

Udskriftsdato: 21. december 2025

AFG nr 10013 af 19/11/2024 (Gældende)

Pengepræmier vundet i strategisk kortspil ved turneringer afholdt i USA og Europa – beskatning og lempelse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 24-0903211

Pengepræmier vundet i strategisk kortspil ved turneringer afholdt i USA og Europa – beskatning og lempelse

Spørger havde deltaget i invitationsbaserede turneringer i et strategisk kortspil afholdt i USA, Spanien og Holland. Han havde i den forbindelse erhvervet pengepræmier i 2023 på ca. X tusinde kr. og ca. X tusinde kr. pr. ultimo august 2024. Spørger havde desuden erhvervet indkomst ved coaching i kortspillet. Udbyderen af turneringerne, G1 Virksomhed USA, havde indeholdt amerikansk kildeskat af visse af gevinsterne.

Skatterådet bekræftede, at pengepræmierne skulle medregnes til den skattepligtige indkomst, uanset om turneringerne blev afholdt i USA, Spanien eller Holland. Pengepræmierne blev beskattet efter statskattelovens § 4 f.

Skatterådet bekræftede desuden, at pengepræmierne var omfattet af artikel 17 i den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Dette gjaldt dog kun for turneringer, der fysisk var afholdt i USA, hvorfor spørger kun kunne få creditlempelse for den amerikanske kildeskat indeholdt af pengepræmier for disse turneringer.

Skatterådsmøde 19. november 2024 - SKM2024.602.SR

Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at pengepræmier fra et strategisk kortspil (Kortspillet) ved turneringer afholdt i USA skal medregnes til den skattepligtige indkomst?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at pengepræmier fra Kortspillet ved turneringer afholdt i Spanien eller Holland udbetalt fra USA skal medregnes til den skattepligtige indkomst?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at pengepræmier fra Kortspillet ved turneringer afholdt i USA er omfattet af artikel 17 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA?
4. Kan Skatterådet bekræfte, at pengepræmier fra Kortspillet ved turneringer afholdt i Spanien eller Holland udbetalt fra USA er omfattet af artikel 17 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA?

Svar:

1. Ja
2. Ja
3. Ja. Se dog begrundelsen
4. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Kortspillet er produceret af G1 Virksomhed, USA og har eksisteret siden 1993. G1 Virksomhed har afholdt en række årlige Pro Tours (Professional Tournaments).

Turneringerne har relativt høje pengepræmier sponsoreret af G1 Virksomhed selv. De er invitationsbaserede, hvor man skal vinde en invitation for at deltage. Der er ellers ikke noget deltagergebyr for at være med. Der er altså ikke tale om et gamblingsspil. Spørger har ikke indgået nogen skriftlig aftale med G1 Virksomhed i forbindelse med deltagelse i disse Pro Tours. Der er således ingen aftaleretlig regulering af deltagelsen. Han må blot ikke være påklædt i tøj med reklame / logoer for konkurrerende virksomheder.

Spørger har henvist til den officielle turneringsbeskrivelse for en af turneringerne "Pro Tour X", som fandt sted sidste år på en navngiven hjemmeside. Af hjemmesiden fremgår kriterierne for at vinde en invitation. Kriterierne er primært baseret på, hvordan spilleren har præsteret i tidligere turneringer.

I 2023 deltog Spørger i Pro Tour sæsonen med så god succes, at han vandt beløb, der sammenlagt udgjorde bruttobeløb på over X tusinde kr. Heraf har Spørger betalt 30% amerikansk skat. Spørger modtog personligt præmiebeløbet efter fradrag af den amerikanske skat. Spørger ønsker nu at få oplyst hvor meget skat, han skal betale i Danmark af dette beløb, herunder hvordan det forholder sig med dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA og eventuelt andre lande, hvor der har været afholdt turneringer, som Spørger har deltaget i.

Præmiepengene er i alle tilfælde udbetalt af G1 Virksomhed gennem et amerikansk LLC. De fleste penge blev vundet i turneringer i USA, men Spørger har også deltaget i en enkelt turnering, som foregik i Barcelona, Spanien. Her blev præmiebeløbet ikke beskattet i USA. Desuden har Spørger i 2024 vundet præmiepenge fra deltagelse i Holland.

Beskrivelse af Kortspillet:

Kortspillet har mange unikke kort. Ved turneringer medbringer alle deltagere sit eget deck, som de selv har sammensat af tilgængelige kort. Man spiller altså ikke fra samme stak som i andre kortspil, fx Bridge og Poker. —Tilfældighedselementer:—Før spillet begynder, afgør spillerne, hvem der har første tur på tilfældig vis - typisk ved et terningkast. Dette er det ene tilfældighedselement i spillet. Derefter blander man sit deck og trækker en starthånd på 7 tilfældige kort, plus yderligere et nyt tilfældigt kort hver tur. Dette er det andet tilfældighedselement i spillet. —Strategiske elementer:—Begge spillere starter på et vist antal liv, og spillet går ud på at få sin modstander ned på 0 liv. I løbet af kampen spiller man en type kort, der har bestemte værdier i spillets faser. I faserne kan man anvende kortene på forskellig vis. På den måde er selve spillebrættet ret relevant og hvert kort fungerer ligesom en skakbrik - bare et skakspil, hvor man selv har valgt sine brikker på forhånd, - ikke starter med dem i spil og trækker dem i tilfældig rækkefølge i løbet af spillet.

Det strategiske element kommer fra i hvilken rækkefølge, man spiller sine kort, hvornår man vælger at spille offensivt og defensivt, og hvordan man vurderer den ukendte information fra de kort, modstanderen sidder med på hånden.

Spørger bruger ugevis på at forberede sig til en turnering sammen med sine holdkammerater. Både på det at finde ud af hvilke kort, Spørger skal have i sit deck, og hvordan Spørger skal navigere mod forskellige modstandere, kræver en del træning.

Spørger har henvist til diverse live streams af afholdte turneringer mv.

En turnering, som afholdes tre gange årligt, og World Championships, bliver livestreamet med professionelle kommentatorer for tusindvis af seere. Finalerne vises desuden på storskærm for et live publikum, som har betalt for at komme ind i hallen.

Forhold vedrørende Spørgers aktiviteter relateret til Kortspillet:

Spørger deltager i ca. fire turneringer om året. Derudover erhverver han indtægter ved coaching i Kortspillet. Som nævnt ovenfor bruger han en hel del tid på at træne, hvorfor de samlede aktiviteter udgør hans eneste beskæftigelse efter, at Spørger har færdiggjort sine studier.

Spørger har opgjort de samlede præmieindtægter fra turneringer og coaching for 2021 til august 2024 således:

	2021 - kr.	2022 - kr.	2023 - kr.	2024 - kr.
Coaching	x.xxx	xx.xxx	xx.xxx	xx.xxx
Præmiepenge	xx.xxx	xxx.xxx	xxx.xxx	xxx.xxx
I alt	xx.xxx	xxx.xxx	xxx.xxx	xxx.xxx

- 2021: Præmieindtægterne fra de to mesterskaber stammer udelukkende fra onlinespil.
- 2022: Præmieindtægterne fordeler sig med tre online-mesterskaber og et fysisk afholdt mesterskab i USA.
- 2023: Præmieindtægterne fordeler sig med et online-mesterskab og fire fysisk afholdte turneringer med henholdsvis tre i USA og en turnering i Barcelona. Ifølge Spørgers opgørelse er der indeholdt 30 % amerikansk kildeskat af præmieindtægterne på i alt X USD. Heraf tre fysiske turneringer med samlede gevinster på X USD og onlineturneringen "Championship" med gevinster på 7.000 USD. Onlineturneringen deltog Spørger i fra Danmark.
- 2024: Præmieindtægterne stammer udelukkende fra fysisk afholdte turneringer med tre i USA og en i Holland.

Spørger har udgifter til selve kortene. Derudover har han rejseudgifter. Da deltagelse i turneringerne er invitationsbaserede, har han ikke udgifter til selve deltagelsen.

Spørger skatteopgørelse: Af Spørgers skatteopgørelse fra 2023 "Foreign Person's U. S. Source Income Subject to Withholding" fremgår en bruttoindkomst på X USD og kildeskat (Federal tax withheld) på 30 % af X USD. Det amerikanske LLC fremgår som "Withholding agent's name".

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgers argument for, at de store kortspilturneringer bør tælle som sportsbegivenheder, er, at ud fra et skattemæssigt synspunkt virker det irrelevant, om man bruger kroppen fysisk til disciplinen eller ej. Ligheden med andre sportsgrene er, at der er turneringer i et færdighedsspil med det formål at vise det for et publikum. ┐┐

De turneringer, som afholdes tre gange årligt, og Championships bliver livestreamet for tusindvis af seere. Finalerne vises på storskærm for et live publikum, som har betalt for at komme ind i hallen. Højniveau kortspillere er lige så meget entertainere som f.eks. fodboldspillere - dog i en væsentligt mere niche interesse, naturligvis, og derved også mindre populært.

