

## Hofteskud med spredehagl.

- *Et skud med geværkolben i hoftehøjde.*
- *Den mindre træfsikkerhed opvejes ved at bruge hagl med spredeeffekt.*

## Af Torben Elian, Flemming Jacobsen og Søren Holm, Skattecenter Odense.

Ved lov nr. 426 af 6/6 2005 blev Territorialprincippet i forhold til faste driftssteder og faste ejendomme indført i dansk beskatning gennem vedtagelse af et nyt stk. 2, 3, 4 og 5 i selskabsskatteloven § 8 (1).

Det var både nationalt og internationalt en markant nyskabelse og et brud med globalindkomstprincippet jf. Statskattelovens § 4:

*”årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke”*

Territorialprincippet betyder groft skitseret at for visse skattesubjekter – selskaber, men ikke personer – bliver der for visse indtægtsarters vedkommende alene tale om beskatning af indtægter der stammer fra aktivitet her i landet.

I det følgende vil vi først foretage en kort beskrivelse af regelændringerne der fremgår af lov nr. 426 af 6/6 2005 og senere ændringer hertil (2).

Dernæst vil vi mere detaljeret beskrive, analysere og drage vores konklusion vedr. en mulig retsusikkerhed i forbindelse med en af undtagelserne til territorialprincippet: Tilfælde hvor anden international aftale end dobbeltbeskatningsoverenskomst har tillagt Danmark beskatningsretten til en indkomst fra fast driftssted eller fast ejendom jf. Selskabsskatteloven § 8 stk. 2, 3. punktum.

### Hovedregel.

Med virkning fra indkomstår der starter d. 15. december 2004 eller senere, medregner skattesubjekter omfattet af Selskabsskatteloven § 1 ikke indtægter og udgifter, som vedrører fast driftssted eller fast ejendom beliggende i fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland jf. Selskabsskatteloven § 8 stk. 2, 1. punktum.

Der gælder dog visse undtagelser i forhold til dette.

### Undtagelser.

Valg af international sambeskatning efter Selskabsskatteloven § 31 A udgør en væsentlig undtagelse og vedrører al indkomst for subjektet; ved fravalg af Selskabsskatteloven § 31 A er ”skyggesambeskatningen” af positiv indkomst efter Lov nr. 426 af 6/6 2005 § 15 stk. 8 og 9 samt § 1 nr. 17 (§ 31A stk. 10 og 11) ”en væsentlig undtagelse” (3).

Indkomst ved skibs- og luftfartsvirksomhed, tilfælde hvor Danmark ved dobbeltbeskatningsoverenskomst er tillagt beskatningsretten til en indkomst, og tilfælde hvor anden international aftale har tillagt Danmark beskatningsretten til en indkomst er ligeledes undtagelser til hovedreglen om territorialbeskatning jf. Selskabsskatteloven § 8 stk. 2, 3. punktum.

Disse undtagelser gælder indkomster der kan henføres til det faste driftssted eller den faste ejendom.

Hvis et fast driftssted ville have været omfattet af reglerne om tvungen sambeskatning jf. Selskabsskatteloven § 32, dersom der havde været tale om et selskab, sker der også beskatning af positiv CFC indkomst som en undtagelse til territorialprincippet jf. Selskabsskatteloven § 8 stk. 2, 4. og 5. punktum.

Efter Ejendomsavancebeskatningslovens § 6A er det muligt at udskyde beskatningen af avance ved salg af visse ejendomme omfattet af Ejendomsavancebeskatningsloven ved at genanbringe denne avance i andre tilsvarende ejendomme(4).

Genanbringelsen kan også ske i udenlandske ejendomme. Disse udenlandske ejendomme er efter territorialprincippet den danske indkomstopgørelse uvedkommende. Som en undtagelse til territorialprincippet sker der dog beskatning i det omfang den genanbragte avance realiseres ved salg af den udenlandske ejendom jf. Selskabsskatteloven § 8 stk. 2, 7. punktum.

