

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 9713 af 20/06/2023 (Gældende)

Bestyrelseshonorar, lempelse efter LL § 33

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-0857773

Bestyrelseshonorar, lempelse efter LL § 33

Fonden X, der er etableret i Liechtenstein, flyttede i 2020 ledelsens sæde til Danmark og indtrådte dermed som fuldt skattepligtig til Danmark. Fonden har civilretligt hjemsted i Liechtenstein, og er derfor underlagt lovgivningen dér.

Liechtenstein beskatter bestyrelseshonorarer udbetalt til bestyrelsesmedlemmer i fonden, herunder spørger, som er bosat i Danmark. I Danmark beskattes bestyrelseshonorarerne, når modtageren af bestyrelseshonoraret er fuldt skattepligtig her i landet.

Skatterådet bekræftede, at der kunne ydes lempelse i den i Danmark beregnede skat efter ligningslovens § 33, for skat betalt i Liechtenstein af bestyrelseshonorar modtaget af spørgeren.

Skatterådsmøde 20. juni 2023 - SKM2023. 287. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at der kan ydes lempelse i den i Danmark beregnede skat efter ligningslovens § 33, for kildeskat betalt i Liechtenstein af bestyrelseshonorar modtaget af spørgeren?

Svar

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Fonden X, der er etableret i Liechtenstein, flyttede i 2020 ledelsens sæde til Danmark og indtrådte dermed som fuldt skattepligtig til Danmark.

Alle bestyrelsesmøder afholdes i Danmark.

Fonden er stiftet og registreret i Liechtenstein, men har fra 2020 ledelsens sæde i Danmark og har dermed skattemæssigt hjemsted i Danmark.

Fonden har civilretligt hjemsted i Liechtenstein, og er derfor underlagt lovgivningen dér. Ved udbetaling af bestyrelseshonorar, tilbageholdes der 12% kildeskat i Liechtenstein.

Der findes ikke nogen dobbeltbeskatningsaftale mellem Danmark og Liechtenstein.

Fonden har undersøgt mulighederne for tilbagebetaling af den indeholdte skat i Liechtenstein, hvilket ikke er muligt. Skattemyndighederne i Liechtenstein finder, at bestyrelsesmedlemmerne er skattepligtige til Liechtenstein af bestyrelseshonorarerne, da fonden er registreret i Liechtenstein og dermed har bestyrelsesmedlemmerne deres kilde i Liechtenstein.

Det kan lægges til grund for besvarelsen at der vil blive beregnet skat i Danmark og at der derfor er indkomstskat at modregne lempelsen i.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det følger direkte af kildeskatteloven, at bestyrelseshonorarer der udbetales fra en fond der er skattepligtig i Danmark skal beskattes i Danmark. Som følge af fondens placering af ledelsens sæde i Danmark er fonden fuldt skattepligtig til Danmark.

Det er dog vores opfattelse, at der hos det enkelte bestyrelsesmedlem, kan opnås lempelse for den skat der er betalt til Liechtenstein af bestyrelseshonoraret.

Lempelse skal ske med hjemmel i ligningslovens § 33, stk. 1.

"Skat, der er betalt til fremmed stat, til Grønland eller til Færøerne og opkrævet af indkomst fra kilder dér, det være sig ved direkte påligning eller ved indeholdelse, kan fradrages i de indkomstskatter til stat og kommune, der skal svares af denne indkomst i Danmark. Fradragsbeløbet skal dog ikke kunne overstige den del af den samlede danske skat, der efter forholdet mellem den i fremmed stat, i Grønland eller på Færøerne beskattede del af indkomsten og hele den i Danmark beskattede indkomst falder på førstnævnte del af indkomsten." (Vores fremhævelse).

Bestemmelsen sigter til, at der er tre betingelser der skal være opfyldt for at der kan gives lempelse:

1. Der skal være en dobbeltbeskatningssituation, altså beskatning af samme indkomst i to stater.
2. Der skal være betalt skat til fremmed stat
3. Skatten til fremmed stat skal være opkrævet af kilder der.