Derfor er det Spørgers opfattelse, at kortspilturneringerne indgår under OECD's modeloverenskomst artikel 17 for sportsudøvere og entertainere, der fastslår, at kildelandet har beskatningsretten. Spørger mener, at Kortspillet ikke er en sportsgren som sådan, men juridisk set må det tilhøre denne kategori på samme måde som skak og e-sport, der ligeledes er konkurrencer afgjort af færdigheder.

Denne beskrivelse stemmer også overens med dette citat fra C. F. 8.2.2.17.1 "Derfor vil fx en amatør, som vinder en pengepræmie i en sportsbegivenhed være omfattet af modeloverenskomstens artikel 17", da der netop er tale om pengepræmiegevinster i en (sports)begivenhed.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1 og 2

Det ønskes ved spørgsmål 1 bekræftet, at pengepræmier fra Kortspillet ved turneringer afholdt i og udbetalt fra USA skal medregnes til den skattepligtige indkomst. Ved spørgsmål 2 ønskes dette bekræftet, når turneringerne er afholdt i Spanien eller Holland.

Begrundelse

Gevinst vundet ved lotterispil, samt andet spil og væddemål er som udgangspunkt omfattet af indkomstskattepligt, medmindre gevinsten er omfattet af spilleafgiftsloven mv. Dette gælder som udgangspunkt, hvad enten gevinsten hidrører her fra landet eller ikke (globalindkomstprincippet).

Det fremgår af spilleafgiftslovens § 1, stk. 1, at udbud af spil er afgiftspligtigt, i det omfang det følger af loven. Af § 1, stk. 2 fremgår, at loven finder anvendelse her i landet, i internationalt farvand og luftrum, når en transport heri er nødvendig for drift mellem en dansk havn eller lufthavn og rutens endelige destination. Loven finder desuden anvendelse på danske fartøjer, der befinder sig i andre landes farvande, såfremt aftale herom er indgået med det pågældende land. Spilleafgiftsloven oplister i kapitel 2, hvilke spil der er afgiftspligtige.

Gevinster fra spil omfattet af spilleafgiftsloven, medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Tilsvarende gælder for gevinster vundet i spil, der svarer til de spil, som er omfattet af loven, og som udbydes eller arrangeres i et andet EU- eller EØS-land og er tilladt i dette land, se spilleafgiftslovens § 1, stk. 3.

Det er oplyst, at Kortspillet udbydes i USA. De årlige Pro Tours afholdes fysisk i udlandet. Primært i USA dog med to turneringsrunder afholdt inden for EU i Spanien og Holland. Det er efterfølgende oplyst, at der desuden har været afholdt online-mesterskaber, hvor Spørger har vundet gevinster.

Turneringerne er invitationsbaserede, dvs. man skal vinde en invitation for at deltage, så der er ikke tale om et offentligt tilgængeligt spil, og der skal ikke betales et deltagergebyr. Der er ikke tale om et gamblingspil, da der ikke skal betales en indsats og / eller et deltagergebyr.

På baggrund af det oplyste er det Skattestyrelsens vurdering, at Kortspillet ikke er omfattet af de afgiftspligtige spil, der er oplistet i spilleafgiftslovens kapitel 2. Herefter skal gevinsten medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Se spilleafgiftslovens § 1, stk. 3.

I SKM2004. 121. DEP har Skattedepartementet på baggrund af Lindman-sagen (C-42/02) meddelt, at gevinst vundet i et spil eller lotteri, som er godkendt og kontrolleret af en offentlig myndighed i et andet EU eller EØS-land og opfylder betingelserne m.v. i spillelovgivningen i det pågældende medlemsland, fritages for indkomstbeskatning. Det er en betingelse, at et tilsvarende spil lovligt udbydes her i landet, uden at gevinsterne indkomstbeskattes.

Det følger også af SKM2019. 511. VLR og SKM2009. 699. LSR, at EF-domstolens praksis jf. SKM2004. 121. DEP vedrørende fritagelse for indkomstbeskatning for gevinster vundet i spil, kun finder anvendelse under forudsætning af, at tilsvarende spil lovligt kan udbydes her i landet, uden at gevinsterne indkomstbeskattes.

Da gevinsterne fra Kortspillet ikke er omfattet af spilleafgiftsloven, men er omfattet af indkomstskattepligt, kan EF-domstolens praksis ikke anvendes. Det er derfor uden betydning, om gevinsterne fra Kortspillet stammer fra turneringer afholdt indenfor eller uden for EU/EØS, eller hvorvidt online-gevinster stammer fra spil med licens i et andet EU/EØS-land.

Ifølge statsskattelovens § 4 er alle indtægter som udgangspunkt skattepligtige, uanset hvorfra, de stammer, jf. ovennævnte globalindkomstprincip. Opremsningen af skattepligtige indtægter i statsskattelovens § 4, stk. 1, litra a - f udgør blot eksempler på skattepligtige indtægter og er derfor ikke en udtømmende opremsning heraf.

Som eksempel nævnes i statsskattelovens § 4, stk. 1, litra f, indtægter af lotterispil, samt andet spil og væddemål.

Ifølge rets-/administrativ praksis er præmier eller gevinster fra spil efter intern dansk ret som udgangspunkt anset for at være skattepligtige efter statsskattelovens § 4 f. Se dertil SKM2019. 511. VLR, hvor gevinster vundet i backgammon var skattepligtige efter statsskattelovens § 4, stk. 1, litra f. Afgørende var, at backgammon i overvejende grad blev anset for at være et færdighedsspil. Se også SKM2012. 671. VLR som angik egentlige spillegevinster fra et internetbaseret pyramidespil samt SKM2018. 105. LSR, som angik en præmie vundet ved en tv-konkurrence.

Ved SKM2020. 236. SR blev spørgers samlede aktiviteter i tilknytning til spørgers spil på internettet anset for at udgøre indkomst fra erhvervsmæssig virksomhed. Spørgers hovedindtægt udgjorde betaling fra seere i forbindelse med livestreaming af spørgers spil på internettet. Derudover havde spørger bl.a. også indtægter fra egen YouTube kanal. I sagen var hovedindtægten således ikke indtægter fra gevinster eller præmier ved spil.

I SKM2015. 297. SR blev spørgers streamingindtægter i form af modtagne reklameindtægter og indtægter fra abonnementer genereret ved spørgers spil på internettet anset for at være erhvervet som led i hobbyvirksomhed. Der blev lagt vægt på aktivitetens præg af fritidsinteresse, virksomhedens omfang og indtjening sammenholdt med en ringe økonomiske risiko. Spørger i sagen modtog SU sideløbende med erhvervelsen af indtægterne.

I den foreliggende sag har Spørgers indtægter i form af gevinster fra Kortspillet i 2021, 2022, 2023 og til og med august 2024 udgjort henholdsvis 91,9 %, 95 %, 91,3 % og 95,3 % af Spørgers samlede indtægter. De resterende indtægter har omfattet indtægter fra coaching vedrørende kortspillet. Spørgers væsentligste indtægt stammer således på nuværende tidspunkt fra gevinster fra spil, og han har således ikke væsentlige øvrige indtægtskilder fra fx streaming.

Under disse omstændigheder og på grundlag af den foreliggende praksis finder Skattestyrelsen, at Spørgers indtægter i relation til Kortspillet ikke kan anses for erhvervet som led i hverken erhvervsmæssig virksomhed eller hobbyvirksomhed.

På grundlag af det oplyste om forholdet mellem G1 Virksomhed og Spørger lægges det til grund, at Spørger ikke kan anses for at stå i et tjenesteforhold til G1 Virksomhed.

Selve gevinstindtægterne skal i stedet beskattes i henhold særbestemmelsen i statsskattelovens § 4, stk. 1, litra f, mens coachingindtægterne beskattes efter den generelle hovedregel i statsskattelovens § 4.

Som anført ovenfor er det uden betydning, om gevinsterne stammer fra turneringer afholdt indenfor eller uden for EU/EØS, eller hvorvidt online-gevinster stammer fra spil med licens i et andet EU/EØS-land. Spørgers gevinster erhvervet fra turneringer, der er afholdt i USA, Spanien eller Holland og udbetalt fra USA, skal således medregnes til den skattepligtige indkomst.

Gevinsterne beskattes som personlig indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 1. Gevinsterne er ikke omfattet af arbejdsmarkedsbidragspligt, jf. arbejdsmarkedsbidragslovens § 2, stk. 1 modsætningsvist.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 og 2 besvares med "Ja".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at pengepræmier fra Kortspillet ved turneringer afholdt i USA er omfattet af artikel 17 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA.