Med lovændring ved lov nr. 343 af 18/4 2007 blev endnu en undtagelse til

territorialprincippet føjet til jf. Selskabsskatteloven § 8 stk. 3. Med virkning fra og med indkomståret 2005 (5) kan selskaber med faste driftssteder i udlandet, hvortil der er knyttet mobile borerigge, hvert år vælge om de vil medtage indkomsten fra alle disse faste driftssteder i territorialindkomsten. I modsætning til hvad der i øvrigt gælder i de tilfælde hvor indkomst indgår i territorialbeskatningen, så kan underskud fra de faste driftssteder med mobile borerigge ikke benyttes til fradrag i anden territorialindkomst, men alene til fradrag i fremtidig positiv tilsvarende indkomst.

#### Definition og opgørelse.

Fast driftssted og fast ejendom defineres i overensstemmelse med Selskabsskatteloven § 2 stk. 1 litra a og b, jf. Selskabsskatteloven § 8 stk. 2, 2. punktum.

Derudover indeholder § 8 stk. 4 og 5 regler for behandling af aktiver og passiver når disse flyttes ind og ud af territorialprincippet og ved interne overførsler mellem fast driftssted og selskab.

Disse regler vil dog ikke blive gennemgået nærmere her.

#### Anden international aftale.

Som anført ovenfor indeholder Selskabsskatteloven § 8 stk. 2, 3. punktum bl.a. den undtagelse i forhold til Territorialprincippet at udenlandsk indkomst medregnes, hvis Danmark er "tildelt beskatningsretten" til denne, enten ved dobbeltbeskatningsaftale, eller "anden international aftale".

I følge bemærkninger til lovforslagets (L121) § 1 nr. 5 fremgår det

*"Den foreslåede bestemmelse skal finde anvendelse, hvis anden international aftale end en dobbeltbeskatningsindkomst har tildelt (6) beskatningsretten til Danmark.*

*Der kan eksempelvis være tale om en u-landsbistandsaftale, hvor det pågældende udviklingsland som et led i bistandsaftalen har indgået en aftale om at undlade(6) at beskatte de danske virksomheder, der udfører bistandsarbejdet."*

SKM2006.625/TfS2006.970

Skatterådet har i bindende svar af 26/9 2006 taget stilling til netop begrebet "anden international aftale". Et rådgivende ingeniørfirma havde stillet en række spørgsmål primært om rækkevidden af undtagelsesbestemmelsen til reglen om territorialbeskatning (7). Et af spørgsmålene vedrørte "bilaterale aftaler indgået mellem Kongeriget Danmarks regering og de bistandsmodtagende lande" hvor "aftalen viser, at modtagerlandet har fraskrevet sig (6) beskatningsretten". Det rådgivende ingeniørfirma ønskede bekræftet af Skatterådet, at dette "ikke kunne sidestilles med en aftale, der tildeler (6) Danmark beskatningsretten jf. ordlyden(6) i Selskabsskatteloven § 8 stk. 2, 3. punktum"

#### Vedr. anden international aftale

Spørger henviste til citat fra bemærkningerne til L121 – afsnittet "Anden International Aftale" .

"International aftale" er ikke et veldefineret begreb(6). I bemærkningerne til lovforslaget anføres alene at bistandsaftaler er omfattet, men ikke om der er andre aftaler der er omfattet. Endvidere er der usikkerhed over hvilke parter der skal have indgået aftalen for at blive omfattet af undtagelsesbestemmelsen.

I lov om internationalt udviklingssamarbejde fremgår det af § 3 (8), at det påhviler udviklingsministeren at samordne Danmarks deltagelse i internationale forhandlinger, der vedrører bistand til udviklingslande, og at samordne den statslige danske bistandsindsats, såvel den der finder sted i direkte samarbejde med udviklingslandene, som den der ydes gennem internationale organisationer

Bistanden kan ydes som bilateral bistand, hvor bistanden sendes direkte fra land til land. Eller som multilateral bistand, hvor bistanden kanaliseres gennem internationale organisationer, for eksempel FN's organisationer, verdensbankgruppen og EU.

Repræsentanten mener at "anden international aftale" efter en almindelig ordlydsfortolkning alene omfatter aftaler, hvor kongeriget Danmark regering, eller en anerkendt organisation, som repræsenterer Danmark er part.

Skatterådet er enig med repræsentanten i at disse aftaler er omfattet.