Det er vores opfattelse, at betingelse 1. og 2. uden tvivl er opfyldte.

Tilbage står vurderingen af om bestyrelseshonoraret udbetales fra en kilde i Danmark eller Liechtenstein? Det forhold, at ledelsens sæde flyttes, medfører efter vores opfattelse ikke per definition, at også kilden flyttes.

I Juridisk Vejledning har man skrevet følgende:

"Kildelandet er det land, hvor indtægten er opstået/stammer fra."

Spørgsmålet er her, hvorvidt bestyrelseshonoraret er opstået/stammer fra Liechtenstein eller Danmark.

Det fremgår af Den Juridiske Vejledning afsnit C. F. 4.1, at det kun er skat, der er betalt til kildelandet, som er omfattet af § 33. Kildelandet anses i relation til lønindkomst for at være det land, hvor arbejdet er udført. Hvis arbejdet er udført i et andet land end arbejdsgiverens hjemland, kan der efter Skattestyrelsens opfattelse ikke gives lempelse for skat, der betales i arbejdsgiverens hjemland. Det betyder også, at der ikke kan gives lempelse i tilfælde, hvor den skattepligtige udfører arbejde i Danmark for en udenlandsk arbejdsgiver.

Skattestyrelsens holdning bygger på mangeårig praksis om, at kildelandet må anses som arbejdslandet, når der er tale om lønindkomst.

Bestyrelseshonorar er dog ikke efter vores opfattelse lønindkomst.

Beskatning af en indkomst som løn forudsætter, efter vores opfattelse, at lønmodtageren er underlagt instruktionsbeføjelse af en arbejdsgiver, der "leder og fordeler arbejdet", og herunder kan fastsætte retningslinjer for, hvad lønmodtageren skal beskæftige sig med.

Denne karakteristik passer imidlertid ikke på medlemmer af en bestyrelse, der efter selskabsloven eller fondsloven er det øverste ledelsesorgan i selskabet eller fonden, og kun er underlagt de begrænsninger, der er fastsat i et selskabs vedtægter eller en fonds fundats og loven.

Landsskatteretten har i 2012 (SKM2012. 437. LSR) fastslået, at et bestyrelsesmedlem ikke var lønmodtager i relation til sine indtægter fra bestyrelsesarbejdet, da han som bestyrelsesmedlem ikke kunne anses som ansat i en virksomhed og underlagt instruktionsbeføjelse.

Der er således ikke i praksis taget stilling til, hvorledes der skal forholdes i relation til ligningslovens § 33, når der er tale om bestyrelses honorar, som ikke kan anses for lønindkomst, hvor honoraret udbetales fra en fond registreret i udlandet, men med ledelsens sæde i Danmark.

Der er endvidere i praksis ikke taget stilling til om indtræden af fuld skattepligt til Danmark, som følge af at ledelsens sæde er her, medfører at skattesubjektet, her fonden, bliver anset for en kilde i Danmark, til trods for at fonden er registreret og underlagt fondsmyndigheden i et andet land.

Det er vores opfattelse, at bestyrelses honoraret stammer fra kilden i Liechtenstein. Det forhold, at ledelsens sæde er i Danmark, som følge af at bestyrelsesmøder holdes i Danmark, medfører ikke i sig selv, at kilden er flyttet til Danmark. Kilden forbliver i det land, hvori fonden er indregistreret - her Liechtenstein.

Når fonden bliver omfattet af fuld skattepligt i Danmark, så bliver den, som udgangspunkt, omfattet af globalindkomstprincippet, hvorfor skattepligt indtræder uagtet om indtægten stammer fra udlandet eller Danmark (idet der dog for fast ejendom og fast driftssted i nogle situationer skal anvendes et territorialprincip).

Yderligere oplysninger

På foranledning af Skattestyrelsen har spørgers repræsentant fremsendt yderligere oplysninger.

Spørgers repræsentant kan oplyse, at der i 2022 afholdtes 2 bestyrelsesmøder i Danmark. Det er afvekslende, om der afholdes 1 eller 2 bestyrelsesmøder om året.

