

# **KUNSTNERNES BESKATNING**

**2020**

**Dansk Kunstnerråd**

***PETER HANSEN***

## **Dansk Kunstnerråd**

Udgivet af Dansk Kunstnerråd

Hillerødgade 30a, 1.s  
2200 Nørrebro

e-mail: [dkr@dansk-kunstnerraad.dk](mailto:dkr@dansk-kunstnerraad.dk)

af Peter Hansen

e-mail: [pha@bachmann-partners.dk](mailto:pha@bachmann-partners.dk)

i samarbejde med Dansk Kunstnerråds Skatteudvalg:

*Trine Budtz, Lars Kragh, Klaus Pedersen, Peter Adolpsen, Kim Hansen,  
Jens Skov Thomsen, Anne-Mette Wehmüller, Jørgen Thorup, Jakob Pelch.*

## **FORORD**

Kunstnere er en mangfoldig gruppe på arbejdsmarkedet – og de har derfor ofte brug for vejledning og assistance, når de kommer på tværs af lovgivningens standarder. I det forløbne år har en række af Dansk Kunstnerråds organisationer bl.a. forholdt sig til Skateloivrådets arbejde og anbefalinger i forhold til det tredje arbejdsmarked.

Kunstnernes Beskatning er en kommenteret skattevejledning med afgørelser og eksempler fra praksis, som viser, at der ofte er forskellige muligheder for fortolkning af reglerne. Skattevejledningen er siden 2002 udgivet af Dansk Kunstnerråd med årlige opdateringer.

Vi håber, at kunstnernes beskatning 2020 vil være til gavn og glæde for kunstnere, revisorer, rådgivere og myndigheder.

Dansk Kunstnerråd  
København, marts 2020



## INDHOLDSFORTEGNELSE

<b>INDLEDNING</b>	7
<b>KRITERIER FOR BESKATNING</b>	9
Kriterier for lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende	12
Erhvervsmæssig/Ikke-erhvervsmæssig virksomhed	14
<b>INDTÆGTER</b>	
<b>Beskatningstidspunkt</b>	15
Erhvervsindtægter/løn	15
Forskellige former for indtægter	15
Rettighedsindtægter	16
Forfatterindtægter	16
Flerårige arbejder	17
Skattepligtige legater	17
<b>AM-bidrag</b>	
Beregningsgrundlaget	18
Legater	18
Løn, honorarindtægter og andre vederlag	19
Vederlag for personligt arbejde i ansættelsesforhold	19
Vederlag uden for ansættelsesforhold	19
Indtægt ved selvstændig virksomhed	19
Opgørelse af virksomhedsresultat	19
<b>Crowdfunding</b>	21
Crowd sponsering	21
Bidrag, hvor der loves en modydelse	21
<b>Skattefrie indtægter og ydelser</b>	21
Skattefri rejsegodtgørelse (kost og logi)	21
Er overnatning nødvendig?	22
Betingelser for udbetaling af skattefri rejsegodtgørelse	22
Skattefri kørselsgodtgørelse	23
Hæderspriser	24
Studierejselegater til udlandet	25
Fribolig - korte ophold	27
Fri undervisning	27
Fri computer	27
Sundhedsydelse	28
Visse erstatningsbeløb for krænkelse af ophavsret	28
<b>Skattepligtige indtægter</b>	29
Legater	29
Nedsat skat på hæderslegater	29
Studierejselegater	31
Sociale legater	31

Fri telefon	31
Ekstraordinært store indtægter - skatterabat	32
Beholdning af igangværende og færdige værker	33
<b>UDGIFTER</b>	
<b>Generelt</b>	35
Private/erhvervsmæssige udgifter	35
Dokumentation er vigtig	35
Driftsudgifter	36
Skattemæssige afskrivninger	36
Straksafskrivning	37
Lønmodtageres driftsomkostninger/afskrivninger	37
<b>De enkelte driftsudgifter</b>	38
Befordringsudgifter	38
Erhvervsmæssig befordring	38
Lønmodtagere	39
Selvstændigt erhvervsdrivende	39
Honorarmodtagere	39
Befordring mellem hjem og arbejde	40
Broafgifter	41
Rejseudgifter	41
Lønmodtagere	42
Loft over rejsefradrag	43
Selvstændige kunstnere	43
Honorarmodtagere	44
Erhvervsmæssige/private rejser	44
Salgsrejser	46
Frit ophold i kunstnerbolig	46
Legatbolig i udlandet	47
Dobbelt husførelse	47
Arbejdsmaterialer	48
Fradragsrettens sammenhæng med perioder af erhvervsindkomst	48
Arbejdsværelse i hjemmet	48
Bøger	50
Noder, grammofonplader, cd'er, dvd'er, teater- og koncertbilletter	50
Forebyggelse af arbejdsskader og sundhedsudgifter	51
Sminke og kostumer	52
Efter- og videreuddannelse	53
Markedsføring	54
Telefon og internetforbindelse	54
Lønmodtagere	54
Selvstændigt erhvervsdrivende	55
Honorarmodtagere	55
Afskrivningsberettigede driftsmidler	55
Straksafskrivning af småaktiver	56
Arbejdsredskaber	57
Musikinstrumenter	57

Musikudstyr, instrumenter, teknisk og andet udstyr	58
<b>INDTÆGTER FRA UDLANDET</b>	
Indledning	59
Fuld skattepligt til Danmark	59
Globalindkomstprincippet og dobbeltbeskatning	59
Begrænset skattepligt til Danmark	60
Begrænset skattepligt til udlandet	61
Særlige regler om kunstnerindtægter i dobbeltbeskatningsaftaler	62
OECDs modeloverenskomst	62
Royalties og rettighedsmidler	64
Nedsættelse af dansk skat - dobbeltbeskatningsaftaler	64
Creditmetoden	64
Ekseptionsmetoden	65
Nedsættelse af dansk skat - de danske regler	66
Ligningslovens § 33	66
Ligningslovens § 33 A	66
Lønmodtager	67
<b>Dobbeltbeskatningsoverenskomster</b>	67
Den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst	67
Danmark- Sverige	68
Danmark- Tyskland	69
<b>REGNSKAB</b>	69
<b>SÆRLIGE BESKATNINGSORDNINGER</b>	
Virksomhedsordningen	71
Kapitalafkastordningen	73
Konjunkturudligning	73
Udligningsordning for kunstnere	73
<b>SELVSTÆNDIG VIRKSOMHED ELLER SELSKAB</b>	75
<b>FORSKUDSSKAT, RESTSKAT OG OVERSKYDENDE SKAT</b>	76
<b>MOMS</b>	77
Registrering	78
Kunstnermoms	78
Frivillig registrering	78
Kunstneres indtægter/omsætning	78
Momsfri kunstneriske ydelser	79
Levering af værk eller kunstnerisk ydelse	79
Forfattervirksomhed	79
Komponistvirksomhed	80
Anden kunstnerisk virksomhed	80



Huskunstnerordningen	81
Kunstnermoms - billedkunstneres salg af værker	81
Anvisningssalg og kommission	85
Fakturakrav	87
Salgspris og moms	88
Afregning af moms	88
Kunstneres undervisning	89
Faglig undervisning	90
Kursusvirksomhed med gevinst for øje	90
Internationale forhold	91
Salg til udlandet	91
Erhvervsmæssige køb i udlandet	91
<b>Told</b>	<b>92</b>
<b>LITTERATURHENVISNING, FORKORTELSER, KOLOFON</b>	<b>93</b>

## INDLEDNING

I 1996 udgav Skatteministeriet og Kulturministeriet vejledningen „Kunstnernes Beskatning“ med det formål at øge kendskabet til regler og praksis på området.

Publikationen henvendte sig både til den enkelte kunstner og til skattemyndighederne. Vejledningen har igennem årene haft en væsentlig betydning for begge parter, hvorfor der har været et ønske om en løbende ajourføring, dels på grund af udviklingen i lovgivning og retspraksis, dels for at klargøre og pege på en række problemstillinger, som fortsat er kilde til et betydeligt antal skattesager. Vejledningen er i den forløbne periode hvert år ført à jour af Dansk Kunstnerråd.

Dansk Kunstnerråds vejledning bygger ligesom tidligere på en beskrivelse af de forskellige indtægstyper og praksis vedrørende udgifter, der kan fradrages.

Vi har desuden anført egne kommentarer på de områder, hvor der enten ikke er en fast administrativ praksis, eller hvor vi finder, at praksis kan anskues fra flere synsvinkler, og at den opfattelse, som Skattestyrelsen anlægger, ikke nødvendigvis er den eneste, der kan argumenteres for. Hermed får den enkelte kunstner grundlag for at vurdere, om der i den konkrete sag skal indgives en klage for at få afprøvet synspunkterne. Skattestyrelsens juridiske vejledning giver oplysninger om regler og praksis, herunder om Skattestyrelsens administrative praksis. Vejledningen kan ses på hjemmesiden [www.skat.dk](http://www.skat.dk).

Kunstnere beskattes efter samme regler som andre personer. Kunstnernes Beskatning er derfor principielt en gennemgang af de generelle beskatningsregler, men med særligt fokus på de forhold, der er relevante for kunstnere.

Det gælder skabende kunstnere som billedkunstnere, kunsthåndværkere, forfattere, komponister, sceneinstruktører, scenografer, filminstruktører, kostumedesignere, koreografer m.fl. og udøvende kunstnere som musikere, dirigenter, sangere, artister, skuespillere, dansere m.fl.

Pjecen tilsigter ikke at være en udtømmende beskrivelse. Der er tale om en generel beskrivelse af beskatningen af kunstnerindtægter, herunder af kunstnerindtægter fra udlandet, suppleret med en kort beskrivelse af skat af indtægter, der af danske kunstnere optjenes i enkelte udvalgte lande. Pjecen indeholder også en omtale af udvalgte momsforhold, der er relevante for kunstnere, og en kort omtale af moms i relation til salg til udlandet.

Der er normalt ikke så megen tvivl om, hvorvidt en indtægt skal beskattes eller ej. Derimod opstår meget ofte diskussion om, hvorvidt en kunstners indtægt

- vedrører et egentligt ansættelsesforhold og dermed er A-indkomst
- er en indtægt ved selvstændig virksomhed
- er indtægt ved ikke-erhvervs-mæssig virksomhed.

Skattestyrelsens praksis opstiller yderligere en kategori,

- honorarmodtagere,

der typisk omfatter skabende og udøvende kunstnere, som fx musikere, sangere, skuespillere og forfattere.

Denne opdeling i indtægtskategorier har betydning for, hvilke udgifter der kan fradrages i kunstnerens indtægter, og hvilken skatteværdi fradraget har.

Opdelingen har desuden betydning for, om der opkræves AM-bidrag af indtægten, og hvorledes disse bidrag opkræves.

Vi har derfor redegjort for de kriterier, der afgør, om en given indtægt anses for løn, erhvervs-mæssig indtægt eller ikke-erhvervs-mæssig indtægt, samt de kriterier Skattestyrelsen anvender for honorarvirksomhed. Denne opdeling i indtægtstyper volder i praksis ofte problemer. Skattestyrelsen har gennem de senere år haft fokus på virksomhed med underskud og har reelt skærpet praksis for, hvorledes virksomhedsresultatet gøres op med det resultat, at virksomheden giver underskud. Virksomheden anerkendes herefter ikke som erhverv, men karakteriseres som ikke-erhvervs-mæssig (hobby). Mange kunstnere oplever således at få defineret deres kunstneriske virksomhed som ikke-erhvervs-mæssig. Der er desuden et stigende antal eksempler på, at Skattestyrelsen anser kunstneres indtægter for honorarindkomst. I begge tilfælde medfører det, at kunstneren ikke kan fratrage et underskud ved kunstnerisk virksomhed i anden indkomst, fx i lønindkomst. På den anden side pålægges indkomst ved ikke erhvervs-mæssig virksomhed ikke AM-bidrag. Skattestyrelsen opkræver AM-bidrag af bruttohonoraret, hvis Skattestyrelsen anser indtægten for at være honorarindkomst.

Den skattemæssige vurdering kan desuden få betydning for arbejdsløshedsdagpenge og sygedagpenge. Mener Skattestyrelsen, at en given indkomst skal defineres som indkomst fra selvstændig virksomhed, vil dette eventuelt blive lagt til grund i relation til dagpenge. Dagpengeregler og skatteregler og den administrative praksis på hvert område er imidlertid ikke ens. Derfor kan vurderingen falde forskelligt ud, men som udgangspunkt vil man være lønmodtager i relation til dagpenge, hvis Skattestyrelsen vurderer, at man ikke er selvstændig, herunder hvis Skattestyrelsen vurderer, at man er honorarmodtager.

Kunstnere, der opfylder kriterierne for at være selvstændige erhvervsdrivende, kan anvende virksomhedsordningen. Den giver bl.a. mulighed for skattemæssigt at foretage en indkomststudjævning.

Denne beskrivelse indeholder ikke information til kunstnere, der har valgt at anvende selskabsformen (A/S, ApS, IVS - iværksætterselskab).

Ajourføringen er afsluttet den 21. februar 2020

Peter Hansen  
pha@bachmann-partners.dk

## KRITERIER FOR BESKATNING

Al beskatning i Danmark tager sit udgangspunkt i Statsskatteloven af 10. april 1922, der generelt fastsætter:

- Hvad der er skattepligtig indkomst (§ 4)
- Hvad der ikke er skattepligtig (§ 5)
- Hvilke udgifter der kan fratrækkes ved opgørelse af den skattepligtige indkomst (§ 6)

Efterfølgende lovgivning og retspraksis har naturligvis udbygget og detaljeret de oprindelige, generelle regler.

Indtil skattereformen i 1987 blev den skattepligtige indkomst opgjørt som ét tal, hvoraf både skat til stat, amt og kommune og evt. Folkekirken blev beregnet. Skattereformen indførte følgende begreber:

- personlig indkomst
- kapitalindkomst, og
- ligningsmæssige fradrag

Samtidig hermed blev skatteberegningen ændret på en sådan måde, at placeringen af indtægter og udgifter i de enkelte kategorier direkte påvirker skattens størrelse, idet et fradrag i den personlige indkomst giver en væsentlig højere skatteværdi – det vil sige en skattebesparelse – end et beløbsmæssigt lige så stort ligningsmæssigt fradrag.

Efter reglerne for opgørelse af personlig indkomst kan udgifter ved selvstændig virksomhed fragås i personlig indkomst. Personskatteloven bygger imidlertid på praksis fra statsskatteloven, der skelner mellem udgifter, der er driftsomkostninger og dermed er fradragsberettigede, og udgifter, der vedrører formuen eller dækker private omkostninger, som ikke kan fradrages. Herudover har ligningsloven regler om, at lønmodtagere kun i et vist omfang kan fratække udgifter, der medgår til at erhverve lønindkomsten. På dette grundlag er udviklet en praksis, der deler personer op i lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende. Endvidere har praksis anerkendt en begrænset fradragsret for udgifter, der, selvom de principielt er afholdt for at dække et privat forbrug (rekreation, hobby og fornøjelser), har genereret nogle indtægter, der er skattepligtige. Disse udgifter kan fradrages, men kun i det omfang de kan dækkes af sådanne konkrete indtægter (hobbyindkomst, lystgårde, jagt, fiskeri mv.). Herved har man lagt op til en vurdering af, hvorvidt en aktivitet er erhvervsmæssig eller ej. I denne sammenhæng har man opstillet nogle hjælpeskriterier, jf. nedenfor.

Derudover opdeler kildeskattelovens opkrævningssystem indtægter i A-indkomst og B-indkomst. Opdelingen er nogenlunde, men ikke fuldstændig den samme som opdelingen i indtægter som lønmodtager eller som selvstændig. Desuden vil indtægter ofte blive indberettet som A-indkomst, selvom modtager er selvstændig, og beløbet rettelig er B-indkomst (virksomhedsindkomst). Indberetningen er ikke afgørende, men indkomstmodtageren må selv sørge for at få rettet op i forhold til Skattestyrelsen. Personer, som ikke klart falder i den ene kategori A-indkomst/lønmodtager eller i den anden B-indkomst/selvstændig erhvervsdrivende, kan have problemer med at blive enig med Skattestyrelsen om den korrekte opgørelse af skattepligtig indkomst. Denne mellemgruppe oplever ud over skattemæssige afgrænsningsproblemer også problemet, om de betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende i relation til dagpenge og efterlønsregler.

Skattestyrelsens praksis definerer en del af mellemgruppen som honorarmodtagere. Inden for skatteretten er der imidlertid ingen regler, der omhandler beskatning af honorarmodtageres ind-

tægter. Dette udtryk kendes kun fra reglerne om arbejdsmarkedsbidrag (AM-bidrag). I øvrigt eksisterer kun 3 former for indkomst til beskatning: lønindkomst, indkomst fra selvstændig virksomhed og indkomst fra ikke-erhvervsmæssig virksomhed (hobbyvirksomhed).

AM-bidrag er en skat, der opkræves på et nærmere defineret grundlag med udgangspunkt i indkomst, der er defineret som personlig indkomst. I beregningsgrundlaget indgår fx kunstnerroyalties. Derimod kan der ikke opkræves AM-bidrag af indkomst ved ikke-erhvervsmæssig virksomhed (hobbyvirksomhed).

Det kan således konstateres, at administrativ praksis skattemæssigt opdeler personer i tre eller måske snarere fire kategorier:

- Lønmodtagere og pensionister.
- Selvstændigt erhvervsdrivende.
- Honorarmodtagere, en restgruppe, som ikke entydigt er lønmodtagere eller selvstændigt erhvervsdrivende, men som har en eller flere hvervgivere i kortvarige engagementer.
- Personer, der driver ikke-erhvervsmæssig virksomhed.

Se oversigten nedenfor, der for hver enkelt kategori viser konsekvenserne af de enkelte kategorier i relation til fradrag for udgifter mv.

Begrebet honorarmodtager findes som nævnt ikke i skattelovgivningen, men er fremkommet i senere års administrative praksis formentlig påvirket af, at dette begreb blev indført i reglerne om opkrævning af AM-bidrag, der oprindeligt var en social afgift og først i 2008 blev ændret til at være en skat.

Samtidig har vi gennem en årrække fået en administrativ praksis, som meget stærkt fokuserer på, om nettoindkomsten ved en aktivitet er positiv. Giver aktiviteten underskud, betragtes den som ikke-erhvervsmæssig virksomhed eller hobby-virksomhed. Det betyder, at kunstneren beskattes af nettoindkomsten i de enkelte år, men ved underskud kan det ikke fradrages i anden indkomst, fx i lønindkomst fra et deltidsjob. Underskuddet kan heller ikke fremføres og modregnes i senere års positive indkomst fra samme aktivitet.

Det forhold, at Skattestyrelsen i betydeligt større omfang end tidligere underkender, at en virksomhed er erhvervsmæssig, har medført øget fokus på, hvorledes det skattemæssige resultat af virksomhed henholdsvis ikke-erhvervsvirksomhed, herunder af kunstnerisk virksomhed, skal gøres op. Dette er ikke fuldt ud afklaret i praksis endnu. Kunstnere skal nu være opmærksomme på, at ved salg af værker i ikke-erhvervsmæssig virksomhed, kan det få betydning, hvilke omkostninger, der er afholdt i tidligere år, idet disse i ikke-erhvervsmæssig virksomhed indgår som anskaffelsessum, når kunstnerens fortjeneste ved salget skal gøres op. Indkøber f.eks. en billedkunstner materialer til en skulptur, kan udgifterne ikke fradrages, medmindre der i købsåret er positive kunstnerindtægter, de kan modregnes i. Sælger kunstneren værket nogle år senere, kan de ikke fratrukne udgifter, der er medgået til værket, fradrages i salgsprisen, således at kunstneren kun skal medregne fortjenesten som skattepligtig indkomst. jf. Landsskatterettens kendelse af 23. september 2015 (j.nr. 14-002-1908).

De to førstnævnte grupper udgør hovedparten af samtlige skatteydere, og afgrænsningen giver normalt ikke anledning til diskussion. Men tendensen på arbejdsmarkedet er gået henimod samarbejdsaftaler og tilknytning som freelancer, konsulent, hvor der ofte er tvivl om, hvorvidt den pågældende er ansat eller selvstændig, om virksomheden er erhvervsmæssig eller honorarvirksomhed. I denne voksende mellemgruppe er både skabende og udøvende kunstnere. Afgrænsnings-

problemet for honorarmodtagergruppen illustreres af nedenstående dom om forfatter- og foredragsvirksomhed.

#### *Eksempel*

*En professor i historie havde samtidig forfatter- og foredragsvirksomhed. Denne virksomhed fandt landsrettens flertal ikke var selvstændig virksomhed. Virksomhedsordningen kunne derfor ikke anvendes på indtægten, der var positiv i alle årene – netto mellem 55.000 og 130.000 med stigende tendens i de efterfølgende år. Flertallet af dommere mente, at der blot var tale om honorarer uden for selvstændig virksomhed. Der var en dissens, som fandt, at indtægten kunne beskattes under virksomhedsordningen som erhvervsmæssig virksomhed. (SKM2007.35ØLD)*

Efter vores opfattelse kan dommens resultat diskuteres. Mindretallet synes at være i større overensstemmelse med hidtidig praksis, således som den er kommet til udtryk i TfS 1999, 541ØLD, der anerkendte, at virksomhed som lærebogsforfatter inkl. goodwill kunne overdrages til et selskab. Hermed har Landsretten lagt til grund, at der var tale om erhvervsmæssig virksomhed.

Skattestyrelsens administrative praksis er i realiteten udtryk for en negativ forskelsbehandling af visse indkomstmottagere, som ofte netop er skabende eller udøvende kunstnere. En sådan praksis er i strid med helt generelle forvaltningsretlige principper.

Skattestyrelsen giver i sin Juridiske Vejledning pkt. C.C.1.2.3 en beskrivelse af hvilke personer, der kan være omfattet af definitionen på honorarmottagere, fordi deres betaling ofte betegnes som honorarer. Skattestyrelsen mener, at musikere, skuespillere, visse typer forfattervirksomhed, freelancere og undervisning, foredrag skal beskattes som honorarindkomst, også selvom virksomheden giver overskud og dermed normalt kvalificeres som selvstændig virksomhed, hvis der er tale om andre brancher, fx bygningshåndværkere, entreprenører, arkitekter, rådgivende ingeniører. De anses for selvstændige erhvervsdrivende, selvom de eventuelt driver virksomheden som bi-virksomhed ved siden af ansættelse som lønmodtager.

Skatterådet bekræftede i SKM2016.343 ved et bindende svar, at indtægt som blogger ikke var selvstændig virksomhed, men honorarindkomst. Indkomsten var som udgangspunkt momspligtig, da omsætningen oversteg kr. 50.000 årligt, men arbejdet som blogger var moms fritaget som journalistisk virksomhed.

Landsskatteretten har i SKM2014.219 anerkendt, at en kunstners indtægter ved foredrag og som forfatter er virksomhedsindtægter som billedkunstner (én virksomhed). SKAT havde ment, at indtægterne skulle beskattes separat (salg af værker, honorar for foredrag, salg af bøger). Landsskatterettens afgørelse fastslog, at der skulle opgøres ét samlet skattemæssigt resultat af denne kunstneriske virksomhed.

Landsskatteretten har i flere afgørelser tilsidesat SKATs opfattelse af honorarmottagere som en særlig gruppe. Fx kendelsen TfS 2015, 395, hvor SKAT havde nægtet en kunstner fradrag for rejseudgifter efter standardsatserne, fordi man anså kunstneren for honorarmottager. Landsskatteretten anså kunstneren for selvstændig erhvervsdrivende med henvisning til, at virksomheden havde været overskudsgivende. Herefter kunne rejsefradrag godkendes efter standardsatserne. Tilsvarende er afgørelser om operasangere er TfS 2012, 465 og 466.

Dog har Landsskatteretten i 2017 (sagsnr. 13-6656328) afgjort, at en dirigents indtægter ved særskilt aftalte koncertopgaver ved et operahus i udlandet, var honorarindkomst. Der var tale om få enkeltstående dirigentopgaver med indtægter, der oversteg den gængse praksis for at anse virksomheden for at være ikke-erhvervsmæssig.

Når denne pjece anvender udtrykket honorarmodtager, er dette således ikke udtryk for en anerkendelse af dette begreb i relation til beskatning. Anvendelse af udtrykket skyldes alene, at Skattestyrelsen i sin praksis ofte anvender dette udtryk for personer, som man mener, ikke driver erhvervmæssig virksomhed. Som nævnt ovenfor anvendes udtrykket kun i lov om arbejdsmarkedsbidrag, hvor det udtrykkelig anføres, at udtrykket kun dækker personer, der ikke driver erhvervmæssig virksomhed. Kunstnere bør være opmærksomme på, at udtrykket *honorarmodtager* ikke er relateret til en veldefineret gruppe, og at udtrykket kan fortolkes forskelligt også på andre områder end skat og AM-bidrag.

Skatteministeren og Folketingets Skatteudvalg har fra kunstnere fået stillet spørgsmål til denne praksis, bl.a. i en henvendelse fra Dansk Kapelmesterforening i anledning af den omtalte afgørelse vedrørende dirigenten med koncertopgaver i udlandet, jf. FT 2017-18 SAU, Alm. del, Bilag 182 19. april 2018. Denne problematik har skatteministeren nu bedt Skattelovrådet om at se på. Ifølge kommissoriet skal Skattelovrådet i første omgang kortlægge de skatte- og momsmæssige problemer, der opstår for den såkaldte tredje gruppe på arbejdsmarkedet, kunstnere og freelancere m.fl. På grundlag af denne analyse skal rådet fremkomme med anbefaling til eventuelle lovændringer. Efter planen skulle dette sket senest i maj 2019, så der kunne lovgives i 2019/20. Denne plan er imidlertid skredet.

Dansk Kunstnerråd har deltaget i et indledende møde med sekretariatet for Skattelovrådet, og de enkelte medlemsorganisationer har i skriftlige indlæg til Skattelovrådet gjort opmærksom på de særlige problemer, som eksisterer for deres medlemmer.

Skattelovrådets arbejde med den tredje gruppe på arbejdsmarkedet er i skrivende stund uafklaret.

Oversigten nedenfor viser konsekvenserne af skattemyndighedernes opdeling i de fire kategorier i relation til mulighederne for at tage fradrag for driftsudgifter og kørsel, modregne et skattemæssigt underskud i anden indkomst i samme indkomstår eventuelt hos en ægtefælle henholdsvis fremføre underskuddet til modregning i positiv indkomst i efterfølgende indkomstår.

	LØNMODTAGER	SELVSTÆNDIG	HONORARMODTAGER	HOBBY VIRKSOMHED
<b>FRADrag</b>				
<b>Max. skatteværdi af fradrag</b>	25,6 %	56,5 %	52,7 %	52,7 %
<b>Bundgrænse</b>	5.100,00 <sup>1)</sup> (6.300,00)	Nej	Nej	Nej
<b>Erhvervmæssig kørsel</b>	Nej (dog fradrag med standardsatser mv for kørsel hjem/arbejde)	Ja	Ja	Ja
	(dog fradrag med standardsatser mv for kørsel hjem/arbejde)	Dokumenterede udgifter eller standardsatser erhvervskørsel	Dokumenterede udgifter eller satser for erhvervskørsel	Dokumenterede udgifter eller satser for erhvervskørsel
<b>Rejseudgifter (kost</b>	Dokumenterede ud-	Dokumenterede ud-	Dokumenterede ud-	Dokumenterede ud-

	LØNMODTAGER	SELVSTÆNDIG	HONORARMODTAGER	HOBBY VIRKSOMHED
<b>og logi) <sup>2)</sup></b>	gifter eller satser Max. kr. 27.400 (28.600) årligt	gifter eller satser Max. kr. 27.400 (28.600) årligt, hvis satser anvendes	gifter	gifter
<b>UNDERSKUD</b>				
<b>Modregning</b>	Ja	Ja	Nej	Nej
<b>Fremførelse</b>	Ja	Ja	Nej	Nej
<b>AM-BIDRAG</b>	Ja	Ja	Ja	Nej
<b>Grundlag</b>	Bruttoløn, dog ekskl. pensionsbidrag ved arbejdsgiverordning	Nettoresultat	Bruttoindtægt	
<b>SÆRLIGE BESKAT- NINGS- ORDNINGER</b>	Nej	Ja Virksomhedsordning, Kapitalafkastordning Udligningsordning og §70 ordning for skabende kunstnere med udjævning af ekstraordinært store indtægter	Ja Men kun for skabende kunstnere: udligningsordning og §70 ordning for skabende kunstnere med udjævning af ekstraordinært store indtægter	Ja Men kun for skabende kunstnere: udligningsordning og §70 ordning for skabende kunstnere med udjævning af ekstraordinært store indtægter
<b>Skattefri kørsels- /rejsegodtgørelse</b>	Ja	Nej skattepligtig, men tilsvarende fradrag, se ovenfor	Nej skattepligtig, men fradrag se ovenfor	Nej skattepligtig, men fradrag se ovenfor
<b>Moms</b>	Nej	Ja	Nej/ja	Nej/ja
<b>Regnskab/ bogføringspligt</b>	Nej	Ja	Nej/ja	Nej/ja

1) Gælder ikke udgifter til rejse, befordring, dobbelt husførelse, fagligt kontingent og A-kasse. Tal i parentes er 2020-tal.

2) Tal i parentes er 2020-tal.

### Kriterier for lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende

I Skattestyrelsens Juridiske Vejledning C.C 1.2.1-3 og 8.2. foretages en afgrænsning mellem lønmodtagere (ansættelsesforhold) og selvstændigt erhvervsdrivende. Kunstnere vil imidlertid ofte være i en situation, hvor kriterierne ikke passer på dem. Derudover skal det bemærkes, at afgrænsningen ikke nødvendigvis sker i forhold til den enkelte person, men i relation til det enkelte indtægtsbeløb.



Vejledningen foretager følgende opstilling:

#### *Kriterier, der taler for tjenesteforhold*

Ved vurdering af, om der er tale om tjenesteforhold dvs. ansættelse, kan der lægges vægt på, i hvilket omfang

- hvervgiveren har en almindelig adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse, herunder tilsyn og kontrol
- indkomstmodtageren udelukkende eller i overvejende grad har samme hvervgiver
- der er indgået aftale mellem hvervgiveren og indkomstmodtageren om løbende arbejdsydelse
- indkomstmodtageren har arbejdstid fastsat af hvervgiveren
- indkomstmodtageren har ret til opsigelsesvarsel
- vederlaget er beregnet, som det er almindeligt i tjenesteforhold (timeløn, ugeløn, månedsløn, provision, akkord mv.)
- vederlaget udbetales periodisk
- hvervgiveren afholder udgifterne i forbindelse med udførelsen af arbejdet
- vederlaget i overvejende grad er nettoindkomst for indkomstmodtageren
- indkomstmodtageren anses for lønmodtager efter ferieloven, lov om arbejdsløshedsforsikring mv., funktionærloven, lov om arbejdsskadeforsikring og lov om arbejdsmiljø.

#### *Kriterier, der taler for selvstændig erhvervsvirksomhed*

Ved vurderingen af, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, kan der lægges vægt på, hvorvidt

- indkomstmodtageren tilrettelægger, leder, fordeler og fører tilsyn med arbejdet uden anden instruktion fra hvervgiveren end den, der eventuelt følger af den afgivne ordre
- hvervgiverens forpligtelser over for indkomstmodtageren er begrænset til det enkelte ordreforhold
- indkomstmodtageren ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre
- indkomstmodtageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko
- indkomstmodtageren har ansat personale og er frit stillet med hensyn til at antage medhjælp
- vederlaget betales efter regning, og betaling først ydes fuldt ud, når arbejdet er udført som aftalt og eventuelle mangler afhjulpes
- indkomsten modtages fra en ubestemt kreds af hvervgivere
- indkomsten afhænger af et eventuelt overskud
- indkomstmodtageren ejer de anvendte redskaber, maskiner og værktøj eller lignende
- indkomstmodtageren helt eller delvist leverer de materialer, der anvendes ved arbejdets udførelse
- indkomstmodtageren har etableret sig i egne lokaler, fx forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue mv., og arbejdet udføres helt eller delvist fra lokalerne
- indkomstmodtagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilling og lignende, og om indkomstmodtageren har fået en sådan tilladelse
- indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at vedkommende er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art
- indkomstmodtageren i henhold til momsloven er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms
- ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren.

#### *Samlet vurdering*

Ingen af de nævnte kriterier, der taler for enten tjenesteforhold (dvs. ansættelsesforhold) eller for selvstændig erhvervsvirksomhed, er i sig selv afgørende. Kriterierne har desuden ikke lige stor betydning i alle situationer. I praksis kan det være sådan, at visse elementer i aftalen mellem hvervgiver og indkomstmottager taler for, at det er et ansættelsesforhold, mens andre elementer taler for, at der foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed. I sådanne tilfælde afhænger afgørelsen af en samlet vurdering af den aftale, parterne har indgået. Det kan derfor få betydning, om aftalegrundlaget kan dokumenteres over for SKAT.

### **Erhvervmæssig/Ikke erhvervmæssig virksomhed**

Da kunstnerisk udfoldelse ofte er karakteriseret af én persons arbejde, og da virksomheden i relation til beskatning drejer sig om opgørelse af et økonomisk resultat, vil en overvejende del af kunstnerne i kortere eller længere perioder kunne konstatere en beskeden indtjening.

Dette behøver ikke at være udtryk for manglende kunstnerisk arbejde, men er ofte blot udtryk for, at arbejdet først senere resulterer i konkrete indtægter.

I den situation vil skattemyndighederne ofte karakterisere virksomheden som en ikke erhvervmæssig virksomhed i hvert fald i en periode. Ofte betegnes denne type virksomhed som "hobbyvirksomhed". Det er tilfældet, selvom den kunstneriske virksomhed er fuldt ud professionel efter en faglig bedømmelse.

Kunstneren kan derfor komme i en særdeles uheldig situation, når manglende salgsindtægter medfører, at han eller hun må supplere sine indtægter ved andre former for indkomstskabende arbejde. Arten og omfanget af et sådant arbejde kan få indflydelse på, om den konkrete kunstneriske virksomhed vil blive bedømt som erhverv eller ikke-erhvervmæssig virksomhed. Skattestyrelsen vil nemlig ofte vurdere aktiviteterne hver for sig. En afgørelse fra Landsskatteretten har dog tilsidesat Skattestyrelsens praksis og anerkender, at en kunstners forskellige aktiviteter skal ses under ét (SKM 2014.219). Det gælder alle indtægter, der er udslag af den kunstneriske aktivitet, bortset fra indtægter fra et egentligt ansættelsesforhold.