Repræsentanten mener derimod ikke, at bistandsaftaler, hvor udenlandske organisationer indgår som aftalepart, er omfattet af ordlyden ”anden international aftale”

Repræsentanten henviser til at dette vil svare til, at en aftale, eksempelvis indgået mellem en dansk rederivirksomhed og de kinesiske myndigheder om bygning af nyt havneanlæg syd for Shanghai, mod at rederiets faste driftssted i Kina fritages for beskatning de næste 10 år, ligeledes vil falde ind under undtagelsesbestemmelsen i SEL § 8, stk. 2, 3. pkt.

Skatterådet var ikke enig med repræsentanten. De bestemte (6), at udenlandske støtteorganisationer også er omfattet af begrebet ”anden international aftale” forudsat at Danmark er medlem af de pågældende institutioner.

Forfatterne er enige med skatterådet hvis vi ser på det eksempel repræsentanten fremfører. Aftalen i eksemplet er indgået direkte mellem en dansk rederivirksomhed og de kinesiske myndigheder. Bygningen af havnen sker ikke på grundlag af anden international aftale indgået mellem Kina og den danske regering eller en organisation som Danmark er part i eller medlem af.

Udsagnet om, at udenlandske støtteorganisationer også er omfattet af begrebet ”anden international aftale” forudsat at Danmark er medlem af den pågældende organisation, mener forfatterne er mere uklart.

Forfatterne mener at Skatterådet her anvender en udvidet ordlydsfortolkning. Det ville derfor have været en fordel såfremt skatterådet havde underbygget deres argumentation.

Danmarks deltagelse i det internationale udviklingsarbejde kan ses i Danidas årsberetning 2006 på udenrigsministeriets hjemmeside (9). Heraf fremgår indgåede regeringsaftaler samt en oversigt over forskellige organisationers forkortelser, med links til deres hjemmeside. Samtidig er anført om Danmark er medlem af organisationen.

Dette kan være et problem for selskaberne. De kan ikke være sikre på om oplysninger der fremgår i Danidas årsberetning er ajourført og fuldstændig.

Forfatterne anser, at en løsning kunne være, at der hvert år af skattemyndighederne blev udgivet en liste (10), der direkte anførte de organisationer og institutioner som Danmark er part i eller har tilsluttet sig. Et selskab kunne så direkte se om de blev skattepligtige til Danmark af arbejde fra et fast driftssted i udlandet.

Forfatterne er ikke nødvendigvis uenige med Skatterådet afgørelse. Forfatterne finder dog, at der fortsat er stor usikkerhed om hvilke aftaler der er omfattet af ”anden international aftaler”. Man bør derfor snarest i loven præciseres hvilke aftaler der er omfattet, således at denne usikkerhed kan ophører.

Denne præcisering kunne godt ske med indførelse af den fortolkning som Skatterådets anvender. Dette ville efter forfatternes opfattelse give en præcis afgrænsning af hvornår en ”anden international aftale” er omfattet af omfattet er undtagelsesbestemmelsen i SEL § 8 stk. 2. 3. punktum.

#### Vedr. ”fraskrivning” og ”tildeling”

Spørger henviste endvidere til at man normalt ved indgåelse af større bistandsaftaler forudsætter, at modtagerlandet fraskriver sig retten til beskatning af arbejde udført for bistandsmidler (11).

Spørger påpegede at OECD’s modeloverenskomst artikel 7 tildeler projektlandet beskatningsretten, så med mindre andet er aftalt i den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst, så kan undtagelsesbestemmelsen alene være relevant, hvor anden international aftale tildeler Danmark beskatningsretten.

Efter en almindelig ordlydsfortolkning kan en fraskrivelse af beskatningsretten ikke sidestilles med ordlyden i undtagelsesbestemmelsen, som forudsætter at Danmark positivt tildeles beskatningsretten.

Størsteparten af de aftaler der indgås sker efter en skabelon, hvor modtagerlandet fraskriver sig beskatningsretten.

Med henvisning til lovbemærkningerne citeret ovenfor finder spørger, at disse ikke kan indfortolkes i lovens ordlyd: ”anden international aftale som tildeler Danmark beskatningsretten”.

Der er således en situation med uklarhed omkring lovens rækkevidde, som må løses enten ved at præcisere bemærkningerne eller ændre lovens ordlyd.

