003.342.LR	TfS 2003, 704	
SKM2003.341.LR	TfS 2003, 680	
SKM2003.340.HR	TfS 2003, 407	
SKM2003.339.TSS	TfS 2003, 658	
SKM2003.338.HR	TfS 2003, 646	
SKM2003.336.HR	TfS 2003, 627	
SKM2003.335.VLR	TfS 2003, 651	
SKM2003.334.ØLR	TfS 2003, 481	
SKM2003.333.ØLR	TfS 2003, 427	
SKM2003.331.ØLR	TfS 2003, 323	
SKM2003.330.ØLR	TfS 2003, 427	
SKM2003.329.TSS	TfS 2003, 657	
SKM2003.328.TSS	TfS 2003, 636	
SKM2003.327.ØLR	TfS 2003, 628	
SKM2003.326.ØLR	TfS 2003, 650	
SKM2003.325.LR	TfS 2003, 634	
SKM2003.324.DEP	TfS 2003, 530	
SKM2003.323.TSS	TfS 2003, 573	
SKM2003.322.TSS	TfS 2003, 601	
SKM2003.321.LR	TfS 2003, 633	
SKM2003.320.LR	TfS 2003, 632	
SKM2003.319.LR	TfS 2003, 631	

Henvisninger

SKM2003.318.HR	TfS 2003, 603	
SKM2003.317.ØLR	TfS 2003, 648	
SKM2003.316.ØLR	TfS 2003, 660	
SKM2003.314.VLR	TfS 2003, 579	
SKM2003.313.VLR	TfS 2003, 556	
SKM2003.312.ØLR	TfS 2003, 604	
SKM2003.311.LR	TfS 2003, 617	
SKM2003.310.LR	TfS 2003, 619	
SKM2003.309.VLR	TfS 2003, 605	
SKM2003.308.ØLR	TfS 2003, 649	
SKM2003.307.LR	TfS 2003, 618	
SKM2003.306.TSS	TfS 2003, 588	
SKM2003.305.LSR	TfS 2003, 612	
SKM2003.304.LSR	TfS 2003, 652	
SKM2003.303.LSR	TfS 2003, 614	
SKM2003.302.LSR	TfS 2003, 581	
SKM2003.301.LSR	TfS 2003, 610	
SKM2003.300.VLR	TfS 2003, 661	
SKM2003.299.HR	TfS 2003, 576	
SKM2003.298.ØLR	TfS 2003, 36	
SKM2003.297.ØLR	TfS 2003, 135	
SKM2003.296.LSR	TfS 2003, 615	
SKM2003.295.LSR	TfS 2003, 582	
SKM2003.294.TSS	TfS 2003, 572	
SKM2003.293.LSR	TfS 2003, 630	
SKM2003.292.ØLR	TfS 2003, 551	
SKM2003.291.VLR	TfS 2003, 534	
SKM2003.290.HR	TfS 2003, 532	
SKM2003.289.VLR	TfS 2003, 580	
SKM2003.288.HR	TfS 2003, 532	
SKM2003.287.VLR	TfS 2003, 580	
SKM2003.286.LSR	TfS 2003, 609	
SKM2003.285.LSR	TfS 2003, 583	

SKM2003.284.LSR	TfS 2003, 611	
SKM2003.283.LSR	TfS 2003, 584	
SKM2003.282.LSR	TfS 2003, 616	
SKM2003.281.LSR	TfS 2003, 613	
SKM2003.280.TSS	TfS 2003, 571	
SKM2003.279.VLR	TfS 2003, 555	
SKM2003.278.VLR	TfS 2003, 483	
SKM2003.277.ØLR	TfS 2003, 629	
SKM2003.276.ØLR	TfS 2003, 553	
SKM2003.275.ØLR	TfS 2003, 480	
SKM2003.274.ØLR	TfS 2003, 497	
SKM2003.273.HR	TfS 2003, 493	
SKM2003.271.TSS	TfS 2003, 570	
SKM2003.270.TSS	TfS 2003, 656	
SKM2003.269.ØLR	TfS 2003, 533	
SKM2003.268.ØLR	TfS 2003, 494	
SKM2003.267.ØLR	TfS 2003, 606	
SKM2003.266.VLR	TfS 2003, 607	
SKM2003.265.VLR	TfS 2003, 608	
SKM2003.264.VLR	TfS 2003, 663	
SKM2003.263.TSS	TfS 2003, 569	
SKM2003.262.LR	TfS 2003, 585	
SKM2003.261.TSS	TfS 2003, 587	
SKM2003.260.DEP	TfS 2003, 568	
SKM2003.259.ØLR	TfS 2003, 568	
SKM2003.258.VLR	TfS 2003, 535	
SKM2003.257.ØLR	TfS 2003, 479	
SKM2003.256.HR	TfS 2003, 461	
SKM2003.255.VLR	TfS 2003, 431	
SKM2003.254.TSS	TfS 2003, 567	
SKM2003.253.LR	TfS 2003, 635	
SKM2003.252.LR	TfS 2003, 520	
SKM2003.251.DEP	TfS 2003, 530	