#### *Eksempel*

Landsskatteretten udtalte følgende i den pågældende afgørelse: *"Aktiviteterne i klagerens hobbyvirksomhed omfatter en kreativt skabende og udstillende del, forfattervirksomhed og foredragsvirksomhed. Klagerens virksomhed som forfatter og foredragsholder drejer sig om hendes kunstneriske virksomhed, den teori hun benytter sig af ved sit kreative virke, og de værker hun skaber.*

*Landsskatteretten finder, at det er naturligt at betragte alle klagerens aktiviteter omkring hendes kunstneriske virksomhed under ét som én hobbyvirksomhed. Der er herved lagt vægt på, at alle aktiviteterne drejer sig om klagerens kreative virke."*

I en Højesteretsdom fandt flertallet af dommerne, at den livsvarige ydelse fra Statens Kunstfond ikke skal indgå i det samlede resultat af kunstnerisk virksomhed. Derved var virksomheden under-skudsgivende og blev ikke anerkendt som erhvervmæssig, jf. SKM 2013.241 HR. Endvidere har Højesteret i SKM 2013.534 HR fundet, at kunstnerisk virksomhed skulle opfylde almindelige rentabilitetskriterier, således at indtægt som forstander for en kunsthøjskole ikke skulle inddrages i vurderingen af den selvstændige virksomhed, som derfor skattemæssigt var ikke-erhvervmæssig (hobby). Det fremgår imidlertid klart af Højesterets præmisser i SKM.2013.241, at rentabilitetsvurderingen skal ske med hensyntagen til de særlige forhold, der gælder for kunstnerisk virksomhed,

og til den administrative praksis, der tillige lægger vægt på virksomhedens omfang, om kunstneren deltager i udstillingsvirksomhed og på kunstnerens faglige baggrund.

Landsskatteretten anerkendte i afgørelsen SKM 2017.353, at en billedkunstner, var selvstændigt erhvervsdrivende. Landsskatteretten anførte i sine præmisser med henvisning til Højesterets domme i TfS 1999, 863 og SKM 2007.107, at virksomheden over en længere periode skal give overskud eller have udsigt til at give overskud på den primære drift, således at der er mulighed for forrentning af fremmedkapital og investeret egenkapital samt en rimelig driftsherreløn. Herefter afgjorde Landsskatteretten, at virksomheden i 2010-2012 var erhvervsmæssig med henvisning til overskud i 2013 (beskedent), 2014 og 2015. Kunstneren fik hermed fradrag for underskud, herunder i livsvarig ydelse fra Statens Kunstfond. Afgørelsen afviste skatteforvaltningens synspunkt om, at akkumuleret underskud over de seneste 20 indkomstår skulle inddrages i vurderingen af, om virksomheden var erhvervsmæssig, jf. at kriteriet er, om der er udsigt til, at virksomheden har udsigt til at give overskud.

Landsskatteretten har i en afgørelse af 4. februar 2020 (j.nr. 14-2411821) afgjort, at en professor ved et kunstakademi, hvor ansættelsen forudsatte, at professoren var aktivt udøvende billedkunstneren, ikke kunne fradrage underskud af virksomhed, da denne virksomhed efter Landsskatterettens opfattelse ikke var drevet erhvervsmæssigt. Landsskatteretten var af den opfattelse, at ansættelsen på kunstakademiet alene forudsatte, at professoren skulle opretholde sin kunstneriske praksis under ansættelsen, men at der ikke var et krav om, at denne praksis blev drevet erhvervsmæssigt. Landsskatterettens afgørelse vil blive indbragt for domstolene. Afgørelsen fra Landsskatteretten forventes indbragt for domstolene. Er kunstneren udpeget som medlem af et kunstnerisk udvalg eller lignende i en periode, netop på grund af sin kunstneriske virksomhed, bør et honorar herfor efter Dansk Kunstnerråds opfattelse medregnes til resultat af virksomhed.

Se tillige afsnittet ovenfor under kriterier for beskatning om konsekvenserne af manglende skattemæssig anerkendelse af den kunstneriske virksomhed som erhvervsmæssig og om, at det er vigtigt at kunne dokumentere udgifter med bilag fra tidligere, når værker sælges fra en ikke-erhvervsmæssig virksomhed.

## **INDTÆGTER**

### **BESKATNINGSTIDSPUNKT**

#### **Erhvervsindtægter/løn**

Erhvervsindtægter skal som hovedregel medregnes til den skattepligtige indkomst i det indkomstår, hvor kunstneren erhverver endelig ret til honoraret. Det gælder, uanset om honoraret består af penge eller naturalier.

I *ansættelsesforhold* er det udbetalingstidspunktet, der er afgørende for, hvornår beløbet skal beskattes. Selvom beløbet ikke udbetales, skal det dog medregnes til den skattepligtige indkomst senest 6 måneder efter det tidspunkt, hvor den ansatte har erhvervet krav på betaling fra arbejdsgiveren (retserhvervelsestidspunktet).

Mange kunstneres honorarer vil være erhvervsmæssig indkomst eller have karakter af enkeltstående honorarer, dvs. indkomst *uden for ansættelsesforhold*. Det gælder fx honorar for forfatterforedrag, musikeres, sangeres, dirigenters deltagelse i enkeltstående koncerter, skuespilleres optræden, medmindre der er tale om en fast og længerevarende tilknytning til samme teater, fx Det kongelige Teater. Se om afgrænsningen mellem lønmodtagere, honorarmodtagere/selvstændige erhvervsdrivende i afsnittet ovenfor om Kriterier for beskatning, og den til tider vanskelige afgrænsning mellem indkomst ved selvstændig eller ikke-erhvervsmæssig virksomhed eller som lønmodtager.

### **Forskellige former for indtægter**

Uden for ansættelsesforhold gælder helt generelt, at et honorar skal beskattes på det tidspunkt, dvs. i det indkomstår, hvor kunstneren har erhvervet endelig ret til det. Hvornår kunstneren har erhvervet endelig ret til honoraret (retserhvervelsetidspunktet), afhænger af den aftale, der er indgået, og af den sædvane, der gælder på området.

Sælger fx en kunstmaler et billede, vil han eller hun erhverve ret til vederlaget, når billedet er leveret til kunden. Det er uden betydning for beskatningstidspunktet, om parterne aftaler, at kunden skal have kredit med betalingen. Kunstnerens retserhvervelse sker her ved levering af det købte billede. Tilsvarende gælder for andre kunstnere, der sælger deres værker til en kunde.

Hvis en udøvende kunstner ikke erhverver ret til sit honorar, før kunstnerens ydelse er afsluttet, skal beløbet først indtægtsføres på dette tidspunkt. Er det imidlertid bestemt i aftalen mellem kunstner og koncertarrangør, at kunstneren, selvom koncerten aflyses, skal have et bestemt beløb, der fx betales et vist antal måneder før den planlagte koncert, så vil der på dette tidspunkt være erhvervet ret til denne del af honoraret. Hvis koncerten først afholdes i det følgende indkomstår, skal resthonoraret indtægtsføres i dette år. I visse situationer kan dette have uheldige konsekvenser, hvis de fradragsberettigede udgifter med tilknytning til koncerten først afholdes i år 2.

Tilsvarende bør skabende kunstnere med ikke-erhvervsmæssig virksomhed være opmærksomme på, om fx projekttilskud bliver tildelt (retserhvervet) i samme indkomstår, som udgifterne falder. Er det ikke muligt, kan det medføre, at projekttilskud beskattes, uden at det er muligt at modregne udgifter til projektet.

### **Rettighedsindtægter**

Ophavsretlige vederlag, rettighedsmidler og royalties til forfattere og andre kunstnere behandles som beskrevet nedenfor om forfatterindtægter. Udbetalinger fra KODA, Gramex, NCB og Copydan er eksempler på ophavsretlige vederlag.

Når den endelige opgørelse af disse vederlag mv. sker på basis af kalenderåret, vil indtægterne først kunne gøres endeligt op efter årets udløb. Beskatning sker derfor først i det år, hvor kunstneren modtager betalingen. De indberettede beløb kan man se i Skattemappen på [www.tastselv.skat.dk](http://www.tastselv.skat.dk).

Opstår der konflikt om retten til et vederlag, vil kunstneren først have erhvervet endelig ret til vederlaget, når dette er bestemt ved et forlig eller ved en dom. Først på dette tidspunkt skal beløbet indtægtsføres.

### Eksempel

*Det viser en afgørelse, TfS 1995, 765 LSR, der dog er speciel ved, at den også havde betydning for andre end sagens parter. Statens Bibliotekstjeneste havde modtaget forkerte indberetninger fra to biblioteker vedrørende 1992. I maj 1993 traf Biblioteksnævnet afgørelse om, at de berørte forfatters biblioteksafgift skulle omberegnes. Afgørelsen havde også betydning for forfattere, der ikke havde klaget over afgørelsen. Det fremgår af afgørelsen, at retserhvervelsestidspunktet principielt er i 1993, hvor Biblioteksnævnet træffer sin afgørelse. Da de kunstnere, der ikke har klaget, først får meddelelse om regulering af deres biblioteksindtægter i 1994, accepterer man, at de først erhverver ret til indtægten og skal indtægtsføre den på dette tidspunkt.*

### Forfatterindtægter

Vederlag til forfattere kan opdeles i royalties og engangshonorarer. Royalties afregnes på grundlag af omsætning, mens et engangshonorar udgør vederlag for en enkeltstående ydelse eller værk, fx en artikel eller et foredrag. Det kan også være et beløb, der er aftalt i en forlagsaftale, jf. nedenfor.

Forfattere erhverver principielt ret til den del af deres vederlag, der afhænger af omsætningen, når forlaget sælger bøgerne. Forlagsaftalen vil normalt fastsætte, at vederlaget afhænger af omsætningen og afregnes på grundlag af omsætningen pr. kvartal/halvår eller hele kalenderåret. Forfatteren vil så først erhverve ret til vederlaget for den enkelte periode, når beløbet kan gøres endeligt op efter periodens udløb. Er der aftalt afregning pr. kalenderår, således at forlaget først kan udbetale vederlaget i det følgende år, når årets salg kan gøres op, skal forfatteren først beskattes af vederlaget i udbetalingsåret. Er forholdet derimod det, at opgørelsen foretages midt i året, men udbetalingen udskydes til det efterfølgende år, skal beløbet alligevel medregnes til indkomsten i opgørelsesåret.

Får forfatteren et fast beløb, skal dette indtægtsføres, når der er erhvervet endelig ret til det. Efter aftalen med forlaget vil det ofte være på det tidspunkt, hvor manuskriptet er antaget af forlaget. Hvis det faste beløb er et forskud på den omsætningsbestemte del af vederlaget, skal det indtægtsføres, hvis der ikke kan opstå pligt til at betale beløbet tilbage. Er der en tilbagebetalingspligt, er forskuddet reelt bare et lån, der ikke skal indtægtsføres og beskattes. Først på det tidspunkt, dvs. i det indkomstår, hvor forfatteren ifølge forlagsaftalen erhverver endelig ret til vederlaget, skal hele vederlaget indtægtsføres, mens forfatteren fra forlaget får udbetalt sit vederlag med fradrag af forskuddet.

### Flerårige arbejder

Honorarer for flerårige arbejder, der udbetales med et samlet beløb, skal normalt først beskattes, når arbejdet er afsluttet og honoraret for arbejdet opgøres. Der skal dog ske beskatning i takt med eventuelle acountoudbetalinger af honoraret, hvis der er erhvervet endelig ret til acountobeløbet på udbetalingstidspunktet.

### Skattepligtige legater

En kunstner, der modtager et *skattepligtigt* legat, skal indtægtsføre dette i det indkomstår, hvor han eller hun får meddelelse om tildeling af legatet. Udbetalingstidspunktet er uden betydning for, hvilket år indtægten skal selvangives. Beskatning af hæderspriser og legater omtales mere detaljeret i afsnittene "Skattefri indtægter og ydelser" og "Skattepligtige indtægter".

Er der tale om et legat, hvor tildelingen er betinget af, at det anvendes til et særligt formål eller projekt, skal indtægten først beskattes i det indkomstår, hvor betingelserne opfyldes. Det gælder, uanset om legatet er udbetalt på et tidligere tidspunkt, hvis der har været pligt til tilbagebetaling i tilfælde af, at betingelserne ikke bliver opfyldt.

Hvis projektstøtte kun er betinget af indsendelse af regnskab, og projektets gennemførelse kun afhænger af kunstneren selv, vil kunstneren ifølge administrativ praksis have retserhvervet tilskuddet pr. dato for modtagelse af tilsagnet. Er gennemførelse af projektet afhængig af andre væsentlige forhold, er retserhvervelsen udskudt til det tidspunkt, hvor det viser sig, om projektet kan gennemføres. Tidspunktet for retserhvervelse og beskatning fastlægges dermed efter en konkret vurdering af forholdene.

Et rejselegat til udlandet er betinget af, at rejsen gennemføres. Legatbeløbet bliver ikke beskattet, hvis modtageren har rejseudgifter, der svarer til legatet. Se afsnittet skattepligtige indtægter, studierejselegater til udlandet nedenfor.

## **AM-BIDRAG**

Reglerne om AM-bidrag blev ændret, fra og med 2011, således at kunstnere generelt skal betale AM-bidrag af ophavsretlige vederlag, rettighedsindtægter og royalties og dermed af flere indkomster end tidligere. Desuden skal AM-bidrag betales af indkomst fra udlandet, der også indgår i den danske skattepligtige indkomst.

AM-bidraget udgør 8 %. Det trækkes fra ved opgørelse af den personlige indkomst.

### **Beregningsgrundlaget**

Der betales bidrag af

1. Vederlag, der kan henføres til personligt arbejde dvs. løn, fratrædelsesgodtgørelser mv., og pension, der har tilknytning til et tidligere ansættelsesforhold samt ophavsretlige vederlag og rettighedsindtægter
2. Vederlag uden for ansættelsesforhold (honorarindtægter, der ikke indgår i virksomhedsresultat, hverken erhverv eller hobby)
3. Resultat af selvstændig virksomhed, der beskattes som personlig indkomst (i modsætning til fx kapitalindkomst)

Bidraget opkræves af bruttoindkomsten for lønmodtagere og honorarmodtagere, mens bidraget opkræves af nettoindkomsten, dvs. efter fradrag for driftsomkostninger mv. for selvstændigt erhvervsdrivende, se nedenfor.

Der betales ikke AM-bidrag af indkomst ved hobbyvirksomhed. Det gælder også honorarer, der erhverves for aktiviteter i tilknytning til ikke-erhvervsmæssig kunstnerisk virksomhed, fx honorar for foredrag eller undervisning om kunst uden for ansættelsesforhold.

Indtægter, der ikke er skattepligtige, er ikke pålagt am-bidrag. Det vil være tilfældet for de skattefri hæderslegater, fx hæderspriser, der uddeles af Statens Kunstfond uden at være ansøgt.

## Legater

Efter bestemmelserne i arbejdsmarkedsbidragsloven er grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag indkomst, der er et "vederlag". Det udslagsgivende for, om der skal betales arbejdsmarkedsbidrag af et legat, er derfor, om legatet er et "vederlag". I begrebet "vederlag" ligger der en forudsætning om en modydelse – altså at der sker en honorering af et arbejde eller en ydelse, som kunstneren som modtager af vederlaget har præsteret i en eller anden form. Hvis en kunstner modtager et vederlag for at stille et kunstnerisk arbejde til rådighed for offentligheden, er der således tale om et "vederlag" i arbejdsmarkedsbidragslovens forstand, således at vederlaget er omfattet af loven.

Hvis en kunstner derimod modtager et legat eller anden ydelse, som alene er begrundet i kvaliteten af den pågældendes kunstneriske produktion, og hvor legatet eller ydelsen ikke forudsætter en egentlig modydelse fra kunstnerens side, er der ikke tale om et "vederlag", sådan som dette begreb anvendes i arbejdsmarkedsbidragsloven. Legater er som det helt klare udgangspunkt ikke omfattet af arbejdsmarkedsbidragsloven og der skal derfor som det helt klare udgangspunkt ikke betales arbejdsmarkedsbidrag af legatindtægter. Definitivt er legater ikke betalinger, der har karakter af at være et vederlag. I disse situationer har legatmodtageren ikke præsteret en konkret ydelse eller udarbejdet et værk. Legater er derfor ikke arbejdsmarkedsbidragspligtige. Det er imidlertid ikke muligt at omgå arbejdsmarkedsbidragspligten ved at omkvalificere et vederlag til et legat. Når der er tale om betaling for en konkret ydelse eller et værk, som kunstneren har præsteret overfor giveren, skal der betales arbejdsmarkedsbidrag, jf. dog afsnittet nedenfor om opgørelse af bidragsgrundlaget.

Der betales således ikke arbejdsmarkedsbidrag af fx uansøgte hæderspriser, eller af ansøgte legater fx fra Statens Kunstfond, hvor tildelingen er begrundet i talent og kvaliteten af den kunstneriske produktion. Det samme gælder alle andre legater, som ikke er betinget af en modydelse. Der skal ikke betales arbejdsmarkedsbidrag af sådanne legater, uanset om kunstneren i øvrigt er lønmodtager, honorarmodtager eller selvstændig.

Hvis en legatmodtager er selvstændig kunstner, vil beløbet regnskabsmæssigt indgå ved opgørelsen af resultat af virksomhed. Dermed vil det også indgå i grundlaget for beregningen af arbejdsmarkedsbidrag. Dette gælder dog ikke hvis kunstneren husker at få resultatet af den erhvervs-mæssige virksomhed reguleret med de modtagne legater ved opgørelse af grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag.

Dansk Kunstnerråd har erfaret, at nogle legatuddelere m.fl. er begyndt at indberette legater som B-indkomst, hvoraf der skal betales arbejdsmarkedsbidrag. Dansk Kunstnerråd er uenig i denne praksis. Det er alene i de situationer, hvor et legat er et vederlag for en konkret modydelse fra kunstnerens side, at der skal foretages indberetning af arbejdsmarkedsbidragspligtig B-indkomst. Det er således alene i de situationer, hvor det er helt entydigt, at der er tale om et vederlag for en modydelse, at der skal foretages indberetning.

Hvis en legatuddeler indgår en aftale med en kunstner om at optræde til en uddeling og kunstneren samtidig skal have udbetalt et legat, så legatuddeleren sondre mellem, hvad der er den egentlige legat og hvad der er vederlag for modydelsen i form af optræden. Honoraret for optræden er et "vederlag" i arbejdsmarkedsbidragslovens forstand og dermed arbejdsmarkedsbidragspligtigt. Legatet er derimod arbejdsmarkedsbidragsfrit, da det ikke er et "vederlag" i arbejdsmarkedsbidragslovens forstand. Legatuddeleren må i denne situation ikke transformere den samlede udbetaling til kunstneren til et arbejdsmarkedsbidragsfrit legat.

## **Løn-, honorarindtægter og andre vederlag**

Ved *vederlag* forstås den betaling, der modtages for at levere en modydelse. Modydelsen kan være et kunstværk, udførelse af et aftalt arbejde, en koncert m.v.

### Vederlag for personligt arbejde i ansættelsesforhold

Der skal betales AM-bidrag af enhver form for løn, der er betaling for et personligt arbejde, der udføres i et ansættelsesforhold. Der skal også betales AM-bidrag af visse personalegoder (fri kost og logi, bil til rådighed, fri telefon mv.).

Det anføres udtrykkeligt i bestemmelsen, at der betales AM-bidrag af løn under sygdom og barsel mv., ligesom der skal betales bidrag af efterbetalinger, fratrædelsesgodtgørelse, efterløns- og pensionslignende ydelser, der har sammenhæng med et tidligere ansættelsesforhold.

### Vederlag uden for ansættelsesforhold – honorarindtægter, der ikke indgår i virksomhed

Vederlag uden for ansættelsesforhold vil som regel omfatte vederlag, der skal medregnes i personlig indkomst, og som indgår i kunstnerisk virksomhed, der skattemæssigt enten er erhvervsmæssig eller ikke-erhvervsmæssig (hobby). Det kan ofte give anledning til diskussion, om der foreligger et ansættelsesforhold eller ej, og hertil kommer, at SKAT ofte henfører en indtægt til honorarindkomst, hvorved der bliver beregnet AM-bidrag af hele indtægtsbeløbet uden fradrag for medgåede omkostninger. Det er imidlertid ikke korrekt, hvis honorarindtægten er en virksomhedsindkomst. Er det en virksomhedsindkomst beregnes AM-bidrag af nettoresultatet, hvis virksomheden er erhvervsmæssig. Er den ikke erhvervsmæssig skal der ikke betales AM-bidrag af beløbet. Der betales AM-bidrag af rettighedsmidler og royalties, der indgår i resultat af erhvervsmæssig virksomhed – bortset fra biblioteksafgift. Den er udtrykkeligt undtaget fra bidragspligt med den begrundelse, at biblioteksafgiften er kunststøtte.

Der foreligger et vederlag, hvis beløbet er betaling for et værk, en koncertoptræden, oplæsning m.v., og Skattestyrelsen sidestiller ofte projektstøtte med vederlag.

### Indtægt ved selvstændig virksomhed

Bidragsgrundlaget er virksomhedens skattepligtige nettoresultat (før renter), jf. eksempel 1, eller, hvis man anvender virksomhedsordningen, de beløb, der overføres fra virksomheden til privat brug, forudsat at det overførte beløb beskattes som personlig indkomst, jf. eksempel 2.

Der betales kun AM-bidrag af netto-resultatet af erhvervsmæssig virksomhed. Hvis et vederlag eller royalties indgår i en virksomhed, der skattemæssigt vurderes at være hobbyvirksomhed, beregnes der ikke AM-bidrag af virksomhedens samlede nettoresultat. At en virksomhed ikke er erhvervsmæssig, skyldes typisk et skattemæssigt underskud ved aktiviteten. Men det er vigtigt, at kunstneren får indregnet alle virksomhedens indtægter ved opgørelse af resultatet for derved at få modregnet de medgåede udgifter og få opgjort grundlaget for AM-bidrag som et nettobeløb.

### Opgørelse af virksomhedsresultat

#### *Eksempel 1 – almindelig opgørelse*

<i>Salg af værker</i>	<i>kr. 200.000</i>
<i>Driftsomkostninger</i>	<i><u>kr. 50.000</u></i>



Nettoresultat kr. 150.000

Nettoresultatet er grundlag for beregning af AM-bidrag.

AM-bidrag 8% af kr. 150.000 = kr. 12.000.

Anvender man virksomhedsordningen, opgøres beregningsgrundlaget som overskud af virksomheden, der hæves til privat brug. Beregningsgrundlaget er den del af det hævede overskud, der er personlig indkomst:

*Eksempel 2 – opgørelse med virksomhedsordning*

Salg af værker	kr. 200.000
Driftsomkostninger	kr. 50.000
Renteudgifter	<u>kr. 5.000</u>
Årets virksomhedsresultat	kr. 145.000

Hævet overskud, personlig indkomst\* kr. 100.000

Det hævede overskudsbeløb (personlig indkomst) er grundlag for beregning af AM-bidrag.

AM-bidrag 8 % af kr. 100.000 = kr. 8.000

\* eksemplet er forenklet, idet der er set bort fra virksomhedsskat og hæverækkefølge.

Kunstneres selvstændige erhvervsindtægter, i form af vederlag for personligt arbejde, vederlag for salg af værker og lignende, der klart udgør omsætning i virksomheden, indgår dermed også i beregningsgrundlaget for AM-bidrag.

Biblioteksafgifter er fritaget for AM-bidrag. Anvender forfatteren virksomhedsordningen, indgår bibliotekspenge som resultat af selvstændig virksomhed som anført. Til gengæld vil forfatteren modtage en godtgørelse svarende til det opkrævede AM-bidrag. Godtgørelsen, der normalt udbetales i juni måned, indgår som betalt forskudsskat for det enkelte indkomstår. Hermed sker en ligestilling af forfatteres bibliotekspenge i forhold til AM-bidrag, uanset om forfatteren anses for ikke-erhvervsdrivende, honorarmodtager, eller selvstændig erhvervsdrivende.

Statens Kunstfonds Hædersydelse (indtil 2014 Den livsvarige ydelse) betragtes ikke som indtægt ved kunstnerisk virksomhed, og den udgør heller ikke vederlag for en modydelse. Derfor beregnes ikke AM-bidrag af ydelsen.

*Eksempel*

*Landsskatteretten har givet en kunstner ret i, at den livsvarige kunstnerydelse fra Statens Kunstfond, der tildeles en kunstner alene på grundlag af en vurdering af kvaliteten i den kunstneriske produktion, ikke er en indtægt ved selvstændig erhvervsvirksomhed. Der skal følgelig ikke beregnes AM- eller SP-bidrag af ydelsen (SKM2002.168.LSR).*

*Eksempel*

*Højesterets flertal fandt, at den livsvarige ydelse ikke er en indtægt erhvervet ved driften af kunstnerisk virksomhed. Den tildeles alene på grundlag af kvaliteten af hidtidig produktion, og er ikke vederlag for konkrete arbejder eller værker, og udbetales uden sammenhæng med hvilke kunstneriske aktiviteter, modtageren måtte udføre (SKM2013.241HR).*

Denne højesteretssag drejer sig ikke om AM-bidrag, men det fremgår af sagen, at Skatteministeriet var enig i, at der iht. hidtidig administrativ praksis ikke kan opkræves AM-bidrag af den livsvariable ydelse.

## **CROWDFUNDING**

Begrebet crowdfunding dækker over forskellige måder at fremskaffe finansiering på, typisk via nettet og de sociale medier. Formålet er i alle tilfælde at skaffe kapital. Men måden det gøres på varierer.

Ud over skat og moms vil der være en række andre aspekter og især A-kasseregler, man som kunstner skal være opmærksom på, hvis man vil benytte crowdfunding, typisk via en crowdfunding platform.

Som typiske eksempler kan nævnes:

### Crowd sponsering

Denne type kapitalfremskaffelse dækker over rene tilskud uden modydelse. Det er i skattemæssig forstand et økonomisk tilskud eller gave, som kunstneren i alle tilfælde er skattepligtig af ved modtagelsen.

Da den person, der giver den økonomiske støtte til kunstneren, ikke får noget til gengæld for sine penge, er der ingen modydelse. Dermed er der ingen moms eller AM-bidrag af tilskuddet.

Modtager vil typisk være iværksætter, det vil sige en kunstner, der har etableret selvstændig virksomhed eller er i gang med det, og pengene skal bruges til denne virksomhed. Om udgifterne kan fradrages, så de modregnes i de modtagne skattepligtige tilskud, afhænger af, om det er driftsomkostninger, og om der i skattemæssig forstand er etableret en erhvervs-mæssig virksomhed, eller den er ikke-erhvervs-mæssig (hobby).

### Bidrag, hvor der gives en modydelse

Hvis det beløb, som kunstneren modtager, giver adgang til at modtage en bog, musik eller andet, er beløbet vederlag for en modydelse. I så fald er beløbet ikke bare skattepligtigt inkl. AM-bidrag for kunstneren, men der er også tale om salg af varer eller elektroniske ydelser. Dermed har kunstneren en omsætning, der principielt er momspligtig, hvis den overstiger beløbsgrænsen for registrering på kr. 50.000 målt over et år.

## **SKATTEFRI INDTÆGTER OG YDELSER**

### **Skattefri rejsegodtgørelse (kost og logi)**

Kunstnere, der er lønmodtagere, kan af sin arbejdsgiver få udbetalt skattefri godtgørelser for rejseudgifter, når godtgørelsen ikke overstiger de satser, der hvert år fastsættes af Skatterådet (Ligningslovens § 9A). Kunstnere, der som led i deltagelse i udvalg, bestyrelser mv., foretager rejser kan ligeledes få udbetalt skattefri rejsegodtgørelse. Derimod kan der ikke, fx af Kulturstyrelsen udbetales skattefri rejsegodtgørelse til dækning af dokumenterede rejseomkostninger for deltagelse i et arrangement, en festival mv. Den godtgørelse, Kulturstyrelsen bevilger, er skattepligtig, og modtageren må tage fradrag for sine rejseomkostninger.

Ved rejsegodtgørelse forstås beløb, der udbetales til dækning af lønmodtagerens udgifter til ophold (logi) og kost (fortæring) under rejse.

Hvornår der er tale om en rejse, fremgår af LL § 9 A, stk. 1. En lønmodtager er på rejse:

1. når lønmodtageren på grund af afstanden mellem bopæl og et midlertidigt arbejdssted ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl, eller

2. når arbejdsgiveren midlertidigt udsender lønmodtageren til et andet arbejdssted end den sædvanlige arbejdsplads, og dette medfører, at lønmodtageren ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl.

I den første situation er det lønmodtageren selv, der har påtaget sig et midlertidigt arbejde langt fra den sædvanlige bopæl. I den anden situation har arbejdsgiveren bestemt, at lønmodtageren midlertidigt skal arbejde et andet sted end på den sædvanlige arbejdsplads.

Rejsen skal vare mindst 24 timer. Der kan således ikke udbetales skattefri rejsegodtgørelse for én-dags-rejser.

#### Er overnatning nødvendig?

Der kan opstå diskussion med skattemyndighederne om, hvorvidt det har været nødvendigt med overnatning på en rejse. Der vil normalt ikke være problemer i den situation, hvor en lønmodtager af sin arbejdsgiver bliver udsendt til arbejde på et midlertidigt arbejdssted. Diskussionen opstår, når en lønmodtager selv har valgt at arbejde på et midlertidigt arbejdssted. Det kan fx være i forbindelse med en midlertidig ansættelse på et teater i en anden landsdel. At overnatning er nødvendig vil som udgangspunkt forudsætte en samlet arbejds- og transporttid på 12-13 timer, men arbejdstidens placering på døgnet kan formentlig også få en vis betydning.

Praksis tyder på, at det kan have betydning, at det ikke er muligt at overnatte i hjemmet, fordi der ikke er offentlige transportmidler til rådighed på det tidspunkt, hvor transport til eller fra arbejdsstedet skal foregå, og man selv eller en anden i husstanden ikke har egen bil.

Kunstnere, *der er honorarmodtagere eller selvstændigt erhvervsdrivende*, kan ikke få udbetalt skattefri rejsegodtgørelse. Modtager de rejsegodtgørelse, er beløbet skattepligtigt, og modtageren har fradrag for sine rejseudgifter, jf. afsnittet herom nedenfor. Selvstændigt erhvervsdrivende kan tage fradrag enten for faktiske udgifter eller med de samme standardsatser, som anvendes for lønmodtageres skattefri rejsegodtgørelse. Ikke-erhvervsdrivende honorarmodtagere kan ifølge SKATs praksis kun tage fradrag for de faktiske udgifter, som derfor skal kunne dokumenteres. Rigtigheden af denne praksis kan diskuteres, bl.a. fordi kunstnere med ikke-erhvervsdrivende virksomhed normalt beskattes efter samme principper og med samme fradrag som virksomhed, der skattemæssigt er erhverv, jf. tillige Landsskatterettens afgørelse SKM 2015.276 om en billedkunstner, som blev anerkendt at være erhvervsdrivende, og derfor kunne derfor tage fradrag for rejseudgifter efter standardsatserne. SKAT havde ment, at kunstneren var honorarmodtager. Afgørelsen er kommenteret i en artikel TfS 2015.385.

#### Betingelser for udbetaling af skattefri rejsegodtgørelse

I ansættelsesforhold kan der udbetales skattefri godtgørelse for rejseudgifter, når kunstneren på grund af afstand mellem bopæl og et midlertidigt arbejdssted ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl. Det skal altså dels være et midlertidigt arbejdssted, dels skal rejsen være forbundet med en nødvendig overnatning uden for den sædvanlige bopæl.

Der kan højst udbetales skattefri rejsegodtgørelse for kost i op til 12 måneder for rejser til det samme midlertidige arbejdssted. Herefter kan man tage fradrag for de dokumenterede, faktiske udgifter. Standardsatsen for ophold/logi kan anvendes uden tidsbegrænsning.

Der udbetales som nævnt ikke rejsegodtgørelse for rejser under 24 timer og for rejser uden overnatning.

Satserne for skattefri rejsegodtgørelse er

	<u>2019</u>	<u>2020</u>
Kost, pr. døgn, kr.	509,00	521,00
Pr. time for tilsluttende døgn, kr.	21,21	21,71
Logi pr. døgn, kr.	219,00	223,00

Satsen for kost pr. døgn nedsættes, hvis arbejdsgiveren betaler et eller flere måltider. Satsen nedsættes med 15 % for morgenmad og 30 % for fri frokost og 30 % for fri aftensmad. Ofte vil hotelovernatning være inklusive morgenmad, således at satsen nedsættes med 15 %, dvs. med kr. 76,35 til kr. 432,65 (2019) henholdsvis med kr. 78,15 til kr. 442,85 (2020).

Betaler arbejdsgiveren rejseudgifter til kost efter regning, kan lønmodtageren i skattefri rejsegodtgørelse få 25 % af satsen for kost til at dække diverse småfornødenheder under rejsen.

	<u>2019</u>	<u>2020</u>
Småfornødenheder pr. døgn		
25 % af sats for kost, kr.	127,25	130,25

### **Skattefri kørselsgodtgørelse og godtgørelse for parkering**

Kunstnere, *der er lønmodtagere*, kan modtage skattefri kørselsgodtgørelse (befordringsgodtgørelse), forudsat at godtgørelsen ikke overstiger de satser, som Skatterådet har fastsat.

Som lønmodtager kan man også få dækket parkeringsudgifter, der afholdes i forbindelse med erhvervmæssig kørsel for arbejdsgiveren. Endvidere er det skattefrit at få stillet en parkeringsplads til rådighed ved den normale arbejdsplads.

Kunstnere, *der er honorarmodtagere eller selvstændigt erhvervsdrivende*, kan ikke modtage skattefri godtgørelse. Om fradrag for erhvervmæssig kørsel, se afsnittet nedenfor.

Satserne for skattefri kørselsgodtgørelse (befordringsgodtgørelse) er:

	<u>2019</u>	<u>2020</u>
Egen bil og motorcykel		
Kørsel indtil 20.000 km pr. år	kr. 3,56 pr. km	kr. 3,52 pr. km
Kørsel udover 20.000 km pr. år	kr. 1,98 pr. km	kr. 1,96 pr. km
Cykel, knallert, 45- knallert	kr. 0,53 pr. km	kr. 0,54 pr. km

Ved udbetaling af skattefri godtgørelse skal en arbejdsgiver kontrollere, at betingelserne for at udbetale skattefri godtgørelse er opfyldt. Til brug for denne kontrol og af hensyn til oplysninger, der skal fremgå af arbejdsgiverens regnskabsmateriale, skal lønmodtageren oplyse følgende:

- Modtagerens navn, adresse og CPR-nummer
- Kørselens erhvervsmæssige formål (møde, afhentning af materialer mv.)
- Dato for kørslen
- Kørselens mål med eventuelle delmål
- Angivelse af antal kørte kilometer
- De anvendte satser
- Beregning af kørselsgodtgørelsen

Hvis arbejdsgiveren ikke har ført kontrol, eller kunstneren ikke har noteret ovenstående oplysninger, vil hele den udbetalte godtgørelse kunne blive skattepligtig.