Spørgers repræsentant har desuden bekræftet, at fonden er et selvstændigt skattesubjekt i Liechtenstein.

Derudover er det oplyst, at fonden ikke har en direktion og bestyrelsen dermed er at anse for at være den daglige ledelse af fonden.

Bestyrelsesmøder har siden fondens stiftelse været afholdt i Liechtenstein, som er fondens hjemsted.

Som følge af COVID19-pandemien anså bestyrelsen i fonden det for tilrådeligt og nødvendigt at afholde bestyrelsesmøder uden for Liechtenstein. Dette resulterede i at fonden fra 2020 afholdt bestyrelsesmøderne i Danmark. Dermed indtrådte fuld skattepligt til Danmark.

Efter 2020 har der således været afholdt 3 bestyrelsesmøder i Danmark.

Fonden er stiftet med hjemsted i Liechtenstein og registreret i Liechtensteins Handelsregister, og er underlagt lovgivningen dér.

Fondens sekretariat er i Liechtenstein. Sekretariatsarbejdet varetages af G1, der sørger for opfyldelse af regler over for de Liechtensteinske tilsynsmyndighed "the Foundation Supervisory Authority" (STIFA).

Derudover er fonden underlagt liechtensteinsk revisionspligt - udført af revisor BA, i henhold til lovgivningen i Liechtenstein.

Fonden er også skatte- og momspligtig til Liechtenstein.

Udover behandling af ansøgninger i Danmark (foruden erklæringer vedrørende

imødekomne ansøgninger til liechtensteinske myndigheder), og forberedelse af bestyrelsesmøder, løser G2 opgaver i Danmark efter bestyrelsens anmodning. Derudover udarbejdes et regnskab og selvangivelse i henhold til danske skatteregler af revisionspartnerselskabet G3 i Danmark.

Fondens aktiviteter i Liechtenstein er rapportering til de

Liechtensteinske skattemyndigheder samt den Liechtensteinske tilsynsmyndighed "the Foundation Supervisory Authority" (STIFA), jf. ovenfor under spørgsmål 1.

Derudover er fonden underlagt revisionspligt i Liechtenstein, der - som oplyst - udføres af revisor BA, i henhold til lovgivningen i Liechtenstein, samt indberetning til "the Foundation Supervisory Authority" (STIFA).

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at der kan ydes lempelse i den i Danmark beregnede skat efter ligningslovens § 33, for kildeskat betalt i Liechtenstein af bestyrelses honorar modtaget af spørger.

Begrundelse

I henhold til fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 4, beskattes en udenlandsk fond efter fondsbeskatningsloven, uanset om fonden efter dansk praksis anses for transparent eller et selvstændigt skattesubjekt, hvis fonden efter reglerne i det land, hvor fonden er civilretligt hjemmehørende, beskattes som et selvstændigt skattesubjekt.

Det er en betingelse for beskatning efter fondsbeskatningsloven, at fonden har ledelsens sæde her i landet. Hvorvidt en fond har ledelsens sæde her i landet, reguleres af reglerne for, hvornår et selskab har ledelsens sæde her i landet.

Der skal dog ikke ske beskatning efter fondsbeskatningsloven, hvis fondens indkomst beskattes efter ligningslovens § 16 K, eller hvis der er betalt indskudsafgift af kapitalen efter fondsbeskatningslovens § 3 A, eller hvis der er betalt båndlæggelsesafgift efter fondsbeskatningslovens § 3 C. Ved besvarelsen forudsættes, at ingen af disse betingelser er opfyldt.

I denne konkrete sag er det oplyst, at fonden i Liechtenstein beskattes som et selvstændigt skattesubjekt. Det er desuden oplyst, at alle bestyrelsesmøder holdes i Danmark, og at tre bestyrelsesmedlemmer er fuldt skattepligtige i Danmark.

Spørger har oplyst, at fonden har ledelsens sæde i Danmark, hvilket lægges til grund ved besvarelsen af spørgsmålet.