Henvisninger

SKM2003.250.VLR	TfS 2003, 530	
SKM2003.249.ØLR	TfS 2003, 495	
SKM2003.248.ØLR	TfS 2003, 496	
SKM2003.247.VLR	TfS 2003, 482	
SKM2003.246.HR	TfS 2003, 445	
SKM2003.245.VLR	TfS 2003, 432	
SKM2003.244.LSR	TfS 2003, 538	
SKM2003.243.LSR	TfS 2003, 541	
SKM2003.242.LSR	TfS 2003, 516	
SKM2003.241.LR	TfS 2003, 521	
SKM2003.240.LR	TfS 2003, 542	
SKM2003.239.LSR	TfS 2003, 536	
SKM2003.238.LSR	TfS 2003, 539	
SKM2003.237.LSR	TfS 2003, 519	
SKM2003.236.DEP	TfS 2003, 589	
SKM2003.235.LSR	TfS 2003, 537	
SKM2003.234.LSR	TfS 2003, 540	
SKM2003.233.LSR	TfS 2003, 499	
SKM2003.232.LSR	TfS 2003, 500	
SKM2003.231.LSR	TfS 2003, 510	
SKM2003.230.LSR	TfS 2003, 512	
SKM2003.229.LSR	TfS 2003, 511	
SKM2003.228.LSR	TfS 2003, 513	
SKM2003.227.LSR	TfS 2003, 501	
SKM2003.226.LSR	TfS 2003, 514	
SKM2003.224.LSR	TfS 2003, 518	
SKM2003.223.LSR	TfS 2003, 515	
SKM2003.222.LSR	TfS 2003, 517	
SKM2003.221.ØLR	TfS 2003, 355	
SKM2003.220.ØLR	TfS 2003, 447	
SKM2003.219.ØLR	TfS 2003, 498	
SKM2003.218.ØLR	TfS 2003, 462	
SKM2003.217.VLR	TfS 2003, 430	

SKM2003.215.LR	TfS 2003, 522	
SKM2003.214.LR	TfS 2003, 469	
SKM2003.213.LR	TfS 2003, 468	
SKM2003.211.LR	TfS 2003, 470	
SKM2003.210.ØLR	TfS 2003, 428	
SKM2003.209.HR	TfS 2003, 426	
SKM2003.208.ØLR	TfS 2003, 446	
SKM2003.207.VLR	TfS 2003, 448	
SKM2003.206.VLR	TfS 2003, 408	
SKM2003.205.VLR	TfS 2003, 449	
SKM2003.204.ØLR	TfS 2003, 377	
SKM2003.203.TSS	TfS 2003, 444	
SKM2003.202.TSS	TfS 2003, 443	
SKM2003.201.TSS	TfS 2003, 441	
SKM2003.200.DEP	TfS 2003, 471	
SKM2003.199.TSS	TfS 2003, 442	
SKM2003.198.ØLR	TfS 2003, 508	
SKM2003.197.VLR	TfS 2003, 509	
SKM2003.196.ØLR	TfS 2003, 465	
SKM2003.195.VLR	TfS 2003, 467	
SKM2003.194.ØLR	TfS 2003, 466	
SKM2003.193.ØLR	TfS 2003, 376	
SKM2003.192.VLR	TfS 2003, 409	
SKM2003.191.VLR	TfS 2003, 362	
SKM2003.190.VLR	TfS 2003, 410	
SKM2003.189.LR	TfS 2003, 586	
SKM2003.188.TSS	TfS 2003, 566	
SKM2003.187.LR	TfS 2003, 450	
SKM2003.186.LR	TfS 2003, 414	
SKM2003.185.LR	TfS 2003, 413	
SKM2003.184.LR	TfS 2003, 453	
SKM2003.183.LR	TfS 2003, 415	
SKM2003.182.LR	TfS 2003, 416	