Modtager kunstneren ikke skattefri godtgørelse fra arbejdsgiveren, kan der tages fradrag for rejse- og befordringsudgifter. Dette er nærmere omtalt i afsnittet om Udgifter, under driftsudgifter.

## Hæderspriser

Hæderspriser til skabende og udøvende kunstnere er skattefri og fritaget for AM-bidrag.

Skattefriheden er betinget af,

- at hædersprisen udelukkende har karakter af en anerkendelse af modtagerens kunstneriske virke,
- at prisen er uansøgt og
- at prisen gives som et engangsbeløb.

Endvidere er det en forudsætning, at hædersprisen udbetales af

- offentlige midler, legater, kulturelle fonde og lignende samt af erhvervsvirksomheder,
- mellemstatslige organisationer og institutioner, som Danmark deltager i eller er medlem af, eller
- i henhold til Nobelstiftelsens Grundstadgar.

Hvis et engangslegat er givet udelukkende som en anerkendelse af modtagerens fortjenester, men for andet end det kunstneriske virke, fx som en påskønnelse af en særlig indsats i sociale eller for- eningsmæssige sammenhæng, kan legatet være undergivet en lav beskatning. Se nedenfor om beskatning af legater.

*Ligningslovens § 7 nr. 19*

### *Eksempel*

*En pris på 60.000 kr. fra Statens Kunstfond blev af Landsskatteretten anerkendt at være en skattefri hæderspris. Landsskatteretten fastslog, at der ikke var tale om et beløb, der blev udbetalt for en personlig arbejdsindsats, selvom præmiering var ydet til fortsat kunstnerisk arbejde og uddelt i anledning af en særudstilling. Statens Kunstfond havde endvidere i sit brev om tildeling af prisen oplyst, at beløbet var skattepligtig indkomst. Der var enighed om, at beløbet var uansøgt, og at der var tale om et engangsbeløb. SKM 2007, 292 LSR*

### *Eksempel*

*I en sag om beskatning af hæderslegater gav SKAT genoptagelse og anerkendte, at uansøgte præmieringer fra Statens Kunstfond var skattefri i overensstemmelse med afgørelsen SKM 2007, 292 LSR. Dette må således anses for gældende praksis for Statens Kunstfonds uansøgte præmieringer. Herudover drejede sagen sig om beskatning af ansøgte arbejdslegater. Højesteret fandt om disse, at de ikke udelukkende var tildelt som anerkendelse af modtagers fortjenester og derfor skulle almindeligt indkomstbeskattes SKM 2013.856HR, jf. omtalen neden for om beskatning af visse hæderslegater iht. LL §70.*

#### *Eksempel*

*En hæderspris, der blev givet til to arkitekter fra en dansk fond, blev anset for skattefri hæderslegater til kunstnere. Sagen drejede sig om, hvorvidt arkitekter kunne anses som kunstnere, der var omfattet af bestemmelsen, hvilket Landsskatteretten fastslog, var tilfældet. SKM 2006.759.*

#### *Eksempel*

*En arkitekt og lærer på Kunstakademiet, modtog uansøgt et legat på kr. 10.000 fra Johs. Krøiers Fond. Tildelingen af legatet begrundede bestyrelsen med modtagerens faglige fortjenester og som en hæderstilkendegivelse. Begrundelsen var ikke i overensstemmelse med fondens fundats om understøttelse i uddannelsesøjemed, fortrinsvis til kunsthåndværkere. Landsskatteretten fandt imidlertid, at der var tale om et hæderslegat. TfS 1985, 446.*

#### *Eksempel*

*Produceren af et TV-program, der var blevet tildelt en hædersbevisning ved Prix Italia-konkurrencen, var skattepligtig af prisbeløbet. Prisen var reelt tildelt Danmarks Radio, som havde videregivet den til produceren. Kun nationale radio- og tv-selskaber kunne deltage i konkurrencen, og hædersbevisningen var desuden tildelt for et bestemt værk. TfS 1987, 21.*

#### *Eksempel*

*Skatterådet fandt, at Weekendavisens Litteraturpris ikke var skattefri for modtageren, da den var givet på baggrund af et bestemt værk. Proceduren for tildeling af Litteraturprisen er, at avisens redaktion på baggrund af årets anmeldelser nominerer 10 kandidater. Af disse vælger avisens læsere ved en afstemning den endelige modtager.*

*Skatterådet fandt, at fordi der var tale om udbetaling som led i en konkurrence og del i avisens redaktionelle stof, og da prisen skyldtes en bestemt bog og dermed ikke blev givet som en anerkendelse af forfatterens samlede forfatterskab, var der ikke tale om en skattefri hæderspris.*

*SKM 2012.620 SR*

Afgørelsens rigtighed kan diskuteres, da en tildeling af en skattefri hæderspris ikke har som forudsætning, at den skal være tildelt som anerkendelse af et samlet kunstnerisk virke. Prisen var utvivlsomt ikke vederlag for værket, da den blev givet efter værkets udgivelse og uden sammenhæng hermed. Endvidere er kandidaterne fundet af redaktionen på grundlag af årets anmeldelser og dermed formentlig blandt de bedste, således at prisen må ses som en anerkendelse, uanset at den endelige tildeling sker gennem en læserafstemning, hvilket i øvrigt også må ses som læsernes anerkendelse af forfatteren.

#### *Eksempel*

*Skatterådet fandt, at en arkitekturpris, der tildeles en arkitekt, der på baggrund af sit virke kan betragtes som kunster, udelukkende som en anerkendelse af dennes kunstneriske fortjenester, er en hæderspris omfattet af ligningslovens § 7, nr. 19.*

*SKM 2016.305SR*

## **Studierejselegater til udlandet**

Et legat, der er givet med det formål, at det skal anvendes til *studierejser i udlandet, Færøerne eller Grønland*, er skattefrit under forudsætning af, at legatet rent faktisk anvendes til dækning af

- sædvanlige udgifter til rejse mellem Danmark og studiestedet i udlandet, samt til
- sædvanlige udgifter til kost, småfornødenheder og logi på studiestedet og
- dokumenterede udgifter til betaling af undervisning, deltagerafgifter og lignende, herunder betaling for kurser i studiestedets sprog.

Dette fremgår af bestemmelsen i Ligningsloven § 7 K.

Den, der modtager et legat til en studierejse til udlandet, skal tjekke, at legatet er korrekt indberettet som skattefrit rejselegat.

Legatet er kun skattefrit, hvis det fuldt ud anvendes til de nævnte formål (rejse, kost, undervisning mv.). Et overskydende beløb skal selvangives. Overstiger udgifterne til de nævnte formål legatet, er der ikke fradrag for det overskydende beløb, medmindre kunstneren er selvstændig erhvervsdrivende. Selvom legatet ikke fuldt ud er anvendt til formålet i samme indkomstår, som det er modtaget, vil det være skattefrit, hvis det blot efterfølgende anvendes til formålet.

#### *Eksempel*

*Ligningslovens § 7k kunne ikke i almindelighed fortolkes indskrænkende, således at en studierejse skal være gennemført inden for et vist tidsrum for, at det legat, rejsen knytter sig til, er skattefrit i henhold til bestemmelsen. Legaterne var erhvervet i 1999, og af praktiske grunde blev de først brugt op i 2003. Under disse omstændigheder var der ikke hjemmel til at beskatte legaterne. SKM 2004.249 LSR*

Rejser man i egen bil eller benytter man sin egen motorcykel, kan der tages fradrag efter Ligningsrådets standardsats for kørsel mellem hjem og arbejde (satsen efter Ligningslovens § 9 C).

Satsen er kr. 1,98/km for 2019 og kr. 1,96/km i 2020.

Hvis rejseudgifterne ikke er dækket af det skattefrie rejselegat, kan kunstneren få fradrag for enten de faktiske udgifter til kost, småfornødenheder og logi eller tage fradrag efter Skatterådets standardsatser. Hvis kunstneren er selvstændigt erhvervsdrivende, skal studierejsen kunne anerkendes som en driftsomkostning. Er kunstneren lønmodtager, skal udgifterne til studierejsen være fradragsberettiget som efteruddannelse.

Satserne er:

	<u>2019</u>	<u>2020</u>
Kost, pr. døgn, kr.	509,00	521,00
Pr. time for tilsluttende døgn, kr.	21,21	21,71
Logi pr. døgn, kr.	219,00	223,00

Standardsatsen for kost kan kun anvendes i de første 12 måneder af opholdet på studiestedet. Herefter er det de dokumenterede, faktiske udgifter, der skal anvendes.

Standardsatsen for logi kan anvendes uden tidsbegrænsning.

Fradrag efter standardsatserne kan højst udgøre kr. 28.000 (201) og kr. 28.600 (2020).

Skattefrihed af legatet er betinget af, at der er tale om en studierejse og ikke en almindelig turistrejse. Det primære formål med rejsen skal være uddannelse eller blot studie af individuelt bestemte emner.

Et legat til studier ved fx et udenlandsk konservatorium, en udenlandsk teaterskole, malerskole, filmskole, master class, individuel undervisning o. lign. er et studierejselegat.

#### *Eksempel*

*Landskatteretten fastslog i en ikke offentliggjort afgørelse, at et studierejselegat til et individuelt studieformål, som var givet til en forfatter, var skattefrit (afgørelse af 23. marts 1993, 650-8896-00019). Forfatteren havde ansøgt Statens Kunstfond om et rejselegat til to udenlandsrejser, dels til England dels til Lilleasien/Tyrkiet. Statens Kunstfond oplyste til sagen, at der alene gives rejselegater til specifikke formål efter ansøgning. Af ansøgningen til Statens Kunstfond fremgik, at rejselegatet vedrørende rejsen til England havde til formål: "at opsøge kunst- og poesimiljøet i London og desuden samle indtryk af byen mv." Rejsen til Lilleasien/Tyrkiet havde til formål "at undersøge tyrkisk samfundsliv på tærsklen til Europa og EF" samt "at få mere at vide om Sufien og digteren Mevlana Celeleddin Rumi, der levede i 1300-tallet". Det blev nærmere oplyst om forfatteren, at den pågældende var ansat som freelancemedarbejder ved Danmarks Radio, at han har udgivet en række digtsamlinger og bidraget til forskellige tidsskrifter med digte, artikler og oversættelser. Endvidere holdt han en række oplæsninger og foredrag over hele landet.*

### **Fribolig - korte ophold**

Kunstnere, der for en periode får tilbudt frit ophold i en bolig ejet af en fond eller lignende, skal under visse betingelser ikke beskattes af værdien af opholdet.

Det gælder, hvis

1. opholdet indgår som led i en erhvervsmæssig rejse. Se nærmere herom i afsnittet Udgifter – Rejseudgifter, eller
2. opholdet i friboligen indgår som en del af et studierejselegat til udlandet, der opfylder betingelserne for at være skattefrit.

Kunstnere, der får et ophold i fribolig, skal medregne værdien heraf, hvis opholdet ikke opfylder de anførte to betingelser. Se afsnittet Frit ophold i kunstnerbolig.

### **Fri undervisning**

Beløb til dækning af udgifter i forbindelse med uddannelser og kurser er skattefrie, når beløbet modtages fra en arbejdsgiver som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt. Reglerne findes i Ligningslovens § 31.

Kunstnere, der fx arbejder som konsulenter for en virksomhed eller en institution, kan således som delvis vederlag modtage arbejdsgiverbetalt fri undervisning, kurser og seminarer. Herved kan man undgå en del diskussioner om, hvorvidt kursusudgifterne er fradragsberettigede driftsomkostninger eller ikke fradragsberettigede (private) udgifter til kompetencegivende kurser og videreuddannelse. Det skyldes, at de skattefrie arbejdsgiverbetalte kurser omfatter flere typer uddannelse end de kurser, hvortil udgifterne anerkendes som fradragsberettigede driftsomkostninger, jf. afsnittet herom



nedenfor under Udgifter. For lønmodtagere er arbejdsgivers betaling for kurser mv. skattefri, undtagen hvis kurset udelukkende har privat karakter.

Skattefriheden omfatter såvel kompetencegivende uddannelse som efteruddannelse. De ydelser, der er skattefri, er

- deltagerbetaling,
- dækning af bog- og materialeudgifter, som er relevante for uddannelsen eller kurset,
- godtgørelser efter Skatterådets standardsatser til logi, kost og småfornødenheder (forudsat at kurset er med overnatning) samt
- befordringsgodtgørelse med kr. 1,98/km i 2019 og kr. 1,96/km i 2019.

### **Fri computer**

Kunstnere, der enten er lønmodtagere, eller som i øvrigt indgår aftale om levering af personlig arbejdsindsats fx som konsulent for en virksomhed, kan skattefrit få stillet pc med dertil hørende normalt tilbehør til rådighed som led i ansættelsen eller samarbejdsforholdet.

Normalt tilbehør omfatter skærm, printer, modem, mens arbejdsgiverbetalt nettilslutning medfører beskatning af værdi af fri telefon, kr. 2.800 i 2019 og kr. 2.900 i 2020. Der sker dog ikke beskatning af værdi af fri telefon, hvis der er etableret en arbejdsgiverbetalt dataforbindelse for at få adgang til en arbejdsgivers netværk, selvom denne dataforbindelse også anvendes til privat brug og eventuelt tillige som privat telefonforbindelse.

Den skattefri netforbindelse omfatter både adgang til og brug af internet samt engangsudgift til etablering af internetforbindelse.

Computeren skal principielt være stillet til rådighed til brug for arbejdet, men dette fortolkes meget lempeligt, således at fx modtagelse af arbejdsbetonede e-mails eller andre generelle informationer vil være tilstrækkeligt til at opfylde dette krav.

Herudover må pc'en ikke fuldt ud være betalt af brugeren i form af en aftalt lønnedgang.

Hvis den fri computer er stillet til rådighed som led i en aftale om lønnedgang, anses den ikke for at være stillet til rådighed af arbejdsgiveren til brug for arbejdet, men derimod til privat brug. Det medfører, at den ansatte skal beskattes af 50% af prisen for pc og tilbehør i hvert år, hvor pc og udstyr er til rådighed.

### **Sundhedsydelse**

Der er skattefrihed for visse sundhedsydelse, der betales af en arbejdsgiver som led i virksomhedens generelle personalepolitik. Betaler arbejdsgiveren ikke, har lønmodtageren ikke mulighed for i stedet at fratække udgifterne på selvangivelsen.

Skattefriheden gælder arbejdsgiverbetalt behandling af misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler samt behandling for rygeafvænning. Betaler arbejdsgiver udgifter til medicin i tilknytning til behandlingen, er dette ligeledes skattefrit for lønmodtageren, dog kun i en periode af 6 måneder.

Er kunstneren selvstændig, kan der tages fradrag for udgifter til tilsvarende behandling og til medicin. Herudover har selvstændige kunstnere fradrag for visse yderligere sundhedsudgifter, jf. afsnittet herom nedenfor (sundhedsudgifter, kosmetiske operationer m.v.).

### **Visse erstatningsbeløb for krænkelse af ophavsret**

Indehaveren af ophavsretten, en fotograf eller udøvende kunstner har krav på godtgørelse for ikke-økonomisk skade, hvis den pågældendes ret er krænkede ved retsstridigt forhold, jf. Ophavsretsloven § 83 stk. 3. Denne godtgørelse er skattefri, og der betales ikke AM-bidrag af beløbet. Andre erstatningsbeløb efter § 83 i ophavsretsloven er skattepligtige.

#### *Eksempel*

*Landsskatteretten fastslog at en skønsmæssig andel af et beløb i henhold til forlig indgået mellem DR og en ansat i Radioens Underholdningsorkester var godtgørelse for ikke-økonomisk skade efter ophavsretsloven §83 stk. 3 og dermed var skattefri. Resten af beløbet var skattepligtigt som vederlag og erstatning for økonomisk tab. TFS 1990,591*

#### *Eksempel*

*Skatterådet bekræfter, at godtgørelse for ophavsretskrænkelser for ikke-økonomisk skade er skattefri. Det gælder, uanset om beløbet opkræves gennem et selskab, der har fået overdraget udnyttelsesretten. Det skal blot kunne dokumenteres, hvilken del af et modtaget beløb, der tilkommer ophavsmanden som skattefri godtgørelse og hvilken del, der udgør vederlag mv. til selskabet. SKM 2014.186SR*

## **SKATTEPLIGTIGE INDTÆGTER**

### **Legater**

Legater er som hovedregel skattepligtige (personlig indkomst). Dog er visse uansøgte hæderspriser skattefri, jf. afsnittet ovenfor Skattefri indtægter og ydelser. Skatten på visse legater er desuden nedsat i forhold til skatten på almindeligt skattepligtige legater, jf. nedenfor.

Et legat er som udgangspunkt en gave. Heri ligger, at legatet ikke må være betinget af egentlige modydelser. Udtrykket legat anvendes imidlertid ofte som en bredere betegnelse, der også omfatter fx ansøgt støtte til projekter. Projektstøtte vil være almindelig skattepligtig indkomst. Det samme gælder fx legater til kunstnere, der uddeles begrundet i modtagerens økonomiske forhold eller til et særligt formål.

Studierejselegater til udlandet er i princippet almindelig skattepligtig indkomst, men hvis legatet er betinget af, at det anvendes til en studierejse i udlandet, er det skattefrit i det omfang, det anvendes til formålet, dvs. i det omfang, det modsvarer af rejse-, opholdsudgifter mv., jf. omtalen ovenfor.

Legater beskattes normalt i det indkomstår, hvor legatbestyrelsen beslutter at uddele legatet og oplyser modtageren om tildelingen. Hvis bestyrelsens beslutning træffes i december måned, og modtageren først får meddelelse om tildeling af legatet i det følgende år, skal legatet dog først indberettes og indtægtsføres i dette år.

#### *Eksempel*

Et legat tildelt et skuespillertalent var skattepligtig personlig indkomst. Det var tildelt til studerende og elever, der gør en særlig indsats for at opnå udvikling og færdigheder til fælles gavn og glæde for andre. Det var forudsat anvendt til rejseformål i forbindelse med videreuddannelse og/eller instrumentkøb eller tilsvarende udstyr, der er nødvendigt i uddannelsesøjemed.  
SKM 2015.2LSR

Med denne formulering kunne det ikke anses for et skattefrit rejselegat til udlandet eller et påskønnelseslegat.

### Nedsat skat på hæderslegater

På visse legater (hæders- eller påskønnelseslegater) er skatten lavere end på almindelig indkomst. Legatet skal

- være ydet som et engangsbeløb af offentlige midler, legater, kulturelle fonde og lignende her i landet eller i udlandet, og
- udelukkende have karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester.

Ved skatteberegningen gives et skattefrit bundfradrag, og kun 85 % af den del af legatet, der overstiger bundfradraget er skattepligtig indkomst. Bundfradraget er kr. 28.000 i 2019 og kr. 28.600 i 2020.

Ligningsloven § 70.

#### Eksempel

Modtaget ansøgt hæderslegat			kr. 50.000
Skattefrit bundfradrag	kr. 28.000 (2019)		
Difference	$50.000 - 28.600 =$	kr. 2.400	
Til beskatning 85 % af	kr. 21.400	= kr. 18.190	
Anslået skat, 40 % af	kr. 18.190	= kr. 7.276	kr. - 7.276
Legatbeløb til rådighed efter skat			<u>kr. 42.724</u>

Bundfradraget på kr. 28.600 (kr. 28.000 i 2019) er fælles for alle påskønnelseslegater, der beskattes efter denne bestemmelse, og for visse andre indtægter, der beskattes efter samme regler.

Den, der uddeler legatet, kan være en institution, en fond eller en forening, men kan også være en erhvervsvirksomhed.

Der stilles ikke krav om, at den udbetalende fond er almennyttig. Udbetales beløbet derimod af en forening, stilles i praksis krav om, at foreningen har et almennyttigt formål.

#### Eksempel

Ikea-prisen opfylder ikke kriterierne for at blive beskattet som hæderslegat, da udbetaleren ikke er en selvstændig fond. Der er alene etableret en komité, der udvælger modtageren.

Den nedsatte skat er betinget af, at legatet ikke har karakter af at være vederlag for et bestemt værk eller ydelse, ligesom det ikke må være ydet fx for at dække et uddannelsesformål eller pga. modtagers økonomiske forhold. Det skal således alene være udtryk for en anerkendelse af legatmodtageren.

Som eksempel på legater, der er lavt beskattet i henhold til bestemmelsen kan nævnes påskønnelseslegater, der ofte ydes uden ansøgning til en person, der har ydet en særlig indsats for en forening eller i sociale sammenhæng. Legatet kan dog også være ydet efter ansøgning og som en anerkendelse af modtagerens kunstneriske fortjenester.

Arbejdslegater fra Statens Kunstfond, der uddeles som et *engangsbeløb* efter ansøgning, kan ikke beskattes efter ligningslovens § 7 O, selvom legaterne uddeles på grundlag af modtagernes kunstneriske kvaliteter og ikke som vederlag for et bestemt værk. Arbejdslegaterne indberettes af Statens Kunstfond som skattepligtig indkomst. Se tillige SKM 2015.2LSR. I sagen fandt Landsskatte retten, at et legat ikke var et skattefrit rejselagat til udlandet og heller ikke omfattet af ligningslovens § 7 O.

#### *Eksempel*

*Højesteret har taget stilling til beskatning af arbejdslegater tildelt som engangsbeløb. Højesteret henviste til forarbejderne til lov om Statens Kunstfond og Kunstrådet, som anfører, at Kunstfondens støtte skal give kunstneren arbejdsro til kommende skabende arbejde. Højesteret udtaler, at arbejdslegatet kan betragtes som en form for vederlag til kunstneren for samfundets mere generelle nytte af den kunstneriske produktion. Legatet var dermed ikke udelukkende udtryk for en anerkendelse af modtagers kunstneriske fortjenester. SKM 2013.856H*

Statens Kunstfond skal ifølge bekendtgørelsen om Statens Kunstfond og forarbejderne til loven anvende samme tildelingskriterier for arbejdslegater og for den livsvarige ydelse, nemlig kvaliteten af den kunstneriske produktion og dermed ud fra en vurdering af kunstnerens hidtidige arbejder.

Under sagen var der enighed om, at arbejdslegaterne var udtryk for en anerkendelse af modtagerens fortjenester. Selvom uddelingskriterierne er de samme for Statens Kunstfonds livsvarige ydelse og arbejdslegaterne, og selvom Højesteret i sagen SKM 2013.214H fandt, at den livsvarige ydelse ikke var indtægt eller vederlag for modydelse i kunstnerisk virksomhed, indtog Højesteret det modsatte synspunkt om arbejdslegater og fastslog, at legaterne fuldt ud skulle beskattes, dvs. de var ikke udelukkende tildelt som en anerkendelse af modtagerens fortjenester.

SKM 2013.856HR og SKM 2013.241HR er således indbyrdes modstridende. Legatet anses i den sidstnævnte dom for en form for vederlag i kunstnerisk virksomhed, mens den forudgående dom (flertallet) udtalte at den livsvarige ydelse ikke var vederlag for – konkrete – produkter eller arbejder og derfor ikke var indkomst i kunstnerisk virksomhed, som kunstnerens udgifter kunne modregnes i. Dansk Kunstråd arbejder videre med denne problematik med henblik på at der findes en mere afbalanceret løsning for kunstnerne.

### **Studierejselegater**

Legater til studierejser er skattepligtige. Dog er studierejselegater til udlandet skattefrie, når bestemte betingelser er opfyldt, jf. afsnittet ovenfor om studierejselegater til udlandet.

### **Sociale legater**

En fond, stiftelse eller forening, der har til formål at støtte socialt eller sygdomsbekæmpende arbejde, og som er godkendt af told- og skatteforvaltningen, kan skattefrit udbetale legater på op til kr. 10.000 årligt, jf. ligningslovens § 7, stk. 1, nr. 22. Overstiger legatet denne bundgrænse, skal modtageren selvangive resten. Bundgrænsen gælder for hver legatyder for sig. Det betyder, at den

enkelte modtager skattefrit kan få flere sociale legater i et enkelt indkomstår, når blot legaterne tildeles fra forskellige fonde eller foreninger. Det er alene i de situationer, hvor det må antages, at ydelser til samme person fra forskellige fonde systematisk opdeles på de pågældende ydere for at omgå skattepligten efter ligningslovens § 7, nr. 22, at der vil ske sammenlægning af de samlede ydelser i indkomståret.

### **Fri telefon**

Kunstnere, der er lønmodtagere eller er tilknyttet en virksomhed som konsulent eller i en anden form for samarbejdsforhold, kan få stillet telefon til rådighed for privat brug mod på årsbasis at blive beskattet af kr. 2.800 (2019) og kr. 2.900 (2020).

Har kunstneren en ægtefælle, der ligeledes har fri telefon fra arbejdsgiver eller samarbejdspartner, gives ægtefællerabat. Hver ægtefælle får nedsat værdi af fri telefon med 25 %, dvs. med kr. 700 (2019) kr. 725 (2020). Reduktionen er dog betinget af, at ægtefællerne samlet og før reduktion har værdi af fri telefon til kr. 3.700 (2019) og kr. 3.800 (2020).

Beskatningen af fri telefon med kr. 2.800 i 2019 (kr. 2.900 i 2020) dækker både selve apparatet (mobil eller fastnettelefon) oprettelse, abonnements- og forbrugsudgifter inklusive sædvanlige telefonserviceydelser, der er en del af abonnementet.

Er telefonen kun til erhvervsmæssig anvendelse beskattes værdien ikke, hvis den ansatte ikke har telefonen med hjem, eller gennem en tro- og love erklæring afgivet over for arbejdsgiveren kan dokumentere, at telefonen ikke er til privat benyttelse. Desuden skal arbejdsgiveren føre en vis kontrol med, at telefonen rent faktisk ikke anvendes privat. Enkeltstående private samtaler udløser ikke beskatning.

Er telefonen stillet til rådighed som led i aftale om lønnedgang er der formodning for privat brug. Den ansatte bliver derfor beskattet af værdi af fri telefon.

Se tillige afsnittet om "Fri computer" ovenfor.

### **Ekstraordinært store indtægter – skatterabat**

Skabende kunstnere kan udjævne beskatningen af indkomst efter den særlige udligningsordning, der er omtalt i afsnittet nedenfor "Særlige Beskatningsordninger".

Herudover kan skabende kunstnere, der har særligt store engangsindtægter ved virksomhed af skabende kunstnerisk karakter, få en direkte nedsættelse af skatten. Indtægten må ikke vedrøre arbejde i et ansættelsesforhold. Den må heller ikke bestå af stipendier eller legater.

Denne ordning går ud på, at kunstneren får et skattefrit bundfradrag på kr. 28.000,00 (2019) og kr. 28.600 (2020). Endvidere medregnes kun 85 % af resten af beløbet i den skattepligtige indkomst. Bundfradraget efter bestemmelsen er fælles for denne ordning og for legater, der beskattes efter samme bestemmelse, jf. omtalen heraf ovenfor.

*Ligningsloven § 70*

Ved indtægt fra virksomhed af skabende kunstnerisk karakter forstås indtægt fra salg af billedkunst (skulptur, maleri, grafik), indtægt fra salg af kunsthåndværk, indtægt (royalties, biblioteks-

penge mv.) fra forfatteres bøger, royalties til fotografer, filminstruktører og scenografer, komponisters indtægt fra deres musik (royalties, Koda, NCB mv.) og koreografers indtægt fra de indstuderede værker.

Derimod kan musikere, dirigenter, sangere, artister, skuespillere og dansere ikke anvende ordningen, uanset graden af improvisation i deres optræden. Indtægter ved fx en forfatters oplæsning af egne værker er ikke indkomst ved skabende kunstnerisk virksomhed og kan ikke indgå under denne beskatning.

Det er kun den skabende kunstner selv, der kan benytte denne lempelige beskatning, men ikke dennes selskab eller andre, der måtte have fået overdraget rettighederne til værket, ligesom det som nævnt ikke må være udført af kunstneren som lønmodtager.

Det er kun ekstraordinært store indtægter, der kan beskattes efter disse regler, og kun den del af indtægterne, der overstiger et sammenligningsbeløb. Dette sammenligningsbeløb består af 25 % af gennemsnittet af de seneste tre års indkomst. Hvorledes dette sammenligningsbeløb opgøres, afhænger af, hvorledes kunstneren har ladet sig beskatte, fx om der er valgt beskatning efter virksomhedsordningen.

Her beskrives principperne for opgørelsen kun i hovedtræk, da der kan være tale om opgørelser, som det må anbefales af få regnskabskyndig bistand til, jf. følgende eksempel, hvor alle kunstnerindtægter og anden skattepligtig indkomst er opgjort efter fradrag af AM-bidrag:

#### Eksempel

	År 1	År 2	År 3	År 4
Kunstnerindtægt efter fradrag (nettoresultat)	62.000	4.000	-6.000	250.000
Anden skattepligtig indkomst	200.000	200.000	200.000	200.000
I alt skattepligtig indkomst	262.000	204.000	194.000	450.000

#### Sammenligningsbeløb:

År 1 - 3	$25\% \times (262.000 + 204.000 + 194.000) / 3 = 55.000$
År 4	$220.000 - 200.000 = \underline{20.000}$
I alt	75.000

Sammenligningsbeløbet for år 4 beregnes som forskellen mellem gennemsnitlig skattepligtig indkomst for år 1-3 (her 220.000 kr.) og anden skattepligtig indkomst, dvs. skattepligtig indkomst bortset fra kunstnerindtægt i år 4 (her 200.000 kr.).

Herefter kan beregnes, om der skal ske nedslag for ekstraordinær stor indtægt for år 4.

Kunstnerindtægt efter fradrag	250.000
Sammenligningsbeløb	75.000
Overstigende beløb	175.000

Der sker herefter nedslag, således at det overstigende beløb efter bundfradrag kun medregnes med 85%.

Bundfradrag (2019)	28.000
85% af overstigende beløb	$175.000 - 28.000 = 147.000 \times 85\%$
	124.950

Årets skattepligtige indkomst:

<i>Kunstnerindtægt efter nedslag</i>	<i>250.000-175.000+124.950</i>	<i>199.950</i>
<i>Anden skattepligtig indkomst</i>		<i>200.000</i>
<i>I alt</i>		<i>399.950</i>

*I eksemplet nedsættes kunstnerens skattepligtige indkomst i år 4 således fra kr. 450.000 til kr. 399.950.*

### **Beholdning af igangværende og færdige værker**

For kunstmalere og billedhuggere gælder, at der ikke stilles krav om, at de skal tage hensyn til stigning eller nedgang i værdien af ikke solgte værker, allerede fordi en nøjagtig vurdering af disse ofte vil støde på store vanskeligheder.

Kunstmalere og billedhuggere vil som regel kunne vente med at indtægtsføre deres arbejder til de er solgt, medens fradragsberettigede udgifter kan fradrages løbende (kasseprincippet). Der er dog intet i vejen for, at en kunstner foretager sin indkomstansættelse således, at han tager svingninger i værdien af fulde, men uafsatte værker, i betragtning efter rimelige vurderinger (lagerprincippet).

Valg af lagerprincippet forudsætter i øvrigt, at kunstneren er selvstændigt erhvervsdrivende. Dog er det praksis, at opgørelsen af det skattepligtige resultat af ikke-erhvervs-mæssig virksomhed sker efter samme principper som for erhvervsvirksomhed. Dette blev lagt til grund i SKM 2013.214H om beskatning af livsvarig ydelse til kunstner og tillige i dommen SKM 2015.262H om beskatning af sygedagpenge.

Har man en gang valgt at anvende lagerprincippet, er man i princippet bundet til dette valg. Dog kan man efter ansøgning få tilladelse til at skifte opgørelsesprincip, hvis der er en rimelig forretningsmæssig begrundelse for det.

Lagerprincippet betyder, at der tages hensyn til stigning eller nedgang i værdien af de ikke afsatte værker. Metoden vil formentlig i et vist omfang kræve hjælp fra en regnskabskyndig, og den følgende beskrivelse, der ikke er udtømmende, skal derfor kun opfattes som en orientering om idéen bag disse regler. Værdien fastsættes efter reglerne i varelagerloven., dvs. dagsprisen for værket, indkøbsprisen eller fremstillingsprisen.

Man kan frit ændre opgørelsesmåde fra år til år, således at man eksempelvis går fra at have anvendt fremstillingsprisen til fremover at anvende dagsprisen, når blot det oplyses i regnskabet.

I nedenstående eksempel anvender kunstneren lagerprincippet med fremstillingsprisen som værdiansættelsesprincip for de usolgte arbejder, der er i beholdningen, ved årets udgang. I det følgende år medtager han samme værdi som en udgift, der kan fratrækkes i en evt. salgssum. Bliver værket ikke solgt i det følgende år, bliver nettoresultatet, at der ikke er nogen indkomst til beskatning fra det usolgte værk i begge år. Værdien ved udgangen af det pågældende år optræder så som udgift i det herefter følgende år osv.

Værdien kan fx opgøres til udgifterne til de materialer, som er brugt på værket (fremstillingspris). Værdien kan også sættes til værdien af kunstværket på det tidspunkt, hvor værdien gøres op.

*Eksempel:*

<i>År 1</i>	
<i>Fremstillingsprisen for kunstværk (fradrag)</i>	<i>10.000 kr.</i>
<i>Værdi ved årets udgang (indtægt)</i>	<i>10.000 kr.</i>
<i>Bidrag til skattepligtig indkomst i år 1</i>	<i>0 kr.</i>
<i>År 2</i>	
<i>Værdi af kunstværker ved årets begyndelse (fradrag)</i>	<i>10.000 kr.</i>
<i>Værdi ved udgangen af år 2 (indtægt)</i>	<i>10.000 kr.</i>
<i>Bidrag til skattepligtig indkomst i år 2</i>	<i>0 kr.</i>
<i>År 3</i>	
<i>Værdi ved årets begyndelse (fradrag)</i>	<i>10.000 kr.</i>
<i>Salgspris (indtægt)</i>	<i>30.000 kr.</i>
<i>Bidrag til skattepligtig indkomst i år 3</i>	<i>20.000 kr.</i>

Når fremstillingsprisen anvendes, betyder lagerprincippet således reelt, at udgifter til materialer først fradrages i det år, hvor salget sker.

Anvendelse af lagerprincippet kan hermed medvirke til, at kunstneren undgår underskud i en periode med den deraf følgende risiko for at få virksomheden underkendt som erhvervsmæssig i skattemæssig henseende. Selvom virksomheden bliver anset for ikke-erhvervsmæssig, kan anvendelse af lagerprincippet bidrage til, at kunstneren i salgsåret får fradrag for de udgifter, der reelt er medgået til at frembringe værket, da udgifter, afholdt i tidligere indkomstår, er registreret gennem lagerprincippet.