Ud fra interne danske regler anses en udenlandsk fond for skattepligtig, hvis ledelsen har sæde her i landet, jf. fondsbeskatningsloven § 1, stk. 1, nr. 4. Dette gælder, uanset hvor fonden er indregistreret. Fondens udbetalinger af bestyrelses honorarer er ligeledes skattepligtige, når modtageren er omfattet af dansk skattepligt.

Efter det oplyste er spørgeren fuldt skattepligtig til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Danmark kan derfor beskatte spørgeren af al indkomst, uanset hvor indkomsten kommer fra (globalindkomstbeskatning).

Det fremgår endvidere af det oplyste, at spørgeren har betalt skat til Liechtenstein af det bestyrelses honorar, som ligeledes anses for skattepligtigt i Danmark for spørgeren som modtager af honoraret.

Det skal vurderes, om der kan gives lempelse i Danmark for skat betalt i Liechtenstein ved beskatningen af bestyrelses honorarerne i Danmark. Der er ikke indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Liechtenstein, hvorfor spørgsmålet om lempelse vedrørende dobbeltbeskatning af en indkomst skal løses efter intern dansk ret.

Spørger har gjort gældende, at bestyrelseshonorarer ikke er lønindkomst og henviser i den forbindelse til SKM2012. 437. LSR, hvor et bestyrelsesmedlem ikke var lønmodtager i relation til sine indtægter fra bestyrelsesarbejdet, da han som bestyrelsesmedlem ikke kunne anses som ansat i en virksomhed og underlagt instruktionsbeføjelse.

Det er korrekt, at Landsskatteretten i den konkrete sag, SKM2012. 437. LSR, har taget stilling til, at honorarer fra bestyrelsesposter ikke kunne anses for indkomst ved selvstændig virksomhed og dermed ikke kunne indgå i virksomhedsordningen.

Skattestyrelsen bemærker, at Skatterådet har truffet flere afgørelser, der fastslår, at vederlaget for bestyrelsesarbejde er personlig indkomst, jf. bl.a. SKM2011. 283. SR.

Der foreligger ikke oplysninger i sagen, der kan begrunde, at bestyrelsesarbejdet skattemæssigt er selvstændig erhvervsvirksomhed for spørgeren. Spørgeren kan i relation til sine indtægter fra bestyrelsesarbejdet ej heller anses for lønmodtager, idet han som bestyrelsesmedlem ikke kan anses som ansat i fonden og underlagt instruktionsbeføjelse.

Indtægterne fra bestyrelsesarbejdet er således honorarindtægter dvs. personlig skattepligtig og AM-bidragspligtig indkomst for modtageren jf. personskattelovens § 3 og AM-bidragslovens § 2, stk. 2, jf. Den juridiske vejledning, afsnit C. A. 3.1.2 om honorarer.

Det er oplyst, at fonden der er etableret i Liechtenstein, i 2020 flyttede ledelsens sæde til Danmark og indtrådte som fuldt skattepligtig til Danmark. Fonden i nærværende anmodning er således etableret og registreret i Liechtenstein, og har samtidig ledelsens sæde i Danmark.

Begge lande har således grundlag for at beskatte fonden, og begge lande har grundlag for at beskatte bestyrelseshonoraret. Liechtenstein beskatter efter det oplyste fonden, som et selvstændigt skattesubjekt, og derudover beskatter Liechtenstein bestyrelseshonoraret på grundlag af deres nationale regler om beskatning ved udbetaling af bestyrelseshonorarer fra en fond, som er registreret i Liechtenstein. I Danmark beskattes bestyrelseshonorarerne under alle omstændigheder, når modtageren af bestyrelseshonoraret er fuldt skattepligtig her i landet.

Når der foreligger en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem to lande baseret på OECD's modeloverenskomst, kan en dobbeltbeskatningssituation, som den der foreligger i denne sag medføre behov for, at de kompetente myndigheder i de kontraherende stater forhandler om en løsning af spørgsmålet om en enheds skattemæssige hjemsted. Det fremgår således af OECDs modeloverenskomst artikel 4, stk. 3, 1. pkt., at "Når en ikke-fysisk person efter bestemmelserne i stk. 1 anses for hjemmehørende i begge kontraherende stater, skal de kompetente myndigheder i de kontraherende stater bestræbe sig på ved gensidig aftale at afgøre, i hvilken kontraherende stat denne person skal anses for at være hjemmehørende i overenskomstens forstand, idet denne afgørelse skal træffes under hensyntagen til, hvor den virkelige ledelse har sit sæde, og hvor selskabet er indregistreret eller på anden måde etableret, og under hensyntagen til andre relevante faktorer."