Begrundelse

En person, som har bopæl her i landet, er omfattet af fuld dansk skattepligt ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Personen er også skattemæssigt hjemmehørende i Danmark ifølge den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst (USA-DBO'en) artikel 4, når personen har fast bopæl i Danmark uden samtidig at have fast bopæl i USA.

Når en person er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten, er personen omfattet af globalindkomstbeskatning i Danmark ifølge denne dobbeltbeskatningsoverenskomst. Derudover kan kildelandet have ret til at beskatte ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomstens regler om fordeling af beskatningsretten.

Ved lempelse for eventuel dobbeltbeskatning finder USA-DBO'en anvendelse på amerikanske føderale indkomstskatter. Se USA-DBO'ens artikel 2 og lempelse sker efter reglerne i artikel 23.

Det følger af USA-DBO'ens artikel 17, stk. 1, at USA kan beskatte indkomst som en person erhverver som optrædende kunstner, musiker eller som sportsmand ved personlig virksomhed som sådan udøvet i USA. Det gælder, når indkomsten ville være fritaget for beskatning i USA efter artikel 14 (frit erhverv) og 15 (personligt arbejde i tjenesteforhold) og bruttoløbet overstiger 20.000 USD.

Artikel 14 i den dansk-amerikanske DBO omfatter indkomst ved frit erhverv. Ifølge bemærkningerne i lovforslag nr. 84 af den 3. november 1999 omfatter indkomst ved frit erhverv selvstændig virksomhed inden for visse liberale erhverv. Artikel 15 omfatter personligt arbejde i tjenesteforhold.

Af bemærkningerne til artikel 17 i lovforslag nr. 84 af den 3. november 1999 fremgår det, at artiklen i hovedtræk svarer til artikel 17 i OECDs Modeloverenskomst, bortset fra kravet om, at bruttohonoraret skal overstige 20.000 USD. Tilsvarende fremgår af Den juridiske vejledning 2024-2, afsnit C. F. 9.2.20.5. På tidspunktet for lovforslagets fremsættelse var OECDs Modeloverenskomst senest revideret i 1998. Fra denne udgave af modeloverenskomsten og til revisionen af modeloverenskomsten i 2017 er overskriften for artikel 17 ændret fra "Artists and sportsmen" til "Entertainers and sportspersons", uden at artikel 17 indholdsmæssigt er ændret.

Der er herefter grundlag for at anvende kommentarerne til artikel 17 i OECDs Modeloverenskomst fra 2017 (herefter Kommentarerne) som fortolkningsbidrag.

I forhold til definitionen af udøvende kunstnere og sportsudøvere i artikel 17 i OECDs Modeloverenskomst, bemærker Skattestyrelsen, at denne indholdsmæssigt svarer til definitionen af Kunstnere og sportsfolk i artikel 17 i den dansk-amerikanske DBO.

Kommentarernes punkt 3-4 indeholder eksempler på definitionen af "udøvende kunstner" mens punkt 5-6 tilsvarende beskriver eksempler på "sportsudøvere", der er omfattet af artikel 17. Af eksemplerne nævnt i punkt 5-6 følger, at artikel 17, ud over traditionelt sportsudøvelse også finder anvendelse på andre aktiviteter af underholdningsmæssig karakter, som fx skak- og bridgeturneringer.

Det følger af punkt 4 i Kommentarerne til artikel 17, at kunstneren eller sportsudøveren skal udøve sin virksomhed i den kontraherende stat. Begrebet "virksomhed" er oversat fra "activities" i den engelske udgave af kommentarerne. På det grundlag og under henvisning til afgrænsningen i forhold til USA-DBO'ens artikel 14, finder Skattestyrelsen, at artikel 17 finder anvendelse, hvis kunstneren eller sportsudøveren ikke erhverver sin indkomst som led i erhvervsmæssig virksomhed. Se også om afgrænsning

i forhold til artikel 7 i OECDs Modeloverenskomst som beskrevet i Den juridiske vejledning 2024-2, afsnit C. F. 8.2.2.17.1 Det bemærkes, at artikel 14 med virkning fra revisionen i 2000 ikke længere findes i OECDs Modeloverenskomst. Herefter er al indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed omfattet af artikel 7 i OECDs Modeloverenskomst

I forhold til typen af indkomster, der omfattes af artikel 17, fremgår det af punkt 8.1 i Kommentarerne, at artikel 17, stk. 1 finder anvendelse uanset, hvem der udbetaler indkomsten, og at bestemmelsen fx dækker gevinster og præmier modtaget i anledning af en specifik sportsbegivenhed. Se også punkt 9.1 hvoraf fremgår, at artikel 17 også omfatter en pengepræmie, som en amatør vinder i forbindelse med sportsudøvelse.

Indtægten skal primært have tilknytning til selve aktivitetsudøvelsen i form af en optræden med et vist underholdningselement. Dette følger af punkt 3 og 4 i Kommentarerne. Kommentarenes punkt 9, 9.1, 9.2 og 9.4 beskriver ligeledes, at indkomsten omfattet af artikel 17 skal have en tæt forbindelse til selve aktiviteten med optræden, der udøves af den udøvende kunstner eller sportsudøver. Desuden beskrives det, hvornår øvrige indtægter i tilknytning til selve aktivitetsudøvelsen i form af en optræden kan omfattes af artikel 17.

I forhold til fordeling af beskatningsretten til udøvende kunstnere og sportsudøvers indkomst følger det af artikel 17, stk. 1, at den stat, hvor optræden foregår, kan beskatte vederlaget. At beskatningsretten til indkomsten afgøres til fordel for den stat, hvor aktiviteten er udøvet, understøttes desuden af indholdet af Kommentarenes punkt 9.2 og 9.3, hvoraf følger, at en indtægt eller et vederlag, der vedrører aktiviteter udøvet i forskellige stater kan fordeles mellem de enkelte stater på basis af antal dage med optræden / arbejdsdage i hver stat.

Af USA-DBO'ens artikel 23, stk. 3, litra a og b følger, at Danmark som bopælsstat skal lempes for dobbeltbeskatning ved at give nedslag i den danske indkomstskat med den indkomstskat, som USA i overensstemmelse med artiklerne i USA-DBO'en kan beskatte. Nedslaget kan dog ikke overstige den del af den danske indkomstskat, der kan henføres til den indkomst, som USA kan beskatte.

Af Skattestyrelsens indstilling til svar på spørgsmål 1 og 2 fremgår det, at Spørgers gevinster fra Kortspillet afholdt i USA, Spanien og Holland skal medregnes til Spørgers skattepligtige personlige indkomst.

De amerikanske skattemyndigheder har indeholdt 30 % "føderal" kildeskat, som svarer til xx.xxx USD vedrørende præmier på i alt xx.xxx USD. Af præmiebeløbene vedrører xx.xxx USD tre fysiske turneringer afholdt i USA og de resterende x.xxx USD vedrører en online-turnering, som Spørger deltog i fra Danmark. Spørger er således blevet dobbeltbeskattet af en indkomst på xx.xxx USD.

Spørger er som nævnt fuldt skattepligtig til Danmark og skattemæssigt hjemmehørende i Danmark ifølge USA-DBO'en.

På grundlag af indholdet af punkt 5 og 6 i Kommentarerne er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers aktivitet i form af deltagelse i turneringer med kortspillet, skal anses som sportsudøvelse i lighed med fx skak- og bridgeturneringer. Dermed er selve aktiviteterne med deltagelse i turneringerne omfattet af artikel 17, stk. 1, i USA-DBO'en. Der er herved henset til, at eksemplerne i punkt 5 og 6 omhandler spil, der er baseret på færdigheder, som ikke er baseret på traditionel sportsudøvelse, som i det væsentligste er baseret på fysisk sportsudøvelse.

Der er desuden henset til, at gevinsterne er erhvervet i direkte tilknytning til Spørgers deltagelse i turneringerne, og at turneringerne har et væsentligt element af optræden som følge af, at turneringerne

følges af et omfangsrigt betalende publikum. Der er således tale om et publikum, som er fysisk til stede for at overvære turneringerne på storskærm og et publikum, som følger turneringerne via live streams.

Spørgers beskattede gevinster fra deltagelse i kortspilturneringerne anses således for at udgøre en indkomst, der kan omfattes af artikel 17, stk. 1. Se dertil punkt 8.1 og 9.1 i Kommentarerne.

Gevinsterne anses ikke for at udgøre indkomst ved frit erhverv som omfattet af artikel 14, da gevinsterne ikke er erhvervet som led i selvstændig virksomhed inden for liberale erhverv. Se bemærkningerne til artikel 14 i lovforslag nr. 84 af den 3. november 1999. Gevinsterne udgør heller ikke vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold som omfattet af artikel 15, da Spørger ikke er i et tjenesteforhold til G1 Virksomhed.