Vælger kunstneren at anvende lagerprincippet ved sin indkomstopgørelse, skal der ved årets udgang foretages en fysisk optælling af kunstnerens beholdning opdelt på varegrupper (beholdning af fx færdigproducerede værker, cd'er, bøger eller kataloger, herunder til brug som reklame og præsentation) og af endnu ikke anvendte materialer ("råvarer"). De forskellige beholdninger skal alle værdiansættes.

Værdien af kunstnerens beholdning kan efter frit valg opgøres til

- dagspris ved årets slutning,
- indkøbspris eller
- fremstillingspris

Valget kan ændres fra år til år. Såfremt et ændret valg medfører en lavere værdiansættelse, vil der på den måde kunne opnås fradrag for "ukurante" eller langsomt salgbare værker.

## **UDGIFTER**

### **GENERELT**

Kunstneres skattemæssige fradrag for udgifter følger lovgivningens generelle principper og den praksis, der er udviklet. På fradragssiden har det stor betydning, om kunstneren er lønmodtager, selvstændigt erhvervsdrivende eller blot har indtægter fra en virksomhed med et så ringe omfang



eller indtjening, at den i praksis ikke anses for at have erhvervmæssig karakter, jf. det indledende afsnit "Kriterier for Beskatning" om denne afgrænsning.

Giver virksomheden underskud over en årrække, kan dette i sig selv bevirke, at der opstår diskussioner med skattemyndighederne om adgang til at fratække dette underskud i anden indkomst. Kunstnere bør derfor være opmærksomme på, hvilke udgifter der er strengt erhvervmæssige. Når virksomheden har givet underskud og betragtes som ikke-erhvervmæssig, kan det få betydning, at man senere kan dokumentere de udgifter, der er medgået fx til en skulptur eller et andet kunstværk, fordi kunstneren kun skal beskattes efter et nettoprincip, dvs. af den opnåede fortjeneste, jf. Landsskatterettens kendelse af 23. september 2015 (j.nr. 14-002-1908). Se tillige ovenfor om anvendelse af lagerprincippet.

### **Private/erhvervmæssige udgifter**

Der skal foretages en opdeling af erhvervmæssige udgifter og private udgifter. Nogle udgifter kan være blandet private og erhvervmæssige, således at der skal foretages en opdeling af den enkelte udgift.

Generelt må det imidlertid anbefales, at man så vidt muligt forsøger at holde virksomhedsudgifter og private udgifter adskilt. Det samme gælder, hvis man har driftsmidler, der kan benyttes såvel privat som erhvervmæssigt, fx computer, printer, fax, kameraer, musikanlæg osv. Det kan være afgørende for skattemyndighedernes accept af, at driftsmidlet er fuldt erhvervmæssigt, at det er anbragt i de lokaler, hvor virksomheden drives fra, eller man kan henvise til, at man fx har en anden pc til privat brug.

Private udgifter kan ikke fradrages. Grunden hertil er, at de skatteretligt betragtes som udgifter, som alle har for at kunne eksistere. Det gælder typisk for udgifter til kost, tøj, husleje.

### **Dokumentation er vigtig**

Spørgsmålet om, hvorvidt en udgift er privat eller erhvervmæssig, vil ofte kunne give anledning til diskussioner mellem Skattestyrelsen og kunstnere.

Helt basalt skal den enkelte kunstner sørge for at have den nødvendige dokumentation, dvs. bilag for en udgift.

Endvidere er det væsentligt at kunne dokumentere, at fx en taxa-regning er erhvervmæssig og ikke privat. Det kan ske ved at have yderligere dokumentation for, at udgiften er afholdt i forbindelse med et engagement, et møde med en kunde eller en eventuel kunde (dokumentation ved brev eller e-mail med bekræftelse af møde/formål, dato). Ved erhvervmæssige besøg på restaura- tion, skal der noteres deltagerkreds på regningen. Er der afholdt entréudgifter til koncerter, film, teater, udstillinger, mv. som led i kunstnerens løbende ajourføring og efteruddannelse, skal dette kunne underbygges ved fremlæggelse af billetter, programmer osv., således at det er muligt at dokumentere selve udgiften, samt underbygge argumentationen for, at der er tale om en driftsudgift, jf. nærmere herom nedenfor. Skattestyrelsen synes at være meget tilbageholdende med at godkende fradrag for entréudgifter, når der er tale om udgifter, der er afholdt med henblik på in- spiration for den enkelte kunstner.

Entréudgifter til koncerter m.v. har man normalt også som privat forbrug, hvorved skattemyndighederne har et særligt fokus på, at private udgifter ikke fradrages som erhvervsmæssige udgifter. Man bør derfor tillige gemme bilag (billetter, restaurationsregninger, m.v.) for private udgifter, man har afholdt i årets løb for at kunne dokumentere, at man selv har foretaget en opdeling mellem private og erhvervsmæssige udgifter.

Er kunstneren i et ansættelsesforhold eller konsulentforhold, kan det ud fra et rent skattemæssigt synspunkt være enklere at få arbejds- eller hvervgiveren til at afholde eventuelle udgifter. Der skabes en vis formodning for, at udgiften er erhvervsmæssig, når det er arbejdsgiveren, der betaler den. Desuden vil et fradrag for udgifter for en lønmodtager have en lavere skatteværdi (ligningsmæssigt fradrag). Inden for flere faglige kunstnerområder er der dog tradition for, at lønmodtageren selv afholder eventuelle driftsudgifter.

### **Driftsudgifter**

De erhvervsmæssige udgifter kan opdeles i driftsudgifter og anlægsudgifter.

For at få fradrag som driftsudgift, skal *udgiften være anvendt til at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten*. Udgiften skal således vedrøre den løbende indkomst, idet der ikke gives fradrag for udgifter, der enten medgår til at etablere eller til at udvide eller forbedre selve indkomstkilden.

Fradrag for driftsomkostninger følger af statsskatteloven § 6 a). Gennem praksis er sket en nærmere fortolkning af, hvornår en udgift er en driftsomkostning.

Driftsudgifter er således de udgifter, der vedrører den løbende drift, og som afholdes i det enkelte indkomstår, fx leje af værkstedslokaler, deltagelse i kurser til løbende ajourføring, udgifter til reparation og vedligeholdelse af driftsmidler og inventar, fx instrumenter.

Anlægsudgifter vedrører anskaffelser, der har betydning for indkomsterhvervelsen flere år frem i tiden, fx anskaffelser i forbindelse med etablering af en virksomhed. Hvis der er tale om køb af driftsmidler eller andre afskrivningsberettigede aktiver, kan kunstneren foretage skattemæssige afskrivninger på aktivet.

Den selvstændige kunstner skal være opmærksom på, at der kun er fradrag for udgifter til køb af varer eller ydelser, hvis betaling sker via et pengeinstitut, når betalingen overstiger kr. 10.000 inkl. moms. Køberen af en vare eller ydelse, der undlader at foretage den krævede betaling via pengeinstitut, vil hæfte for sælgers moms af den købte vare eller ydelse.

*Ligningsloven § 8Y og Momsloven § 46 stk. 10.*

### **Skattemæssige afskrivninger**

Anskaffer kunstneren et afskrivningsberettiget aktiv (typisk et driftsmiddel), kan der foretages skattemæssige afskrivninger efter de almindelige regler i afskrivningsloven. Her gælder generelt, at driftsmidler, fx musikinstrumenter, kameraer, pc'er, og inventar kan afskrives med maksimalt 25% hvert år efter en saldometode. Erhvervsmæssigt benyttede bygninger, som fx værksteder, kan afskrives med 4% årligt, dvs. over 25 år, hvis man har købt ejendommen. Der kan ikke afskrives på bygninger, der anvendes til beboelse eller kontor.

Generelt gælder dog, at der ikke kan afskrives på antikviteter og andre aktiver, der efter deres art og anvendelse normalt ikke udsættes for værdiforringelse. For kunstneres aktiver har denne bestemmelse ikke nogen væsentlig betydning. Det eksempel, der typisk nævnes i denne sammenhæng, er en "stradivarius", som er et traditionelt klassisk strygeinstrument.

### **Straksafskrivning**

Nogle aktiver kan straksafskrives, således at hele udgiften fradrages i købsåret. Det gælder for anskaffelser af mindre driftsmidler og for anskaffelse af software.

Aktivets anskaffelsespris må som udgangspunkt ikke være over kr. 13.800 (2019) og kr. 14.100 (2020). Software kan straksafskrives uanset anskaffelsespris, ligesom driftsmidler, der har en fysisk levetid på under 3 år, kan straksafskrives i købsåret uanset pris.

Beskrivelsen her af fradragsberettigede udgifter og afskrivningsberettigede investeringer er naturligvis langt fra udtømmende. Nedenfor under omtalen af fradrag er givet en række eksempler på fradrag for kunstneres driftsudgifter. Endvidere kan fx renteudgifter fradrages, uanset om de er private eller erhvervsmæssige, men erhvervsmæssige renteudgifter vil ved anvendelse af virksomhedsordningen have større fradragsværdi end private. Endelig er der særlige regler for fradrag for befordring mellem hjem og arbejde, selvom disse udgifter normalt er private.

### **Lønmodtageres driftsomkostninger/afskrivninger**

Statsskattelovens § 6 a) er den generelle bestemmelse, der sætter rammen for, hvilke driftsudgifter der kan fradrages, uanset om man er lønmodtager, honorarmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende. Herudover findes bestemmelser om fradrag for bestemte udgifter, fx befordring, rejser, repræsentation og reklame.

Lønmodtagere, der anskaffer afskrivningsberettigede driftsmidler, fx en pc, kan foretage skattemæssige afskrivninger på driftsmidlet.

For lønmodtagere gælder imidlertid begrænsninger i fradraget for driftsomkostninger og afskrivninger. Bl.a. kan lønmodtagere kun fradrage disse omkostninger i det omfang, de samlet overstiger den generelle bundgrænse for lønmodtagerfradrag, der er kr. 6.200 i 2019 og kr. 6.300 i 2020. For udgifter til befordring og for rejseudgifter gælder denne bundgrænse dog ikke.

Desuden er der betydelig forskel på fradragsværdien for lønmodtagere og for honorarmodtagere/selvstændigt erhvervsdrivende.

Lønmodtagerens fradrag - på selvangivelsen anført under *ligningsmæssige fradrag* - har en maksimal skatteværdi, der svarer til den samlede kommunale skatteprocent, der i gennemsnit er 25,7 % i 2020.

Selvstændiges driftsudgifter kan derimod have en fradragsværdi, der svarer til den maksimale skatteprocent for personlig indkomst, inklusive AM-bidrag, dvs. 56,5%. Se også oversigten i afsnittet *Kriterier for beskatning*.

## DE ENKELTE DRIFTSUDGIFTER

### Befordringsudgifter

Skattemæssigt anvendes udtrykket "udgifter til befordring" om udgifter til egen persontransport, fx med bil, tog og fly. Der er fradrag for erhvervsmæssig befordring. Der er kun fradrag for den private befordring, der består af kørsel mellem hjem og arbejde, jf. den nærmere beskrivelse nedenfor.

For lønmodtagere er fradragsværdien for erhvervsmæssig befordring dog typisk lavere end for såvel erhvervsdrivende som for honorarmodtagere, fordi fradraget er et ligningsmæssigt fradrag. Er man lønmodtager, kan det derfor bedst svare sig at få udbetalt skattefri befordringsgodtgørelse fra sin arbejdsgiver eller få udgifterne refunderet efter regning.

### Erhvervsmæssig befordring

Erhvervsmæssig befordring er defineret således:

- befordring mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads i indtil 60 dage inden for de forudgående 12 måneder. Fx ved skift til nyt arbejde vil kørsel hjem/arbejde være erhvervsmæssig i de første 60 arbejdsdage
- befordring mellem flere arbejdspladser
- befordring inden for samme arbejdsplads

Eksempler på erhvervsmæssig befordring:

#### *Eksempel*

*Hvis fx en skuespiller, der bor i én by, får et job ved en anden bys teater i under 60 arbejdsdage, og bor på hotel i den anden by, er såvel udgifterne til eventuel transport mellem de to byer som udgifterne til transport mellem hotel og teater erhvervsmæssige befordringsudgifter.*

#### *Eksempel*

*En musiker, der havde modtaget honorar for enkeltstående engagementer, blev ikke anset for selvstændigt erhvervsdrivende, men han kunne fradrage sine kørselsudgifter i forbindelse med engagementerne. TfS 1997, 562*

#### *Eksempel*

*En freelance kunstner har fradrag for udgifter til en rejse (transport), der foretages for at deltage i en ansættelsesprøve på et teater eller koncertsted. Det gælder, selvom der ikke opnås kontrakt. TfS 1995, 235*

#### *Eksempel*

*Scenografer får ofte kun kontrakt på de enkelte teatre mv. for en enkelt opsætning ad gangen. Hvis scenografen må rejse fra fx Århus til København til møde med en teaterdirektør for at drøfte en samarbejdskontrakt, er der på samme måde fradragsret for transportudgifterne, selvom der eventuelt ikke opnås enighed om et samarbejde.*

Begrebet arbejdsplads omfatter alle former for arbejdspladser, der ikke tillige er den skattepligtiges bopæl. Ud over den almindelige faste arbejdsplads omfatter dette alle andre adresser, der besøges

som led i arbejdet/virksomheden fx kundebesøg, konferencer eller steder for afhentning af post eller materialer. Som arbejdsplads betragtes også steder, hvor den pågældende modtager undervisning i form af efteruddannelse som et led i arbejdet eller virksomheden.

Ved vurdering af, om der er tale om en arbejdsplads, indgår formålet med kørsel eller rejse til det pågældende sted. Det vil sige, om formålet med at tage det pågældende sted hen falder ind under det almindelige driftsomkostningsbegreb. Se nærmere under afsnittet om rejseudgifter og erhvervsmæssig kontra privat rejse.

#### Lønmodtagere

Lønmodtagere kan af arbejdsgiveren skattefrit få dækket disse erhvervsmæssige befordringsudgifter efter regning. Dvs. som refusion af dokumenterede udgifter i form af fx tog- eller flybilletter, broafgifter og taxaregninger, der skal afleveres til arbejdsgiveren.

I stedet for refusion af faktiske udgifter - fx hvis der ingen bilag er for befordringsudgifterne, fordi man har kørt i egen bil eller motorcykel - kan arbejdsgiveren udbetale skattefri kørselsgodtgørelse efter de årligt fastsatte takster for skattefri kørselsgodtgørelse, jf. nedenfor.

Ved udbetaling af skattefri kørselsgodtgørelse til lønmodtagere skal arbejdsgiveren kontrollere, at betingelserne for at udbetale godtgørelser skattefrit er opfyldt. Til brug for denne kontrol og af hensyn til oplysninger, der skal fremgå af arbejdsgiverens regnskabsmateriale, skal lønmodtageren oplyse følgende:

- Modtagerens navn, adresse og CPR-nummer
- Kørselens erhvervsmæssige formål (møde, afhentning af materialer mv.)
- Dato for kørslen
- Kørselens mål med eventuelle delmål
- Angivelse af antal kørte kilometer
- De anvendte satser
- Beregning af kørselsgodtgørelsen

Hvis betingelserne ikke er opfyldt, således at der er udbetalt for meget i godtgørelse, bliver hele den udbetalte kørselsgodtgørelse skattepligtig.

Udbetaler arbejdsgiveren ikke skattefri godtgørelse, har lønmodtagere kun fradrag for erhvervsmæssig kørsel som et ligningsmæssigt fradrag og efter samme regler og satser, som gælder for fradrag for befordring mellem hjem og arbejde (se herom nedenfor), dvs. med en lavere sats end standardsatsen for erhvervsmæssig kørsel. Lønmodtagere bør derfor i videst muligt omfang få arbejdsgiveren til enten at refundere de faktiske udgifter til befordring eller udbetale skattefri kørselsgodtgørelse.

#### Selvstændigt erhvervsdrivende

Erhvervsmæssige befordringsudgifter er fradragsberettigede for selvstændige kunstnere. Fradrag kan enten tages med standardsatserne for skattefri kørselsgodtgørelse eller på grundlag af faktiske udgifter, som skal kunne dokumenteres.

#### Honorarmodtagere

Honorarmodtagere kan ifølge administrativ praksis tage fradrag for erhvervsmæssige befordringsudgifter på grundlag af de faktisk dokumenterede udgifter eller efter standardsatserne for skattefri kørselsgodtgørelse.

### Satserne for skattefri kørselsgodtgørelse

	<u>2019</u>	<u>2020</u>
Egen bil og motorcykel		
Kørsel indtil 20.000 km pr. år	kr. 3,56 pr. km	kr. 3,52 pr. km
Kørsel udover 20.000 km pr. år	kr. 1,98 pr. km	kr. 1,96 pr. km
Cykel, knallert, 45- knallert	kr. 0,53 pr. km	kr. 0,54 pr. km

### Befordring mellem hjem og arbejde

Udgifter til transport mellem hjem og arbejde er skattemæssigt en privat udgift, som der ikke desto mindre gives fradrag for efter faste satser, der reguleres årligt.

Fradragnet er uafhængigt af, om man har udgifter til transport, men betaler arbejdsgiveren for transporten, kan man ikke samtidig tage fradrag for befordring mellem hjem og arbejde.

Kr. pr. km	<u>2019</u>	<u>2020</u>
0 - 24 km inkl.	0,00	0,00
25 - 120 km inkl.	1,98	1,96
Over 120 km	0,99	0,98
Over 120 km i visse udkantskommuner eller dele heraf	1,98	1,96

Der gives således først fradrag ved en daglig transport, der overstiger 24 km.

Personer, der bor i visse områder, får automatisk beregnet fradrag med den høje sats for befordring (for daglig befordring mellem 25 og 120 km), også for den del af befordringen, der ligger udover 120 km. Har man opnået ret til dette særlige pendlerfradrag inden udgangen af indkomståret 2013, bevarer man retten til fradragnet i 7 år fra det tidspunkt, man har opnået ret til fradragnet. Det er dog en forudsætning, at man fortsat har sin sædvanlige bopæl i de omfattede områder.

Følgende kommuner giver ret til fradragnet 2007-2018:

Bornholm, Brønderslev, Faaborg-Midtfyn, Frederikshavn, Guldborgsund, Hjørring, Langeland, Lolland, Læsø, Morsø, Norddjurs, Samsø, Svendborg, Tønder, Vesthimmerland og Ærø.

Følgende kommuner giver ret til fradragnet 2015-2018:

Jammerbugt, Odsherred, Skive, Sønderborg, Thisted, Slagelse, Struer, Vordingborg og Aabenraa.

Personer med lav personlig indkomst får automatisk beregnet et tillæg til det almindelige befordringsfradrag. Tillægget udgør maksimalt kr. 15.400 (2019 og 2020) ved indkomst på op til 278.100 (2019) og 284.300 (2020). Tillægget aftrappes gradvist ved højere indkomst, således at det er helt bortfaldet ved en yderligere indkomst på kr. 50.000.

Fradragsretten for befordring mellem hjem og arbejde er begrænset til et beløb, der beregnes på grundlag af den normale transportvej frem og tilbage ved kørsel i bil.

Fradrag for befordring mellem hjem og arbejde er et ligningsmæssigt fradrag, således at fradragsværdien maksimalt svarer til den kommunale skatteprocent, dvs. i gennemsnit 25,7 % i 2020. Det gælder, uanset om man er lønmodtager, honorarmodtager eller selvstændig.

Man skal lægge mærke til, at ved skift af arbejdssteder er transporten mellem hjem og arbejde i de første 60 dage erhvervsmæssig befordring. Det betyder, at man fx vil kunne modtage skattefri kørselsgodtgørelse af sin arbejdsgiver for denne periode. For en lønmodtager, der ikke får skattefri godtgørelse for denne erhvervsmæssige kørsel, skal fradraget beregnes efter reglerne for befordring mellem hjem og arbejde, dvs. man får ikke fradrag for de første 24 km og satsen er lavere. *Ligningslovens §§ 9, 9B og 9C.*

### Broafgifter

Den skattepligtige kan ved opgørelsen af fradrag for befordring frem og tilbage mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads mod dokumentation foretage fradrag for billet til Storebæltsbroen og Øresundsbroen.

Selvstændigt erhvervsdrivende og honorarmodtagere kan tage fradrag for de faktiske, dokumenterede udgifter.

For lønmodtagere udgør fradraget for Storebælt kr. 110 (2019 og 2020) pr. passage med bil eller motorcykel og kr. 15 pr. passage med kollektiv trafik.

Frdraget for Øresund er kr. 50 pr. passage med bil eller motorcykel og kr. 8 pr. passage med kollektiv trafik.

Frdraget for fjordforbindelsen i Frederikssund (Kronprinsesse Marys Bro) er kr. 12 kr. med bil.

Ved samkørsel i bil eller på motorcykel er det kun den af de samkørende, som har afholdt udgiften, der kan få fradrag. Modtager den pågældende udgiftsgodtgørelse for passageudgiften fra medkørende, er den pågældende ikke skattepligtig heraf, og de medkørende har ikke fradragsret for godtgørelsen.

### **Rejseudgifter**

Skattemæssigt dækker udtrykket rejseudgifter over udgifter til

- kost og småforbrødenheder samt
- udgifter til overnatning (logi).

De udgifter, der afholdes til transport forbundet med rejsen, er befordringsudgifter, jf. omtalen herom ovenfor.

Frdrag for rejseudgifter eller skattefri godtgørelse for rejseudgifter forudsætter, at man i skattemæssig forstand er på rejse for at arbejde på et midlertidigt arbejdssted, og at man ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl på grund af afstanden mellem denne og det midlertidige arbejdssted. Der kan være tale om, at man direkte er ansat eller i øvrigt udfører arbejde på det midlertidige arbejdssted. For lønmodtagere kan der også være tale om, at arbejdsgiveren midlertidigt udsender den pågældende til et andet arbejdssted end den sædvanlige arbejdsplads.

Udover at arbejdsstedet skal være midlertidigt skal følgende 2 betingelser være opfyldt:

- Rejsen skal vare mindst 24 timer og
- Den skal være forbundet med overnatning.

Der gives altså ikke fradrag/skattefri rejsegodtgørelse for en-dags rejser.

Overnatning skal skyldes, at det på grund af afstanden mellem et midlertidigt arbejdssted og bopæl ikke er muligt at overnatte på den sædvanlige bopæl.

Der vil normalt ikke være problemer i den situation, hvor en lønmodtager af sin arbejdsgiver bliver udsendt til arbejde på et midlertidigt arbejdssted. Derimod kan opstå diskussion om fradraget med SKAT, hvor en lønmodtager selv har valgt at arbejde på et midlertidigt arbejdssted. Det kan fx være i forbindelse med en midlertidig ansættelse på et teater i en anden landsdel. At overnatning er nødvendig, vil som udgangspunkt forudsætte en samlet arbejds- og transporttid på 12-13 timer, men arbejdstidens placering på døgnet kan formentlig også få en vis betydning. Se i øvrigt afsnittet om Skattefri rejsegodtgørelse.

Kunstnere bør være opmærksomme på, at det kan få betydning, at der kan fremlægges dokumentation for den faktiske arbejdstid, hvis denne ikke klart fremgår af den indgåede kontrakt. Der kan eventuelt være tale om forberedelse på stedet, prøve, træning, afsminkning osv.

Det er derfor en god idé at gemme dokumentation, så man er rustet til at tage en diskussion om nødvendigheden af en rejse og overnatning. Gem derfor

- Togbilletter/togkort
- Kvittering for køb af benzin (alle kvitteringer for hele året)
- Bro- eller færgebilletter
- Kontrakter
- Tjenesteplaner
- Notat om rejsens start og slut, herunder om der er fx øvning, der ikke fremgår af rejseplanen, ventetid for transport osv., der forklarer evt. tidsforskel fra tjenesteplan og hjemrejsetidspunkt.

For kunstnere vil der være 2 typiske rejsesituationer, hvor arbejdsstedet er midlertidigt:

#### *1. Koncerter, teaterturneer, udstillinger*

Kunstneren giver koncerter eller optræder skiftende steder, uden at det er muligt at overnatte på den sædvanlige bopæl. Der kan også være tale om, at kunstneren skal arrangere en udstilling, således at han eller hun i en periode arbejder på et andet sted end det sædvanlige værksted og ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl.

#### *2. Midlertidigt job eller projekt*

En kunstner vil også være på rejse, hvis det er aftalt, at kunstneren ansættes direkte på et arbejdssted, der er placeret, således at det ikke er muligt at overnatte på den sædvanlige bopæl, og arbejdsstedet er midlertidigt. Der kan fx være tale om ansættelse i nogle måneder under optagelser mv. ved et filmprojekt.

#### Lønmodtagere

Lønmodtagere kan modtage skattefri godtgørelse for rejseudgifter eller få refunderet rejseudgifterne af arbejdsgiveren efter regning, dvs. mod dokumentation for de faktisk afholdte udgifter.

Hvis den godtgørelse, der udbetales, overstiger de gældende satser, vil hele beløbet blive skattepligtigt, medmindre arbejdsgiveren indberetter det overskydende beløb som A-indkomst.

Får lønmodtageren hverken godtgjort sine udgifter eller udbetalt skattefri godtgørelse, har lønmodtageren fradrag for sine faktiske udgifter eller svarende til satserne for skattefri godtgørelse.



### Satser - skattefri rejsegodtgørelse

	<u>2019</u>	<u>2020</u>
Kost, pr. døgn, kr.	509,00	521,00
Pr. time for tilsluttende døgn, kr.	21,21	21,71
Logi pr. døgn, kr.	219,00	223,00

Satsen for kost pr. døgn nedsættes, hvis arbejdsgiveren betaler et eller flere måltider. Satsen nedsættes med 15 % for morgenmad og 30 % for fri frokost og 30 % for fri aftensmad. Ofte vil hotelovernatning være inklusive morgenmad, således at satsen nedsættes med 15 %, dvs. med kr. 76,35 til kr. 432,65 (2019) henholdsvis med kr. 78,15 til kr. 442,85 (2020).

Betaler arbejdsgiveren rejseudgifter til kost efter regning, kan lønmodtageren i skattefri godtgørelse få 25% af satsen for kost til at dække diverse småfornødenheder under rejsen.

	<u>2019</u>	<u>2020</u>
<i>Småfornødenheder pr. døgn</i>		
25% af sats for kost, kr.	127,25	130,25

Ved udbetaling af skattefri godtgørelse for udgifter til kost og småfornødenheder kan et arbejdssted højst anses for midlertidigt i de første 12 måneder. Efter de første 12 måneder kan der kun ske refusion/fradrag for faktiske omkostninger.

*Ligningsloven § 9A.*

Får lønmodtageren ikke godtgjort sine udgifter, eller får man ikke fuld godtgørelse, kan der i stedet foretages fradrag enten for faktisk afholdte udgifter eller efter satserne for skattefri rejsegodtgørelse. Har arbejdsgiveren kun givet delvis godtgørelse, kan lønmodtageren foretage fradrag for differencen mellem satsen for skattefri godtgørelse og det modtagne beløb.

#### *Eksempel*

*En operasanger, der af Landsskatteretten blev anset for lønmodtager, fik anerkendt fradrag for udgifter til rejse og ophold i forbindelse med stemmetræning og sangundervisning med direkte forbindelse til en opgave.*

*SKM 2014.203LSR*

Fradraget er et ligningsmæssigt fradrag, dvs. det har en maksimal skatteværdi på ca. 25 %, (kommuneskatteprocenten). Fradrag for rejseudgifter bliver ikke reduceret med det årlige bundfradrag for lønmodtagerudgifter, kr. 6.200 (2019) og kr. 6.300 (2020).

#### Loft over rejsefradrag

Fradraget for rejseudgifter er begrænset til kr. 28.000 (2019) og 28.600 (2020) og inkluderer fradraget for dobbelt husførelse. Det gælder både fradrag for kost og logi beregnet efter Skatterådets standardsatser og fradrag for faktiske udgifter.

### *Selvstændige kunstnere*

Udgifter til erhvervmæssige rejser er fradragsberettigede for selvstændige kunstnere. Fradrag kan enten tages med Skatterådets standardsatser for skattefri rejsegodtgørelse eller på grundlag af faktiske udgifter, som skal kunne dokumenteres.

Selvstændige er kun omfattet af loftet over fradrag for rejseudgifter kr. 28.000 (2019) og kr. 28.600 (2020), hvis de tager fradrag efter standardsatserne.

#### Honorarmodtagere

Honorarmodtagere, der ifølge SKATs praksis hverken er lønmodtagere eller selvstændigt erhvervsdrivende, kan tage fradrag for erhvervmæssige rejseudgifter på grundlag af de faktisk dokumenterede udgifter, således at det kun er nettohonoraret, der beskattes. Dog beregnes AM-bidrag af bruttohonoraret, medmindre det indtjenes i ikke-erhvervmæssig virksomhed, jf. afsnittet ovenfor om AM-bidrag.

Derimod er der i de senere års administrative praksis ikke givet honorarmodtagere fradrag efter Skatterådets standardsatser for skattefri rejsegodtgørelse. Der er ikke fastsat særlige regler om loft over honorarmodtageres fradrag for rejseudgifter, men SKATs praksis viser, at det vil blive begrænset til honorarets størrelse.

#### **Erhvervmæssige/private rejser**

For lønmodtagere vil der som regel ikke opstå diskussion om, hvorvidt en rejse betalt af arbejdsgiveren er erhvervmæssig eller privat.

For selvstændige og honorarmodtagere er fradrag for rejseudgifter betinget af, at rejsen har en konkret og direkte sammenhæng med virksomhedens indkomstsskabende aktiviteter eller har til formål at opnå salg af værker eller kunstneriske ydelser i indkomståret eller i senere indkomstår.

Rejser kan deles op i tre grupper:

- rejser, der er fuldt fradragsberettigede
- rejser, der er delvist fradragsberettigede (blandede forretnings- og ferierejser)
- ikke-fradragsberettigede rejser (private rejser)

Selvom en rejse har et rent fagligt indhold og ikke har nogen turist- eller feriekarakter, er der ikke fradrag for udgifterne, når rejsen siges at være af generel karakter. Det skyldes kravet om, at der skal være en konkret og direkte sammenhæng mellem rejsen og kunstnerens indkomstskabende aktiviteter.

Når en kunstner for eksempel rejser til udlandet for at få inspiration til sin virksomhed ved teater- og operaforestillinger, filmfestivaler, museumsbesøg eller andet, skal der kunne påvises en konkret sammenhæng med en planlagt opgave eller projekt, for at fradrag for rejseudgifterne anerkendes. Der kan for eksempel være tale om en opsætning af en opera herhjemme, som kræver studier i bestemte teknikker i udlandet, således at der konkret er et formål med for eksempel en rejse til Italien.

Udgifter til studierejser af helt generel karakter vil således ikke kunne fratrækkes. Tilsvarende gælder studierejser, der har karakter af egentlig videreuddannelse.

Når studierejsen er tilstrækkelig konkret, gives fradrag til såvel rejseudgifter og for merudgifter til kost og logi.

Der er en lang række eksempler fra praksis vedrørende kravet til konkret sammenhæng med indtægts erhvervelsen.

#### *Eksempel*

*En trompetist har i Landsskatteretten fået anerkendt fradrag for udgifter til en studierejse til USA. Trompetisten var uddannet ved Musikkonservatoriet og ansat ved Det Kgl. Kapel, ligesom han løbende medvirkede i koncerter i forskellige orkestre. Det var dokumenteret, at trompetisten deltog i to kurser i blæseteknik afholdt af trompetister ved henholdsvis Metropolitan Opera og New York Philharmonic Orchestra. Trompetisten havde modtaget studierejselegater svarende til en stor del af udgifterne, og der var sket modregning af fradrag heri. Skattemyndighederne havde nægtet fradrag for de overskydende udgifter. Udgifterne var dokumenterede udgifter til fly og forsikring, samt udgifter beregnet efter standardsatserne for kost og logi. Landsskatteretten anerkender fradrag med henvisning til, at kurserne i blæseteknik er ajourføring af trompetistens erhverv som udøvende musiker på højt niveau. LSR 2-5-1880-0711 af 31. januar 2001.*

#### *Eksempel*

*En scenograf har fået anerkendt fradrag for udgifter til studierejse til New York samt til indkøb af kunst- og teaterbøger samt teatermanuskripter til brug for konkret planlagte forestillinger i de følgende år (afgørelsen er ikke offentliggjort).*

#### *Eksempel*

*Landsskatteretten har ligeledes anerkendt fradrag for rejseudgifter til en solobasunist, der var uddannet ved Det Kongelige Danske Musikkonservatorium. Der var tale om udgifter til et kursus i Chicago, der omfattede god spille- og blæseteknik, primært rettet mod at undgå muskelspændinger og fysisk nedslidning. Fradraget blev anerkendt, da kurset blev anset som led i efteruddannelse, og dermed var udgiften afholdt for at sikre og vedligeholde indkomsten som professionel musiker. LSR 2-5-1880-0655 af 15. dec. 2000.*

#### *Eksempel*

*En operasanger fik fradrag for sine rejseudgifter afholdt med henblik på at opnå freelance engagementer. Landsskatteretten udtalte, at en freelance kunstner i et vist omfang kan afholde fradragsberettigede udgifter (pr-udgifter) med henblik på at opnå engagementer, herunder rimelige rejseudgifter til syngearrangementer på forskellige operaer. TfS 1999 235.*

#### *Eksempel*

*Landsskatteretten anerkendte fradrag for udgifter til mad og logi efter Ligningsrådets standardsatser til en musiker, der havde enkeltstående engagementer i Danmark og Tyskland. TfS 1997, 406.*

#### *Eksempel*

*En operasanger, der af Landsskatteretten blev anset for lønmodtager, fik anerkendt fradrag for udgifter til rejse og ophold i forbindelse med stemmetræning og sangundervisning med direkte forbindelse til en opgave. SKM 2014.203LSR*

#### *Eksempel*

*En gymnasielektor, der samtidig havde indtægter fra forfattervirksomhed, fik ikke fradrag for udgifter til en studierejse til Kina i 1974. Indtægterne ved forfattervirksomhed udgjorde i 1974 og 1975 henholdsvis 49.000 kr. og 29.000 kr. Det fratrukne beløb udgjorde 4.228 kr. Forfatteren anførte, at rejsen var foretaget som led i hans forfattervirksomhed. Han var taget til Kina for at studere kollektiv pædagogik, og den viden herom han havde opnået på rejsen, havde han blandt andet nedfældet i en bog, der endnu ikke var færdigredigeret. Han havde endvidere skrevet en del*

artikler om forholdene i Kina inden for sit fagområde. Rejsen havde medført, at han i et vist omfang blev anvendt som konsulent inden for området Østen af et af Danmarks store bogforlag. Endvidere havde han haft indtægter ved foredragsvirksomhed om de erfaringer, han havde indvundet under rejsen. At han som følge af rejsen tillige var blevet i stand til at yde en mere omfattende undervisning end tidligere, var et resultat af rejsen, men havde ikke været formålet med den. Landsskatteretten fandt imidlertid, at der ikke havde bestået en sådan nærmere forbindelse mellem udgifterne til rejsen og klagerens indkomsterhvervelse, at nogen del af rejseudgifterne var fradragsberettiget. LSRM 1979 199.