Skatterådet medgiver, at modtagerlandene i de nævnte aftaler fraskriver sig retten, og ikke direkte tildeler(6) Danmark beskatningsretten. Skatterådet henviser til at det er den teknik, der anvendes.

Skatterådet afviser dog at der skal foretages en direkte ordlydsfortolkning på baggrund af ordet ”tildeler”. Skatterådet opfatter dette som stridende mod formålet med bestemmelsen og henviser til ordlyden i bemærkningerne angivet ovenfor.

Efter Skatterådets opfattelse ligger det implicit (6) i fraskrivning af beskatningsret, at beskatningsretten tilfalder det andet land.

Andet punktum i bemærkningerne viser efter Skatterådets opfattelse klart hensigten med bestemmelsen, og at en ren ordlydsfortolkning ikke skal finde anvendelse.

Dette bindende svar er medtaget i Ligningsvejledningen 2007-3 afsnit S.C.1.2.7.

I det omtalte bindende ligningssvar bemærkes især den tilsyneladende store uoverensstemmelse der er mellem spørgers opfattelse af vægtning og accepteret rækkevidde af lovens forarbejder over for den primære retskilde – loven -, i forhold til den opfattelse der ligger bag Skatterådets besvarelse af spørgsmålet.

Der er som udgangspunkt enighed om at lovens ordlyd ikke direkte kæder modtagerlandenes fraskrivning af beskatningsretten sammen med en tildeling af beskatningsretten til Danmark.

Vedr. bemærkningerne skelner spørger mellem situationen, hvor der er en dobbeltbeskatningsaftale og situationen hvor der indgås en anden international aftale, og finder at koblingen i bemærkningerne mellem

dobbeltbeskatningsaftale og eksemplet hvor et uland har indgået en aftale om at undlade at udnytte en beskatningsret indeholder så stor uklarhed, at bemærkningerne snarere skaber uklarhed end klarhed.

Anden international aftale har ikke den samme implicite mekanisme som en dobbeltbeskatningsaftale.

Skatterådet finder ikke at koblingen i bemærkningerne skaber nogen uklarhed om lovens mening og formål. Dette begrundes bl.a. med begrebet ”teknik”, uden at dette begrundes nærmere i Skatterådets svar. Det skulle da lige være bemærkningen om at fraskrivning af beskatningsretten implicit betyder tildeling af beskatningsretten til det andet land.

Anvendelsen af begreberne ”teknik” og ”implicit” står bemærkelsesværdigt alene overfor den retsikkerhed som spørger efter forfatternes opfattelse berettiget har påpeget.

Uanset om Skatterådet har ret i sin vurdering eller ej så burde de eller SKAT have understøttet deres afgørelse med andre retskilder.

Det er karakteristisk ved fortolkningen af skattelovgivning at denne ofte kalder på så stor detaljering og teknik, at der er et betydeligt behov for at inddrage fortolkningsbidrag i lovforarbejderne (12).

Brugen af og inddragelse af lovforarbejderne er en bevægelse bort fra ordlydsfortolkning over mod formålsfortolkning. Denne formålsfortolkning kan dog ikke foretages ukritisk.

Hvor adgangen til præciserende fortolkning må være ret åben, er adgangen til udvidende og indskrænkende fortolkning mere smal.

Dette kan kun ske med klar støtte i lovens forarbejder (13).

Forfatterne finder ikke at koblingen i bemærkningerne er så logisk, at der er tale om en præciserende fortolkning. Er der uoverensstemmelse mellem forarbejder og lovens ordlyd, så har loven forrang (13).

Spørgsmålet er derefter om Skatterådet kunne have inddraget andre retskilder, som måske rangmæssigt er placeret lavere, men er præciserende i forhold til lovforarbejderne.

Eksempelvis kunne der have været inddraget konkrete eksempler, om undladelse af beskatning i et uland – med hvem vi ikke har dobbeltbeskatningsoverenskomst – hvor undladelse i sig selv har bevirket at Danmark fik beskatningsretten.

Et andet svar kunne have været, at sådanne andre internationale aftaler alene indgås som supplement til dobbeltbeskatningsaftaler, hvorfor den implicitte virkning jo er ganske åbenlys.