Liechtenstein og Danmark har som nævnt ikke indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Der er således ikke nogen overenskomst, der kan give grundlag for en fastlæggelse af et skattemæssigt hjemsted for fonden i denne situation, hvor begge lande på grundlag af hvert sit nationale retsgrundlag opfatter fonden som hjemmehørende i det pågældende land. Der er heller ikke grundlag for at fastlægge, at et bestyrelseshonorar fra fonden alene kan beskattes i det ene land som kildeland eller baseret på en vurdering af, hvor fonden eller modtageren af bestyrelseshonoraret er skattemæssigt hjemmehørende.

Hvorvidt der kan gives lempelse i den skat, der beregnes i Danmark for skat, som er betalt i Liechtenstein af bestyrelseshonorarer modtaget af spørgeren skal derfor alene vurderes efter intern dansk ret.

Det følger af ligningslovens § 33, stk.1, 1. pkt., at "Skat, der er betalt til fremmed stat, til Grønland eller til Færøerne og opkrævet af indkomst fra kilder dér, det være sig ved direkte påligning eller ved indeholdelse, kan fradrages i de indkomstskatter til stat og kommune, der skal svares af denne indkomst i Danmark".

Reglen medfører, at en fuldt skattepligtig, der har betalt skat i udlandet af en indkomst optjent i udlandet, som udgangspunkt har ret til lempelse ved beskatningen i Danmark. Ligningslovens § 33 er en intern lempelsesregel, der kan bruges, hvis der ikke er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og det pågældende land eller hvis det er mere fordelagtigt at bruge den interne lempelsesregel i stedet for en dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. TfS 2000, 69 LSR.

Nedslaget ifølge ligningslovens § 33 kan maksimalt udgøre den forholdsmæssige del af den danske skat, der er beregnet af den udenlandske indkomst. Reglen omfatter både udenlandske indkomstskatter og særlige indkomstskatter, men ikke formueskatter, jf. cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 om ligningsloven.

Indtægterne fra bestyrelsesarbejdet er som tidligere nævnt honorarindtægter.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at bestyrelseshonorarer falder inden for området af ligningslovens § 33. Det er ligeledes utvivlsomt, at der er betalt skat i Liechtenstein. Henset til dette finder Skattestyrelsen, at det er i overensstemmelse med ligningslovens § 33, at der skal gives lempelse for den skat, der er betalt i Liechtenstein.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Ligningsloven

§ 33, stk. 1

Skat, der er betalt til fremmed stat, til Grønland eller til Færøerne og opkrævet af indkomst fra kilder dér, det være sig ved direkte påligning eller ved indeholdelse, kan fradrages i de indkomstskatter til stat og kommune, der skal svares af denne indkomst i Danmark. Fradragsbeløbet skal dog ikke kunne overstige den del af den samlede danske skat, der efter forholdet mellem den i fremmed stat, i Grønland eller på Færøerne beskattede del af indkomsten og hele den i Danmark beskattede indkomst falder på førstnævnte del af indkomsten.

Kildeskatteloven

§ 1, stk. 1

Pligt til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:

1. personer, der har bopæl her i landet
2. (...)
3. (...)
4. (...)

Fondsbeskatningsloven

§ 1, stk. 1, nr. 4

Skattepligt i henhold til denne lov omfatter:

[...]