Afgørende for, at USA i henhold til artikel 17, stk. 1 i DBO kan have ret til at beskatte indkomsterne i form af de omhandlede gevinster er herefter, at disse er erhvervet for optræden i USA. Som følge af indholdet af punkt 9.2 og 9.3 i Kommentarerne omfatter USA's beskatningsret kun optrædere, hvor den optrædende fysisk befinder sig i USA, og ikke optræden via live stream, hvor den optrædende befinder sig uden for USA. Se også Den juridiske vejledning 2024-2, afsnit C. F. 8.2.2.17.2.

Sammenfattende er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers indkomster i form af gevinster fra Kortspillet er omfattet af artikel 17, stk. 1. Det gælder dog kun gevinsterne fra fysiske optrædere i USA og dermed turneringer afholdt i denne stat.

Af de samlede gevinster på xx.xxx USD beskattet i USA, er det således kun de xx.xxx USD, som USA, i henhold til artikel 17, stk. 1, har ret til at beskatte. Det bemærkes, at disse gevinster overstiger bruttobeløbet på 20.000 USD, jf. USA-DBO's artikel 17, stk. 1. Den lempelsesberettigede andel af den amerikanske kildeskat udgør herefter xx.xxx USD. Bemærk dog at nedslaget maksimalt kan udgøre den del af den danske indkomstskat, der kan beregnes af den lempelsesberettigede indkomst på xx.xxx USD. Se USA-DBO's artikel 23, stk. 3, litra a og b.

Spørger kan heller ikke opnå nedslag for den amerikanske skat i videre omfang, end det nedslag, der kan gives efter artikel 23, stk. 3, litra a og b, jf. artikel 17, stk. 1 efter den interne danske lempelsesregel i ligningslovens § 33. Det fremgår af ligningslovens § 33, stk. 2.

Sammenfattende er det Skattestyrelsens opfattelse, at spørgers indtægter i form af gevinster erhvervet fra Kortspillet er omfattet af USA-DBO's artikel 17, men kun i det omfang, at indtægterne er erhvervet ved fysisk deltagelse i turneringer afholdt i USA.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja. Se dog begrundelsen".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at pengepræmier fra Kortspillet ved turneringer afholdt i Spanien eller Holland udbetalt fra USA er omfattet af artikel 17 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA.

Skattestyrelsen henviser generelt til begrundelsen og lovgrundlag vedrørende svar på spørgsmål 3.

Derudover bemærker Skattestyrelsen følgende:

Det følger af artikel 17, stk. 1, i den dansk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst (NL-DBO'en), at Nederlandene kan beskatte indkomst som fx sportsudøver ved virksomhed udøvet i denne egenskab

i Nederlandene. Artiklen svarer indholdsmæssigt til artikel 17, stk. 1 i USA-DBO'en, bortset fra bruttobeløbsgrænsen på de 20.000 USD.

Af NL-DBO'ens artikel 23, stk. 5, litra a og b følger, at Danmark som bopælsstat skal lempe for dobbeltbeskatning ved at give nedslag i den danske indkomstskat med den indkomstskat, som Nederlandene i overensstemmelse med artiklerne i NL-DBO'en kan beskatte. Nedslaget kan dog ikke overstige den del af den danske indkomstskat, der kan henføres til den indkomst, som Nederlandene kan beskatte.

Danmark har ingen gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst med Spanien.

Spørger har i 2023 og 2024 erhvervet gevinster ved deltagelse i Kortspilturneringer afholdt i Spanien og i Holland. Der foreligger ingen oplysninger om, at spørger har betalt indkomstskat til disse to stater eller, at der har været indeholdt amerikansk indkomstskat i forbindelse med erhvervelse af disse gevinster.

Som det fremgår af begrundelsen for svar på spørgsmål 3, omfatter artikel 17 i USA-DBO'en kun indkomst erhvervet ved fysisk deltagelse i turneringer afholdt i USA. Den omfatter således ikke turneringer, som Spørger har deltaget i uden for USA, herunder i Spanien eller i Holland.

Artikel 17, stk. 1 i NL-DBO'en kan finde anvendelse på Spørgers gevinster vedrørende turneringer afholdt fysisk i Holland. Efter det oplyste har Spørger ikke betalt indkomstskat til Holland. Danmark skal herefter ikke give nedslag i den danske indkomstskat i henhold til NL-DBO'ens artikel 23, stk. 5, litra a og b.

I forhold til turneringen afholdt i Spanien kan der i henhold til ligningslovens § 33, stk. 1 heller ikke gives nedslag, idet der ikke er opkrævet nogen indkomstskat vedrørende gevinsterne.

Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers pengepræmier fra Kortspillet ved turneringer afholdt i Spanien eller Holland udbetalt fra USA ikke er omfattet af artikel 17 i USA-DBO'en. Når der ikke er betalt indkomstskat til hverken Spanien eller Holland, er der ikke grundlag for at give lempelse for dobbeltbeskatning.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1 og 2

Lovgrundlag

Spilleloven (lbkg nr. 1303 af 04-09-2020):

§ 5: I denne lov forstås ved:

- 1) Spil: Lotteri, kombinationsspil og væddemål.
- 2) Lotteri: Aktiviteter, hvor en deltager har en chance for at vinde en gevinst, og hvor gevinstchancen udelukkende beror på tilfældighed.

3) Kombinationsspil: Aktiviteter, hvor en deltager har en chance for at vinde en gevinst, og hvor gevinstchancen beror på en kombination af færdighed og tilfældighed. (...)

Spilleafgiftsloven (lbkg nr. 1209 af 13-08-2020):

§ 1: "Udbud eller arrangement af spil er afgiftspligtigt, i det omfang det følger af reglerne i denne lov.

Stk. 2. Loven finder anvendelse her i landet, i internationalt farvand og lufterum, når en transport heri er nødvendig for drift mellem en dansk havn eller lufthavn og rutens endelige destination, og på danske fartøjer, der befinder sig i andre landes farvande, såfremt aftale herom er indgået med det pågældende land.

Stk. 3. Gevinster fra spil, der er omfattet af denne lov, medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Tilsvarende gælder for gevinster vundet i spil, der svarer til de spil, som er omfattet af denne lov, og som udbydes eller arrangeres i et andet EU- eller EØS-land og er tilladt i dette land.

Stk. 4. (...)"

Statsskatteloven (lov nr. 149 af 10-04-1922):

§ 4: Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f.eks:

f) af lotterispil, samt andet spil og væddemål.

Personskatteloven (lbkg. nr. 1284 af 14-06-2021):

§ 3. "Personlig indkomst omfatter alle de indkomster, der indgår i den skattepligtige indkomst, og som ikke er kapitalindkomst."

Arbejdsmarkedsbidragsloven (lbkg. nr. 121 af 07-02-2020):

§ 1. "Personer, der er skattepligtige her til landet, svarer skat i form af arbejdsmarkedsbidrag til staten efter denne lov. Bidraget udgør 8 pct. af grundlaget.

§ 2. Grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag for lønmodtagere m.v. er følgende indkomster, jf. dog stk. 2 og § 3:

1) Ethvert vederlag i penge eller naturalier, der kan henføres til personligt arbejde i ansættelsesforhold, herunder løn i opsigelsesperiode, løn under sygdom og barsel m.v., efterbetalinger, fratrædelsesgodtgørelser, efterløns- og pensionslignende ydelser m.v., når sådanne ydelser har sammenhæng med et tidligere ansættelsesforhold eller hverv.

2) Ethvert vederlag, som indgår i den personlige indkomst, i penge eller naturalier modtaget uden for ansættelsesforhold, når der ikke er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, herunder efterbetalinger m.v. i forbindelse hermed samt den skattepligtige værdi af udbytter som nævnt i ligningslovens § 16 A, stk. 5.

3) Ethvert vederlag i penge eller naturalier for at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet af en virksomhed, der ikke har hjemting her i landet.

4) Indbetalinger foretaget af arbejdsgiver, tidligere arbejdsgiver eller offentlige myndigheder til pensionsordninger i samme omfang som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 19, medmindre der er sket

tilbagebetaling til arbejdsgiveren m.v. som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 21 A, stk. 1, 3. pkt., eller stk. 2, 4. pkt., jf. dog § 3, nr. 4.

5) Indbetalinger foretaget af arbejdsgiver til pensionsordninger etableret i udlandet, når indbetalingerne i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst for lønmodtageren, jf. dog § 3, nr. 4.

6) Udbetalinger som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 14 B, stk. 1, 1. pkt."