Henvisninger

SKM2003.181.LR	TfS 2003, 434	
SKM2003.180.TSS	TfS 2003, 417	Skat 2003.308
SKM2003.179.LSR	TfS 2003, 386	
SKM2003.178.LSR	TfS 2003, 387	Skat 2003.305
SKM2003.177.LSR	TfS 2003, 381	Skat 2003.300
SKM2003.176.LSR	TfS 2003, 384	Skat 2003.303
SKM2003.175.LSR	TfS 2003, 412	Skat 2003.307
SKM2003.174.LSR	TfS 2003, 382	Skat 2003.301
SKM2003.173.LSR	TfS 2003, 380	Skat 2003.299
SKM2003.172.LSR	TfS 2003, 388	Skat 2003.306
SKM2003.171.LSR	TfS 2003, 389	Skat 2003.315
SKM2003.170.LSR	TfS 2003, 383	Skat 2003.302
SKM2003.169.LSR	TfS 2003, 385	Skat 2003.304
SKM2003.168.LR	TfS 2003, 451	Skat 2003.309
SKM2003.167.VLR	TfS 2003, 378	Skat 2003.284
SKM2003.166.HR	TfS 2003, 353	Skat 2003.276
SKM2003.165.HR	TfS 2003, 464	
SKM2003.164.DEP	TfS 2003,390	Skat 2003.281
SKM2003.163.VLR	TfS 2003, 379	Skat 2003.286
SKM2003.162.HR	TfS 2003, 352	Skat 2003.275
SKM2003.161.HR	TfS 2003, 335	Skat 2003.255
SKM2003.160.VLR	TfS 2003, 340	Skat 2003.262
SKM2003.159.TSS	TfS 2003, 359	Skat 2003.282
SKM2003.158.BR	TfS 2003, 433	Skat 2003.292
SKM2003.157.VLR	TfS 2003, 364	Skat 2003.259
SKM2003.156.ØLR	TfS 2003, 224	Skat 2003.162
SKM2003.155.LR	TfS 2003, 341	Skat 2003.267
SKM2003.154.ØLR	TfS 2003, 339	Skat 2003.257
SKM2003.153.HR	TfS 2003, 336	Skat 2003.256
SKM2003.152.ØLR	TfS 2003, 361	Skat 2003.261
SKM2003.151.TSS	TfS 2003, 333	Skat 2003.263
SKM2003.150.TSS	TfS 2003, 440	Skat 2003.264
SKM2003.149.LR	TfS 2003, 357	Skat 2003.268

SKM2003.148.TSS	TfS 2003, 351	Skat 2003.265
SKM2003.147.LR	TfS 2003, 452	Skat 2003.271
SKM2003.146.VLR	TfS 2003, 363	Skat 2003.258
SKM2003.145.ØLR	TfS 2003, 338	Skat 2003.260
SKM2003.144.ØLR	TfS 2003, 337	Skat 2003.244
SKM2003.143.ØLR	TfS 2003, 223	Skat 2003.197
SKM2003.142.LR	TfS 2003, 356	Skat 2003.270
SKM2003.141.ØLR	TfS 2003, 354	Skat 2003.245
SKM2003.140.VLR	TfS 2003, 324	Skat 2003.246
SKM2003.139.LR	TfS 2003, 343	Skat 2003.269
SKM2003.138.LR	TfS 2003, 342	Skat 2003.252
SKM2003.137.LR	TfS 2003, 344	Skat 2003.272
SKM2003.136.TSS	TfS 2003, 334	Skat 2003.251
SKM2003.135.TSS	TfS 2003, 320	Skat 2003.239
SKM2003.134.LR	TfS 2003, 314	Skat 2003.240
SKM2003.133.TSS	TfS 2003, 350	Skat 2003.238
SKM2003.132.ØLR	TfS 2003, 322	Skat 2003.247
SKM2003.131.ØLR	TfS 2003, 268	Skat 2003.204
SKM2003.130.ØLR	TfS 2003, 267	Skat 2003.195
SKM2003.129.TSS	TfS 2003, 315	Skat 2003.266
SKM2003.128.LSR	TfS 2003, 291	Skat 2003.235
SKM2003.127.VLR	TfS 2003, 270	Skat 2003.194
SKM2003.126.ØLR	TfS 2003, 248	Skat 2003.196
SKM2003.125.VLR	TfS 2003, 159	Skat 2002.818
SKM2003.124.LSR	TfS 2003, 280	Skat 2003.210
SKM2003.123.HR	TfS 2003, 321	Skat 2003.243
SKM2003.122.ØLR	TfS 2003, 249	
SKM2003.121.ØLR	TfS 2003, 971	Skat 2002.951
SKM2003.120.ØLR	TfS 2003, 307	Skat 2003.135
SKM2003.119.LSR	TfS 2003, 285	Skat 2003.215
SKM2003.118.TSS	TfS 2003, 297	Skat 2003.225
SKM2003.117.LSR	TfS 2003, 287	Skat 2003.235
SKM2003.116.LSR	TfS 2003, 286	Skat 2003.216