4) Fonde, truster og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, hvis ledelsen har sæde her i landet. Dette gælder, uanset hvor fonden, trusten eller den selvejende institution eventuelt er indregistreret. En trust, der efter udenlandske regler må anses for at udgøre et selvstændigt skattesubjekt, men som efter danske regler ikke anses for at udgøre et selvstændigt skattesubjekt, omfattes endvidere af bestemmelsen, hvis trusten ville have haft ledelsens sæde her i landet, hvis den havde været et selvstændigt skattesubjekt i Danmark, jf. 1. pkt. 5 1. og 3. pkt. gælder dog ikke, hvis trustens indkomst beskattes efter ligningslovens § 16 K, hvis der er betalt indskudsafgift af kapitalen efter § 3 A, eller hvis der er betalt båndlæggelsesafgift efter § 3 C.

"Modeloverenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter" af 2017

Artikel 4, stk. 3

Når en ikke-fysisk person efter bestemmelserne i stk. 1 anses for hjemmehørende i begge kontraherende stater, skal de kompetente myndigheder i de kontraherende stater bestræbe sig på ved gensidig aftale at afgøre, i hvilken kontraherende stat denne person skal anses for at være hjemmehørende i overenskomstens forstand, idet denne afgørelse skal træffes under hensyntagen til, hvor den virkelige ledelse har sit sæde, og hvor selskabet er indregistreret eller på anden måde etableret, og under hensyntagen til andre relevante faktorer. I mangel af en sådan aftale er personen ikke berettiget til nogen form for lempelse eller skattefritagelse i henhold til overenskomsten, undtagen i det omfang og på den måde, de kontraherende staters kompetente myndigheder har aftalt.

Cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 om ligningsloven

Afsnit 5.1.1.

Efter ligningslovens § 33, stk. 1, nedsættes den danske skat af indkomst fra kilder i udlandet, når indkomsten er beskattet i en fremmed stat, Grønland eller Færøerne. Bestemmelsen finder anvendelse for såvel fuldt som begrænset skattepligtige.

Det er en betingelse, at størrelsen af den i udlandet betalte skat dokumenteres. Det er derimod 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 berettiger den skattepligtige til nedslaget i det indkomstår, hvor den udenlandske indkomst er erhvervet.

Efter ordlyden af § 33, stk. 1, skal den udenlandske skat være opkrævet af indkomst fra kilder der. I relation til vederlag for personligt arbejde anses kilden for at være det sted, hvor arbejdet udføres. En skattepligtig, der udfører arbejde her i landet for en udenlandsk arbejdsgiver, kan derfor ikke få nedslag efter ligningslovens § 33.

Nedsættelsen gives for skat af indkomst fra kilder i udlandet. Reglen omfatter derfor både udenlandske indkomstskatter og særlige indkomstskatter, men ikke formueskatter.

Ved anvendelsen af bestemmelsen skal både den samlede skattepligtige indkomst og den del heraf, som stammer fra kilder i udlandet, opgøres efter danske skatteregler. Der gives f.eks. ikke fradrag for de udenlandske skatter i indkomsten. På grundlag af den således opgjorte skattepligtige indkomst beregnes de danske indkomstskatter på sædvanlig vis. I de beregnede skatter fradrages herefter den skat, som er betalt i udlandet af indkomsten fra kilder der.

Fradragsbeløbet er dog maksimeret til den del af de danske skatter, som forholdsmæssigt falder på den i den fremmede stat, beskattede indkomst (almindelig kredit).

(...)

Praksis

TfS 2000, 69 LSR

Landsskatteretten fandt, at et dansk selskab frit kunne vælge mellem at anvende lempelse efter en DBO eller LL § 33. Landsskatteretten fandt ikke, at selskabet indirekte havde valgt lempelse efter reglerne i DBO'en, fordi selskabet ikke havde selvangivet den udenlandske indkomst fra 1992 til 1995

SKM2011. 283. SR

Skatterådet afviste, at en bonus for arbejde som bestyrelsesformand kunne udbetales til et af bestyrelsesformanden ejet selskab, og dermed kunne anses for selskabsindkomst. Bonussen var at betragte som vederlag for personligt arbejde.

SKM2012. 437. LSR

Klagen vedrørte et bindende svar på spørgsmålet om, hvorvidt indkomst fra bestyrelsesposter kunne anses for selvstændig erhvervsvirksomhed, der kunne indgå i virksomhedsordningen.