Praksis

SKM2004. 121. DEP:

Departementet har truffet afgørelse om, at gevinster, som vindes på et spil eller lotteri, som er godkendt og kontrolleret af en offentlig myndighed i et andet EU-land, fritages for indkomstbeskatning i det omfang, det tilsvarende spil eller lotteri her i landet ikke indkomstbeskattes.

I meddelelsen henviser der til EF-Domstolens dom i Lindman-sagen (C-42/02).

SKM2009. 699. LSR:

I kendelsen tager Landsskatteretten stilling til forskellige spørgsmål i forbindelse med den skattemæssige behandling af gevinst og tab ved pokerspil.

Blandt andet afgjorde Landsskatteretten, at en pokerspiller, der spillede poker via internettet skulle beskattes af de gevinster, han havde vundet. Pokerspilleren havde spillet hos en operatør, der ikke havde sin egen spillelicens. Derfor kunne pokerspilleren ikke bevise, at spillets udbyder var underlagt den kontrol fra et andet EU- eller EØS-land, som der er krav om, hvis gevinsten skal være skattefri her i landet.

Af Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse fremgik bl.a. følgende:

"Gevinst vundet ved lotterispil, samt andet spil og væddemål er skattepligtige, jf. statsskattelovens § 4 f, medmindre gevinsten er omfattet af lotteriafgiftsloven mv. Dette gælder som udgangspunkt, hvad enten gevinsten hidrører her fra landet eller ikke (globalindkomstprincippet).

I SKM2004. 121. DEP har Skattedepartementet på baggrund af Lindman-sagen (C-42/02) meddelt, at gevinst vundet i et spil eller lotteri, som er godkendt og kontrolleret af en offentlig myndighed i et andet EU eller EØS-land og opfylder betingelserne m.v. i spillelovgivningen i det pågældende medlemsland, fritages for indkomstbeskatning. Det er en betingelse, at et tilsvarende spil lovligt udbydes her i landet, uden at gevinsterne indkomstbeskattes. (...)."

SKM2019. 511. VLR:

Sagen angik, hvorvidt gevinster vundet i backgammon i indkomstårene 2006-2011 - det vil sige før spillelovens ikrafttræden den 1. januar 2012 - var skattepligtige. Afgørende for denne vurdering var, om backgammon i overvejende grad måtte anses for at være et færdighedsspil, der ikke var omfattet af den tidligere tips-og lottolov, med den følge, at gevinster vundet i backgammon var skattepligtige, eller om backgammon i overvejende grad måtte anses for at være et hasardspil omfattet af den tidligere tips-og lottolov med den følge, at gevinster vundet i backgammon var skattefri.

Retten konstaterede, at Landsskatteretten havde vurderet, at backgammon i overvejende grad måtte anses for at være et færdighedsspil, at denne vurdering deltes af spillemyndigheden og var fulgt i administrativ praksis, samt at vurderingen i øvrigt støttedes af en række publicerede beskrivelser af backgammon. Skat-

teyderen havde ikke her overfor ved sin forklaring og det af hende påberåbte materiale godtgjort, at der var grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes vurdering af backgammon, og retten tiltrådte dermed, at skatteyderens indtægter fra backgammon i de omhandlede indkomstår var skattepligtige efter SL § 4, stk. 1, litra f.

Af Landsrettens begrundelse og resultat fremgår følgende:

"(...). Det følger af Skatteministeriets afgørelse af 15. marts 2004, SKM2004. 121. DEP, at gevinster vundet i spil, som er godkendt og kontrolleret af en offentlig myndighed i et andet EU eller EØS-land og opfylder betingelserne m.v. i spillelovgivningen i det pågældende medlemsland, fritages for indkomstbeskatning. Det er en betingelse, at et tilsvarende spil lovligt udbydes her i landet, uden at gevinsterne indkomstbeskattes, og at den pågældende kan fremlægge den fornødne dokumentation. Afgørelsen baserer sig på EF-Domstolens dom af 13. november 2003 i C42/02 (G23-sagen).

SKM2018. 105. LSR

Landsskatteretten fandt, at en klager måtte anses for skattepligtig af en præmie vundet ved en tv-konkurrence i 2005, jf. SL § 4, stk.1, litra f.

SKM2020. 236. SR:

Spørger spillede online på nettet. Spørgers hovedindtægt var via en kontrakt med H, der livestreamede hans spil, og opkrævede betaling hos seerne, og spørger modtog en andel af indtægterne. Spørger havde sin egen YouTube kanal, som også gav indtægter. Spørger havde desuden flere andre indtægtsgivende aktiviteter, der alle havde forbindelse til hans aktiviteter med spil på nettet. Indtægterne udgjorde hans primære indtægt.

Skatterådet kunne bekræfte, at omfanget af spørgers aktiviteter udgjorde en erhvervsmæssig virksomhed. Skatterådet kunne også bekræfte, at såfremt de aftaler spørger havde indgået, ville kunne overføres til et selskab ejet af spørger, ville virksomheden ligeledes kunne overføres til selskabet, og indkomsten blive anset for optjent af selskabet, som rette indkomstmodtager.

SKM2015. 297. SR:

Streamingindtægter:

Spørger havde indgået kontrakt med en spiludbyder om at modtage andel af reklameindtægter og abonnementer. Indtægterne blev genereret ved hendes onlinespil på internettet. Indtægterne forventedes at udgøre ca. 5.000 kr. pr. måned. Spørger modtog desuden SU.

Skatterådet fandt, at der var tale om indkomst ved hobbyvirksomhed og ikke - som foreslået af skatteyderen - honorarindkomst. Der blev lagt vægt på aktivitetens præg af fritidsinteresse, virksomhedens omfang og indtjening sammenholdt med den ringe økonomiske risiko. Der blev desuden lagt vægt på den udstrakte mulighed for at anvende virksomhedens aktiver privat.

SKM2012. 671. VLR:

Sagen drejede sig om en række beløb, som skatteyderen havde modtaget gennem et internetbaseret pyramidespil.

Egentlige spillegevinster blev beskattet efter SL § 4 f i det omfang, de ikke var skattefritaget, fordi de stammede fra spil, som var godkendt og kontrolleret i et EU-land eller EØS-land.

Beløb, der var modtaget for at hverve nye medlemmer, samt formidlingsprovision for at tømme virtuelle konti for andre blev også beskattet efter SL § 4.

Den juridiske vejledning 2024-2, afsnit C. A. 6.4:

"(...).

Regel

Gevinster og dusører er fuldt ud skattepligtige, medmindre

a. der i stedet skal betales afgift af gevinsten, jf. bekendtgørelse af lov om afgifter af spil nr. 1209 af 13. august 2020 § 1, stk. 3,

(...).

Gevinster

Følgende gevinster er skattepligtige:

- (...).
- Indtægter af lotterispil samt andet spil og væddemål. Se SL § 4, stk. 1, litra f (bortset fra spil omfattet af afgift, se E. A. 9).

(...).

- Gevinster ved spil, herunder poker på internettet (gælder dog ikke spil, der er fritaget for indkomstbeskatning og i stedet er pålagt en afgift). Se SKM2009. 699. LSR.
- Gevinster og præmier for deltagelse i præstationskonkurrencer som f.eks. sportskonkurrencer, lystfiskerkonkurrencer, talentkonkurrencer o. lign.

(...).

Gevinster fra udlandet

Gevinster ved offentlige bortlodninger, præmie- og gættekonkurrencer, der er afholdt på Færøerne, i Grønland eller i udlandet, er skattepligtige. Det gælder dog ikke gevinster, som vindes på et spil eller lotteri svarende til tilsvarende spil, som er omfattet af lov om afgifter og spil, og som udbydes eller arrangeres i et andet EU- eller EØS-land og er tilladt i dette land. Se lov om afgifter af spil § 1, stk. 3. Gevinster vundet i spil i lande uden for EU og EØS er indkomstskattepligtige. (...).

Fradrag for indskud

Når man opgør den skattepligtige gevinst, kan man få fradrag for det dokumenterede indskud i det vindende spil. Landsskatteretten har i en afgørelse om gevinster i totalitatorspil, der på det tidspunkt var skattepligtige, tilladt fradrag ikke blot for det gevinstgivende indskud, men også for de øvrige indskud, som kunne dokumenteres i årets løb. Se LSR1973. 116. Der må i sådanne tilfælde stilles strenge krav til dokumentationen, der i det mindste skal underbygges af et regelmæssigt regnskab over gevinster og indskud. Der er ikke fradrag for eventuelle tab.

Værdiansættelse

Hvis en skattepligtig gevinst ikke består i et kontant beløb, men i naturalier, skal dens handelsværdi (ved salg til forbruger) lægges til grund ved beregningen af det skattepligtige beløb. Man kan som regel gå ud fra den værdi, der er opgivet i lotteriprogrammet, så længe det ikke er påvist, at denne værdi afviger fra handelsværdien.