Kommentar: Når der ikke blev anerkendt fradrag for nogen del af udgifterne, kan det formentlig skyldes, at den pågældende ikke var taget af sted på rejsen med det formål at indsamle materiale til den bog, han havde skrevet, jf. afgørelsen nedenfor om delvis fradrag.

#### *Eksempel*

*En ældre afgørelse, der også i dag vil give ret til fradrag på grund af den direkte tilknytning til indkomsterhvervelsen, er: En tegner blev af et blad i USA opfordret til at komme til New York med det formål at forhandle med bladet om fremtidige tegninger og illustrationer og for at tegne til bladet under opholdet i New York. Rejseudgifterne kunne fradrages. RR 1964 SM53.*

#### *Eksempel*

*Tilsvarende har Landsskatteretten i en ældre sag anerkendt delvis fradragsret for rejseudgifter til Spanien, fordi rejserne til dels blev anset for foretaget med henblik på at indsamle materiale til brug for senere litterære publikationer.*

*Der var tale om en bibliotekar, som sammen med sin hustru tidligere havde udgivet en bog om Spanien og havde været medforfatter til en spansk ordbog. Bibliotekaren selv havde desuden indtægter ved artikler og undervisning i spansk, mens hustruen havde forskellige indtægter ved litterært arbejde i form af kronikker, avisartikler og arbejde for bogforlag. Landsskatteretten anerkendte et delvist og kun begrænset fradrag for omkostningerne svarende til 12% af de samlede rejse- og opholdsudgifter. LSR 1964 60.*

## **Salgsrejser**

Kunstnere, der rejser til biennaler og andre salgsudstillinger for igennem egen tilstedeværelse at opnå reklame og kontakter med udenlandske kunsthandlere, eller en forfatter, der rejser til en bogmesse i udlandet, for igennem kontakter på bogmessen at få en ny bog antaget til oversættelse, er eksempler på fradragsberettigede udgifter til salgsrejser. Tilsvarende gælder salg fremstød for eksempelvis musikudgivelser og film.

Fra egentlige biennaler og messer er der en glidende overgang til andre typer af salgsrejser, for eksempel en kunstners besøg for at etablere kontakt med henblik på fremtidige udstillinger på udenlandske udstillingssteder. Her er det nødvendigt med tilstrækkelig dokumentation for afholdelse af møder, for eksempel e-mails eller anden korrespondance, hvor formålet med mødet aftales, således at den konkrete sammenhæng til den indkomstskabende aktivitet kan påvises, også af hensyn til den situation, at udstillingen eventuelt ikke bliver gennemført.

## **Frit ophold i kunstnerbolig**

En kunstner, der i en periode modtager et legat i form af frit ophold i en kunstnerbolig, vil principielt være skattepligtig af værdien af dette fri ophold.

Den skattemæssige værdi af et legatophold fastsættes skønsmæssigt. Værdien af friboligen ansættes efter et skøn over boligens udlejningsværdi, det vil sige til markedislejen efter en konkret vurdering af boligen. Værdien af fri varme m.v. ansættes også efter et skøn. Hvis boligen kun benyttes en mindre periode end en måned fastsættes beløbet forholdsmæssigt.

Hvis kunstneren tillige får fri kost, skal værdien af den frie kost beskattes efter et skøn. Værdien vil kunne fastsættes med udgangspunkt i takster, som Skatterådet fastsætter hvert år. Taksten er 80 kr. pr. døgn i 2019, jf. bekendtgørelse nr. 306 af 20 november 2018 og 80 kr. pr. døgn i 2019 jf. bekendtgørelse nr. 1167 af 19. november 2019. En værdiansættelse i overensstemmelse hermed vil næppe blive kritiseret af Skattestyrelsen.

Indgår det fri ophold som led i en erhvervsmæssig rejse, dvs. opholdet har en konkret sammenhæng med de indkomstskabende aktiviteter, vil kunstneren have et fradrag, der modsvarer værdien af det fri ophold. Endvidere vil der være fradrag for transportudgifterne.

#### Legatbolig i udlandet

Indgår opholdet i en fribolig i udlandet som en del af et studierejselegat til udlandet, vil det være skattefrit, da fradrag for opholdsudgifterne ligeledes vil modsvare værdien af det fri ophold, jf. omtalen af skattefrie studierejselegater til udlandet ovenfor. Når der er tale om et studierejselegat, stilles ikke samme krav om en konkret sammenhæng mellem formålet med studierejseren og de indkomstskabende aktiviteter som kunstner, jf. eksemplet, der er nævnt under omtalen af studierejselegater til udlandet.

#### **Dobbelt husførelse**

Fradrag for dobbelt husførelse vil ofte ikke være relevant, da man i de fleste situationer i stedet vil have fradrag for rejseudgifter, eventuelt opgjort efter Skatterådets standardsatser. Fradrag for dobbelt husførelse kan dog blive aktuelt efter de første 12 måneder, når man ikke længere kan tage standardfradrag for kost og småfornødenheder.

Enlige forsørgere, der har børn under 18 år samt ægtefæller og ugifte samlevende, der på grund af deres erhverv midlertidigt opretholder dobbelt husførelse, kan få fradrag for merudgifter for kost og logi. Fradrag for merudgifterne sker med de faktisk dokumenterede merudgifter eller uden dokumentation med kr. 400 pr. uge. Fradraget er sammen med fradrag for rejseudgifter begrænset af loftet over rejseudgifter på kr. 28.000 (2019) og kr. 28.600 (2020).

Der skal være tale om midlertidig opretholdelse af reelt dobbelt husførelse, og dette skal være aftalt eller stå klart allerede ved et ansættelsesforholds begyndelse. Det er fast praksis, at der under ansættelse på prøve er tale om en midlertidig ansættelse og dermed adgang til fradrag for dobbelt husførelse. Det er ofte aktuelt fx for musikere i symfoniorkestrene og i Det Kongelige Kapel.

Der gives ikke fradrag for dobbelt husførelse ud over to år, netop på grund af kravet om midlertidighed.

Den dobbelte husførelse skal skyldes hensynet til erhvervet.

Afstanden mellem de to boliger må ikke være så kort, at man med rimelighed kan kræve, at den pågældende rejser frem og tilbage. Hvornår dette er rimeligt, afgøres konkret og vil blandt andet afhænge af transportmuligheder og arbejdstidens placering.

## **Arbejdsmaterialer**

Kunstnere har fradragsret for udgifter, der anvendes til at frembringe og fremføre deres værker.

Fradraget er knyttet til indkomsterhvervelsen. Der kan være en tidsmæssig forskydning mellem det tidspunkt, hvor fradraget eller udgiften afholdes, og det tidspunkt hvor den erhvervsmæssige indkomst falder, jf. afsnittet om igangværende arbejder.

### *Eksempel*

*I en konkret sag har Landsskatteretten anerkendt, at produktionsudgifter til en cd var fradragsberettigede driftsomkostninger. En musiker havde aftalt med producenten, at han selv skulle betale en del af produktionsudgifterne til udgivelse af en cd. Formålet med udgivelsen var dels at få indtægter ved salget dels at gøre reklame for musikeren for at skaffe flere spillejobs. Musikeren aftalte med producenten, at han fik udbetalt knap 30.000 kr. som forskud på forventede indtægter ved salg af cd'en. I forbindelse med salget kunne producenten modtage de kommende indtægter i form af ophavsretligt vederlag (royalties) fra KODA og NCB, indtil forskuddet var tilbagebetalt. Derefter ville indtægterne tilfalde musikeren direkte. Forskuddet blev beskattet som B-indkomst i udbetalingsåret. Landsskatteretten anerkendte fradrag for produktionsudgifterne under henvisning til, at disse havde en direkte og umiddelbar forbindelse med indkomsterhvervelsen. Der var således tale om en fradragsberettiget driftsomkostning, jf. Statsskattelovens § 6 a. LSR 631-1836-0774 af 18. december 1997.*

## **Fradragsrettens sammenhæng med perioder af erhvervsmæssig indkomst**

Kunstnere kan have fradrag for driftsomkostninger, selvom de afholdes på et tidspunkt, hvor kunstneren modtager arbejdsløshedsunderstøttelse.

### *Eksempel*

*Som eksempel kan nævnes en freelancesanger, der afholder udgifter til foresyngninger på forskellige operaer. Disse udgifter kan fradrages, selvom de afholdes i en arbejdsløshedsperiode. TFS 1995, 235.*

Er situationen, at kunstneren allerede har indgået en kontrakt om et engagement eller en kontrakt om levering af et bestemt stykke arbejde, kan driftsomkostninger vedrørende arbejdsydelsen fratrækkes, selvom arbejdsydelsen endnu ikke er leveret.

I øvrigt skal man være opmærksom på, at driftsmidler og inventar kan indgå på en driftsmiddelsaldo, selvom de principielt kan straksafskrives som småanskaffelser. Fradraget kan dermed udskydes til et senere år, hvor der er positive indtægter, som fradraget kan rummes i.

## **Arbejdsværelse i hjemmet**

Udgift til arbejdsværelse kan fratrækkes, hvis arbejdets art og omfang medfører, at rummet ikke kan udnyttes privat. Selvom arbejdsværelset udelukkende benyttes til at arbejde i, kan blot muligheden for en privat anvendelse udelukke fradrag for udgifterne hertil. Fradragsretten for arbejdsværelse er således et enten eller. Spørgsmålet om, hvorvidt et værelse kan benyttes privat, giver ofte anledning til diskussion om fradragsretten.

Når der godkendes fradrag for arbejdsværelse i egen ejendom, beregnes fradrag som en forholds-mæssig del af udgiften til el og varme. Fradrag gives desuden for den del af ejendomsskatten, der kan henføres til ejendommens erhvervsmæssige anvendelse, hvis arbejdsværelset udgør 10 % eller mere af den pågældende ejendom.

Der er ikke fradrag for ejendomsværdiskat, men den nedsættes forholdsmæssigt, jf. Lov om ejendoms-værdiskat § 11. Nedslaget opnås ved at udfylde rubrikkerne 203 og 205 i den elektroniske selvangivelse. Rubrik 203 (delvis erhvervsmæssig anvendelse) udfyldes med, hvor stor en procentdel arbejdsværelset udgør af den samlede bolig, og i rubrik 205 anføres, hvor mange dage i året værelset har været erhvervsmæssigt anvendt. De nævnte rubrikker fremgår først af selvangivelsen, når man har købt ejendom. (Se evt. blanket 04052 på [www.skat.dk](http://www.skat.dk))

Praksis er ret restriktiv. Men når fradrag er anerkendt, er der lagt vægt på, at værelset ikke længe-re er anvendeligt som opholdsrum, men gennem indretning har skiftet karakter til for eksempel atelier, værksted, tegnestue eller systue, eller at værelset i væsentlig grad er blevet benyttet til arbejde om dagen, og der ikke har været stillet kontor eller arbejdsværelse til rådighed af en arbejds-giver. Desuden lægges vægt på, om det ligger isoleret fra boligens øvrige opholdsrum, og om der eventuelt er egen indgang.

#### *Eksempel*

*En musiker i et symfoniorkester havde indrettet et værelse i sin ejerlejlighed som sit øveværelse og til opbevaring af sine musikinstrumenter. Der var endvidere afholdt udgifter til lyddæmpende tæppe i øveværelset. På grund af musikerens øvepligt, arbejdets art og oplysninger om instrumen-ternes omfang og karakter samt indretningen af øveværelset fandt Landsskatteretten, at der var tale om et arbejdsværelse til udelukkende erhvervsmæssig benyttelse. Man gav derfor et skøns-mæssigt fradrag samt fradrag for udgifterne til det lyddæmpende tæppe. TFS 1991, 129 LSR*

#### *Eksempel*

*En musiklærer ved en skole med bijob og biindtægter som musiker i et jazzorkester havde indret-tet to arbejds- og musiklokaler i hjemmet. Landsretten fandt, at det ene værelse havde været så-dan indrettet og benyttet, at der var fradrag for udgifterne hertil. Værelset var særligt lyddæmpet både med vindue- og gulvisolering. Det andet lokale adskilte sig imidlertid ikke så meget fra almin-delige opholdsrum, at der kunne gives fradrag.*

#### *Landsretten udtalte:*

*Det lægges til grund, at sagsøgerens virke som musiklærer ved Bernadotteskolen indebærer en ikke ubetydelig undervisningsforberedelse og vedligeholdelse af færdigheder. Han har ikke mulig-heder herfor på skolen og er henvist til at måtte råde over lokale og instrumenter hertil udenfor skolens regi.*

*Når bortses fra den akustisk begrundede udformning af vinduerne og af gulvet i værelset mod ga-den i sagsøgerens hus er dette værelse ikke ved bygningsmæssige foranstaltninger indrettet til musikudøvelse. Dette værelse fremtræder ved anbringelse af en i forhold til rummets størrelse betydelig mængde til dels store musikinstrumenter, reoler med musikplader, -bånd og lignende, højtalere og andre til musikøvelse hørende effekter som værende udelukkende egnede til udøvelse af musik og er dermed - når også henses til de opholdslokaler, som sagsøgeren har til sin rådighed -*

ikke egnet til almindeligt boligophold. Idet det endvidere må lægges til grund, at sagsøgeren gør omfattende brug af lokalet som led i sin musikudøvelse, findes betingelserne for at indrømme sagsøgeren fradrag for udgifter til dette arbejdsværelse at være opfyldt.

Hvad angår værelset til gården, lægges det til grund, at dette i nogen grad anvendes til opbevaring af musikinstrumenter etc., men at der i det tillige findes effekter, som er uden direkte forbindelse med musikudøvelsen eller må karakteriseres som almindelige indbogenstande. Dette rum kan derfor ikke på samme måde anses som et særligt arbejdsværelse, der ikke hører med til boligens almindelige opholdsrum, hvorfor der ikke kan indrømmes fradrag herfor. TFS 1996 553.

#### Eksempel

Landskatteretten har accepteret fradrag for arbejdsværelse til en konservatorieuddannet musiker, der havde indtægter ved musikundervisning og spillejobs.

Frdrag for arbejdsværelse var begrundet med, at han som underviser på konservatoriet og udøvende musiker var nødt til at forberede sig og vedligeholde færdigheder på sit instrument (flygel, keyboard). Landskatteretten udtalte, at det oplyste om indretningen af arbejdsværelset og arten af musikerens arbejde, der indebar et meget betydeligt øvelses- og forberedelsesarbejde kunne begrunde, at der var tale om et særskilt arbejdsværelse. Man lagde specielt vægt på, at værelset trådte i stedet for et arbejdsværelse hos en arbejdsgiver. Dette er tillagt vægt i en højesteretsdom om en fagkonsulent ansat ved Undervisningsministeriet (TfS 1996 210). Der blev ligeledes henvist til ovennævnte Landsretsdom om musiklæreren, der fik fradrag for et af to arbejdsværelser. LSR 18.12.1997 - 611-1900-0309.

## Bøger

Indkøb af litteratur, der sker løbende for at sikre, erhverve eller vedligeholde en indkomst, kan fradrages som driftsomkostning. Der skal imidlertid også her være en ret nær forbindelse mellem indkøbet og indkomsterhvervelsen. Ellers kan indkøbene ikke fradrages. Som udgangspunkt gælder, at indkøb af skønlitteratur og populærvidenskabelige værker, der skal tjene som inspirationskilde i bred forstand, ikke kan fradrages.

## Noder, grammofonplader, cd'er, teater- og koncertbilletter

Indkøb, der sker for at sikre, erhverve eller vedligeholde indkomsten kan fradrages som driftsomkostning. Der skal som anført være en nær forbindelse mellem indkøbet og indkomsterhvervelsen. I modsat fald kan indkøbet ikke fradrages. Se også afsnittet ovenfor "Dokumentation er vigtig".

Ved indkøb af noder er der normalt ikke diskussion om, hvorvidt der er et privat islæt, og udgifterne vil generelt være fradragsberettigede.

Indkøb af plader, cd'er, teater- og koncertbilletter kan fradrages i det omfang, det tjener samme formål som noder, nemlig til brug for indlæring af konkrete værker, der står foran opførelse. Dette formål vil være særlig tydeligt, når der ikke foreligger trykte noder af værket, eller musikeren eventuelt ikke kan læse noder.

Indkøb, der tjener til indlæring af et løbende repertoire, kan ligeledes fradrages.

Indkøb, der skal tjene som generel inspirationskilde, vil derimod ikke kunne fradrages, da det anses for at være en privat udgift.



Cd'er, grammofonplader vil ofte kun anses for at tjene som inspirationskilde i bred forstand for skuespillere og forfattere, og udgifterne kan dermed ikke fradrages.

Filminstruktører og skuespillere har imidlertid fradrag for udgifter til videofilm, teater- og biograf-billetter, hvis der kan påvises en klar forbindelse til indkomsterhvervelsen. Der foreligger en række konkrete, ikke offentliggjorte afgørelser om forskellige indkøb:

#### *Eksempel*

*En musiker fik fradrag for pladeindkøb, men ikke for blanke videobånd. Den pågældende var fuld-tidsansat ved Danmarks Radio og gjorde tjeneste i Radiosymfoniorkestret som violinist. Desuden havde han honorarindtægter ved optræden med en trio. Landsskatteretten lagde til grund, at pla-derne var benyttet i forbindelse med indstudering og indøvning af orkestrets repertoire. Derimod accepterede man ikke fradrag for videobåndene, der var oplyst at være brugt til at optage den pågældende under prøver. (Kendelsen er ikke offentliggjort - LSR 29.9.1997 - 611-1900-02185.*

#### *Eksempel*

*Landsskatteretten har accepteret delvist fradrag for udgifter til cd'er til en freelancemusiker (trommer og slagtøj), der spillede med forskellige orkestre og solister. Det var oplyst, at alle cd'er var indkøbt med henblik på at forberede bestemte arrangementer/numre til turneer og koncerter. Dette fradrag blev anerkendt. (Kendelsen er ikke offentliggjort - LSR 17.4.1998 - 611-1918-0635.*

### **Forebyggelse af arbejdsskader og sundhedsudgifter**

Efter reglerne i ligningslovens § 30 er der en lovbestemt skattefrihed for nogle særlige sundheds-ydelser, der betales af en arbejdsgiver som led i virksomhedens generelle personalepolitik. Betaler arbejdsgiveren ikke, har lønmodtageren ikke mulighed for i stedet at fratække udgifterne på selv-angivelsen.

Skattefriheden gælder arbejdsgiverbetalt behandling af misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler samt behandling for rygeafvænning, når der foreligger lægeerklæring om behov for be-handling. Betaler arbejdsgiver udgifter til medicin i tilknytning til behandlingen, er dette ligeledes skattefrit for lønmodtageren, dog kun i en periode af 6 måneder.

Kunstnere, der er selvstændigt erhvervsdrivende, har tilsvarende fradrag for udgifter til behandling af misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler samt til rygeafvænning efter reglerne i lig-ningslovens § 30 A. Det er uden betydning, om udgifter til læge eller hospitalsophold mv. betales direkte, eller om man har tegnet en forsikring, der dækker sådanne udgifter.

Fradragsretten er betinget af et krav om, at kunstneren yder en ikke helt ubetydelig arbejdsindsats i virksomheden. Herved forstås normalt mindst 50 timer månedligt.

Har kunstneren ansatte i sin virksomhed, er det en betingelse for fradrag, at sundhedsordningen har karakter af at være en generel ordning i virksomheden.

Det er videre en betingelse, at der foreligger en skriftlig lægeerklæring om, at den pågældende har behov for behandling.

Der er kun fradrag for udgifter til medicin, som afholdes i forbindelse med en behandling, i en peri-ode på højst 6 måneder fra 1. behandlingsdag, bortset fra udgifter afholdt under indlæggelse på hospital, klinik og lignende.

Udgangspunktet for sundhedsudgifter, der ikke er omfattet af ligningslovens §§ 30 og 30 A, er, at der som hovedregel ikke er fradragsret for sådanne udgifter, da de anses for privatudgifter. Der er dog i praksis enkelte tilfælde på, at der er anerkendt fradrag for udgifter, der er afholdt for at forebygge erhvervs- eller arbejdsskader, fordi en sådan udgift er en driftsomkostning. I praksis kan det dog især for mindre virksomheder være vanskeligt at overbevise skattemyndighederne om, at der er tale om udgifter, der er nødvendige for at forebygge arbejdsskader.

#### *Eksempel*

En operasanger, der af Landsskatteretten blev anset for lønmodtager, fik anerkendt fradrag for udgifter til halslæge, som blev konsulteret for ordinering af medicin til at kurere en halsbetændelse. Fradraget blev anerkendt, da det var dokumenteret, udgifterne var afholdt med henblik på at kunne opfylde en konkret kontrakt om en optræden. SKM 2014.203LSR

#### *Eksempel*

En kunstner fik ikke fradrag for udgifter til kursus i Alexanderteknik. Byretten begrundede det med, at kurset havde en så generel og almen karakter, at der ikke var tilstrækkelig tilknytning til indkomsterhvervelsen som violinist og komponist. SKM 2010.786BR.

Frdrag for udgifter til fysioterapi, kiropraktor, massage og lignende anerkendes alene i de tilfælde, hvor det kan dokumenteres, at der er en tilstrækkelig og kvalificeret tilknytning til indkomsterhvervelsen. Det klare udgangspunkt i praksis er, at der ikke indrømmes fradrag for sådanne udgifter, der under de fleste omstændigheder må betragtes som privatudgifter uden fradragsret.

## **Sminke og kostumer**

Optrædende kunstnere kan fratække udgifter til sminke. For kvindelige optrædende vil en del af årets udgifter til sminke være privat, således at der skal foretages en skønsmæssig fordeling. Der beregnes ifølge praksis ikke privat andel for mandlige optrædende.

Navnlig freelanceskuespillere, artister og lignende har ofte pligt til selv at møde med kostume. Det kan eventuelt fremgå af en overenskomst på området.

Ved vurdering af fradragsret ses på, om indkøbet står i direkte forbindelse med en konkret forestilling, og om der er tale om mere specielt tøj, således at der kan påvises en merudgift.

Er dette tilfældet, er der fradragsret.

Som eksempel kan nævnes indkøb af tøj, der slides op under forestillingen, tøj uden salgsværdi, efter at forestillingen er udspillet, og tøj, der sælges umiddelbart efter forestillingen. Tøj, der slides op, og tøj som er uden salgsværdi, kan fratækkes med det fulde beløb. Tøj, der sælges efter forestillingen, kan fratækkes med forskellen mellem indkøbspris og salgspris. Som eksempel på tøj uden salgsværdi kan nævnes tøj, der også har været billigt i indkøb eller mere specielt tøj, som for eksempel renæssancedragt eller julemandskostume. Der beregnes ikke privat andel af indkøbet.

#### *Eksempel*

*En sangerinde fik af skattemyndighederne anerkendt et skønsmæssigt fradrag til scenebeklædning, mens udgifter til hår og make-up blev anset for private udgifter. Højesteret udtalte, at udgifter til tøj, frisør, make-up mv. i almindelighed er private udgifter, der ikke er fradragsberettigede. Kunst-*

*neren havde ikke bevist, at der var grundlag for at tilsidesætte SKAT's skøn over fradragsberettigede udgifter til scenebeklædning. SKM2010.549.HR*

Som eksemplet viser, skyldtes dommens resultat, at der ikke kunne fremlægges tilstrækkelig dokumentation for, at udgifterne var afholdt til erhvervsmæssigt anvendt tøj mv. frem for til privat tøj mv. Som anført ovenfor kan det have betydning, om kunstneren kan fremlægge dokumentation både for privat afholdte udgifter og for udgifter til erhvervsmæssigt anvendt tøj, sminke mv., således at det kan godtgøres, at der rent faktisk er afholdt et efter forholdene rimeligt beløb i private udgifter ved siden af det beløb, der ønskes fradrag for.

#### *Eksempel*

*En korsanger ansat i Danmarks Radio fik fradrag for udgift til kjole og hvidt og dertil hørende laksko, som han anvendte til optræden i DRs koncertkor. Arbejdstøjet fandtes at være så specielt, at det ikke var egnet til privat anvendelse. TfS 1995 746.  
Skatteministeriets kommentar til retsforlig - TfS 1997 503.*

#### *Eksempel*

*Et kunstnerægtepar fik fradrag for tøjindkøb med den begrundelse, at tøjet var så specielt, at det i det store hele var uanvendeligt til privat brug. Der blev desuden lagt vægt på, at udgifterne havde medført en større samlet beklædningsudgift end den, der gælder for områder, hvor almindelig påklædning anvendes under arbejdet. Hermed var det dokumenteret, at udgifterne til scenetøj havde karakter af fradragsberettigede merudgifter til tøj.*

*Ægteparret var en pianist og en sangerinde, som optrådte ved en række engagementer med populærmusik til fester og på restaurationer. Scenetøjet bestod af en lang kjole med farvede pailletter, en mellemlang jakkekjole med mønstre trykt i guld og stærke farver samt en hellang rød velourkjole med fjerboa, en orange herrejakke af hør samt en skindjakke. SKM2001.166.ØLR med Ministeriets kommentarer SKM2001.167.DEP*

#### *Eksempel*

*Landsskatteretten gav en sanger fradrag for beklædning, som bestod i en jakke, en top og en kjole. Tøjet var indkøbt og skulle anvendes til koncert med Danmarks Radios Kammerkor, hvor sangeren havde fået at vide, at hun skulle møde i individuelt sort. Sangeren oplyste, at tøjet i øvrigt kun var anvendt ved koncerter. Landsskatteretten begrundede afgørelsen med, at sangeren måtte anses for at have haft udgifter til beklædning, der overstiger normale udgifter hertil, samt at den indkøbte beklædning ikke kunne anses for at være beklædningsgenstande, som anskaffes i almindelighed. LSR 651-1880-0494 af 21. maj 1997*

## **Efter- og videreuddannelse**

Udgifter til nødvendig efteruddannelse kan fradrages, mens dette ikke gælder udgifter til (kompetencegivende) videreuddannelse.

Nødvendig efteruddannelse vil ofte være en ren vedligeholdelse af allerede erhvervede nødvendige specielle færdigheder.

Som eksempel kan nævnes en operasangers udgifter til sangpædagog med henblik på vedligeholdelse af stemmen, skuespilleres udgifter til talepædagog osv.

For etablerede udøvende kunstnere betragtes udgifter til kurser, der skal gøre det muligt at foretage mindre genreskift (for eksempel opera til operette, klassisk musik til jazz) som efteruddannelse.

Tilsvarende gælder for kurser i nye audiovisuelle medier og teknikker. Foregår disse kurser i udlandet, vil såvel udgifter til kurser som rejse og opholdsudgifter være fradragsberettigede.

#### *Eksempel*

*En manuskriptforfatter, der var uddannet filminstruktør og som var fastansat som bl.a. manuskriptforfatter deltog i en workshop. Landskatteretten anerkendte, at deltagelse i workshoppen ikke gik ud over rammerne for ajourføring og vedligeholdelse af arbejdet som manuskriptforfatter. LSR j.nr. 2-5-1880-1164 LSR af 15. november 2007*

#### *Eksempel*

*En trompetist har i Landsskatteretten fået anerkendt fradrag for udgifter til studierejse til USA. Trompetisten var uddannet ved Musikkonservatoriet og ansat ved Det Kgl. Kapel, ligesom han løbende medvirkede i koncerter i forskellige orkestre. Det var dokumenteret, at trompetisten deltog i to kurser i blæseteknik afholdt af trompetister ved henholdsvis Metropolitan Opera og New York Philharmonic Orchestra. Trompetisten havde modtaget studierejselegater svarende til en stor del af udgifterne, og der var sket modregning af fradrag heri. Skattemyndighederne havde nægtet fradrag for de overskydende udgifter. Udgifterne var dokumenterede udgifter til fly og forsikring, samt udgifter beregnet efter standardsatserne for kost og logi. Landsskatteretten anerkendte fradrag med henvisning til, at kurserne i blæseteknik er ajourføring af trompetistens erhverv som udøvende musiker på højt niveau. LSR 2-5-1880-0711 af 31. januar 2001*

#### *Eksempel*

*Landsskatteretten har ligeledes anerkendt fradrag for rejseudgifter til en solobasunist, der var uddannet ved Det Kongelige Danske Musikkonservatorium. Der var tale om udgifter til et kursus, der omfattede god spille- og blæseteknik, primært rettet mod at undgå muskelspændinger og fysisk nedslidning. Fradraget blev anerkendt, da kurset blev anset som led i efteruddannelse, og dermed var udgiften afholdt for at sikre og vedligeholde indkomsten som professionel musiker. LSR 2-5-1880-0655 af 15. dec. 2000*

#### *Eksempel*

*En danser inden for fortrinsvis ny dans har af landsskatteretten fået anerkendt fradrag for faglige kurser i form af lektioner i såvel Alexanderteknik som Body Work. Disse lektioner er anset for ren ajourføring og vedligeholdelse af den danseform, danseren udøver. LSR 651-1880-0579 af 7. juli 1998*

## **Markedsføring**

Udgifter til markedsføring og reklame er fradragsberettigede for kunstnere. Det gælder, hvad enten reklameindsatsen angår den løbende indkomsterhvervelse eller afholdes med henblik på fremtidig indkomsterhvervelse. Det betyder, at udgifter til hjemmeside, foldere, tryksager, levnedbeskrivelser, visitkort, cd'er, video og lydbånd, som den pågældende udarbejder i reklameøjemed, er fradragsberettiget.

Se hertil afgørelsen refereret ovenfor under afsnittet "arbejdsmaterialer" om produktionsudgifter til en cd, der bl.a. skulle bruges som reklame for kunstneren.

I en del af branchen er det almindeligt at foretage præsentation af kunstneren eller opføre værker for en lukket kreds. Når der er tale om repræsentation med let beværtning eller bespisning over for en begrænset kreds, vil udgifterne hertil kunne fradrages som repræsentationsudgifter. Fradrag for repræsentationsudgifter er begrænset til 25 % af beløbet.

## **Telefon og internetforbindelse**

### Lønmodtagere

Hvis arbejdsgiveren stiller telefon frit til rådighed, skal der betales skat af fri telefon kr. 2.800 (2019) og kr. 2.900 (2020), jf. afsnittet om fri telefon ovenfor.

Lønmodtagere kan få fradrag for udgifter til telefon, hvis man benytter privat telefon til erhvervs-mæssige samtaler. Det skal kunne dokumenteres, at samtalerne er erhvervsmæssige. Desuden anses abonnementsudgiften altid for en privat udgift. Fradrag forudsætter tillige, at de erhvervs-mæssige samtaler sammen med øvrige lønmodtagerudgifter udgør et beløb, der overstiger kr. 6.200 (2019) og kr. 6.300 (2020), fordi fradraget er omfattet af bundgrænsen for lønmodtagerud-gifter.

Et telefontilskud fra arbejdsgiver er skattepligtigt, og det anses i første række for at dække abon-nementsudgiften.

### Selvstændigt erhvervsdrivende

Selvstændige kan fradrage erhvervsmæssige udgifter til telefon mv. fuldt ud, men hvis der er tale om en fastnettelefon i hjemmet, eller det er en mobiltelefon, skal værdi af fri telefon indtægtsføres med kr. 2.800 (2019) og kr. 2.900 (2020).

Der er fradrag for udgifter til telefonabonnement, ligesom telefonen kan afskrives, typisk som straksafskrivning efter reglerne for småaktiver, hvor beløbsgrænsen er kr. 13.800 (2019) og kr. 14.100 (2020).

Selvstændiges private anvendelse af computer med tilbehør er skattefri.

Normalt tilbehør omfatter skærm og printer. Nettilslutning i hjemmet eller sommerhus er ligeledes skattefri, hvis der er adgang til virksomhedens netværk også fra hjemmet eller fritidsboligen. Er dette ikke tilfældet, beskattes privat nettilslutning for et beløb svarende til værdi af fri telefon, dvs. kr. 2.800 i 2019 og kr. 2.900 i 2020.

Den skattefri netforbindelse omfatter både adgang til og brug af internet samt engangsudgift til etablering af internetforbindelse.

### Honorarmodtagere

Honorarmodtagere kan enten være selvstændige eller lønmodtagere. Der er ikke fastsat særlige regler for telefonudgifter til honorarmodtagere. Hvis der er tale om et ansættelsesforhold, skal reglerne for lønmodtagere bruges, og i øvrigt anvendes reglerne for selvstændige.

## **Afskrivningsberettigede driftsmidler**

Driftsmidler betyder løsøregenstande, som tjener den løbende drift af virksomheden og dermed indkomsterhvervelsen. Der er tale om aktiver, der ikke indgår i et varelager og dermed ikke er bestemt til videresalg.

Både lønmodtagere, honorarmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende kan foretage afskrivninger efter reglerne i afskrivningsloven. Lønmodtageres fradrag for afskrivninger er omfattet af bundfradraget for lønmodtageres fradrag, der udgør kr. 6.200 (2019) og kr. 6.300 (2020).

Driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervmæssigt, afskrives på en samlet konto efter saldometoden. Afskrivningen sker årligt med højst 25 % af den saldo, der opgøres ved udgangen af indkomståret.

#### Eksempel

År 1	Køb af driftsmidler (afskrivningsgrundlag)	50.000
	Afskrivning 25 %	<u>12.500</u>
	Saldo pr. 31.12	37.500
	<i>Frdrag for skattemæssige afskrivninger år 1:</i>	<u>12.500</u>
År 2	Saldo pr. 1.1. overført fra år 1	37.500
	Køb af yderligere driftsmidler	15.000
	Salg af driftsmidler	<u>-5.000</u>
	<i>Afskrivningsgrundlag:</i>	47.500
	<i>Afskrivning på 25 %</i>	<u>11.875</u>
	<i>Saldo pr. 31.12</i>	35.625
	<i>Frdrag for skattemæssige afskrivninger år 2:</i>	<u>11.875</u>

Sælges et fuldt erhvervmæssigt benyttet driftsmiddel med tab, det vil sige for et beløb, der er mindre end den opgjorte saldværdi for driftsmidler, kan tabet fradrages i salgsåret. Tilsvarende gælder, hvis driftsmidlet skrottes. Der kan for eksempel være tale om en pc, der skrottes på grund af teknisk forældelse, før den er fuldt afskrevet.