Klageren kunne i relation til sine indtægter fra bestyrelsesarbejdet ikke anses for lønmodtager, idet han som bestyrelsesmedlem ikke kunne anses som ansat i en virksomhed og underlagt instruktionsbeføjelse. Det afgørende var herefter, om klagerens indtægter fra bestyrelsesarbejdet kunne anses som indtægter fra selvstændig erhvervsvirksomhed eller om indtægterne var honorarindtægter. Ved vurderingen heraf fandt Landsskatteretten, at der kunne henses til de i ovennævnte cirkulære angivne kriterier. Ud fra de foreliggende oplysninger om karakteren af klagerens bestyrelsesarbejde fandt Landsskatteretten, at indtægterne fra klagerens styrelsesposter måtte anses for honorarindtægter. Klageren kunne herefter ikke anses for selvstændig erhvervsdrivende i sit hverv som bestyrelsesmedlem i forskellige bestyrelser

Uddrag af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. A. 3.1.2

(...)

Begrebet honorar

Honorar, der udbetales som led i et konkret tjenesteforhold, adskiller sig ikke fra almindelig løn. Se afsnit C. A. 3.1.1 om løn. Begrebet honorar omfatter imidlertid også vederlag for personligt arbejde, der udføres uden for tjenesteforhold, og som heller ikke stammer fra selvstændig erhvervsvirksomhed. Den lovgivningsmæssige anerkendelse af honorarmodtagerbegrebet kan bl.a. ses af AMBL § 2, stk. 1, nr. 2, hvorefter der skal betales arbejdsmarkedsbidrag af bruttovederlaget, og af SIL §§ 4-5, hvorefter vederlaget skal indberettes, når honoraret er B-indkomst.

(..)

Uddrag af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit C. D. 9.1.5.2

Dette afsnit handler om reglerne for skattepligt til Danmark, hvis fondens ledelse er her i landet.

(...)

Regel

Fonde, truste og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, er skattepligtige efter fondsbeskatningsloven, hvis ledelsen har sæde her i landet. Se FBL § 1, stk. 1, nr. 4. Skattepligten indtræder uafhængigt af, hvor fonden, trusten eller den selvejende institution er skattemæssigt hjemmehørende (indregistreret).

Fonde og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, men reelt ledes fra Danmark, sidestilles i skattemæssig henseende med fonde, som er oprettet og registreret efter fondslovenes bestemmelser.

Hvorvidt ledelsen har sæde her i landet, er en konkret vurdering af de faktiske forhold, herunder hvor og hvem der tager beslutningerne i fonden, trusten eller den selvejende institution. Der lægges især vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse. Fonden, trusten eller den selvejende institution vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når fondens administrator har sæde her i landet.

Hvis bestyrelsen reelt står for den daglige ledelse, eller hvis der ikke er en daglig ledelse, kan det sted, hvor bestyrelsen træffer sine beslutninger, tillægges betydning.

Se også afsnit C. D. 1.1.1 for mere om vurderingen af ledelsens sæde.

Selvom et flertal af fondens bestyrelsesmedlemmer er hjemmehørende i Danmark, medfører det ikke nødvendigvis, at fonden anses for hjemmehørende i Danmark, hvis det kan godtgøres, at beslutninger forbundet med fondens daglige ledelse faktisk træffes i udlandet. Se også afsnit C. D. 1.1.1.5 om retsvirkninger af, at selskabet er hjemmehørende her i landet

Indtræden af skattepligt

Indgangsværdier mv. fastsættes efter reglerne i SEL § 4 A. Se FBL § 2, stk. 5. Det samme gælder, hvis Danmark efter bestemmelserne i en DBO får beskatningsretten som domicilstat til en fond mv.

Lov nr. 1723 af 27. december 2018 - udvidelse af skattepligt

Ved lov nr. 1723 af 27. december 2018 er FBL § 1, stk. 1, nr. 4, blevet ændret.