Hvis gevinsten imidlertid sælges i nær tidsmæssig tilknytning til lodtrækningen, skal gevinsten værdiansættes til salgssummen, hvad enten denne er lavere eller højere end den værdi, der er opgivet i lotteriprogrammet. Se l.o.s.r. 1934.40 og LSR1952. 138.

Hvis den skattepligtige gevinst er en bil, skal den værdiansættes til handelsværdien. Normalt kan forhandlerprisen anvendes, men der kan dog gives et passende nedslag, i det omfang bilen har været brugt til kørsel i reklamemæssigt øjemed, inden bilen blev overdraget til vinderen. (...)"

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Kildeskatteloven (lbkg. nr. 460 af 03-05-2024):

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

1. personer, der har bopæl her i landet,"

Dobbeltbeskatningsoverenskomst Danmark (konsolideret) - USA (bki. nr. 13 af 31-03-2000):

Artikel 1: "Overenskomstens anvendelsesområde

Denne overenskomst skal, medmindre andet er bestemt i overenskomsten, finde anvendelse på personer, der er hjemmehørende i en af eller begge de kontraherende stater. (...)"

Artikel 2: "De af overenskomsten omfattede skatter

De gældende skatter, som denne overenskomst skal finde anvendelse på, er:

a) i De Forenede Stater:

(i) de føderale indkomstskatter, som pålignes i henhold til De Forenede Staters indkomstskattelov (Internal Revenue Code) (men ikke »social security taxes«); (...)"

Artikel 4: "Skattemæssigt hjemsted

Medmindre andet fremgår af dette stykke, betyder i denne overenskomst udtrykket »en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat« enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig dér på grund af hjemsted, bopæl, statsborgerskab, ledelsens sæde, registrering eller ethvert andet lignende kriterium.

a) Udtrykket »en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat« omfatter ikke en person, som er skattepligtig til denne stat udelukkende af indkomst fra kilder i denne stat eller af fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted i denne stat. (...)"

Artikel 14: "Frit erhverv

Indkomst ved frit erhverv oppebåret af en fysisk person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, kan kun beskattes i denne stat, medmindre personen 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 han har et sådant fast sted, kan indkomst, der kan henføres til det faste sted, og som hidrører fra udøvelse af hverv i denne anden stat, også beskattes i denne anden stat.

(...)."

Artikel 15: "Personligt arbejde i tjenesteforhold

Stk. 1. Såfremt bestemmelserne i artikel 16 (Bestyrelses honorarer), artikel 18 (Pensioner, social sikring, livrenter, underholdsbidrag og bidrag til børn) og artikel 19 (Offentligt hverv) ikke medfører andet, kan gage, løn og andet vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold oppebåret af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, kun beskattes i denne stat, medmindre arbejdet udføres i den anden kontraherende stat. Er arbejdet udført dér, kan vederlag, som oppebæres herfor, beskattes i denne anden stat.

(...)"

Artikel 17: "Kunstnere og sportsfolk

Indkomst, som en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, oppebærer som optrædende kunstner, såsom teater-, film-, radio- eller fjernsynskunstner eller musiker eller som sportsmand ved personlig virksomhed som sådan udøvet i den anden kontraherende stat, og som ville være fritaget for beskatning i denne anden kontraherende stat i henhold til bestemmelserne i artikel 14 (Frit erhverv) og artikel 15 (Personligt arbejde i tjenesteforhold), kan beskattes i denne anden stat, medmindre bruttobeløbet oppebåret af en sådan optrædende kunstner eller sportsmand, herunder godtgjorte udgifter eller udgifter afholdt på dennes vegne, fra sådan virksomhed ikke overstiger tyve tusinde dollars (\$ 20.000) eller et tilsvarende beløb i danske kroner for det pågældende skatteår.

(...)"

Artikel 23: "Lempelse for dobbeltbeskatning

"(...).

Stk. 3. For så vidt angår Danmark skal dobbeltbeskatning ophæves på følgende måde:

a) I tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst, som ifølge bestemmelserne i denne overenskomst kan beskattes i De Forenede Stater, skal Danmark indrømme fradrag i den pågældende persons skat på indkomst med et beløb svarende til den indkomstskat, som er betalt i De Forenede Stater;

b) fradraget skal imidlertid ikke i noget tilfælde kunne overstige den del af indkomstskatten beregnet inden fradraget er givet, der kan henføres til den indkomst, som kan beskattes i De Forenede Stater;

(...).

Ved anvendelsen af dette stykke, skal De Forenede Staters skatter, der er omhandlet i artikel 2, stykkerne 1 a) og 2 (De af overenskomsten omfattede skatter), anses for indkomstskatter, og skal indrømmes som et nedslag i de danske indkomstskat."

OECDs Modeloverenskomst 2017:

"Artikel 17: Udøvende kunstnere og sportsudøvere

Uanset bestemmelserne i art. 15 kan indkomst, som erhverves af en i en kontraherende stat hjemmehørende person som udøvende kunstner i et teater, i en film, i en radio- eller fjernsynsudsendelse eller som musiker eller sportsudøver, beskattes i den anden kontraherende stat for så vidt angår personligt udøvet virksomhed i denne anden stat. (...)"

"Article 17: "Entertainers and sportspersons

Stk. 1. Notwithstanding the provisions of Article 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsperson, from that resident's personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State."

OECDs Modeloverenskomst 1998:

"Article 17: "Artistes and sportsmen

1. Notwithstanding the provisions of Articles 14 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.

(...)"

Ligningslovens (lbkg. nr. 42 af 13-01-2023) § 33:

"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.

Stk. 2. Såfremt der med den fremmede stat, med Grønland eller med Færøerne er indgået en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, skal der dog ikke gives fradrag for et større skattebeløb end det, som denne stat, Grønland eller Færøerne efter overenskomsten har et ubetinget krav på at oppebære.

(...)"

Forarbejder

Lovforslag til lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Amerikas Forenede Stater (nr. 84 af 03-11-1999):

"Bemærkninger til lovforslagets bestemmelser

(...)

Indholdet af den nye dobbeltbeskatningsoverenskomst

(...).

Artikel 14. Frit erhverv

Efter stykke 1, kan indkomst ved frit erhverv som f. eks. selvstændig virksomhed som læge, advokat, ingeniør, arkitekt e.l., som en person hjemmehørende i den ene stat udøver i den anden stat, beskattes i denne anden stat (kildestaten), hvis den pågældende har et såkaldt fast sted til sin rådighed i kildestaten, og virksomheden udøves derfra. Er der ikke noget fast sted, kan indkomsten kun beskattes i bopælsstaten. Begrebet »fast sted« er i modsætning til begrebet »fast driftssted« ikke defineret i overenskomsten, men det vil sædvanligvis omfatte et kontor eller en klinik e.l., hvor kunder kan henvende sig.

Af stykke 2, fremgår, at den indkomst, der kan beskattes i kildestaten, opgøres efter de samme principper, som gælder for fortjeneste ved erhvervsvirksomhed (artikel 7, stykke 3).

Artiklen følger OECD-modellen.

(...)

Artikel 17. Kunstnere og sportsfolk

Kunstnere og sportsfolk kan efter stykke 1 beskattes i den stat, hvor de udøver deres virksomhed (kildestaten). Dette gælder dog ikke, hvis bruttohonoraret ikke overstiger 20.000 \$ i det pågældende indkomstår. Kildestaten kan også beskatte i tilfælde, hvor vederlaget tilfalder en anden - typisk et selskab - end kunstneren eller sportsudøveren selv, jf. stykke 2. Dette gælder dog ikke, hvis det godtgøres, at kunstneren eller sportsudøveren hverken direkte eller indirekte har andel i et sådant selskabs fortjeneste. Bestemmelsen svarer i hovedtræk til OECD-modellen, der dog ikke indeholder en beløbsgrænse. (...)"

Praksis

Cirkulære til ligningsloven (nr. 72 af 17-04-1996), punkt 5.1.1:

"Almindelig kreditlempelse

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.

(...).

Hvis Danmark og den fremmede stat, som indkomsten stammer fra, har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan der endvidere ikke gives fradrag med et større beløb end det, som den pågældende stat har et ubetinget krav på efter overenskomsten, jf. § 33, stk. 2. 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. (...)"

Kommentarerne til OECDs Modeloverenskomst, artikel 17:

1. Stk. 1 bestemmer, at udøvende kunstnere og sportsudøvere, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, kan beskattes i den anden kontraherende stat for så vidt angår personligt udøvet virksomhed i denne anden kontraherende stat, hvad enten denne udøves i et ansættelsesforhold eller forretningsmæssigt. (...).