Det ville være et meget forståeligt træk og ville givetvis skabe bedre forståelse for Skatterådets svar, men ville efter forfatterens opfattelse ikke være tilstrækkelig til at udrydde den retsikkerhed der skabes mellem lovens ordlyd og bemærkningerne.

Retsikkerheden kunne i visse tilfælde være så stor, at en fortolkning går for langt og tiltager sig lovs kraft med fare for kollision med magtfordelingen i Grundlovens § 3 (14) og evt. det absolutte legalitetskrav i Grundlovens § 43 (15).

#### SKM2007.556

I bindende svar af 21/8 2007 har Skatterådet bl. a. taget stilling til Selskabsskatteloven § 8 stk. 2, ordlydsfortolkning og anvendelse af begrebet ”tildelt”.

Et dansk anpartsselskab ville vide om kapitalgevinster af en ejendom beliggende i Frankrig ville være undtaget fra dansk beskatning jf. Selskabsskatteloven § 8 stk. 2.

Spørger forklarede at retstilstanden vedr. den dansk-franske dobbeltbeskatningsindkomst er at denne ikke indeholder avance og dermed genvundne afskrivninger ved salg af fast ejendom (16). Dette understøttes også i litteraturen (17).

Men Danmark kunne d-16ningdmunn1698 Tm((1atsk )) TJ0 -1.1565 Td[(beskett1(mereb)-2agg Grude i )] TJ0 -1.1565

Skatterådet afviser en sammenligning med SKM2006.625 i fortolkningen af begrebet tildelt, da problemstillingen omhandler en anden ikkesammenlignelig situation.

Forfatterne af denne artikel vil trods Skatterådets afvisning heraf alligevel inddrage dette bindende svar, idet det efter vores opfattelse understreger retsikkerheden, der efter vores opfattelse er til stede efter svaret fra 2006.

Vi konkluderer efter 2007-svaret, at hvis en indtægtsart er omfattet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, så sker der en placering af beskatningsretten. Denne placering kan man afstå fra ved en aftale om ikke at beskatte.

Heri ligger efter forfatternes og Skatterådets opfattelse implicit at beskatningsretten tildeles det andet land.

Forfatterne og Skatterådet er også enige om, at foreligger der ikke nogen overenskomst om placering af beskatningsretten til en indtægtsart, så kan man ikke ved aftale om at undlade at beskatte tildele det andet land beskatningsretten.

Sidstnævnte er efter forfatternes opfattelse bemærkelsesværdigt og ganske uoverensstemmende med de sammenlignelige dele i forhold til 2006-afgørelsen; den implicite virkning af anden international aftale om afståelse af beskatningsret også i det tilfælde hvor der ikke er en egentlig dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Skatterådet afviser dog at sammenligning med 2006 i fortolkningen af begrebet "tildelt" er mulig. Problemstillingen er anderledes.

Forfatterne vil dog heller ikke påstå at de to situationer er fuldstændigt sammenlignelige. Men når begrebet "implicit" bruges i et svar uden yderligere begrundelse og underbygning, så giver det ud over den konkrete retsikkerhed i svaret, også grobund for inddragelse i afgørelsen af lignende spørgsmål: Ved et hofteskud med spredde hagl er risikoen for fejl rimelig stor.

## Afslutning.

Forfatterne er ikke uenige i Skatterådets afgørelser; hverken 2006 eller 2007-afgørelsen, men vi havde nok søgt at slå bro over retsikkerheden ved inddragelse af andre retskilder til støtte for "det implicite" og for "teknikken".

Årsagen til at Skatterådet ikke i sin afgørelse har søgt støtte i andre retskilder, må efter forfatternes opfattelse nødvendigvis grunde i at denne støtte ikke klart har været til stede, fordi der ikke har været taget stilling til spørgsmålet.

Dette understøttes af at territorialprincippet er en nyhed indenfor skatteretten.

Men i mangel af støtte i skatteretten burde støtte have været søgt indenfor andre dele af juraen som eksempelvis aftaleret og juraen omkring statslige og overnationale aftaler.

I hvert fald er der efter forfatternes opfattelse så stor retsikkerhed, at indskrivning i ligningsvejledningen burde have været undgået indtil retsikkerheden er mindre; enten ved lovgivning eller begrundet præciserende fortolkning.