Afholdes udgifter til reparation eller vedligeholdelse af et driftsmiddel, vil disse udgifter kunne fradrages som almindelige driftsomkostninger. Medfører udgiften en egentlig forbedring af aktivet, vil udgiften til denne forbedring indgå i afskrivningsgrundlaget.

#### Straksafskrivning af småaktiver

Mindre anskaffelser af driftsmidler kan afskrives i købsåret. Grænsen for straksafskrivning af småanskaffelser er kr. 13.800 (2019) og kr. 14.100 (2020). Også driftsmidler, der har en fysisk levealder på under tre år, kan straksafskrives i købsåret.

Software kan altid vælges fuldt afskrevet i købsåret, uanset pris.

Driftsmidler, der er beregnet til at fungere sammen, betragtes som ét driftsmiddel. Det betyder, at man ikke kan straksafskrive, hvis den samlede anskaffelsessum overstiger den årlige bundgrænse for småanskaffelser. For eksempel består en computer af flere enkeltdele, som kan købes hver for sig, men ikke desto mindre anses de for beregnet til at fungere sammen. Det gælder eksempelvis en computer og skærm. Skal fx skærmen udskiftes på et tidspunkt, kan det være en udgift til vedligeholdelse, der kan fradrages som almindelig driftsomkostning. Der kan imidlertid også være tale om en forbedring, og denne skal afskrives over driftsmiddelsaldoen.

### *Eksempel*

*En musiker, der havde enkelte honorarindtægter fra virksomhed som udøvende musiker, og som i øvrigt fungerede som musikhæder på folke- og aftenskoler fik i Landsskatteretten anerkendt fradrag for afskrivninger på blandet erhvervsmæssigt benyttede driftsmidler. Den erhvervsmæssige andel blev skønmæssigt ansat til 75%.*

*Guitarpedaler og mikrofoner blev anset som aktiver, der var bestemt til at fungere sammen med allerede anskaffede musikinstrumenter, således at de ikke kunne straksafskrives, men skulle indgå på driftsmiddelsaldo, selvom anskaffelsestallet var under grænsen for straksafskrivning for småaktiver. SKM 2006.565*

## **Arbejdsredskaber**

Kunstneres arbejdsredskaber er typisk fuldt afskrivningsberettigede driftsmidler. De afskrives efter saldometoden eller som straksafskrivningsberettigede småanskaffelser, jf. afsnittet om skattemæssige afskrivninger.

Som eksempel på afskrivningsberettigede arbejdsredskaber kan nævnes svejseapparater for en billedhugger, musikers instrumenter, forfatterens pc.

Om der er tale om et fuldt afskrivningsberettiget arbejdsredskab, vil afhænge af den konkrete situation. Arbejdsredskaber, der både kan anvendes privat og erhvervsmæssigt skal eventuelt afskrives som blandet benyttede arbejdsredskaber. Det kan fx dreje sig om musikinstrumenter, video og pc'er.

## **Musikinstrumenter**

Musikers udgifter til anskaffelse af musikinstrumenter og lydanlæg afskrives efter reglerne for fuldt eller blandet benyttede driftsmidler, med mindre de kan straksafskrives efter reglerne om småaktiver.

Antikke klassiske stryginstrumenter er i praksis anset for en antikvitæt, således at der ikke er fradrag for afskrivninger på grund af manglende værdiforringelse. Dette er en særregel, der normalt ikke vil finde anvendelse for driftsmidler, herunder musikinstrumenter, da den forudsætter, at instrumentet efter sin art og anvendelse normalt ikke vil være udsat for værdiforringelse. Når instrumentet ikke kan afskrives, beskattes en eventuel fortjeneste ved salg heller ikke.

Der er en række eksempler fra praksis på, at instrumenter tillades afskrevet, eventuelt efter reglerne for blandet erhvervsmæssigt og privat benyttede driftsmidler. Når der er tale om professionelle musikudøvere, vil et musikinstrument ofte blive anerkendt som fuldt erhvervsmæssigt anvendt, således at en eventuel privat anvendelse anses for bagatelagtig.

### *Eksempel*

*Dette fremgår af Landsskatterettens kendelse om en musikhæder ved forskellige musik- og aftenskoler, som også var udøvende musiker. Indtægterne kom fortrinsvist fra jobbene som musikhæder. Landsskatteretten udtalte her, at det har formodningen imod sig, at der ikke forekommer en vis privat anvendelse af musikudstyr, der opbevares i hjemmet. Når klageren som her udelukkende*

ernærer sig som musyklærer og udstyret er anvendt i forbindelse med undervisning, så må en eventuel privat anvendelse anses for bagatelagtig. Landsskatteretten anerkender derfor 100 % afskrivning af udstyrets værdi.

I øvrigt anså man den pågældende for lønmodtager, således at fradraget blev begrænset af bundgrænsen for lønmodtagerfradrag og alene var et ligningsmæssigt fradrag. LSR 13.10.1998 - 611-1900-0319.

#### *Eksempel*

Der er en tilsvarende sag om en musyklærers afskrivning på saxofon. LSR 20.6.1997 - 611-1900-02179.

På baggrund af disse afgørelser finder Dansk Kunstråd, at der er sket en udvikling i retning af, at musikinstrumenter i større omfang end tidligere anerkendes som fuldt afskrivningsberettigede. En tidligere afgørelse, UfR 1983 164, anerkendte også fuldt fradrag for et flygel. Her blev dog henvist til, at flyglet var opstillet i et særskilt indrettet arbejdsrum, som var adskilt fra den øvrige bolig.

#### *Eksempel*

Højesteret har i en dom afgjort, at en koncertpianist ikke anvendte et klaver fuldt ud erhvervs-mæssigt. Højesterets flertal lægger vægt på, at klaveret var placeret i stuen og ikke i et særskilt indrettet rum, hvorfor der var formodning for en vis ikke helt bagatelagtig privat anvendelse af klaveret. Mindretallets opfattelse var, at uanset klaverets placering, måtte den private anvendelse anses for bagatelagtig. SKM2002.626HD

Denne dom viser, at placeringen fortsat kan have en vis betydning for den fulde afskrivningsadgang. Under sagen var det imidlertid forklaret, at pianistens ægtefælle, der var uddannet violinist, havde anvendt klaveret i forbindelse med sin uddannelse ved Musikkonservatoriet. Denne forklaring kan have medvirket til vurderingen af, at den private anvendelse ikke har været helt bagatelagtig, således at klaverets placering ikke nødvendigvis er afgørende.

#### *Eksempel*

Landsskatteretten har ud fra nogle helt konkrete omstændigheder anerkendt, at et flygel blev anvendt 100% erhvervs-mæssigt, uanset at flyglet stod i musikerens private stue. Skattemyndighederne havde kun anerkendt 90% erhvervs-mæssig anvendelse. Kendelsen anfører som begrundelse, at den private anvendelse var helt bagatelagtig, jf. mindretallets udtalelse i ovennævnte højesteretsdom. Med i overvejelserne har formentlig også været, at det var et professionelt, dvs. koncertstandard, og dyrt flygel (Steinway, der var købt brugt for kr. 365.000), samt at musikeren også havde et orgel, der var anbragt i et andet rum i hjemmet, og at der i hjemmet ikke var mulighed for at anbringe flyglet i et separat rum. LSR 2-1-1881-1123 af 8. december 2005

### **Musikudstyr, instrumenter, teknisk og andet udstyr mv.**

Afhængig af udstyrets karakter og anbringelse vil der være tale om fuldt erhvervs-mæssigt anvendte driftsmidler eller eventuelt blandet benyttede driftsmidler.

Hvis der er tale om professionelle anlæg i egentlige studier eller pc med særlig professionelt programmel m.v., vil dette kunne bekræfte den erhvervs-mæssige anvendelse, og dermed kan der foretages fuld skattemæssig afskrivning. Anbringelse af driftsmidlerne i værksted eller særligt indrettede arbejdslokaler vil tilsvarende kunne understøtte den fulde erhvervs-mæssige anvendelse.



Står for eksempel en pc, der anvendes i virksomheden, i boligen, således at den er til rådighed for den samlede husstand, vil der i praksis være tale om en blandet benyttet pc og dermed kun delvis fradragsret svarende til en skønnet erhvervsmæssig benyttelse. Her vil det kunne være en fordel at have en pc til privat benyttelse, så vil der være større sandsynlighed for at der vil kunne afskrives fuldt ud på den erhvervsmæssigt benyttede.

Det skal konkret kunne påvises, at benyttelsen af driftsmidlerne, har betydning for den løbende indkomsterhvervelse.

*Eksempel*

*Dette fandt Landsskatteretten i en konkret sag ikke underbygget. Det drejede sig om en skuespiller, der havde anskaffet videoanlægget til brug for instruktionsopgaver. TFS 1984 386.*

# INDTÆGTER FRA UDLANDET

## Indledning

Dette afsnit om skat af indtægter fra udlandet har som udgangspunkt, at kunstneren normalt bor og arbejder i Danmark og dermed er fuldt skattepligtig til Danmark, men i forbindelse med optræden, korte ansættelsesforhold mv. eller salg af værker modtager indkomst fra udlandet.

Det er kun en overordnet beskrivelse af, hvorledes en kunstners indkomst i et ansættelsesforhold, som honorar eller ved selvstændig virksomhed beskattes. Derimod omtales ikke skat af selskabers udenlandske indkomster, idet reglerne er forskellige for personer og selskaber.

Kunstneres udenlandske indkomst beskattes efter de almindelige, generelle regler i skattelovgivningen. Der gælder det hovedprincip, at personer, der er fuldt skattepligtige til Danmark, skal medregne alle indkomster – både indkomster fra Danmark og fra udlandet - ved opgørelse af den danske, skattepligtige indkomst (globalindkomstprincippet).

Beskrivelsen her er ikke udtømmende eller dækkende for en konkret situation. Skat af indtægter fra udlandet kan være ganske kompliceret at håndtere, og generelt gælder, at det kan være en god idé at søge professionel rådgivning om skatte- og eventuelle momsmæssige forhold, inden man binder sig til en kontrakt.

Udover dansk skat af udenlandsk indkomst, kan der blive tale om, at der opkræves skat af indtægter i udlandet. Om dette er tilfældet, afhænger af det enkelte lands regler, der således bør undersøges, se afsnittet begrænset skattepligt til udlandet nedenfor.

## Fuld skattepligt til Danmark

Efter de danske regler er en person fuldt skattepligtig til Danmark, når personen

- har bopæl her i landet, eller
- opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder.

Skattepligtsbestemmelserne gælder ikke for Færøerne og Grønland, idet disse områder opkræver egen skat. Har man indtægter fra Færøerne eller Grønland, er der således tale om indtægter fra udlandet.

## Globalindkomstprincippet og dobbeltbeskatning

Som nævnt skal alle indtægter som udgangspunkt indgå i den danske indkomstopgørelse. Hvis en kunstner har udenlandsk indkomst og både skal betale dansk skat og udenlandsk skat af samme indkomst, vil der opstå dobbeltbeskatning af indkomsten.

For at undgå sådan dobbeltbeskatning har Danmark med en lang række lande indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster, der fordeler beskatningsretten til indkomster mellem Danmark og det

pågældende land. Disse dobbeltbeskatningsaftaler findes på Skatteministeriets hjemmeside [www.skm.dk](http://www.skm.dk) – Gældende lov - Dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Desuden har vi i den danske skattelovgivning regler, der kan give en nedsættelse af den beregnede danske skat af indkomst fra udlandet. I afsnittet nedenfor beskriver vi de måder, man beregner det beløb, som den danske skat i givet fald nedsættes med (lempelse for dobbeltbeskatning).

Hvis en person i længere perioder opholder sig i udlandet, men bevarer bopælen i Danmark, kan der foreligge fuld skattepligt både til Danmark og til det pågældende land. I så fald må det på baggrund af Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med det pågældende land afgøres, om personen skal anses for at have størst tilknytning til Danmark eller til det pågældende land. Ved denne vurdering indgår såvel erhvervsmæssige, økonomiske, familiemæssige og sociale forhold samt, hvor personen normalt opholder sig mv. Er der størst tilknytning til Danmark, anses personen for at være skattemæssigt hjemmehørende her, og så gælder globalindkomstprincippet, dvs. alle indtægter medregnes til den danske indkomstopgørelse. Det land, hvor kunstneren opholder sig og har indtægter fra, kan så have regler, der fastsætter, at disse indkomster skal beskattes i dette land (kildelandet).

Tilsvarende kan der ske beskatning i kildelandet, selvom personen ikke er fuldt skattepligtig til det pågældende land, idet der kan være regler om begrænset skattepligt af den pågældende type indkomst, der hidrører fra dette land.

### **Begrænset skattepligt til Danmark**

Udenlandske kunstnere, der ikke har bopæl her i landet, men som optjener et vederlag her fra landet, vil kun være skattepligtige af den danske indkomst, hvis der er tale om lønindkomst fra en dansk arbejdsgiver, eller hvis kunstneren har et fast driftssted her i landet.

Man skal være opmærksom på, at andre lande kan have andre regler, således at indtægter er undergivet begrænset skattepligt i videre omfang end i Danmark, fx ved enkeltstående optrædener i udlandet. Se afsnittet nedenfor om begrænset skattepligt til udlandet.

Ved et fast driftssted forstås et værksted eller andre lokaler her i landet, som kunstneren benytter over en længere periode, og hvor der kommer kunder, elever til træning osv. Det er således en forudsætning for, at der kan blive tale om et fast driftssted, at værkstedet mv. har en vis varig karakter. Der foreligger således ikke et fast driftssted, blot fordi en kunstner deltager i en udstilling, hvorfra der i en kortvarig periode sælges værker af den pågældende kunstner.

#### *Eksempel*

*En chefdirigent ansås for selvstændigt erhvervsdrivende i forhold til et påtænkt kontraktforhold med et orkester, og hun var derfor ikke begrænset skattepligtig til Danmark af vederlag for det udførte arbejde. SKM2001.260LSR*

#### *Eksempel*

*En professor i musik med bopæl i udlandet oppebar løn ved ansættelse ved et dansk musikkonservatorium og var begrænset skattepligtig til Danmark heraf. Det blev antaget, at hele lønnen skulle beskattes i Danmark, og at der ikke var grundlag for at opdele den i vederlag for forberedelse udført i udlandet og vederlag for selve undervisningen udført i Danmark. SKM 2007.424 LSR*

Selvstændige kunstnere, der har bopæl i udlandet, men som fx har atelier eller værksted i Danmark og opholder sig her i kortere perioder - vil have et fast driftssted i Danmark og vil blive beskattet i Danmark af den nettoindkomst, der kan henføres til atelieret/værkstedet i Danmark. Indkomsten opgøres efter de almindelige regler. Desuden skal der ske momsregistrering, hvis omsætningen i det danske atelier overstiger den almindelige grænse for momsregistrering (50.000/300.000kr.)

#### *Eksempel*

*En kunstner spurgte, om hun ville få fast driftssted, såfremt hun drev galleri fra sin sommerbolig i Danmark. Skatterådet svarede, at spørgerens fulde skattepligt ville genindtræde ved ophold i forbindelse med varetagelse af indtægtserhvervelse fra galleriet. Galleriet ville udgøre et fast driftssted for spørgeren under forudsætning af, at hun kunne anses for hjemmehørende i Schweiz, samt at galleriet blev drevet erhvervsmæssigt. SKM2006.212SR*

### **Begrænset skattepligt til udlandet**

Når en kunstner bor i Danmark og er fuldt skattepligtig her til landet, vil det afhænge af lovgivningen i det pågældende land, om den indkomst, som kunstneren indtjener i udlandet, skal beskattes der. Skattepligt til udlandet af indkomsten vil således forudsætte, at det pågældende lands regler fastsætter, at indkomsten skal beskattes.

Kunstnere, der er fuldt skattepligtige til Danmark, kan have indtægt fra udlandet som lønmodtager (ansættelsesforhold), ikke-erhvervsdrivende (honorarmodtager) eller som selvstændig kunstner med egen virksomhed.

Kunstnere, der som lønmodtagere har en udenlandsk arbejdsgiver, og som udfører arbejde i det land, hvor arbejdsgiveren har sit forretningssted, vil normalt være skattepligtig af lønnen i det pågældende land. Det vil sige, at der normalt skal udarbejdes en indkomstopgørelse til dette land som begrænset skattepligtig. Desuden skal lønindkomsten medregnes i den danske indkomstopgørelse (på den særlige formular for indkomst fra udlandet), men ved beregning af dansk skat tages hensyn til, at indkomsten er beskattet i udlandet.

Honorarmodtagere, der modtager vederlag i udlandet, vil ligeledes kunne være begrænset skattepligtige til udlandet, hvis honoraret skyldes en koncertoptræden eller lignende. Ofte vil skatten blive indbetalt ved, at den, der administrerer udbetaling af honoraret, indeholder kildeskat af beløbet, som eventuelt kan være en endelig skat af indkomsten, således at det ikke er påkrævet at indlevere selvangivelse. I andre tilfælde skal honorarmodtageren indsende en opgørelse over den begrænsede skattepligtige indkomst til det pågældende land. Indkomsten skal tillige medtages i den danske selvangivelse, og ved beregning af dansk skat tages der hensyn til, at indkomsten er beskattet i udlandet.

Kunstnere, der er selvstændigt erhvervsdrivende, men som har indtægter fra udlandet, kan ligeledes blive begrænset skattepligtige til udlandet, hvis der er tale om en kunstnerisk aktivitet, der foregår i udlandet. Derimod vil der ikke opstå begrænset skattepligt af en indkomst fra udlandet, hvis der ikke er aktivitet i udlandet, men udelukkende er tale om salg (eksport) af et fysisk kunstværk, og kunstneren har sit faste forretningssted her i landet, mens køber bor i udlandet.

Når en kunstner, der er fuldt skattepligtig til Danmark, har indtægter, der også beskattes i udlandet, opstår dobbeltbeskatning. For at undgå dette har Danmark indgået en række dobbeltbeskat-

ningsaftaler, der fordeler skatten mellem de to lande. Er der ingen dobbeltbeskatningsaftale kan den danske skat eventuelt nedsættes efter Ligningslovens §§ 33 eller 33 A, jf. nærmere nedenfor.

### **Særlige regler om kunstnerindtægter i dobbeltbeskatningsaftaler**

Mange af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået, fastsætter, at indkomst, som en person, der er hjemmehørende i den ene stat, modtager som fx teater- film-, radio- eller fjernsynskunster eller som musiker, beskattes i det land, hvor det kunstneriske virke er foregået. En dobbeltbeskatningsaftale vil således ofte fastsætte, at kildelandet har ret til at beskatte indkomsten, selvom kunstneren har bopæl og er fuldt skattepligtig til Danmark. Det vil sige, at kunstnerindtægten også kan beskattes i den stat, hvor det kunstneriske virke er udført. Det gælder, uanset om det sker som lønmodtager, som selvstændig erhvervsdrivende eller som honorarmodtager.

Mange lande har endvidere udnyttet den aftalte ret til at beskatte kunstnere, når de modtager vederlag for deres virke i landet. Det pågældende land har således en intern skatteregel, der fastsætter, at vederlag til fx en optrædende kunstner eller musiker beskattes i det pågældende land, når kunstneren har optrådt mv. og indtjent sit vederlag dér.

Det har Danmark derimod ikke. Hvis en kunstner, der bor i udlandet, optræder i Danmark, er det derfor udgangspunktet, at vederlaget ikke udløser dansk skat. Kun hvis der er tale om et ansættelsesforhold til en dansk arbejdsgiver eller kunstneren har et fast driftssted her i landet, vil indkomsten udløse dansk skat, jf. afsnittet ovenfor om begrænset skattepligt til Danmark.

Da mange lande som nævnt har udnyttet den aftalte ret til at beskatte kunstneres indtægter, betyder det, at danske kunstnere ofte vil blive beskattet i udlandet, når de har aktiviteter i udlandet. Det gælder således også i de tilfælde, hvor der ikke er tale om et ansættelsesforhold eller et fast driftssted, men fx en optræden, deltagelse i koncert o.a. Da kunstneren dermed beskattes både i udlandet og i Danmark, tages hensyn til den udenlandske skat efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsaftale eller efter reglerne om lempelse i ligningsloven.

Kunstnere bør derfor søge oplyst, om det vederlag, der optjenes ved en optræden, koncert, m.v. udløser skat i udlandet, når der forhandles kontrakt, således at betingelserne er klarlagt, inden kunstneren indgår den endelige aftale, da dette kan have betydning for, hvor meget man ønsker i honorar.

Generelle oplysninger om skat af indtægter fra udlandet kan hentes på skatteadministrationens hjemmeside i de enkelte lande. Links til de enkelte lande findes på Skatteministeriets hjemmeside [www.skm.dk](http://www.skm.dk), Relevante links.

### **OECD's modeloverenskomst**

OECD's modeloverenskomst er basis for mange af de overenskomster, som indgås mellem to lande og for de overenskomster, som Danmark har indgået.

*Artikel 17 om kunstneres indtægter*

Modeloverenskomsten har i Artikel 17 en særlig bestemmelse om beskatning af kunstneres indtægter. Ifølge art. 17 kan indkomst, som en person, der er hjemmehørende i Danmark, indtjener som kunstner, beskattes i det land, hvori virksomheden udøves.

Bestemmelsen gælder, hvad enten den kunstneriske virksomhed udøves i et ansættelsesforhold, er honorarindtægter eller er indtægt ved selvstændig virksomhed som kunstner. Det er ligeledes uden betydning, hvor lang tid kunstneren opholder sig i udlandet, og hvorfra aktiviteten foregår i arbejdslandet, dvs. om der er et fast driftssted eller ej.

Bestemmelsen finder anvendelse på indkomst, der direkte eller indirekte (fx gennem et 100% ejet selskab) er erhvervet af den enkelte kunstner. Det afgøres efter reglerne i udlandet, i hvilket omfang, der er fradrag for udgifter, der er afholdt for at erhverve indkomsten. Dog anvendes danske regler ved opgørelsen af den udenlandske nettoindkomst, når en eventuel skatnedsættelse skal beregnes.

"Kunstner" i modeloverenskomsten forstod omfatter fx teater-, film-, radio-, eller fjernsynskunstnere og musikere. Derimod vil en foredragsholder eller et administrativt, teknisk eller assisterende personale (såsom kamerafolk, producere, filminstruktører, teknisk personale o.l.) ikke være omfattet. Det kan være nødvendigt at foretage en samlet vurdering af de pågældende personers virksomhed for at afgøre, om indtægterne skyldes kunstnerisk virksomhed og derfor kan beskattes i det pågældende udland efter artikel 17.

En kunstner kan både instruere et show og deltage i det, eller kunstneren kan instruere og producere et fjernsynsprogram eller film og selv have en rolle. I disse tilfælde er det nødvendigt at se på, hvad personen faktisk foretager sig i den stat, hvori forevisningen finder sted. Hvis kunstnerens virksomhed i denne stat overvejende er af udøvende karakter, finder artiklen anvendelse på den samlede indkomst, som han eller hun modtager i denne stat. Hvis det udøvende element imidlertid er en ubetydelig del af det, som kunstneren foretager sig i staten, falder hele indkomsten uden for artikel 17. I andre tilfælde vil det være nødvendigt med en opdeling.

I nogle tilfælde betales indkomsten ikke direkte til personen eller hans eller hendes impresario eller agent. For eksempel kan et orkestermedlem få udbetalt løn i stedet for at modtage betaling for hver særskilt forestilling. Det land, hvor forestillingen finder sted, er berettiget til at beskatte den andel af musikerens løn, som kan henføres til denne forestilling.

Hvis indtægten ikke er omfattet af artikel 17, kan der alligevel være aftalt en beskatningsret til det pågældende land efter andre artikler i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, fx hvis der er tale om et ansættelsesforhold, jf. artikel 15 eller indkomst fra offentlige institutioner mv., jf. artikel 19.

#### *Artikel 15 Lønindkomst fra udlandet*

Udgangspunktet i modeloverenskomsten artikel 15 er, at bopælsstaten udelukkende har ret til at beskatte lønindkomsten, selvom der er tale om indkomst, der vedrører arbejde udført i det andet land (arbejdsstaten). Det gælder dog kun, når lønmodtageren opholder sig i arbejdsstaten i mindre end 183 dage inden for en 12-måneders periode (i nogle tilfælde kalenderåret) og arbejdsgiveren ikke er hjemmehørende i arbejdsstaten. Er arbejdsgiveren derimod hjemmehørende i arbejdsstaten, vil lønindkomsten kunne beskattes der fra første dag, og Danmark skal så som lønmodtagerens bopælsstat give nedslag for den udenlandske skat ved den danske skatteberegning.

#### *Artikel 19 Vederlag udbetalt af stat, kommune eller offentlige institutioner*

Efter denne bestemmelse har kildestaten ret til at beskatte gage, løn og andet lignende vederlag, der udbetales for personligt arbejde for staten, lokale myndigheder eller offentlige institutioner. Fx anses Det kongelige Teater og Danmarks Radio for offentlige institutioner efter dansk opfattelse.

Der er en enkelt afgørelse, der viser forholdet mellem artikel 17 og 19 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

#### *Eksempel*

*En musiker med bopæl i Danmark arbejdede som lønmodtager ved et koncerthus i Sverige, der blev drevet som et svensk aktieselskab, hvor alle aktier var ejet af en svensk kommune. Den udbetalte løn blev ikke anset for at være omfattet af artikel 19, fordi ansættelsen var med et aktieselskab, som principielt er en privat arbejdsgiver. Lønnen blev i stedet anset for at være omfattet af artikel 17 om kunstnerindtægter. SKM 2003.577 LSR.*

Afgørelsen har betydning for, hvorledes den danske skat beregnes, nemlig om nedsættelse sker efter credit- eller eksemptionmetoden, jf. nedenfor om den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

### **Royalties og rettighedsmidler**

Kunstnere, der modtager royalties eller rettighedsmidler fra udlandet, vil ofte være begrænset skattepligtige til udlandet af disse beløb. De fleste af de dobbeltbeskatningsaftaler, som Danmark har indgået fastsætter, at Danmark som bopælsland alene har beskatningsretten til royalties. Udtrykket "royalties", jf. modeloverenskomsten Art. 12, anvendes i dobbeltbeskatningsaftalerne om betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende enhver ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde herunder spillefilm. Kommentaren til modeloverenskomsten uddyber dette nærmere.

### **Nedsættelse af dansk skat - dobbeltbeskatningsaftaler**

En kunstner, der er fuldt skattepligtig til Danmark, skal som nævnt medregne alle indkomster både her fra landet og fra udlandet i sin indkomstopgørelse (globalindkomstprincippet). Hvis der af den udenlandske indkomst er betalt skat til udlandet (kildelandet), skal Danmark som domicilstat nedsætte (lempe) den danske skat, når kildestaten ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det pågældende land har beskatningsretten.

Der er to metoder til at lempe dobbeltbeskatning. Den ene er creditmetoden og den anden er eksemptionsmetoden.

Danske dobbeltbeskatningsaftaler anvender som regel creditlempe, men det vil fremgå af den enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvilken metode der skal anvendes. Nedsættelse efter artikel 17 sker normalt efter creditmetoden, mens der oftere sker nedsættelse efter eksemptionsmetoden, når indkomsten er omfattet af artikel 15.

#### Creditmetoden

Den udenlandske indkomst medregnes i den skattepligtige indkomst, hvorefter der gives nedslag i de beregnede skatter med det mindste af to følgende beløb:

- den betalte udenlandske skat af den udenlandske indkomst, eller

- den del af den danske skat, som forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst

#### Eksempel

En person, der er fuldt skattepligtig til Danmark har erhvervet indkomst fra et andet land. I eksemplet har kildestaten (udlandet) en proportional indkomstbeskatning på 20%. Der betales ikke topskat.

Bruttoindkomst hidrørende fra Danmark (domicilstat)		kr. 120.000
Bruttoindkomst hidrørende fra udlandet	kr.60.000	
- ligningsmæssige fradrag vedr. udenlandsk indkomst	kr.6.000	<u>kr. 54.000</u>
Subtotal		kr. 174.000
- ligningsmæssige fradrag vedr. den danske indkomst		<u>kr. 14.000</u>
Skattepligtig indkomst		kr. 160.000
Skat heraf (39%)		kr. 62.400
Skat betalt i udlandet (20% af kr. 54.000)		kr. 10.800
Skat at betale i Danmark (62.400 – 10.800)		kr. 51.600

Metoden medfører, at der indrømmes credit for hele den i udlandet betalte skat, når den udenlandske skat, som i eksemplet, er mindre end den danske skat af den udenlandske indkomst.

Er den udenlandske skat derimod højere end den danske skat, indrømmes der derimod kun almindelig credit for et beløb svarende til den danske skat af den udenlandske indkomst.

Set fra kunstnerens side betyder lempelse efter creditmetoden, at man altid betaler skat med den sats, der gælder i det land, hvor skatten er størst.

Nedsættelsen efter creditmetoden kan således aldrig blive større end den del af den danske skat, som er beregnet af den udenlandske indkomst.

Der stilles krav om dokumentation for den skat, der er betalt i udlandet, hvis den danske skat skal nedsættes efter creditmetoden.

#### Ekseptionsmetoden

Der er to variationer – ny og gammel ekseption.

Efter ny metode medregnes den udenlandske indkomst i den skattepligtige indkomst, og skatten beregnes på normal vis. Herefter indrømmes et nedslag i de pålignede skatter, svarende til den del af den samlede danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst.

Efter gammel metode medregnes den udenlandske indkomst *ikke* i den skattepligtige indkomst, men den medtages ved skatteberegningen. Herefter indrømmes et nedslag i de pålignede skatter, svarende til den del af den samlede danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst.

Efter ekseptionsmetoden nedsættes skatten med den del af den danske skat, som er beregnet af den udenlandske indkomst. Her er det altså uden betydning for den danske skat, hvor meget der rent faktisk er betalt i skat til det andet land.

Lempelser ved ekseptionsmetoden beregnes med udgangspunkt i denne brøk



$$\text{Lempelse} = \frac{\text{Udenlandsk nettoindkomst}}{\text{Den skattepligtige indkomst}} \times \text{dansk skat}$$

#### Eksempel

En person, der er fuldt skattepligtig til Danmark har erhvervet indkomst fra et andet land. Der betales ikke topskat.

Bruttoindkomst hidrørende fra Danmark (domicilstat)		kr. 120.000
Bruttoindkomst hidrørende fra udlandet	kr. 60.000	
- ligningsmæssige fradrag vedr. denne indkomst	kr. 6.000	<u>kr. 54.000</u>
Subtotal		kr. 174.000
- ligningsmæssige fradrag vedr. den danske indkomst		<u>kr. 14.000</u>
Skattepligtig indkomst		kr. 160.000
Skat heraf (39%)		kr. 62.400
Herefter udgør lempelsen (54.000/160.000 x 62.400)		kr. 21.060
Skat at betale i Danmark		kr. 41.340

#### Nedsættelse af dansk skat – de danske regler

Skulle den udenlandske indkomst komme fra et land, som Danmark ikke har dobbeltbeskatningsaf-tale med, er der i Ligningslovens § 33 og 33 A regler, der sikrer mod dobbeltbeskatning. Disse regler kan anvendes

- når Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det pågældende land, eller
- hvis det er mere fordelagtigt for kunstneren at benytte disse lempelsesregler i stedet for en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Ligningslovens § 33 giver nedsættelse af udenlandsk skat efter creditmetoden. Ligningslovens § 33 A giver lempelse efter eksemptionsmetoden.

#### Ligningslovens § 33

Ligningslovens § 33 er en regel om nedslag i beregning af dansk skat således, at nedsættelsen svarer til den i udlandet betalte skat.

Ifølge denne bestemmelse kan skat, der er betalt i udlandet og opkrævet af indkomst fra kilder dér, således fradrages i de indkomstskatter, der skal betales af denne indkomst i Danmark.

Dog er nedslaget undergivet to øvre begrænsninger.

1. Fradrag kan ikke gives for et større beløb end det, som det pågældende land har et ubetinget krav på at oppebære. Fradrag kan derfor ikke gives for et større beløb end den skat, der faktisk er betalt i udlandet.
2. Fradragbeløbet må desuden højst udgøre den forholdsmæssige andel af den danske skat, som falder på den udenlandske indkomst.

#### Ligningslovens § 33 A

Ligningslovens § 33 A er en regel om nedslag i beregning af dansk skat, således, at nedsættelsen svarer til den del af den samlede skat, der falder på den udenlandske indkomst.

Bestemmelsen kan kun anvendes for lønindkomst, som optjenes under ophold udenfor Danmark inklusive Færøerne og Grønland.

Bestemmelsen kan kun anvendes, hvis opholdet i udlandet har været 6 måneder eller mere og kun er afbrudt af nødvendigt arbejde, ferie, weekender eller lignende her i landet af en sammenlagt varighed på højst 42 dage i perioden. Ved beregning af de 42 dage tæller hver dag i Danmark med. Kommer man fx hjem på weekend fredag aften og rejser søndag middag, er der tale om tre dage i Danmark.

Det er en betingelse, at der ikke under disse ophold i Danmark udføres arbejde, dog er undtaget arbejde, som er nødvendigt i direkte forbindelse med udlandsopholdet, modtagelse af instrukser m.v. Det klare udgangspunkt er, at der ikke må udføres arbejde i Danmark i de perioder, hvor man ønsker at få nedsat sin skat efter reglen i § 33 A.

Hvis der afholdes lønmodtagerudgifter i Danmark, som vedrører den periode, hvor man arbejder i udlandet, henføres disse lønmodtagerudgifter fx a-kasse bidrag m.v. til den udenlandske lønindkomst. Det betyder, at der ikke gives fradrag for udgiften ved den danske indkomstopgørelse.

Det er en forudsætning for fuld lempelse efter Ligningslovens § 33 A, at Danmark ikke har beskatningsretten til den udenlandske lønindkomst. Følger det af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med landet, at Danmark har beskatningsretten til indkomsten, vil der kun kunne gives halv nedsættelse efter § 33 A.

## **Lønmodtager**

En fuldt skattepligtig dansk kunstner, der som lønmodtager udfører arbejde for en udenlandsk arbejdsgiver, skal som nævnt medregne den udenlandske lønindkomst i den danske indkomstopgørelse. Ved arbejde i udlandet gives fradrag for udgifter til kost og logi, befordring, fagligt kontingent, a-kasse bidrag m.v. efter samme regler som gælder ved arbejde i Danmark. Hvis en del af disse fradrag udelukkende vedrører den udenlandske indkomst, skal fradraget foretages med virkning for denne indkomst. Det kan få betydning for opgørelse af den endelige danske skat.