3. Stk. 1 omhandler udøvende kunstnere og sportsudøvere. Det er ikke muligt at give en præcis definition af "udøvende kunstner", men stk. 1 indeholder eksempler på personer, der anses som sådanne. Disse eksempler skal ikke anses for at være udtømmende. På den ene side omfatter ordet "udøvende kunstner"

klart en teaterskuespiller, en filmskuespiller og en skuespiller (herunder en tidligere sportsudøver) i en tv-reklame. Artiklen kan også finde anvendelse på indkomst, der er modtaget for virksomhed af politisk, social, religiøs eller velgørende art, hvis der er indeholdt et underholdningselement. På den anden side udstrækker bestemmelsen sig ikke til at omfatte en foredragsholder (f.eks. en forhenværende politiker, der modtager et honorar for et foredrag), en model, der arbejder som sådan (f.eks. en model, der præsenterer tøj som led i et modeshow eller en fotosession) frem for som udøvende kunstner, eller administrativt eller assisterende personale (f.eks. kamerafolk, producere, filminstruktører, koreografer, teknisk personale, den medrejsende stab for en popgruppe osv.). Herimellem er der et gråzoneområde, hvor det er nødvendigt at foretage en samlet vurdering af de pågældende personers virksomhed.

4. En fysisk person kan både instruere et show og deltage i det, eller vedkommende kan instruere og producere et fjernsynsprogram eller en film og selv have en rolle. I disse tilfælde er det nødvendigt at se på, hvad personen rent faktisk foretager sig i den stat, hvori den pågældende optræden finder sted. Hvis vedkommendes virksomhed i denne stat overvejende er af udøvende karakter, finder artiklen anvendelse på den samlede indkomst, som vedkommende modtager i denne stat. Hvis det udøvende element imidlertid er en ubetydelig del af det, som vedkommende foretager sig i staten, falder hele indkomsten uden for artiklens anvendelsesområde. I andre tilfælde vil det være nødvendigt med en opdeling.

4. (engelsk udgave): An individual may both direct a show and act in it, or may direct and produce a television programme or film and take a role in it. In such cases it is necessary to look at what the individual actually does in the State where the performance takes place. If his activities in that State are predominantly of a performing nature, the Article will apply to all the resulting income he derives in that State. If, however, the performing element is a negligible part of what he does in that State, the whole of the income will fall outside the Article. In other cases an apportionment should be necessary.

5. Selv om der ikke er givet en præcis definition af udtrykket "sportsudøvere", er det ikke begrænset til deltagere i traditionelle atletikbegivenheder (f.eks. løbere, højdespringere, svømmere). Det omfatter også f.eks. golfspillere, jockeyer, fodboldspillere, cricketspillere, tennisspillere og racerkørere.

6. Artiklen finder endvidere anvendelse på indkomst fra anden virksomhed, der sædvanligvis anses for at være af underholdningsmæssig karakter, såsom billard- og snooker-, skak- og bridgeturneringer.

(...).

8.1 Stykket finder anvendelse, uanset hvem der udbetaler indkomsten. Bestemmelsen dækker f.eks. gevinster og præmier betalt af et nationalt forbund, en forening eller en liga, som et hold eller en fysisk person modtager i anledning af en specifik sportsbegivenhed.

9. Ud over honorarer for deres faktiske optræden modtager udøvende kunstnere og sportsudøvere ofte indkomst i form af royalties eller sponsor- og reklameindtægter. Almindeligvis vil andre artikler finde anvendelse, når der ikke er en tæt forbindelse mellem indkomsten og den virksomhed, der er udøvet af den udøvende kunstner eller af sportsudøveren i den pågældende stat. En sådan tæt forbindelse vil sædvanligvis eksistere i tilfælde, hvor det ikke med rimelighed kan forventes, at indkomsten ville være erhvervet, hvis denne virksomhed ikke havde fundet sted. Denne forbindelse kan vedrøre timingen af den indkomstskabende begivenhed (f.eks. hvis vederlaget er modtaget af en professionel golfspiller for et interview givet under en turnering, hvori vedkommende selv deltager) eller karakteren af modydelsen for betalingen (f.eks. vederlag betalt til en kendt tennisspiller for brugen af dennes portræt på plakater, der reklamerer for en turnering, som vedkommende deltager i). Royalties for intellektuelle ejendomsrettigheder vil normalt være omfattet af art. 12, snarere end art. 17 (jf. pkt. 18 i kommentaren til art. 12), mens reklame- og sponsorindtægter i almindelighed vil falde uden for anvendelsesområdet for art. 12. Nærværende artikel finder anvendelse på reklame- og sponsorindtægter osv., der har en tæt forbindelse til en

optræden i en given stat (f.eks. betalinger til en tennisspiller for at bære en sponsors logo, varemærke eller firmanavn på sin bluse under en kamp). En sådan tæt forbindelse vil typisk ses i kontrakter vedrørende deltagelse i nærmere bestemte begivenheder eller en række uspecificerede begivenheder. I sidstnævnte tilfælde kan den kontraherende stat, i hvilken en eller flere af disse begivenheder finder sted, beskatte en andel af reklame- eller sponsorindtægterne (således som det f.eks. vil være tilfældet, hvis vederlaget dækker en række uspecificerede optrædener, jf. pkt. 9.2 og 9.3). Lignende indkomst, der ikke kan knyttes til sådanne optrædener, falder ind under de almindelige regler i art. 7 eller art. 15. Betalinger, der modtages i forbindelse med aflysning af en optræden, falder også uden for artiklens anvendelsesområde og er omfattet af art. 7 eller 15, alt efter omstændighederne. Der findes forskellige former for betalinger i forbindelse med merchandising. Mens betalingen til en udøvende kunstner eller til en sportsudøver som en del af den samlede indkomst fra merchandising, der er tæt forbundet med en offentlig optræden, men som ikke udgør en royaltybetaling, sædvanligvis er omfattet af art. 17, vil indtægter fra merchandising i forbindelse med salg i en given stat, som ikke er tæt forbundet med en offentlig optræden i den pågældende stat, og som ikke udgør en royaltybetaling, sædvanligvis være omfattet af art. 7 (eller art. 15, hvis det er en ansat, der har modtaget en sådan indkomst).

9.1 Bortset fra ovennævnte eksempler er der en række tilfælde, hvor det kan være vanskeligt at afgøre, hvorvidt en bestemt del af indkomsten er erhvervet af en person ved udøvelse af personlig virksomhed som udøvende kunstner eller sportsudøver. Følgende principper kan være nyttige at følge, når denne type tilfælde skal behandles:

- Når der henvises til en "udøvende kunstner eller sportsudøver", omfatter udtrykket enhver, der optræder som sådan, selv om der kun er tale om en enkelt optræden. Dermed kan art. 17 finde anvendelse på en amatør, der vinder en pengepræmie i forbindelse med sportsudøvelse, eller en person, der ikke er skuespiller, men som modtager et honorar for en enkelt optræden ("once in a lifetime") i en tv-reklame eller film.

(...)

9.2 Udøvende kunstnere og sportsudøvere udøver ofte deres virksomhed i forskellige stater, og det nødvendiggør en vurdering af, hvilken del af indkomsten, der hidrører fra virksomhed udøvet i hver enkelt stat. En sådan vurdering må baseres på de faktuelle forhold i hver enkelt sag, men følgende generelle principper vil kunne finde anvendelse:

- Den del af indkomsten, der måtte være tæt forbundet med specifik virksomhed udøvet af den udøvende kunstner eller sportsudøveren i en stat (f.eks. en præmie udbetalt til vinderen af en sportskonkurrence, som afholdes i staten; en daglig godtgørelse udbetalt i forbindelse med deltagelse i en turnering eller i et træningsforløb, som finder sted i staten; en betaling til en musiker for en koncert afholdt i staten), vil blive anset for at være erhvervet ved virksomhed udøvet i den pågældende stat.
- Som det fremgår af pkt. 1 i kommentaren til art. 15, anses aktiviteter i et ansættelsesforhold for at være udført dér, hvor den ansatte fysisk er til stede, mens vedkommende udfører de aktiviteter, for hvilke arbejdsvederlaget betales. Når det vederlag, der er modtaget af en udøvende kunstner eller en sportsudøver, som er ansat på et hold, i en trup eller i et orkester, dækker flere forskellige aktiviteter, der skal udføres i løbet af en periode (f.eks. en årlig løn, der dækker forskellige aktiviteter såsom prøver eller træning mv., rejser med holdet, truppen eller orkestret, deltagelse i en kamp eller offentlig optræden osv.), vil det derfor, i mangel af andre indikationer på, at vederlaget eller en del deraf skulle have været fordelt anderledes, være hensigtsmæssigt at fordele lønnen eller vederlaget på basis af det antal arbejdsdage i hver stat, hvor den udøvende kunstner eller sportsudøveren som led i sin ansættelseskontrakt er blevet anmodet om at være til stede for at udføre disse aktiviteter.