Henvisninger

SKM2003.115.LSR	TfS 2003, 283	Skat 2003.213
SKM2003.114.LSR	TfS 2003, 284	Skat 2003.214
SKM2003.113.LSR	TfS 2003, 281	Skat 2003.211
SKM2003.112.LSR	TfS 2003, 282	Skat 2003.212
SKM2003.111.LSR	TfS 2003, 312	Skat 2003.234
SKM2003.110.LSR	TfS 2003, 295	Skat 2003.223
SKM2003.109.LSR	TfS 2003, 290	Skat 2003.219
SKM2003.108.LSR	TfS 2003, 288	Skat 2003.217
SKM2003.107.LSR	TfS 2003, 289	Skat 2003.218
SKM2003.106.LSR	TfS 2003, 292	Skat 2003.221
SKM2003.105.LSR	TfS 2003, 294	Skat 2003.222
SKM2003.104.LSR	TfS 2003, 293	Skat 2003.237
SKM2003.103.LSR	TfS 2003, 313	Skat 2003.220
SKM2003.102.TSS	TfS 2003, 298	Skat 2003.224
SKM2003.101.TSS	TfS 2003, 265	Skat 2003.198
SKM2003.100.LR	TfS 2003, 296	Skat 2003.201
SKM2003.99.TSS	TfS 2003, 247	Skat 2003.200
SKM2003.98.LR	TfS 2003, 246	Skat 2003.185
SKM2003.97.TSS	TfS 2003, 245	Skat 2003.226
SKM2003.96.HR	TfS 2003, 108	Skat 2003.83
SKM2003.95.HR	TfS 2003, 10	Skat 2003.20
SKM2003.94.HR	TfS 2002, 1035	Skat 2002.921
SKM2003.93.LR	TfS 2003, 253	Skat 2003.191
SKM2003.92.HR	TfS 2003, 220	Skat 2003.179
SKM2003.91.HR	TfS 2003, 266	Skat 2003.177
SKM2003.90.HR	TfS 2003, 221	Skat 2003.178
SKM2003.89.ØLR	TfS 2003, 269	Skat 2003.180
SKM2003.88.ØLR	TfS 2003, 365	Skat 2003.163
SKM2003.87.ØLR	TfS 2003, 366	Skat 2003.183
SKM2003.86.VLR	TfS 2003, 367	Skat 2003.123
SKM2003.85.VLR	TfS 2003, 311	Skat 2003.124
SKM2003.84.ØLR	TfS 2003, 309	Skat 2003.125
SKM2003.83.ØLR	TfS 2003, 310	Skat 2003.206

SKM2003.82.VLR	TfS 2003, 272	Skat 2003.207
SKM2003.81.ØLR	TfS 2003, 271	Skat 2002.946
SKM2003.80.VLR	TfS 2003, 273	Skat 2003.208
SKM2003.79.LR	TfS 2003, 254	Skat 2003.188
SKM2003.78.LR	TfS 2003, 255	Skat 2003.192
SKM2003.77.TSS	TfS 2003, 244	Skat 2003.186
SKM2003.76.LR	TfS 2003, 252	Skat 2003.189
SKM2003.75.LR	TfS 2003, 251	Skat 2003.190
SKM2003.74.TSS	TfS 2003, 243	Skat 2003.187
SKM2003.73.TSS	TfS 2003, 219	Skat 2003.166
SKM2003.72.VLR	TfS 2003, 201	Skat 2003.157
SKM2003.71.VLR	TfS 2003, 202	Skat 2003.158
SKM2003.70.ØLR	TfS 2003, 198	Skat 2003.159
SKM2003.69.LR	TfS 2003, 227	Skat 2003.173
SKM2003.68.LR	TfS 2003, 228	Skat 2003.174
SKM2003.67.TSS	TfS 2003, 218	Skat 2003.168
SKM2003.66.LR	TfS 2003, 229	Skat 2003.175
SKM2003.65.TSS	TfS 2003, 217	Skat 2003.167
SKM2003.64.VLR	TfS 2003, 203	Skat 2003.160
SKM2003.63.TSS	TfS 2003, 216	Skat 2003.169
SKM2003.62.HR	TfS 2003, 222	Skat 2003.156
SKM2003.61.ØLR	TfS 2003, 199	Skat 2003.134
SKM2003.60.LR	TfS 2003, 226	Skat 2003.172
SKM2003.59.TSS	TfS 2003, 215	Skat 2003.170
SKM2003.58.TSS	TfS 2003, 214	Skat 2003.171
SKM2003.57.LR	TfS 2003, 194	Skat 2003.151
SKM2003.56.ØLR	TfS 2003, 200	Skat 2003.120
SKM2003.55.LSR	TfS 2003, 206	Skat 2003.138
SKM2003.54.LSR	TfS 2003, 205	Skat 2003.136
SKM2003.53.VLR	TfS 2003, 180	Skat 2003.121
SKM2003.52.LSR	TfS 2003, 184	Skat 2003.137
SKM2003.51.LSR	TfS 2003, 185	Skat 2003.13
SKM2003.50.LSR	TfS 2003, 186	Skat 2003.140