## **DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMSTER**

### **Den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst**

Der er indgået en fælles nordisk dobbeltbeskatningsoverenskomst, som er tiltrådt af Danmark, Færøerne, Finland, Island, Norge og Sverige. En situation med dobbeltbeskatning mellem disse lande, vil således kunne løses ved hjælp af den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst. En dobbeltbeskatningssituation vil også kunne løses efter de enkelte landes nationale lempelsesregler. Der kan frit vælges mellem dobbeltbeskatningsaftalen og de nationale lempelsesregler.

Nedenfor er gennemgået hvorledes Danmark og et andet nordisk land skal fordele beskatningsretten til en kunstners indkomst.

Den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst har en bestemmelse, der svarer til modeloverenskomstens art. 17.

*"Art. 17. Kunstnere og sportsudøvere*

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

...

*Stk. 3. Bestemmelserne i stykke 1 ....finder ikke anvendelse på indkomst oppebåret ved virksomhed, som en kunstner ....., der er hjemmehørende i en kontraherende stat, udfører i en anden kontraherende stat i tilfælde, hvor besøget i denne anden stat hovedsageligt betales af offentlige midler fra den førstnævnte stat. I dette tilfælde kan indkomsten kun beskattes i den førstnævnte stat."*

Udgangspunktet er således, at kunstnerens indtægt beskattes i det land, hvor aktiviteten udføres, således at Danmark som bopælsland skal nedsætte den danske skat af denne indkomst.

Dog er beskatningsretten tillagt Danmark som bopælsstat, hvis besøget i det land, hvori aktiviteten udøves, hovedsagelig betales af offentlige midler fra Danmark.

I afsnittet nedenfor beskrives en situation, hvor der er kunstnerindtægt fra Sverige. Hvis indtægten indtjenes i et af de øvrige nordiske lande (Færøerne, Finland, Island eller Norge) gælder det samme.

## **Danmark – Sverige**

Da indtægten forudsættes indtjent ved aktivitet i Sverige, skal Danmark nedsætte skatten af indkomsten, som Sverige har beskatningsretten til.

Skatten nedsættes efter creditmetoden, når nedsættelsen sker efter artikel 17.

Hvis nedsættelsen sker efter artikel 15 anvendes ligeledes creditmetoden, hvis kunstneren fortsat er dækket af dansk social sikring. Hvis der betales svenske sociale afgifter anvendes eksemptionsmetoden.

Som udgangspunkt skal der betales sociale afgifter i det land, hvor den pågældende person arbejder. Det vil sige, at en lønmodtager, der kun arbejder i Sverige, er omfattet af svensk social sikring.

Ifølge en særlig nordisk aftale er det dog muligt at forblive under hjemlandets regler, enten hvis man er udstationeret eller, hvis man arbejder både i hjemlandet og et andet nordisk land. Eftersom en svensk arbejdsgiver skal betale ca. 33 % af lønsummen i sociale afgifter, hvis den pågældende ansatte er omfattet af svensk social sikring, har dette stor betydning i relation til Danmark og Sverige, idet en dansk arbejdsgivers sociale afgifter kan udgøre mindre end 1% af lønudgiften.

Af ovenstående fremgår, at den beskatningsmæssige konsekvens kan være meget afhængig af hvilket land, der er domicilstat, hvilke lempelsesmetoder, der gælder, og ikke mindst hvilket land, der skal betales sociale bidrag til. Det viser nedenstående eksempel:

*Eksempel*

*En her i landet boende musiker, der arbejdede som lønmodtager ved et koncerthus i Sverige, var omfattet af art. 17 i den nordiske dobbeltbeskatningsaftale. Han kunne ikke anses omfattet af art. 19 om offentligt ansatte, da koncerthuset blev drevet som et svensk aktieselskab, uanset at aktierne var ejet af X kommune. SKM2003.577 LSR*

Afgørelsen viser desuden, at Landsskatteretten fandt, at den særlige bestemmelse om kunstnerindtægter i dobbeltbeskatningsaftalen art. 17 skal anvendes og ikke bestemmelsen om lønmodtagere i art. 19.

## **Danmark – Tyskland**

Dobbeltbeskatningsaftalens bestemmelse om kunstnere svarer til modeloverenskomstens art. 17. Også her gælder, at hvis kunstnerens optræden m.v. er støttet af offentlige midler fra bopælslandet, bevarer bopælslandet beskatningsretten til indtægter.

Skatten nedsættes efter creditmetoden, når nedsættelsen sker efter artikel 17.

Bor en person i Danmark, men arbejder i Tyskland, for en tysk arbejdsgiver, er personen fuldt skattepligtig til Danmark af hele sin indkomst, og begrænset skattepligtig til Tyskland af indkomsten fra Tyskland. Dvs. at Danmark lemper den danske skat for at undgå dobbeltbeskatning.

Hvis nedsættelsen sker efter artikel 15 anvendes ligeledes creditmetoden, hvis kunstneren fortsat er dækket af dansk social sikring. Hvor en dansk hjemmehørende lønmodtager arbejder i Tyskland, er socialt sikret i Tyskland og betaler sociale bidrag i Tyskland, sker lempelsen efter eksemptionsmetoden. Det betyder, at Danmark lemper for den tyske skat ved, at den tyske indtægt medregnes til den skattepligtige indkomst i Danmark, og at der derefter gives et nedslag i de beregnede skatter med den del af skatten, der forholdsmæssigt falder på den tyske indtægt, som ovenfor omtalt.

Dog vil der ske lempelse efter creditmetoden i de tilfælde, hvor en lønmodtager, som arbejder og beskattes i Tyskland, samtidig fx har et bijob i Danmark, og dermed er socialt sikret i Danmark. Danmark giver så kun lempelse svarende til den faktiske betalte tyske skat.

## REGNSKAB

Kunstnere, der som selvstændige driver erhvervmæssig virksomhed, eller som er momspligtige, er bogføringspligtige, jf. bogføringsloven § 1. Se tillige afsnittet om Moms nedenfor. Driver kunstneren hobbyvirksomhed i skattemæssig forstand, er der ikke bogføringspligt. Selvom kunstneren ikke er bogføringspligtig, skal udgifter kunne dokumenteres over for SKAT, for at de kan trækkes fra.

En definition af begrebet "erhvervmæssig virksomhed" findes ikke i dansk lovgivning. Om skattemæssig praksis se afsnittet om Kriterier for beskatning.

Erhvervsstyrelsens bogføringsvejledning gengiver i kapitel 4 de grundlæggende krav til bogføring og beskriver bogføringssystemet. Der gøres opmærksom på, at virksomheder med ubetydeligt omfang eller meget lille aktivitet ikke behøver at beskrive systemerne i samme omfang som større og mere komplekse virksomheder, ligesom man fremhæver, at små virksomheder kan indrette bogføringen til et absolut minimum i modsætning til detaljeringsgraden i større virksomheder.

Bogføringsvejledningens konklusion er, at meget små virksomheder og virksomheder med ubetydeligt omfang ikke skal have mere bogføring, end hvad der er nødvendigt for at dokumentere skateregnskab, moms og eventuelt tilskudsregnskab. De skattemæssige krav til bogføring og årsregnskab er fastsat i Mindstekravsbekendtgørelsen for henholdsvis mindre og større virksomheder. Bekendtgørelsen for de mindre virksomheder angiver de oplysninger, som skal fremgå af det skattemæssige årsregnskab, eller som skal kunne indsendes, hvis Skattestyrelsen anmoder om det, jf. bekendtgørelse nr. 1296 af 14/11 2018.

Det bør derfor overvejes, om det ikke fortsat er hensigtsmæssigt at udarbejde kapitalforklaring sammen med selvangivelsen for det enkelte år, i stedet for at skulle redegøre herfor flere år efter, når skattemyndighederne i forbindelse med ligningen beder herom.

Situationen kan derfor være den, at det er op til de skattemyndighedernes skøn, hvorvidt en kunstner, som driver selvstændig virksomhed, i givet fald skal opfylde bogføringslovens og mindstekravsbekendtgørelsens betingelser. Dette er et ufravigeligt krav for kunstnere, der anvender virksomhedsordningen.

Dansk Kunstnerråd har spurgt Skatteministeren, som i Folketinget svarede således:

### Spørgsmål:

*"Ministeren bedes kommentere henvendelse af 23. maj 2001 fra Dansk Kunstnerråd om skattemæssige krav til regnskabsgrundlaget og årsregnskabet for ikke tidligere bogføringspligtige kunstnere, jf. alm. del – bilag 606."*

### Svar:

*Indledningsvis skal jeg oplyse, at bogføringsloven henhører under erhvervsministerens ressort. Det er således Erhvervsstyrelsen, der står for den administrative fortolkning af regnskabskravene i medfør af bogføringsloven.*

*Med lov nr. 1006 af 23. december 1998, der trådte i kraft den 1. juli 1999, blev i princippet alle erhvervsdrivende – med de undtagelser der følger af lovens overgangsbestemmelser – bogføringspligtige. For erhvervsudøvende kunstnere, der ikke var omfattet af den hidtidige bogføringslov,*

*indtrådte bogføringspligten med virkning for regnskabsår, der blev påbegyndt den 1. januar 2001 eller senere.*

*Efter skattekontrolloven skal alle bogføringspligtige inden selvangivelsesfristens udløb – foruden selvangivelsen – indgive et skattemæssigt årsregnskab, der er baseret på bogføringsloven. Til brug for administrationen af skattereglerne har skatteministeren efter indstilling fra Ligningsrådet ved den såkaldte mindstekravsbekendtgørelse – senest bekendtgørelse nr. 1068 af 12. december 1999 – fastsat særlige regnskabskrav til det skattemæssige årsregnskab.*

*Foreligger et sådant regnskab ikke på tidspunktet for skatteansættelsen, eller er regnskabet ikke udarbejdet i overensstemmelse med mindstekravsbekendtgørelsen, kan den skattepligtige indkomst ansættes skønsmæssigt – dog kun i det omfang den skattelignende myndighed finder regnskabsgrundlaget uegnet til opgørelsen af den skattepligtige indkomst.*

*Skattemyndigheden har også mulighed for efter skattekontrollovens bestemmelser at indhente supplerende regnskabsoplysninger m.v. fra den bogføringspligtige, forinden der eventuelt foretages en skønsmæssig ansættelse.*

*Der vil således fra skattemyndighedernes side alene blive stillet krav om, at erhvervsudøvende kunstnere bogfører på en sådan måde, at bogføringen og selvangivelsen giver et troværdigt billede af den pågældendes skattepligtige indtægter og fradragberettigede udgifter.*

*Der stilles hverken i bogføringsloven eller mindstekravsbekendtgørelsen krav om, at regnskabet skal føres på edb. Bogføringen kan – som efter den hidtidige bogføringslov – foretages manuelt.*

*Jeg kan ikke her gå i detaljer om de problemer, som kunstnere måtte have i forbindelse med de skattemæssige krav, som den ny bogføringslov afføder, men jeg vil anmode Told- og Skattestyrelsen om at rette henvendelse til Dansk Kunstnerråd med henblik på en afklaring af de rejste spørgsmål.*

Kunstnere bør derfor som minimum opfylde Mindstekravsbekendtgørelsens almindelige krav til regnskabsmaterialet.

En kunstner bør af hensyn til sig selv gemme regnskabsmateriale, der dokumenterer indtægterne. Endvidere skal udgifter som alt overvejende hovedregel kunne dokumenteres og/eller sandsynliggøres for at kunne fradrages. Der er ikke præcise regler for, hvilken grad af bevis for en udgift eller indtægt, der kan kræves, og det er derfor vigtigt, at regninger gemmes.

Et godt bilag indeholder dato, en beskrivelse af den leverede ydelse, udsteder, modtager samt beløbets størrelse. Hvis bilaget er mangelfuldt, er man som skatteyder mere udsat for, at skattevæsenet gør sig overvejelser, om det er sandsynligt at udgiften er afholdt, end hvis der er tale om fyldestgørende dokumentation.

Hvis beskrivelsen af en ydelse på regningen ikke umiddelbart giver indtryk af, at udgiften er erhvervs-mæssig, bør man få leverandøren til at uddybe beskrivelsen eller evt. selv på bagsiden af regningen skrive, hvad det er og om formålet hermed.

# SÆRLIGE BESKATNINGSDRØJNINGER

## Virksomhedsordningen

Kunstnere kan ligesom andre selvstændigt erhvervsdrivende vælge at lade virksomhedens resultat beskattes under virksomhedsordningen. Det er blot en forudsætning, at der løbende føres et regnskab, der opfylder bogføringslovens krav. Valget om anvendelse af virksomhedsordningen skal træffes senest i forbindelse med indgivelse af selvangivelsen.

Det må tilrådes at søge professionel bistand, hvis ordningen ønskes anvendt, da den forudsætter, at der føres nogle specielle opgørelser, der skal anvendes i forbindelse med skatteberegningen.

Desuden bør valg af virksomhedsordningen drøftes med en rådgiver. Som hovedregel gælder, at det fortrinsvis er kunstnere med nettoindtægter på ca. 500.000 kr. eller derover, der vil kunne drage fordel af ordningen. Ordningen kan desuden være fordelagtig, hvis kunstneren har stærkt svingende indtægter.

Virksomhedsordningen betyder, at beskatning af virksomhedens resultat tilnærmes den beskatning, som et selskab undergives. Den giver følgende fordele frem for beskatning efter de almindelige regler i personskatteloven:

- fuld fradragsværdi for renteudgifter
- mulighed for indkomstudjævning over flere år
- 22 % beskatning af overskud, så længe det bliver stående i virksomheden
- en del af virksomhedens overskud beskattes som kapitalindkomst, det vil sige uden AM-bidrag og derfor med en lavere marginalbeskatning end af personlig indkomst
- underskud kan modregnes i anden indkomst

Virksomhedsordningen betyder, at løbende positiv indkomst, der forbliver i virksomheden, beskattes med 22 %. Først når der overføres midler til anvendelse i privatøkonomien, sker den endelige beskatning som personlig indkomst. Når den endelige beskatning gennemføres, modregnes tidligere betalt virksomhedsskat. Virksomhedsordningen giver derved en likviditetslettelse i form af en udskydelse af en del af beskatningen af de erhvervsmæssige netto-indtægter. Der beregnes ikke renter af denne skatteudskydelse.

Anvendes virksomhedsordningen, vil renteudgifter endvidere være fradragberettigede på linje med driftsomkostninger. Det vil sige, at fradraget har en større skatteværdi end som negativ kapitalindkomst (ca. 25%)

En del af virksomhedens overskud i det enkelte år udgør kapitalafkast af virksomhedens nettoaktiver (kapitalafkastgrundlag) og beskattes som kapitalindkomst. Det medfører, at der ikke skal betales AM-bidrag af denne andel af virksomhedens overskud og beløbet beskattes med 42,7% og dermed med en lavere marginal procentsats end personlig indkomst. Denne overskudsandel kan ikke midlertidigt beskattes med virksomhedsskat, dvs. rent teknisk overføres den til privatøkonomien ultimo året.

Endelig sikrer virksomhedsordningen, at underskud ved selvstændig virksomhed under visse betingelser får en skattemæssig fradragsværdi, der svarer til marginalbeskatningen af personlig indkomst, 56,5 %.

Rent teknisk er ordningen etableret således, at der regnskabsmæssigt foretages en adskillelse af privatøkonomien og virksomhedens økonomi svarende til etablering af et "selskab". Der foretages en regnskabsmæssig opdeling af aktiver og passiver på virksomhed og privat, ligesom der skal holdes styr på overførsler og mellemregninger mellem privatøkonomien og virksomhedsøkonomien, idet disse overførsler har betydning for den endelige beskatning af virksomhedens overskud.

Virksomhedens indkomst opgøres som indtægter med fradrag for driftsudgifter og renteudgifter af gæld i virksomhedsordningen.

Den del af virksomhedsindkomsten, der overføres til privatøkonomien, beskattes inkl. AM-bidrag som personlig indkomst i det år, hvor overførslen sker. Den del af virksomhedsindkomsten, der forbliver under virksomhedsordningen, beskattes som nævnt foreløbigt med virksomhedsskat på 22 %, der opkræves som en del af årets B-skat. Den del af årets overskud, der er beskattet med virksomhedsskat kaldes "opsparat overskud". Dette beløb beskattes endeligt, når det overføres til privatøkonomien og senest i forbindelse med virksomhedsophør.

Begrebet "opsparat overskud" har intet at gøre med den sædvanlige forståelse af ordet, men betyder, at man har udsendt betaling af en del af skatten, nemlig forskellen mellem den betalte virksomhedsskat på 22 % og den for personlig indkomst på hævetidspunktet aktuelle marginalbeskatningssats inkl. AM-bidrag på op til 56,5%.

Hvis der i et år konstateres underskud i virksomheden, skal dette modregnes i virksomhedens opsparede overskud.

Herved får virksomhedsordningen en indkomstudjævrende effekt. Den er således særlig anvendelig for kunstnere med stærkt svingende indtægter.

Hvis virksomhedsordningen har været anvendt, og en person, fx i forbindelse med pensionering, har "opsparat overskud" vil efterfølgende hævninger påvirke den skattepligtige indkomst, således at indkomstafhængige ydelser (fx folkepension, boligsikring, den livsvarige kunstnerydelse mv.) vil blive påvirket heraf.

### **Kapitalafkastordningen**

En anden valgmulighed for selvstændigt erhvervsdrivende kunstnere er kapitalafkastordningen. Den går ud på, at en del af en virksomheds indkomst kan beskattes som kapitalindkomst. Man beregner kapitalafkastet med en fast rentesats på grundlag af værdien af virksomhedens aktiver. *Virksomhedsskatteovens § 22a.*

Ved ordningen opnås en lavere beskatning af den del af overskuddet, der beskattes som kapitalafkast, fordi der ikke beregnes AM-bidrag af indtægter. Desuden beskattes beløbet med en lavere marginal procentsats end personlig indkomst (42,7 %). Endelig opnås fuld fradragsværdi for en skematisk beregnet andel af renteudgifterne.

### **Konjunkturudligning**

Ordningen beskrives ikke, da den kræver 70% hensat på en bunden konto i et pengeinstitut og resten dvs. 30% betalt som B-skat.

Ordningen er ikke så fleksibel som udligningsordningen for kunstnere.



## Udligningsordning for kunstnere

Kunstnere med svingende indkomster kan anvende en lempelig udjævningsordning. *Virksomhedsskattelovens § 22d.*

Ordningen kan anvendes af forfattere og andre skabende kunstnere, svarende til den afgrænsning, der hidtil har været anvendt, hvis man ønskede at bruge fordelingsreglen for ekstraordinære store indtægter – ligningslovens § 7 O (se ovenfor i afsnittet "Skattepligtige indtægter").

For ordningen gælder følgende betingelser:

1. Kunstneren kan anvende ordningen, uanset om der er tale om selvstændig virksomhed i skattemæssig forstand eller den er ikke-erhvervsmæssig.
2. Arbejdet, der danner grundlag for henlæggelsen/overførsel til endelig beskatning senere, må ikke hidrøre fra et ansættelsesforhold.
3. Indtægter fra legater, stipendier og lignende berettiger ikke til anvendelse af ordningen.
4. Hvis to ægtefæller begge har arbejder, der berettiger til henlæggelse, kan de hver især anvende ordningen.
5. Ordningen kan anvendes sideløbende med nedslagsreglen for ekstraordinært store indtægter (ligningslovens § 7 O).
6. Anvendes ordningen kan virksomhedsordningen, kapitalafkastordningen og konjunkturudligningsordningen ikke anvendes.
7. Der er således valgfrihed mellem de forskellige ordninger, hvis man opfylder betingelserne for at anvende alle 4 typer.
8. Henlæggelse kan finde sted, hvis den skattepligtige indkomst efter fradrag af henlæggelsen andrager mindst kr. 193.700 (2019) og kr. 201.700 (2020).
9. Henlæggelsen skal for det enkelte år andrage minimum kr. 5.000.
10. Der kan i alt for flere år højst henlægges kr. 657.200 (2019) og kr. 671.900 (2020).
11. Det henlagte beløb skal efter fradrag af 22 % i aconto skat indsættes på en særlig konto i et pengeinstitut (bank).
12. I modsætning til konjunkturudligningsordningen kan der hæves på kontoen og henlægges på ny i samme år. Begrundelsen er, at kunstneren ikke skal være afskåret fra at bruge ordningen ved indkomstårets slutning, fordi der i årets begyndelse er hævet på ordningen på grund af manglende eller få indtægter i første del af året.

Som anført ovenfor omfatter ordningen ikke indtægter fra ansættelsesforhold eller legater, stipendier, tilskud eller priser, uanset hvad begrundelsen for ydelsen er.

Derimod kan der foretages henlæggelse af indtægter hidrørende fra salg af kunstværker og kunsthåndværk, royalties, biblioteksafgifter, komponisters indtægter fra musik og koreografens indtægt fra indstuderede værker.

Sondringen indebærer, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst bør foretages en opdeling af såvel indtægter som udgifter afhængigt af om indtægten efter fradrag af driftsudgifter berettiger til anvendelse af ordningen eller ej.

Begrænsningen af ordningen, hvor den kun kan anvendes af personer med en skattepligtig indkomst på over kr. 197.300 (2019) og 201.700 (2020), beregnes på grundlag af den samlede indkomst uanset hvorfra den stammer.

*Eksempel*

*Skattepligtig indkomst kr. 700.000, hvoraf kr. 410.000 er overskud fra kunstnerisk virksomhed, medens kr. 290.000 er løn i ansættelsesforhold.*

*Kunstneren kan henlægge alle kr. 410.000, da den resterende indkomst overstiger minimumsgrænsen.*

*Eksempel*

*Henlæggelsesgrænserne kr. 5.000, minimum og maksimum i alt for ordningen kr. 671.900 (2020) skal forstås som:*

	Min.	Maks.
Indsat bank	3.900	524.082
Skat 22%	1.100	147.818
	<b>5.000</b>	<b>671.900</b>

Fordelen ved ordningen er den fleksibilitet, der gives med hensyn til hævnninger og indsætninger, således at beskatning kan udjævnes over flere indkomstår, og topskat kan undgås, når der i enkelte indkomstår er store, men i andre år lavere indkomster.

## SELVSTÆNDIG VIRKSOMHED ELLER SELSKAB

Kunstnere, der er selvstændigt erhvervsdrivende, kan vælge at drive virksomhed i selskabsform, A/S, ApS eller IVS. Det bemærkes dog, at Folketinget har vedtaget at udfase iværksætterselskabet (IVS), som selskabsform. Det er således ikke længere muligt at stifte nye iværksætterselskaber. Eksisterende iværksætterselskaber skal inden den 15. april 2021 omregistreres til anpartsselskaber (ApS) eller opløses. Sker denne omregistrering ikke inden den 15. april 2021 kan de blive sendt til tvangsopløsning.

Reglerne om selskaber og beskatning omtales ikke nærmere, men de væsentligste forskelle på at drive virksomhed som selvstændig eller i et selskab er:

Selvstændig virksomhed	Selskab
Intet kapitalkrav	Kapitalkrav A/S kr. 500.000 ApS kr. 50.000 IVS kr. 1,00, men krav om indbetaling af selskabskapital via fremtidigt overskud, så kapitalen kommer op på kr. 50.000
Personlig og ubegrænset hæftelse over for kreditorer	Selskabet hæfter over for selskabets kreditorer
Underskud af virksomhed kan fradrages i anden indkomst i samme indkomstår eller fremføres til modregning i overskud i efterfølgende år	Underskud kan fremføres til modregning i selskabsoverskud i efterfølgende år
Overskud beskattes som personlig indkomst hhv. kapitalindkomst eller efter virksomhedsordningen	Overskud beskattes med selskabsskat Indehaveren kan hæve løn fra selskabet til personlig indkomst og med fradrag som driftsomkostning i selskabet, eller hæve udbytte, der beskattes hos indehaveren som aktieindkomst med 27%/42%, og selskabet har ikke fradrag for beløbet
Regnskab indsendes til SKAT, ikke offentligt	Regnskab indsendes til SKAT og til Erhvervsstyrelsen, der offentliggør regnskabet

## FORSKUDSSKAT, RESTSKAT OG OVERSKYDENDE SKAT

Forskudsskat er den skat, der opkræves eller indeholdes på baggrund af forskudsopgørelsen. Forskudsskatten betales enten via skattetræk i A-indkomsten eller ved, at man indbetaler B-skatteater. B-skatteater skal indbetales på forud fastlagte datoer i løbet af året.

Restskat er den ekstra skat, der opstår, fordi der er opkrævet eller indeholdt for lidt skat i løbet af året. Det kan fx være, fordi indkomsten har været for lavt sat i forskudsopgørelsen. Størrelsen af restskatten kan først endeligt opgøres, når året er gået.

Overskydende skat er den skat, man får udbetalt, hvis der er opkrævet eller indeholdt for meget skat i løbet af året. Størrelsen af den overskydende skat kan også først endeligt opgøres, når året er gået.

### *Forventet restskat*

Hvis der opstår restskat, skal der betales renter af restskatten fra den 1. dag i året efter indkomst-årets udløb og frem til dato for betaling. Frivillig indbetaling kan altså være aktuelt, hvis man inden udgangen af året kan forudse eller beregne, at der opstår en restskat, selvom der løbende er trukket A-skat eller foretaget indbetaling af B-skat på baggrund af forskudsopgørelsen.

For at undgå rentebetaling af restskat for 2019, skulle indbetaling være sket den sidste bankdag før 31.12.2019. Tilsvarende skal man for at undgå restskat for 2020 foretage frivillig indbetaling den sidste bankdag før 31.12.2020.

Skematisk oversigt over restskat/overskydende skat og renter heraf i årsopgørelsen for indkomst-året 2019:

<b>Restskat betalingstidspunkt</b>	<b>Renter og tillæg</b>
Betaling den seneste bankdag inden 31. december 2019	Ingen renter
Betaling i perioden 1. januar til og med 1. juli 2020	Rentesats 2 % af restskat, uanset beløbets størrelse
Fra og med 1. juli 2020	Fast procenttillæg 4 %
<b>Overskydende skat</b> Udbetales med	Fast procenttillæg 0,0 %

### *Indbetaling i perioden 1.1. til 1.7.*

Indbetales forventet restskat i perioden fra 1. januar til og med 1. juli, skal der betales basisrente 2,0 % p.a. i rente. Der beregnes kun rente frem til og med den faktiske betalingsdag. Der kan indbetales beløb flere gange i perioden, og der er ingen beløbsgrænse. Renteberegningen sker i forhold til det beløb, der skyldes på betalingsdagen.

### *Eksempel*

Betales en forventet restskat på kr. 15.000 fx den 1. april 2020, skal man for at undgå restskat indbetale beløbet med tillæg af den beregnede rente frem til betalingsdagen (rente i 91 dage): kr.  $15.000 \times 2,0 \% \times 91/365 = \text{kr. } 75$ . Samlet skal indbetales kr. 15.075.

Er restskat ikke indbetalt senest 1. juli, opkræver Skattestyrelsen beløbet med et procenttillæg, der er højere end dag-til-dag renten. For restskat vedrørende 2019 er tillægget blevet fastsat til

4,0 %. Da procenttillægget er højere end rentesatsen frem til 1. juli, kan det svare sig at indbetale restskat inden 1. juli 2020.

Hvis restskat for 2019 ikke betales senest den 1. juli 2020, så bliver restskat inklusive procenttillæg op til kr. 21.320 indregnet i forskudsopgørelsen for 2021. Restskat for 2019, der overstiger kr. 21.320, opkræves i tre rater i august, september og oktober 2020. Betales restskatten ikke rettidigt beregnes en rente, der for tiden udgør 0,7 % pr. måned.

#### *Overskydende skat*

Er der betalt for meget i skat for 2019, sker tilbagebetaling med et procenttillæg på 0,0%.

Betalte renter af skat er ikke fradragsberettigede og rentegodtgørelser er skattefrie.

## **MOMS**

Den danske momslov implementerer EU's Momssystemdirektiv i dansk ret. Det betyder helt overordnet, at EU-Domstolens fortolkningen af direktivbestemmelserne vil have direkte betydning for dansk praksis for moms.

Pligt til at lade sig registrere og betale moms af sin omsætning påhviler selvstændig økonomisk virksomhed. Personer, der udøver selvstændig økonomisk virksomhed, kan frivilligt lade sig momsregistrere, hvis de ikke har omsætning over den registreringspligtige grænse, jf. nedenfor om registrering. Begrebet selvstændig økonomisk virksomhed har ikke det samme indhold som det skattemæssige begreb, selvstændig virksomhed. En virksomhed kan derfor være momspligtig uden at være erhvervsmæssig i skattemæssig forstand. Eksempelvis har det ingen betydning for momspligt, om virksomheden er underskudsgivende. Derimod vil vurderingen af, om der foreligger en selvstændig virksomhed eller et ansættelsesforhold være ens i begge relationer.

Moms vedrører køb og salg af henholdsvis varer og ydelser, der leveres af en selvstændig økonomisk virksomhed. Under ét kaldes disse køb og salg leverancer.

Der skal afregnes dansk moms, når leveringsstedet er her i landet. Leveringsstedet for varer og ydelser er fastlagt i momsloven. Den generelle momssats er 25 %.

Kun leverancer mod vederlag er omfattet af momspligt.

Desuden skal leverancen, varen eller ydelsen, være omfattet af momspligt. Det vurderes således på grundlag af den enkelte transaktion, om leverandøren (sælger) skal opkræve moms på fakturaen og i givet fald med hvilken procentsats. Momsloven har to procentsatser, den generelle på 25 %, og på nogle få særligt definerede leverancer er den 0. Endelig er visse ydelser, bl.a. kunstneriske ydelser, fritaget for moms.

En erhvervsdrivende, der skal betale moms af sine leverancer, har pligt til at lade sig momsregistrere. Fra registreringspligtens indtræden skal der føres et momsregnskab. Det skal indeholde en opgørelse af varesalg og moms, der skal betales (udgående moms eller salgsmoms), samt af varekøb og moms, som kan fratrækkes (indgående moms eller købsmoms). Overstiger den udgående

moms den indgående moms, skal forskellen angives og indbetales til Skattestyrelsen. Omvendt, hvis købsmomsen er større end salgsmomsen, får virksomheden denne negative moms udbetalt af Skattestyrelsen.

Der er kun fradrag for moms af indkøb, der vedrører momspligtig omsætning, dvs. leverancer pålagt 25% eller 0% moms eller pålagt kunstnermoms på reelt 5%, se eksempel i afsnittet Kunstnermoms. Er transaktionen fritaget for moms, fx levering af en momsfrataget kunstneriske ydelse, er der ikke fradrag for købsmoms vedrørende denne omsætning,. De specifikke regler for fuldt, delvist eller ingen fradrag for købsmoms omtales ikke nærmere.

Ved køb af varer eller ydelser fra udlandet, vil en momsregistreret køber her i landet modtage en faktura uden moms, men køber skal i sit momsregnskab medregne dansk moms af købet (erhvervsesmoms). Hvis der er fuldt momsfradrag, fordi købet vedrører dennes momspligtige omsætning, vil der således være både et momsbeløb til betaling (erhvervsesmoms) og et tilsvarende fradrag for moms (købsmoms). Se også nedenfor afsnittet *internationale forhold*.

## **Registrering**

En person, der har dansk afgiftspligtig omsætning, skal momsregistreres, når den årlige momspligtige omsætning overstiger kr. 50.000 (måles over 12 måneder). Fra det tidspunkt, hvor registreringspligten opstår, skal føres et momsregnskab.

### Kunstnermoms

For billedkunstnere gælder en særlig registreringsgrænse på kr. 300.000. Den gælder for disse kunstneres eller deres arvingers førstegangssalg af kunstnerens egne kunstgenstande. Salget må hverken i det løbende eller i det foregående kalenderår overstige kr. 300.000.

Der betales først afgift af det salg, som finder sted efter registreringspligtens indtræden. Registreringspligten ophører, når der i et fuldt kalenderår ikke har været salg over kr. 300.000 og ligeledes ikke er det i det indeværende år.

Se mere om kunstnermoms i afsnittet nedenfor.

### Frivillig registrering

Selvom kunstneren har omsætning under den registreringspligtige grænse for almindelig moms eller for kunstnermoms, kan man vælge at lade sig frivilligt registrere for moms med fremtidig virkning. Den frivillige registrering betyder, at man har fradrag for moms af indkøb efter de almindelige regler. For at opnå dette momsfradrag kan det således være en fordel at lade sig frivilligt registrere. Den frivillige registrering er dog ikke en fordel, hvis kunstnerens transaktioner er momsfri, fx kunstneriske ydelser. Er omsætningen momsfri er der ikke adgang til at trække købsmoms fra for indkøb, der relaterer sig til den momsfri omsætning.

Vælger kunstneren at lade sig frivilligt registrere, gælder dette for en periode af mindst 2 kalenderår.

## **Kunstneres indtægter/omsætning**

Kunstneres salgsindtægter kan være

1. fritaget for moms som vederlag for kunstneriske ydelser,

2. omfattet af den særlige momsordning for billedkunstneres vederlag for førstegangssalg af egne værker (Kunstnermoms),
3. almindelige momspligtige vederlag, fx udstillingsvederlag.

Opdelingen betyder, at momsregnskabet kompliceres, og at der i realiteten kan være tale om interne opdelinger, fordi momsregnskabet skal opdeles i disse kategorier.

I det følgende omtales forhold, der er særligt relevante for kunstnere: de momsfritage kunstneriske ydelser, kunstnermoms samt moms af undervisning og ved crowdfunding, hvor de generelle momsregler skal anvendes.

### **Momsfri kunstneriske ydelser**

Levering af kunstneriske ydelser er undtaget fra den almindelige momspligt, jf. momsloven § 13 stk. 1 nr. 7.

#### Levering af værk eller kunstnerisk ydelse

De afgiftsfri kunstneriske ydelser skal afgrænses overfor leverancer, der består i overdragelse af et værk, hvor vederlaget som udgangspunkt er momspligtigt, men kan være omfattet af reglerne om kunstnermoms for billedkunstnere, jf. om denne afgrænsning nedenfor i afsnittet om momsfritage *Anden kunstnerisk virksomhed*. Herudover kan der opstå momspligt ved fuldstændig overdragelse af ophavsret til et værk. Det er formentlig sjældent forekommende, at en kunstner overdrager sine fulde ophavsrettigheder til andre, og dansk momspraksis viser, at indtægter fra ophavsrettigheder er fritaget for moms. Ifølge administrativ praksis er et forlags andel af Copy-Dan indtægter ikke en momspligtig omsætning, jf. TfS 1998, 796LSR. Det vil sige, at indtægter fra Copy-Dan i det hele taget er momsfri.

De kunstneriske ydelser, der efter bestemmelsen er momsfri, er:

- *forfattervirksomhed*
- *komponistvirksomhed samt*
- *anden kunstnerisk virksomhed*

Ved anden kunstnerisk virksomhed forstås skabende og udøvende kunstneres ydelser af enhver art. Hovedområdet er udøvende kunstneres ydelser. Det kan være optræden, foredragsvirksomhed og lignende.