9.3 De følgende eksempler illustrerer disse principper:

- Eksempel 1: En sanger, der arbejder som selvstændig, får en betaling i form af et fast beløb for et antal koncerter, som skal gennemføres i forskellige stater, og hertil kommer et vederlag på 5 pct. af billetsalget for hver koncert. I så tilfælde vil det være hensigtsmæssigt at fordele den faste del af vederlaget på basis af antallet af koncerter, der afholdes i hver stat, men at fordele den del af vederlaget, der baserer sig på antallet af solgte billetter, til hver af de stater, som denne af vederlaget relaterer sig til.
- Eksempel 2: En cykelrytter er ansat af et team. Som led i hans ansættelseskontrakt skal han rejse rundt med teamet, han skal deltage i nogle offentlige pressekonferencer, der bliver organiserede af teamet, og deltage i træningsaktiviteter og cykelløb, der finder sted i forskellige stater. Han bliver vederlagt med et fast årligt beløb plus bonusser baseret på hans resultater i særlige løb. I så fald vil det være rimeligt at fordele den faste del af vederlaget på basis af det antal dage, hvor han arbejder og er til stede i hver stat, og hvor han udfører arbejdsrelaterede aktiviteter (f.eks. rejser, træning, løb og offentlige optrædener) og at allokere bonusserne til de stater, hvori de relevante løb blev afholdt.

9.4 Betalinger for direkte transmission af en udøvende kunstners eller en sportsudøvers optræden, som udbetales direkte til vedkommende, eller i hvert fald til fordel for vedkommende (f.eks. hvis betalingerne sker til det foretagende, som den pågældende arbejder for), er omfattet af art. 17 (jf. pkt. 18 i kommentaren til art. 12, som også omhandler vederlag for det efterfølgende salg eller offentlig afspilning af optagelser af denne optræden). (...)

9.5 Det er ikke usædvanligt, at udøvende kunstnere eller sportsudøvere, direkte eller indirekte (f.eks. via betaling til det foretagende, som den udøvende kunstner eller sportsudøveren arbejder for), erhverver en væsentlig del af deres indkomst i form af betaling for brugen af, eller retten til at bruge, deres imagerettigheder, f.eks. brug af deres navn, deres underskrift eller billeder af dem. I tilfælde, hvor brugen af en udøvende kunstners eller en sportsudøvers imagerettigheder ikke er tæt knyttet til den udøvende kunstners eller sportsudøvers optræden i en given stat, vil den pågældende betaling sædvanligvis ikke være omfattet af art. 17 (jf. pkt. 9 ovenfor). Der er imidlertid tilfælde, hvor betaling til udøvende kunstnere eller sportsudøvere, som er hjemmehørende i en kontraherende stat, eller til andre personer for brugen af, eller for retten til at bruge, den pågældende udøvende kunstners eller sportsudøvers imagerettigheder reelt anses for at være betaling for virksomhed udøvet af den pågældende udøvende kunstner eller sportsudøver, således at den er omfattet af art. 17, når virksomheden er udøvet i den anden stat. I disse tilfælde finder bestemmelserne i stk. 1 eller 2 anvendelse, alt efter omstændighederne.

Den juridiske vejledning 2024-2, afsnit C. F. 9.2.20.5 - USA - gennemgang af DBO'en:

"(...)

Artikel 17: Kunstnere og sportsfolk

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst. Kildelandet kan alene beskatte i tilfælde, hvor bruttohonoraret overstiger 20.000 USD eller et tilsvarende beløb i DKK inden for et indkomstår. Se artikel 17, stk. 1. (...)"

Den juridiske vejledning 2024-2, afsnit C. F. 8.2.2.17.1:

C. F. 8.2.2.17.1 Definition af entertainere og sportsudøvere i artikel 17

(...).

Bestemmelsen omfatter bl.a.

- teater-, film- radio- eller fjernsynskunstnere.
- musikere.

– sportsudøvere.

Listen er ikke udtømmende, hverken for entertainere eller sportsudøvere. Se punkt 3-7 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 17. (...)

Aktivitet som entertainer eller sportsudøver

Modeloverenskomstens artikel 17 omfatter som udgangspunkt kun det vederlag, som entertaineren eller sportsudøveren modtager for at udøve sin entertainmentvirksomhed eller sin sport. Det er ikke afgørende, om den optrædende modtager betalingen direkte eller indirekte, eller som en fast betaling eller honorar pr. optræden. Se punkt 8 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 17. Artiklen finder anvendelse uanset hvem, der har betalt det pågældende vederlag. Se punkt 8.1 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 17.

(...)

Betegnelsen "entertainer eller sportsudøver" omfatter enhver, der optræder som sådan, selv om det kun er for en enkelt gang. Derfor vil fx en amatør, som vinder en pengepræmie i en sportsbegivenhed være omfattet af modeloverenskomstens artikel 17. Det samme gælder en person, som ikke er skuespiller, men som får et honorar for en engangsoptræden i en tv-reklame eller film. Forberedelse såsom øvelse og træning er en normal del af de aktiviteter, som entertainere og sportsudøvere udfører. Derfor er vederlag for tid brugt på sådan forberedelse omfattet af modeloverenskomstens artikel 17. Se punkt 9.1 i kommentaren til modeloverenskomstens art. 17.

Betalinger for en samtidig transmission i medier af en præstation udført af en entertainer eller en sportsudøver er omtalt i punkt 9.4 i kommentaren til modeloverenskomstens art. 17.

(...).

C. F. 8.2.2.17.2 Beskatningsretten til entertaineres og sportsudøvers indkomst

(...).

Hovedregel: Kildelandet kan beskatte

Det land, hvor entertainerens eller sportsudøvers optræden foregår, (kildelandet), kan beskatte vederlag, som tilfalder entertaineren eller sportsudøveren selv. Se modeloverenskomstens artikel 17, stk. 1.

(...).

Bemærk

Kildelandet har en udvidet beskatningsret i forhold til den beskatningsret der ville have været, hvis henholdsvis modeloverenskomstens artikel 15 (indkomst fra personligt arbejde i tjenesteforhold) eller modeloverenskomstens artikel 7 (fortjeneste ved erhvervsvirksomhed) skulle have været brugt, fordi kildelandets beskatningsret ikke er betinget af

- at personen har opholdt sig i kildelandet i 183 dage eller mere. Se modeloverenskomstens artikel 15, stk. 2, og afsnit C. F. 8.2.2.15.2.2.
- at personen har et fast driftssted i kildelandet. Se modeloverenskomstens artikel 7, stk. 2, jf. stk. 4.

(...).

Opdeling af vederlag

Hvis aktiviteten er foregået i flere lande, skal vederlaget opdeles efter, hvor stor en del af aktiviteten der er udøvet i det enkelte land. Hvis der ikke gives vederlag pr. optræden, men et samlet vederlag, betyder reglen, at kildelandet kan beskatte en beregnet andel af vederlaget. Se punkt 9.2 og 9.3 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 17. (...)"

Den juridiske vejledning 2024-2, afsnit C. F. 9.2.20.5.2:

"C. F. 9.2.20.5.2 USA - Gennemgang af DBO'en

(...).

Artikel 14: Frit erhverv

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst fra før 2000. Artikel 14 om frit erhverv udgik af modeloverenskomsten i 2000. Indkomst ved frit erhverv skal gøres op efter principperne i artikel 7, stk. 3.

Se også

Se også afsnit C. F. 8.2.2.14 om OECD's modeloverenskomst artikel 14 fra før 2000.

Spørgsmål 4

Lovgrundlag

Dobbeltbeskatningsoverenskomst Danmark (konsolideret) - Nederlandene (bki. nr. 4 af 22-04-1998:

Artikel 17: "Kunstnere og sportsfolk

Uanset bestemmelserne i artiklerne 14 og 15 kan indkomst, som en person, der er hjemmehørende i en af staterne, oppebærer som optrædende kunstner, såsom teater-, film-, radio- eller fjernsynskunstner, eller musiker, eller som sportsudøver, ved virksomhed udøvet i denne egenskab i den anden stat, beskattes i denne anden stat."

Artikel 23: "Ophævelse af dobbeltbeskatning

(...).

Stk. 5.

a) Hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst, som ifølge bestemmelserne i denne overenskomst kan beskattes i Nederlandene, skal Danmark, såfremt bestemmelserne i litra c) ikke medfører andet, indrømme et fradrag i denne persons indkomstskat med et beløb svarende til den indkomstskat, der er betalt i Nederlandene.

b) Et sådant fradrag skal dog i intet af disse tilfælde kunne overstige den del af indkomstskatten, beregnet uden sådant fradrag, der kan henføres til den indkomst, som kan beskattes i Nederlandene."