Henvisninger

SKM2003.49.LSR	TfS 2003, 182	Skat 2003.165
SKM2003.48.LR	TfS 2003, 193	Skat 2003.132
SKM2003.47.LR	TfS 2003, 192	Skat 2003.133
SKM2003.46.LSR	TfS 2003, 190	Skat 2003.145
SKM2003.45.LSR	TfS 2003, 189	Skat 2003.144
SKM2003.44.LSR	TfS 2003, 188	Skat 2003.143
SKM2003.43.LSR	TfS 2003, 183	Skat 2003.126
SKM2003.42.HR	TfS 2003, 133	Skat 2003.96
SKM2003.41.LR	TfS 2003, 169	Skat 2003.131
SKM2003.40.DEP		Skat 2003.199
SKM2003.39.LSR	TfS 2003, 167	Skat 2003.149
SKM2003.38.LSR	TfS 2003, 166	Skat 2003.147
SKM2003.37.LSR	TfS 2003, 165	Skat 2003.146
SKM2003.36.LSR	TfS 2003, 187	Skat 2003.142
SKM2003.35.LSR	TfS 2003, 164	Skat 2003.141
SKM2003.34.LSR	TfS 2003, 163	Skat 2003.130
SKM2003.33.LSR	TfS 2003, 162	Skat 2003.129
SKM2003.32.LSR	TfS 2003, 160	Skat 2003.127
SKM2003.31.LSR	TfS 2003, 191	Skat 2003.150
SKM2003.30.LSR	TfS 2003, 161	Skat 2003.128
SKM2003.29.LSR		Skat 2003.148
SKM2003.28.ØLR	TfS 2003, 156	Skat 2003.22
SKM2003.27.ØLR	TfS 2003, 179	Skat 2003.112
SKM2003.26.HR	TfS 2003, 155	Skat 2003.95
SKM2003.25.LR	TfS 2003, 170	Skat 2003.105
SKM2003.24.ØLR	TfS 2003, 157	Skat 2003.113
SKM2003.23.BR	TfS 2003, 89	Skat 2003.39
SKM2003.22.ØLR		Skat 2003.33
SKM2003.21.TSS	TfS 2003, 130	Skat 2003.99
SKM2003.20.TSS	TfS 2003, 129	Skat 2003.100
SKM2003.19.TSS	TfS 2003, 128	Skat 2003.101
SKM2003.18.DEP	TfS 2003, 147	Skat 2003.102
SKM2003.17.TSS	TfS 2003, 146	Skat 2003.104

SKM2003.16.VLR	TfS 2003, 138	Skat 2003.84
SKM2003.15.ØLR	TfS 2003, 110	Skat 2003.85
SKM2003.14.TSS	TfS 2003, 127	Skat 2003.103
SKM2003.13.LR	TfS 2003, 114	Skat 2003.14
SKM2003.12.VLR	TfS 2003, 88	Skat 2003.67
SKM2003.11.DEP	TfS 2003, 148	Skat 2003.89
SKM2003.10.TSS	TfS 2003, 126	Skat 2003.90
SKM2003.9.ØLR	TfS 2003, 109	Skat 2003.65
SKM2003.8.LSR	TfS 2003, 145	Skat 2003.88
SKM2003.7.LR	TfS 2003, 113	Skat 2003.92
SKM2003.6.VLR	TfS 2003, 139	Skat 2003.66
SKM2003.5.VLR	TfS 2003, 181	Skat 2003.26
SKM2003.4.HR	TfS 2003, 204	Skat 2003.31
SKM2003.3.HR	TfS 2003, 134	Skat 2003.64
SKM2003.2.HR	TfS 2003, 65	Skat 2003.63
SKM2003.1.TSS	TfS 2003, 106	Skat 2003.91