## Noter

- 1) Lovforslaget L121 var en opfølgning på "Rapport fra Sambeskatningsudvalget" betænkning nr. 1452. Der er tale om en genfremsættelse af lovforslag L153 fremsat den 15/12-2004. L153 blev ikke behandlet af Folketinget pga. udskrivelse af valg.

Hensigten med sambeskatningsudvalg og lovforslag var at tilpasse reglerne i forhold til forventet udfald af Marks & Spencersagen ved EF-domstolen (C-446/03), men også at modernisere/fremtidssikre reglerne i øvrigt på en EU-konform måde.

Moderniseringen/fremtidssikringen gik bl.a. på at lukke de "huller" der var uhensigtsmæssige i de gældende sambeskatningsregler.

Hullerne var især undgåelse af dansk beskatning ved indskydelse af selskaber eller fast driftssteder med underskudsgivende aktiviteter. Der var ganske vist gennem tiden blevet indført en række værnsregler – bl. a. Ligningslovens § 5H og Selskabsskattelovens § 31 stk. 1 6. punktum – men ingen af disse fungerede 100% tilfredsstillende i forhold den internationale skatteplanlægning.

Sambeskatningsudvalget blev bedt om at undersøge mulighederne for at justere reglerne således at den internationale skatteudnyttelse forhindres.

Flertallet i Sambeskatningsudvalget indstillede at der forsat skulle være adgang til national og international sambeskatning, men efter en concernfradragsmodel idet denne model ansås for at være den bedste til at sikre at der ikke kunne opnås fordele som følge af uensartethed i forskellige landes skatteregler. Udvalget kunne ikke gå ind for et puljeprincip, idet dette ville ramme store danske koncerner i særlig grad.

Et mindretal bestående af de statslige repræsentanter foreslog globalpuljning af selskaber og faste driftssteder. Da globalpuljning selskaber og faste driftssteder i hvert fald i forhold til den internationale beskatning betød en væsentlig skærpelse af beskatningen, foreslog mindretallet at det for selskaber og driftssteder uden for det danske territorium blev gjort frivilligt om man vil indgå i globalpuljning. Til gengæld var tilvalg af globalpuljning bindende for 10 år.

Skatteministeren valgte at følge mindretallets indstilling.

- 2) Lov nr. 426 af 6/6 2005 (Obligatorisk National Sambeskatning m.v.). Lov nr. 343 af 18/4 2007 (Skattefri omstruktureringer og justering af sambeskatningsreglerne m.v.). Lov nr. 540 af 6/6 2007 (CFC-beskatning og indgreb mod kapitalfonde m.v.).
- 3) Skyggesambeskatning efter lov nr. 426 af 6/6 2005 § 1 nr. 17 (§ 31A stk. 10 og 11) og 15 stk 8 og 9 er teknisk set ikke en egentlig undtagelse til territorialprincippet. Der sker beskatning af overskud for datterselskaber eller driftssteder i udlandet opgjort efter de danske skatteregler, men kun af beløb svarende til underskud i udlandet, der har været brugt med virkning for den danske skattebetaling. Teknisk set er der ikke tale om udenlandsk indkomst indtjent indenfor perioden med udelukkende obligatorisk national sambeskatning.
- 4) Bestemmelsen i Ejendomsavancebeskatningslovens (EBL) § 6A er indsat ved L427 af 26/6 1993.

Efter reglerne i EBL § 6A kan en skattepligtig ved at genanskaffe en ny ejendom i forbindelse med afståelse af en fast ejendom udskyde beskatningen til en senere ejendomsafståelse. Det er kun fortjenesten der vedrører den erhvervsmæssige del af ejendommen, der kan anvendes til genanbringelse. Den fortjeneste der kan genanbringes, kan kun genanbringes i den erhvervsmæssige del af den erhvervede ejendom.

Ifølge EBL § 6C vil der også kunne ske genanbringelse af fortjeneste i udgifter ved ombygning, tilbygning og nybygning. Betingelserne for at overføre fortjenester efter EBL § 6A og § 6C er, at den finder sted i indkomståret før afståelsesåret, i afståelsesåret eller i indkomståret efter afståelsesåret jf. EBL § 6A stk. 2 nr. 1.

