

her). Alle vore exemptionsaftaler indeholder dog et progressionsforbehold, hvorefter der ved skatteberegningen i Danmark tages hensyn til den indtægt, som vi har givet afkald på at regne med som skattepligtig indkomst her i landet. (I nogle aftaler findes dog enkelte bestemmelser om fuld eller „ren“ exemption for visse indtægter).

Ved en aftale som den nævnte holder man sig inden for lovens regel om, at aftalen kun må føre til lempelser i den danske beskatning. Derimod kan man ikke forbyde skatteyderen at trække *underskud* af den udenlandske virksomhed fra anden indkomst, som han skal opgive til skattevæsenet i Danmark. Man kan heller ikke forbyde ham at gøre et sådant underskud op efter de danske regler om opgørelsesmåden, herunder reglerne i den danske varelagerlov. Forbud af denne art ville nemlig forringe den stilling, skatteyderen har efter dansk skatteret, og det er der hverken hjemmel til i „dobbeltbeskatningsloven“ af 1953 eller i anden dansk skattelovgivning.

Det har vist sig i praksis, at samspillet mellem varelagerlovens nedskrivningsregler og reglerne i de af Danmark indgæede exemptionsaftaler i visse tilfælde fører til utilsigtede resultater, idet skatteyderen opnår en skattemæssig fordel, der går videre end den skattemæssige kredit og den indkomstudjævning, som nedskrivningerne normalt fører til.

Sådanne utilsigtede resultater kan opstå, hvis en her bosat skatteyder dels har indtægt af virksomhed her i landet, dels har indtægt af en virksomhed i et land, med hvilket Danmark har indgået en exemptionsaftale. Så længe dobbeltbeskatningsaftalen ikke fører til andet, skal skatteyderens overskud eller underskud af den udenlandske virksomhed medregnes i hans skattepligtige indkomst her i landet, og det skal ske efter de danske regler om opgørelsesmåden.

I de år, hvor indkomstopgørelsen for den udenlandske virksomhed (opgjort efter danske regler) viser underskud, kan skatteyderen fradrage underskuddet i sin „danske“ indtægt. Hvis hans samlede indtægt herefter er negativ, kan han føre det negative beløb frem til fradrag i senere år efter ligningslovens § 15.

I de år, hvor der er et overskud i den udenlandske virksomhed, er overskuddet ikke skattepligtig indkomst i Danmark, idet beskatningsretten er forbeholdt det andet land ifølge exemptionsaftalen. Der ville ikke være noget angribeligt heri, såfremt det overskud, Danmark ikke beskatter, faktisk blev beskattet i det andet land; men ved at bruge det andet lands opgørelsesregler i de indkomstopgørelser, han afleverer dér, kan skatteyderen også undgå beskatning i dette land.

Fremgangsmåden er den, at skatteyderen i de opgørelser, der foretages efter danske regler, *skiftevis skriver det udenlandske varelager op og ned efter varelagerloven*. Nedskrivninger, der giver sig udslag i underskud, kommer til fradrag i Danmark; men når der senere bliver overskud, fordi lageret skrives op, bliver overskuddet ikke beskattet i Danmark — og heller ikke i det andet land, hvis skatteyderen blot lader være med at skrive ned og op efter det andet lands regler, som gælder dér.

Overskuddet skal ganske vist tages i betragtning ved den danske skatteberegning (progressionsforbeholdet); men den ulempe kan skatteyderen også undgå, hvis han sørger for, at den danske skattepligtige indkomst er 0 i det år, hvor han skriver varelageret op. Det kan han sørge for ved at gøre underskuddet i nedskrivningsåret så stort, at der bliver et underskud at føre frem efter ligningslovens § 15.

Fremgangsmåden belyses i nedenstående eksempel, hvor det for at forenkle fremstillingen er forudsat, at det udenlandske varelager er uforandret fra år til år, og at det kun er på varelagerområdet at en opgørelse efter henholdsvis danske og udenlandske regler giver forskelligt resultat.

Eksempel.

	kr.	kr.
<hr/>		
<i>År 1.</i>		
Skattepligtig indkomst i Danmark		30.000
Udenlandsk indkomst, opgjort uden lagernedskrivning	10.000	
I opgørelsen efter danske regler foretages en lagernedskrivning på	÷ 70.000	
I den danske indkomst kan skatteyderen nu fradrage et underskud af den udenlandske virksomhed på		÷ 60.000
Den skattepligtige indkomst i Danmark bliver herefter negativ		÷ 30.000
<hr/>		
<i>År 2.</i>		
Skattepligtig indkomst i Danmark		30.000
÷ underskuddet fra år 1, der føres frem efter ligningslovens § 15		÷ 30.000
Skattepligtig indkomst i Danmark herefter		0