Regel

Hvis en fond, trust eller anden selvejende institution er oprettet i udlandet, men har ledelsens sæde i Danmark, er den omfattet af skattepligten i fondsbeskatningsloven. Det gælder både, når trusten i såvel udlandet som i Danmark anses for et selvstændigt skattesubjekt, se FBL §, stk. 1, nr. 4, 1. og 2. pkt., og når trusten i udlandet anses for et selvstændigt skattesubjekt, men i Danmark ikke anses for at udgøre et selvstændigt skattesubjekt (transparent), se FBL § 1, stk. 1, nr. 4, 3. pkt.

Kvalifikationen af, om en udenlandsk trust efter dansk skatteret kan anses for at være et selvstændigt skattesubjekt, afgøres på baggrund af en konkret vurdering, der tager udgangspunkt i en række kriterier, som er blevet udviklet gennem en langvarig praksis. Se afsnit C. B. 2.15.2. En udenlandsk trust vil dog altid blive anset for at være et selvstændigt skattesubjekt efter danske regler, hvis trusten efter

udenlandske regler anses for et selvstændigt skattesubjekt, og den har ledelsens sæde i Danmark. Se FBL § 1, stk. 1, nr. 4, 3. pkt. Er der ikke efter dansk ret tale om et selvstændigt skattesubjekt, vil indtægter i trusten skulle beskattes hos stifteren.

Det gælder dog ikke, hvis indkomsten er omfattet af LL § 16 K eller der er betalt afgift efter reglen i FBL § 3 A eller 3 C. Se FBL § 1, stk. 1, nr. 4.

Hvilke udenlandske trusts beskattes?

Fonde, trusts og andre selvejende institutioner, der er oprettet i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, beskattes efter reglerne i fondsbeskatningsloven, hvis de har ledelsens sæde i Danmark. Det gælder uanset, hvor trusten m.v. er indregistreret.

Har en udenlandsk trust ledelsens sæde i Danmark, skal den beskattes efter fondsbeskatningsloven i følgende tilfælde:

- Både udlandet og Danmark anser trusten for et selvstændigt skattesubjekt.
- Udlandet anser trusten for et selvstændigt skattesubjekt, men efter dansk skattepraksis anses trusten for transparent.

Hvis trusten i Danmark anses for transparent, er den omfattet af skattepligten efter fondsbeskatningsloven, hvis trusten ville have haft ledelsens sæde her i landet, hvis den havde været et selvstændigt skattesubjekt i Danmark. Bestemmelsen skal sikre, at der sker beskatning af indtægterne i en trust, som ellers kunne være fritaget for beskatning i både Danmark, stiftelseslandet og det land, hvor stifter er hjemmehørende.

Trusts stiftet i udlandet med ledelsens sæde i Danmark, beskattes dog ikke efter fondsbeskatningsloven, hvis en af følgende situationer foreligger:

1. Indkomsten i trusten beskattes efter LL § 16 K.
2. Der er betalt indskudsafgift af kapitalen i trusten efter FBL § 3 A.
3. Der er betalt båndlæggelsesafgift af kapitalen i trusten efter FBL § 3 C.

Hvornår har en udenlandsk trust ledelsens sæde i Danmark?

For at en trust m.v. kan anses for at have ledelsens sæde i Danmark, er det afgørende, at den daglige ledelse af trusten sker her i landet. Vurderingen af, om en trust må anses for at have ledelsens sæde her i landet, svarer til den vurdering, der generelt foretages i forhold til selskaber og fonde.

Afgørelsen af, om en trust m.v. har ledelsens sæde her i landet, beror således på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet.

Der skal først og fremmest lægges vægt på, om beslutninger forbundet med den daglige ledelse træffes fra Danmark.

Den udenlandske trust m.v. vil derfor ofte blive anset for at have ledelsens sæde i Danmark, når administrator har kontor eller er bosiddende i Danmark.

Hvornår har reglerne virkning fra?

Ændringen har virkning for indkomstår, der begynder fra og med den 3. oktober 2018. For en trust, der som følge af ændringerne bliver skattepligtig til Danmark, anses aktiver og passiver for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien den første dag under dansk skattepligt. SEL § 4 A finder tilsvarende anvendelse, idet den første dag under dansk skattepligt, anses for tilflytningstidspunktet.

(...)