I henhold til EBL § 6A stk. 2 nr. 2, skal der senest i det indkomstår hvor erhvervelsen finder

sted, ske begæring om anvendelse af reglerne i stk. 1 ved indsendelse af rettidig selvangivelse. Såfremt at erhvervelsen finder sted i et senere indkomstår forud for afståelsesåret, skal begæringen ske senest ved indsendelse af rettidig selvangivelse for afståelsesåret. Der er ikke mulighed for dispensation.

Ved L 221 af 31/3-2004 indsættes EBL § 6A stk. 4. Denne bestemmelse har virkning for erhvervelser den 1. januar 2002 eller senere. Bestemmelsen giver mulighed for at genanbringe fortjenester i ejendomme beliggende i udlandet.

Det er dog en betingelse af ejeren på "nedsættelsestidspunktet" har skattemæssigt hjemsted i Danmark, dvs. fuld skattepligtig efter KSL § 1, SEL § 1 og FBL § 1 og samtidig ikke er hjemmehørende i udlandet.

Nedsættelsestidspunktet kan udledes af § 6A stk. 2. Hvis den udenlandske ejendom erhverves med nedsættelse af anskaffelsessummen ved genanbringelse af avance og dette sker i det seneste indkomstår forud for afståelsesåret er nedsættelsestidspunktet lig med fristen for indsendelse af rettidig selvangivelse for afståelsesåret.

Skatterådet har i SKM2006.730.SR tiltrådt, at fortolkningen af nedsættelsestidspunktet ikke er ensbetydende med at der kan stilles krav om, at skatteyder skal forblive fuld skattepligtig til Danmark, uden at være hjemmehørende i fremmed stat, helt frem til udløbet af den formelle selvangivelsesfrist for det pågældende indkomstår.

Det er herefter tilstrækkelig for at kunne anvende genanbringelsesreglerne i forbindelse med erhvervelse af ejendom i udlandet, at skatteyder opfylder skattepligtskravet og ved fraflytning begærer fortjenesten genanbragt i den udenlandske ejendom. Det er dog en betingelse af begæringen indeholde de nødvendige oplysninger omkring de omhandlede ejendomme således at SKAT kan konstatere om det formelle og reelle grundlag for genanbringelse efter § 6A og § 6C er opfyldt.

- 5) Virkning fra og med indkomståret 2005 forudsætter at ønsket er fremsat senest i forbindelse med indgivelse af rettidig selvangivelse for indkomståret 2006.
- 6) Forfatterens fremhævning
- 7) Det rådgivende ingeniørfirma gennemfører projekter indenfor ingeniørteknik, miljø og samfundsøkonomi, hvor en stor del af projekterne foregår med længere varighed i udlandet, bl.a. som deciderede ulandsprojekter.
- 8) Lov om internationalt udviklingsamarbejde, jf. lovbekendtgørelse nr. 541 af 10. juli 1998.
- 9) [www.netpublikationer.dk/um/7912/html/chapter16.htm](http://www.netpublikationer.dk/um/7912/html/chapter16.htm) (Den 2. oktober 2007).

- 10) Ligesom med listen over godkendte foreninger efter ligningslovens § 8 A, hvortil der gives fradrag for gaver.
- 11) Skattefrihed i ulandet benyttes for derigennem at opnå størst effekt og udbytte af bistandsmidlerne. Skattefrihed vil medføre at man kan udføre mere støttearbejde for de samme (støtte)penge.
- 12) Jacob Graff Nielsen: Legalitetskravet ved beskatning side 321.
- 13) Jacob Graff Nielsen: Legalitetskravet ved beskatning side 326.
- 14) Grundlovens § 3: Den lovgivende magt er hos kongen og folketinget i forening. Den udøvende magt er hos kongen. Den dømmende magt er hos domstolene.
- 15) Grundlovens § 43: Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov; ej heller kan noget mandskab udskrives eller noget statslån optages uden ifølge lov.
- 16) LSR har i kendelser TfS 1985.167 og TfS 2000.416 fundet at den dansk-franske dobbeltbeskatningsindkomst ikke omhandler kapitalgevinster på fast ejendom.
- 17) LV 2007 afsnit D.E.