Billedkunstneres udsmykningsopgaver kan ifølge administrativ praksis være en momsfri kunstnerisk ydelse. Efter Dansk Kunstnerråds opfattelse er en kunstners levering af et udsmykningsprojekt, levering af et fysisk værk, der er momspligtigt efter ordningen for kunstnermoms.

Konsulentvirksomhed kan være momsfri som *anden kunstnerisk virksomhed*, eller almindelig momspligtig, afhængig af ydelsens art, se nærmere herom nedenfor i afsnittet *Anden kunstnerisk virksomhed*. Selvom det er en kunstner, der giver rådgivning om kunstnerisk udsmykning af et område eller fx et kontor, er det konsulentvirksomhed, hvis der alene er tale om rådgivning om kunstindkøb o.lign. Er der tale om anden rådgivning om kunstnerisk udsmykning, er det en momsfri ydelse efter bestemmelsen om anden kunstnerisk virksomhed.

#### Forfattervirksomhed

Ifølge bestemmelsen er forfattervirksomhed momsfri.

Etablerer kunstneren sit eget forlag, er salget af bøger eller andre produkter (netversioner) momspligtige.

Forfattervirksomhed fortolkes bredt som udarbejdelse af artikler, bøger og lignende. Det er således uden betydning, om der er tale om skønlitterære værker eller faglige værker, herunder journalistik. Også litterære oversættelser er en momsfri kunstnerisk ydelse. Det samme gælder fx besvarelse af faglige spørgsmål i brevkasser til blade og tidsskrifter.

Almindeligvis vil journalistiske ydelser være momsfritaget som forfattervirksomhed, men i praksis stilles visse krav til, at journalisten skal præstere en individuel, selvstændig skabende indsats. Journalisten skal altså have en sædvanlig grad af redaktionel frihed. Artikler, der reelt er reklamemateriale for en virksomhed, er dermed ikke momsfri. SKAT har angivet retningslinjer for hvilke almindeligt forekommende forfatter eller journalist ydelser, der er momspligtige henholdsvis fritagne i TfS SKM 2004.111. Se tillige SKM 2016.343, hvor Skatterådet bekræftede, at arbejde som blogger er momsfritaget journalistisk virksomhed, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

Kunstneres udarbejdelse af materiale til kursusvirksomhed er ligeledes en momsfri ydelse. Men selve produktet vil normalt være levering af en momspligtig vare, hvis det sælges enten i forbindelse med kurset eller blot udbydes generelt. Hvis en vare eller ydelse er uomgængeligt nødvendig for at gennemføre den momsfritagne undervisning eller kursus, vil levering af varen eller ydelsen være momsfri som tilknyttet til den momsfri hovedydelse. Således vil fx et materiale til et tegnekursus være et produkt, der skal momses, mens levering af selve indholdet til fx en kursusvirksomhed vil være en momsfri forfatterydelse. Består materialet af et interaktivt tegnekursus, der udbydes på nettet mod betaling, så vil dette som udgangspunkt også være et momspligtigt produkt, allerede fordi der ikke er knyttet en undervisningsydelse til kurset, jf. om moms af undervisningsydelser nedenfor.

På baggrund af EU-domstolens dom C-699/15 er sket en dansk praksisændring, hvorefter undervisningsinstitutioners levering af elevproducerede varer og ydelser anses for uomgængeligt nødvendige, hvis den momsfritagne undervisning ikke ville have en tilsvarende værdi for eleverne. I sagen var der tale om ydelser som led i elevers praktik i form af restaurationsydelser og teaterforestillinger. Det er en betingelse, at salg af disse varer og ydelser ikke tilsigter at give undervisningsinstitutionen yderligere indtægter. Prisen skal derfor højst svare til produktionsomkostningerne.

SKM 2018.536.

#### Komponistvirksomhed

Udarbejdelse af musikværker er en momsfri ydelse.

Hvis komponisten tillige står for produktion mv., kan vederlaget ifølge kontrakten være betaling for dels en momsfri dels en momspligtig ydelse, og en del af vederlaget skal derfor eventuelt momses. Hvis det må vurderes, at der er tale om en samlet leverance, gælder et princip om, at der ikke i relation til momsregningen må ske en kunstig opsplitning af vederlaget. Det betyder, at det er den samlede leverance, der skal vurderes i relation til momspligt.

#### Anden kunstnerisk virksomhed

Musikere, der engageres til en koncert, leverer en momsfritaget ydelse. Arrangøren af koncerten skal betale moms af entréindtægterne.



En musiker er momspligtig af entreindtægterne, hvis musikeren selv står som arrangør og omsætningen kommer op over grænsen for registrering på kr. 50.000. Aftaler en gruppe fx at spille på en bar, mod at gruppen opkræver entré og på den måde modtager vederlag, skal der afregnes moms af entréindtægterne. Hvis gruppen derimod har aftalt et vederlag med barens indehaver, så er levering af den musikalske underholdning momsfri.

Tegnere kan momsfrit sælge deres håndtegnede værker til aviser, som bogomslag og illustrationer. Derimod er reklametegninger og designs til industriel brug momspligtige.

Landsskatteretten har afgjort, at en tatovør efter en konkret vurdering ikke havde dokumenteret eller sandsynliggjort, at frihåndstatoveringer efter eget oplæg og design, var momsfri kunstneriske skal anvendelsesområdet fortolkes snævert. Endvidere er kun en lille del af branchen omfattet af bestemmelsen i henhold til Højesterets dom, U1985.122H. Uanset, at det blev lagt til grund, at de udførte tatoveringer var af høj faglig standard og originale, forelå ikke en egentlig kunstfaglig vurdering af arbejderne, og dermed var det ikke godtgjort, at tatoveringerne var en kunstnerisk ydelse. SKM 2017, 573LSR.

#### *Ydelse eller værk*

Der foreligger enkelte afgørelser om afgrænsningen mellem en momsfri kunstnerisk ydelse og et momspligtigt kunstnerisk fysisk værk.

Bestemmelsen i momslovens § 13 stk. 1 nr. 7, vedrører ydelser – dvs. leverancer af immateriel karakter - mens bestemmelsen om kunstnermoms i momslovens § 30, stk. 3, jf. § 69, stk. 4., vedrører leverancer af varer, altså kunstværket.

Generelt gælder, at det afgørende er, om det, der reelt købes, er kunstværket i dens fysiske form, eller om det er en ydelse.

#### *Eksempel*

*En selvstændig kunstners aktiviteter med lysskulpturer/lyssætninger var levering af momsfri kunstneriske ydelser, jf. SKM 2004.136 LSR.*

Efter Dansk Kunstnerråds opfattelse er udgangspunktet, at levering af en konkret udsmykningsopgave er levering af et fysisk værk. Dansk administrativ praksis er sparsom og afviger fra den opfattelse.

#### *Eksempel*

*En kunstners samlede leverance i form af udsmykning af en hall og et gangareal i en bygning, var momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, som en momsfri kunstnerisk ydelse. Leverancen bestod i en installation bestående af granitskulpturer, lys- og vandinstallationer samt granitpaneler, integreret i bygningens gulv og loft.*

*Skatterådet svarede, at der ikke var tale om levering af egentlige kunstgenstande i momslovens forstand. Leverancen var derfor ikke omfattet af reglerne om reduceret momsgrundlag ved levering af kunstgenstande, jf. § 30, stk. 3.*

*Skatterådet svarede endvidere, at såfremt kunstneren gør brug af medhjælpere ved fremstilling af skulpturer, vil der stadig være tale om kunstnerens egne kunstgenstande i momslovens forstand, og at dette forhold derfor ikke i sig selv vil være til hinder for, at salget af skulpturer kan være omfattet af § 30, stk. 3, SKM 2007.540 SR.*

#### *Eksempel*

*Klageren, der var en anerkendt kunstner, indgik overenskomst med Statens Kunstfond om indvendig udsmykning af en større bygning. Vederlaget herfor blev anset for vederlag for levering af en kunstnerisk ydelse, hvorfor det var fritaget for moms, SKM 2006.354 LSR.*

Landsskatteretten anførte som begrundelse: *Efter en samlet vurdering finder Landsskatteretten imidlertid, at det udbetalte beløb ikke kan anses for vederlag for levering af et kunstnerisk gode, men i stedet for levering af en kunstnerisk ydelse. Der er herved bl.a. lagt vægt på, at værket efter sin art ikke kan sælges flere gange, og at der er tale om udførelse af et værk på bestilling, hvorved opdragsgiveren fra starten ejer kunstværket.*

Konsekvensen af Landsskatterettens afgørelse er, at kunstneren ikke har fradrag for moms af indkøbte ydelser, materialer mv. til frembringelse af kunstværket.

Dansk Kunstnerråd finder, at afgørelsens rigtighed kan diskuteres. Det skyldes, at forudsætningen om, at værket ikke kan sælges flere gange reelt ikke holder stik. Da kunstværket har en fysisk form, kan det omsættes. Endvidere er forudbetaling og bestilling af en udsmykningsopgave, der får en fysisk form, ikke afgørende for, om der foreligger et kunstværk eller en kunstnerisk immateriel ydelse. SKAT har i 2016 truffet afgørelse og fastholdt, at en udsmykningsopgave er momsfri. Afgørelsen er påklaget til Landsskatteretten.

#### Huskunstnerordningen

Kunstners deltagelse i projekter under huskunstnerordningen vil være momsfrit som levering af en kunstnerisk ydelse, da det er kunstneren, der udformer projektet og leder processen. Et projekt under ordningen skal være involverende og give børn og unge erfaring med aktivt at følge, deltage og fordybe sig i en professionel kunstnerisk proces på kunstens egne præmisser

#### **Kunstnermoms – billedkunstneres salg af værker**

Billedkunstnere m.v. skal betale moms ved førstegangssalg af egne kunstværker, men efter særlige regler for kunstnermoms, jf. *Momsloven § 30, stk. 3.*

Omfattet af ordningen om kunstnermoms er kunstnere, der sælger egen produktion af "kunstgenstande", jf. definitionen heraf nedenfor. Der skal være tale om salg af kunstnerens egne værker, men det er praksis, at kunstneren kan anvende ordningen, også selvom han driver sin virksomhed i selskabsform, SKM 2005.158. Kunstneren kan også anvende og videreføre ordningen efter en virksomhedsomdannelse, jf. SKM 2018.616.

I EU-Domstolens dom af 5. september 2019 i sag C-145/18 *Regards Photographiques*, fastslået, at fotografier kan være omfattet af den lave momssats, og kan anses som kunstværker, hvis de opfylder de objektive kriterier, der er fastsat i momssystemdirektivet. Det vil sige, de skal være aftrykt af fotografen eller under denne opsyn, være signerede og fremstillet i højst 30 eksemplarer. Afgrænsningen må ikke underlægges andre kriterier, medmindre disse er fastsat objektivt, klart og præcist i den nationale lovgivning. Det må således f.eks. ikke være op til de nationale myndigheder at vurdere den kunstneriske karakter af fotografierne.

Hvis en kunstners salg i årets løb overstiger kr. 300.000, bliver han momspligtig for resten af året og det følgende år.

Der skal kun betales merværdiafgift (moms) af salg, som finder sted efter, at registreringspligten er indtrådt, det vil sige årets første salg er momsfrit, indtil grænsen på kr. 300.000 overskrides.

Registreringspligten kan indtræde i løbet af året. Når den ophører, vil det altid ske ved udgangen af et år. Er registreringspligten ophørt, skal der ikke betales moms af salg efter dette tidspunkt, ligesom der ikke er fradrag for moms af køb af materialer mv.

I Danmark har vi kun en enkelt momssats på 25 %, men for kunst er grundlaget for beregning af den udgående moms ved kunstneres førstegangssalg kun 20 % af salgssummen, svarende til en effektiv momssats på 5 %.

Grundlaget for beregning af den indgående moms er udgifterne til køb af materialer m.v. til produktionen. Der er fradragsret for hele momsbeløbet, det vil sige alle 25 %.

Kunstnere kan sælge egne værker momsfrit (når omsætningen er under kr. 300.000) eller med kunstnermoms både fra eget atelier og på udstillinger, når salget foregår i kunstnerens eget navn. Salget kan ligeledes ske gennem gallerier, når det har en aftale med kunstneren om salg, og det fremgår af salgsfakturaen, at salget er sket i kunstnerens navn og for dennes regning. Kunstneren skal have den fulde ejendomsret til kunstværket, indtil salget finder sted. Det er således en forudsætning, at galleriet alene medvirker som formidler i forbindelse med salget. Galleriet skal betale moms af formidlingshonoraret (provisionen) efter lovens almindelige regler. Dette gælder også provision for salg af udenlandske kunstneres værker, TfS 1990,12.

Vedrørende krav til fakturering, se afsnittet nedenfor om "Fakturakrav".

Såfremt salg af kunstværker sker i galleriets eller kunsthandlerens eget navn skal der betales moms af den fulde salgspris, medmindre galleriet m.fl. anvender reglerne om brugte varer, hvor momsen kun beregnes af forskellen mellem indkøbspris og salgspris (= bruttoavancen).

For at anvende reglerne om kunstnermoms ved førstegangssalg, skal der være tale om et "kunstværk", en kunstgenstand.

Momsloven har defineret begrebet kunstgenstande, jf. også Juridisk Vejledning afsnit D.A. 18.3.3.:

*Følgende varer er omfattet af begrebet "kunstgenstande":*

- a) Varer, der hører under KN-kode 97 01 i den kombinerede nomenklatur i Toldtariffen. Det vil sige malerier, kollager og lign. tegninger og pasteller, der af kunstneren udelukkende er udført i hånden.*
- b) Varer, der hører under KN-kode 97 02 i den kombinerede nomenklatur i Toldtariffen. Det vil sige originale stik, tryk og litografier.*
- c) Skulpturer, der hører under KN-kode 97 03 i den kombinerede nomenklatur i Toldtariffen, udført af kunstneren, herunder afstøbninger af skulpturer i et antal på højst otte eksemplarer.*
- d) Tapisserier og vægtekstiler der hører under KN-kode 58 05 og 63 04 i den kombinerede nomenklatur i Toldtariffen, udført i hånden på grundlag af kunstnerens originale tegninger, såfremt der ikke findes mere end otte eksemplarer af hver.*
- e) Keramiske unika udført af kunstneren og signeret af denne.*
- f) Det forhold, at kunstneren arbejder ud fra et tema og fremstiller forskellige varianter, fratager ikke nødvendigvis genstandene deres karakter af unika, jf. TfS 2000, 156.*
- g) Emaljearbejder på kobber udelukkende udført i hånden i et antal på højst otte eksemplarer, som nummereres og signeres af kunstneren eller af kunstnerens atelier, bortset fra bijouterivarer og guld- og sølvsmedearbejder.*
- h) Fotografier taget af kunstneren, aftrykt af denne eller under dennes tilsyn, signeret og nummereret i et antal på op til 30 eksemplarer, uanset formater og underlag.*

Som udgangspunkt vil der være tale om fotokunst, hvis det fotografiske værk er udført af en person, der er medlem af Kunstnersamfundet, Billedkunstneres Forbund, Unge Kunstnere og Kunstformidlere (UKK), Danske Billedkunstneres Fagforening eller har gennemgået en uddannelse på Kunstakademiets Billedkunstskoler, Det Fynske Kunstakademi, Det Jyske Kunstakademi eller en udenlandsk uddannelsesinstitution på samme niveau.

Listen er udtømmende. Se ML § 69, stk. 4.

#### *Eksempel*

*Landsskatteretten fandt, at der var tale om værker af håndværksmæssig art med karakter af handelsvarer, og varer med kommerciel karakter til dekoration og udsmykning, som ifølge de indledende bemærkninger til kapitel 97 i Toldtariffen ikke er omfattet af KN-kode 97 03. Sagen omhandlede salg af forskellige individuelt håndproducerede glasarbejder, fx vaser, skåle, smykker og figurer samt vinglas, vandkander og fyrfadsløstager. Ingen af genstandene var ens.*  
SKM 2011.349

Anvendelse af kunstnermoms gælder ifølge afgørelser truffet under den gamle momslovgivning ved kunstnerens salg af egne kunstværker, uanset om kunstværket betales som engangsydelse eller årlige licensydelse.

#### *Eksempel*

*Det fremgår af SKM2002.167.TSS, at såfremt en kunstner leverer andre varer og ydelser udover salg af egne værker, skal disse afgiftsberigtiges efter momslovens almindelige regler.*

#### *Eksempel*

*Det fremgår af SKM2002.263.TSS, at udstillingsvederlag som en kunstner modtager for udstilling af egne værker, er vederlag for en momspligtig ydelse. Vederlaget skal derfor behandles efter momslovens almindelige regler, det vil sige med 25 % moms og med registreringspligt, såfremt udstillingsvederlag og andre almindelige momspligtige vederlag overstiger kr. 50.000.*

Afgørelsen indebærer, at kunstnere med store udstillingsvederlag vil skulle registreres af disse indtægter, allerede hvis grænsen på kr. 50.000 overskrides, uanset at salgsindtægterne er under kr. 300.000. Konsekvensen heraf er, at det alene er momsen af udgifter vedrørende udstilling af kunstværker, der kan fratrækkes i momsregnskabet. Kunstneren kan således ikke fratække moms af udgifter til fremstilling af kunstværkerne.

Skal der også fratrækkes moms af fremstillingsudgifterne, må kunstneren være registreret både efter momslovens almindelige regler og eventuelt frivilligt registreret for kunstnermoms.

Kunstnermoms omfatter også afsætning af gengivelsesrettighederne til kunstnerens egne arbejder, MNA 674/1980.

Det gælder også fremstilling af litografier, som sker ved et samarbejde mellem en kunstner og en grafisk virksomhed, og hvor kunstneren evt. betaler for medgåede materialer og foretager den kunstneriske udformning af det grafiske værk, medens virksomheden stiller værksted, maskiner og teknisk bistand til rådighed.

Hvis de fremstillede litografier deles med halvdelen til kunstneren og halvdelen til virksomheden, og parterne sælger hver deres del af oplaget, skal den grafiske virksomhed betale fuld moms, medens kunstneren enten er momsfri (ved omsætning under grænsen på kr. 300.000) eller kan be-

regne momsen efter kunstnermomssatsen, hvor kun 20 % af vederlaget indgår i opgørelsen af salgsmomsen.

Som det fremgår ovenfor, skal billedkunstnere momsregistreres, hvis omsætningen overstiger kr. 300.000 og momsen af salg beregnes med en "effektiv" sats på 5 %, medens købsmomsen af materialer m.v. fuldt ud kan fratrækkes.

Det skal i den forbindelse bemærkes, at fradragsretten for købsmoms først indtræder på datoen for momsregistreringen. Man skal sørge for at få momsregistrering på plads, så snart omsætningen overstiger registreringsgrænsen, da der normalt ikke er adgang til at få momsregistrering med tilbagevirkende kraft.

Det er indlysende, at kunstnere med store materialeudgifter vil have en særlig fordel ved momsregistreringen, men derudover kan der ved salg via gallerier opnås en betydelig besparelse i forhold til salg, der pga. registreringsgrænsen er momsfrit.

#### *Eksempel*

*Nedennævnte eksempel kan illustrere forskellen. I begge tilfælde står kunstneren som sælger, og i begge tilfælde modtager galleriet halvdelen af salgssummen som bruttohonorar (provision).*

#### *Kunstneren ej momsregistreret*

<i>Salgspris</i>	<i>75.000</i>
<i>Galleriprovision inkl. moms</i>	<i>37.500</i>
<i>Kunstnerens andel</i>	<b><u><u>37.500</u></u></b>

#### *Kunstneren er momsregistreret*

<i>Salgspris inkl. moms</i>	<i>75.000</i>
<i>Galleriprovision inkl. moms</i>	<i>37.500</i>
<i>Kunstnerens andel</i>	<b><u><u>37.500</u></u></b>

<i>Salgspris ekskl. moms (100/105 af kr. 75.000)</i>	<i>71.428</i>
<i>- Galleriprovision (100/125 af kr. 37.500)</i>	<i>30.000</i>
<i>Kunstnerens andel</i>	<b><u><u>41.428</u></u></b>

*Beløbet fremkommer således:*

<i>Afregning fra galleriet</i>	<i>37.500</i>
--------------------------------	---------------

*Momsregnskab:*

Salgsmoms (kr. 75.000 – kr. 71.428)	3.572	
Købsmoms (25 % af kr. 30.000)	7.500	
Tilbagebetaling af negativ moms fra SKAT	- 3.928	3.928
Nettoindtægt for kunstneren		<u>41.428</u>

Ordningen er i praksis gunstigere, idet der i eksemplet kun er regnet med købsmoms af galleriprovisionen. Derudover får kunstneren købsmoms retur af alle materialekøb og øvrige momsbelagte erhvervsudgifter, hvilket i praksis vil betyde en omkostningsbesparelse på de momsbelagte udgifter.

Anvendelsen af den lave kunstnermomssats har været forelagt Landsskatteretten, som i en ikke offentliggjort kendelse af 24. august 2000, 2-6-1666-0038, har godkendt det pågældende system.

Told- og Skatteregionen var af den opfattelse, at det ikke var kunstneren, der solgte billedet direkte til den endelige køber, som er kriteriet ved anvisningssalg, men at galleriet havde overtaget værket i kommission.

Kunstneren var naturligvis uenig heri, idet malerierne kun var placeret i galleriet i en konkret udstillingsperiode, hvor værkerne kunne sælges.

Galleriet foretog almindelig annoncering og markedsføring af udstillingen. Kunstneren deltog selv i ophængning af kunstværker, fastsættelse af pris og møder med købere.

Det oplystes endvidere, at ca. 50 %-75 % af værkerne blev solgt ved ferniseringen, og at det alene var kunstneren, der kunne yde rabat i forhold til de aftalte priser.

Landsskatteretten var således enig i, at der forelå anvisningssalg, og at kunstnermoms kunne anvendes.

### **Anvisningssalg og kommission**

I den forbindelse skal det bemærkes, at kommissionssalg momsmæssigt betragtes som et almindeligt salg, således at kunstneren, hvis galleriandelen andrager 50 %, har solgt maleriet til halv pris til galleriet, som herefter videresælger det til fuld pris. Der foreligger kun et kommissionssalg, hvis kommissionslovens regler er overholdt.

Udgangspunktet er således, at der foreligger anvisningssalg, medmindre galleriet og kunstneren indgår en aftale om, at galleriet får værkerne i kommission.

I enkelte tilfælde har kunstneren ud over galleriandelen selv afholdt udgifter til lokaleleje, annoncering m.v.

Det blev endvidere lagt til grund, at de hidtidige regler om anvisningssalg fortsat er gældende. På denne baggrund udtalte Landsskatteretten i den omtalte sag:

*Efter momslovens § 4, stk. 1 betales der afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Efter § 4, stk. 3, nr. 1 anses overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb og salg som levering af en vare.*

*Ved kommission forstås, at en person (kommissionæren) indgår handler i eget navn, men for en andens (kommittentens) regning efter en bemyndigelse fra denne.*

*Efter det foreliggende har klageren ikke indgået skriftlige kommissionsaftaler med de benyttede gallerier i den omhandlende periode. Afgørelse af, om salgene af klagerens kunstværker kan anses for sket i kommissionsforhold eller som salg direkte fra klageren til de pågældende kunder, for hvilket gallerierne har oppebåret provision for deres ydelser som en procentdel af det af klagerens opnåede vederlag, må derfor bero på de fremlagte fakturaer og det oplyste om samarbejdet mellem klageren og gallerierne.*

*Henset til at der på de fremlagte fakturaer er benyttet vendinger som "faktureret for kunstner" eller lignende og til det oplyste om klagerens aktive indsats i forhold til køberne af klagerens kunstværker, finder Landsskatteretten ikke fornødent grundlag for at anse de omhandlede salg af klagerens kunstværker som sket i kommissionsforhold. Landsskatteretten antager således, at køberne kan rette eventuelle krav i anledning af handlerne direkte mod klageren, hvilket er i strid med kommissionslovens § 56.*

*Landsskatteretten finder derfor, at gallerierne må anses at have leveret en ydelse til klageren i form af lokaler og bistand med salg m.v. Momsen af klagerens udgift hertil er fradragsberettiget efter momslovens § 37, hvilket er tiltrådt af Told- og Skattestyrelsen.*

Det kan herefter konkluderes, at galleriets tydelige tilkendegivelse af, at salget er sket for kunstnerens regning og sidst men ikke mindst, at galleriet tydeligt og separat fremsender faktura på galleriandelen tillagt 25 % moms er en forudsætning for, at de gunstige momsregler kan anvendes.

Spørgsmålet om detaljeret dokumentation for galleriandelen har været forelagt Skatteministeriet, som i udtalelse af 27. marts 2001 siger:

*I den konkrete sag har Landsskatteretten afgjort, at der ikke er tale om kommissionshandel. Kunstneren er altså sælger til slutkunderne, hvorfor kunstneren skal udstede eller lade galleriet udstede fakturaer i kunstnerens navn, jf. § 52, stk. 1.*

*Har kunstneren eventuelt købt ydelser fra galleriet, skal kunstneren for at kunne fratække momsen heraf kunne fremlægge en forskriftsmæssig faktura fra galleriet, jf. momslovens § 37.*

Konklusionen er, at reglerne om anvisningssalg fortsat er gældende, men at det bør stå såvel kunstnerne som gallerierne klart, at dokumentationskravene i henhold til momslovgivningens almindelige regler er af yderste vigtighed. Dette gælder, både for så vidt angår salgsafregningen til den endelige køber, som galleriets fakturering af galleriandel til den enkelte kunstner.

#### *Fakturakrav*

SKAT har præciseret sondringen mellem direkte salg fra kunstneren og kommissionssalg i SKM 2002.167.TSS.

Afgørelsen har sin baggrund i en konkret henvendelse fra et galleri og beskæftiger sig derfor generelt med momsregistrering, definition af kunstgenstande, beregning af det reducerede grundlag for momsregning ved førstegangssalg m.v. Alt i overensstemmelse med den ovenfor refererede praksis.

### Eksempel

Det fremgår af SKM2002.167.TSS, at kunstnere kan sælge egne værker med kunstnermoms på kunstudstillinger, når salget foregår i kunstnerens eget navn. Kunstneren kan også foretage første-gangssalg af egne kunstgenstande, når et galleri medvirker ved salget, når salget foregår i kunstnerens navn, og kunstneren har ejendomsret til kunstgenstanden, indtil salget sker. Det er således en forudsætning, at galleriet kun medvirker som formidler i forbindelse med salget, og at galleriet har en aftale med kunstneren om salg. Det er karakteristisk for et sådant salg, at en køber kan rette eventuelle krav i anledning af handlen direkte mod kunstneren.

### Eksempel

Det fremgår af SKM2008.144.SKAT, at kunstnerens faktureringspligt kan opfyldes, hvis et galleri i kunstnerens navn og for dennes regning udsteder en faktura til køberen af kunstværket. Der er ikke krav om, at galleriet skal anvende kunstnerens fakturapapir. Kunstnerens navn, adresse og CVR/SE-nr. skal fremgå af fakturaen. Derudover gælder de samme fakturakrav som ved fakturering foretaget direkte af sælger. Det betyder også, at fakturaerne skal indeholde en fortløbende nummerering, der bygger på en eller flere serier, og som identificerer fakturaen. Fakturaer udskrevet for tredjemand kan ikke indgå i tredjemands egen nummerrækkefølge(r) for egne salg.

Afslutningsvis vises følgende eksempler på beregning af moms på et værk, prisfastsættelse af et værk og afregning af moms.

#### Eksempel 1, beregning af moms på værk

Værkets pris, ekskl. moms		kr. 10.000
Beregningsgrundlag for moms:	20 % af 10.000 = 2.000	
Salgsmoms:	25% af 2.0000 =	<u>kr. 500</u>
Værkets pris, inkl. moms		kr. 10.500

#### Eksempel 2, beregning af moms på værk

Værkets pris, ekskl. moms		kr. 10.000
Salgsmoms:	5 % af 10.000 =	<u>kr. 500</u>
Værkets pris, inkl. kunstnermoms		kr. 10.500

Begge eksempler ovenfor beregner momsen til samme beløb, men når frem til beløbet på forskellige måder. Den enkelte kunstner kan anvende den beregningsform, som vedkommende finder nemmest.

## Salgspris og moms

Når kunstneren prissætter et værk, skal der tages højde for momsen. Hvis man således sælger et værk for kr. 10.000 udgør momsen kr. 476,19 af salgsprisen. Det betyder, at kunstneren reelt sælger værket for kr. 9.523,81.

#### Eksempel 3, prisfastsættelse af værk

Værkets pris, ekskl. moms		kr. 9.523,81
Beregningsgrundlag af moms	kr. 20 % af kr. 9.523,81 = kr. 1.904,76	



Moms 25 % af kr. 1.904,76 =	<u>kr. 476,19</u>
Værkets pris, inkl. moms, kr. 9.523,81 + kr. 476,19	kr. 10.000,00

Hvis kunstneren har fastsat prisen på et værk uden at have beregnet momsen, kan man altid regne baglæns og finde momsen ved at dividere salgsprisen med 105 og gange dette tal med 5.

<i>Eksempel 4, beregning af moms ud fra salgspris</i>	
Værkets pris, inkl. moms	kr. 10.000,00
Salgsmoms kr. 10.000 / 105 x 5 = kr. 1.904,76	
Moms 25 % af kr. 1.904,76 =	kr. 476,19

### Afregning af moms

Det beløb, kunstneren skal afregne til Skattestyrelsen, er virksomhedens salgsmoms fratrukket den moms, virksomheden har betalt ved indkøb af varer og ydelser (købsmomsen).

Er resultatet positivt, skal kunstneren betale penge til Skattestyrelsen. Er resultatet negativt (købsmoms større end salgsmoms), skal kunstneren have penge retur fra SKAT.

#### *Eksempel 5, afregning af salgs- og købsmoms*

##### *Indtægter i momsperioden*

Værk 1, salgspris inkl. moms, kr. 10.500	
Salgsmoms, af værk 1	kr. 500,00
Værk 2, salgspris, inkl. moms, kr. 21.000	
Salgsmoms af værk 2	<u>kr. 1.000,00</u>
Salgsmoms i alt	kr. 1.500,00

##### *Moms af følgende udgifter/indkøb*

Galleriandel	kr. 2.500,00
Maling	kr. 200,00
Lærreder	kr. 100,00
Rammer	kr. 125,00
Pensler	<u>kr. 62,50</u>
Købsmoms i alt	kr. 2.987,50

##### *Afregning af moms*

Salgsmoms	kr. 1.500,00
Købsmoms	<u>kr. - 2.987,50</u>
Resultat	kr. - 1.487,50

Da resultatet er negativt, skal kunstneren have beløbet udbetalt fra Skattestyrelsen.

### Kunstneres undervisning

Momslovens almindelige udgangspunkt er, at levering af ydelser skal pålægges moms, jf. § 4. Visse former for undervisning er imidlertid fritaget for moms.

Reglerne om moms af undervisningsydelser er alene relevant, hvis ydelsen ikke i sig selv er levering af en kunstnerisk ydelse. Er den det, er ydelsen momsfri, jf. omtalen af momsfri kunstneriske ydelser ovenfor samt afsnittet *faglig undervisning* nedenfor.

Bliver kunstneren ansat af en skole mv. i projektperioden, er lønnen fritaget for moms. Også når kunstneren fakturerer sit vederlag for at deltage i projekter under huskunstnerordningen er det momsfrit som levering af en kunstnerisk ydelse, da det er kunstneren, der udformer projektet og leder processen. Et projekt under ordningen skal være involverende og give børn og unge erfaring med aktivt at følge, deltage og fordybe sig i en professionel kunstnerisk proces på kunstens egne præmisser.

Der er fra administrativ praksis eksempler på, at også andre ydelser er fritaget for moms som kunstnerisk ydelse:

#### *Eksempel*

*Ydelser som kultur- eller kunstguide ansås for at være levering af en kunstnerisk ydelse, der er momsfritaget efter momsloven, § 13, stk. 1, nr. 7. Guiden havde selv forfattet teksterne til de enkelte foredrag og fortællinger. Der lægges vægt på, at der var en høj grad af frihed i udformningen af guideydelsen, således at der blev givet en personlig fortolkning af kultur, historie mv. for de enkelte seværdigheder.*

*SKM 2009, 233.*

#### **Undervisning**

Momsloven § 13, stk. 1, nr. 3, fritager

- Skoleundervisning, herunder aftenskole mv.
- Undervisning på videregående uddannelsesinstitutioner
- Faglig uddannelse, herunder omskoling
- Undervisning, der har karakter af skolemæssig eller faglig undervisning.

Fritagelsen omfatter også privattimer givet af undervisere på skole- eller universitetsniveau. Momsfritagelsen gælder også ydelser fra en underleverandør.

Dog er kursusvirksomhed momspligtig, hvis den drives med gevinst for øje, og primært retter sig mod virksomheder og institutioner mv., se afgørelsen SKM 2018.141, der er omtalt nedenfor.

Det kan være en vanskelig opgave at vurdere, om der er tale om momsfri faglig eller skolemæssig undervisning eller om momspligtig kursusvirksomhed. Der er sket en løbende udvikling i praksis.

SKAT har i SKM 2017.415 ændret praksis for momsfri undervisning. Herefter anses undervisning i bl.a. musik og tegning uden for egentlige skoleforløb for momsfri, når undervisningen har et fagligt indhold og niveau, der svarer til, hvad der udbydes på momsfritagne skoler eller universiteter.

Der har i tidligere praksis været lagt betydelig vægt på, om undervisningen var godkendt som tilskudsberettiget efter folkeoplysningsloven eller, om udbyder af undervisningen var sammenlignelig med en folkeoplysende forening. Dette er ikke længere et krav, jf. afgørelsen SKM 2016.236 om klaverundervisning til voksne som fritidsinteresse ved en cand.mag. i musik, givet som en-til-en undervisning. Der blev lagt afgørende vægt på, at der var tale om undervisning, der kunne sammenlignes med undervisning i klaver på momsfritagne musikskoler. Også undervisning i stemmetræning som kombination af undervisning i legemsøvelser og i sang til privatpersoner, som ønsker

at blive bedre til at synge og tale i deres hverdag, var sammenlignelig med undervisning på en momsfrataget musikskole, SKM 2016.107SR.

De to afgørelser viser, at undervisning i fx musik, sang, tegning svarende til udbud fra musikskoler og aftenskoler, er momsfrataget, selvom modtagerne kun anvender undervisningen som fritidsforøjelse. Begrundelsen er, at undervisningen udbydes i konkurrence med sådanne momsfratagne institutioner.

Det har fortsat betydning, at der er tale om et væsentligt element af undervisning. Det vil sige et lærer-elevforhold, enten en-til-en eller på hold, eventuelt som fjernundervisning, ligesom der skal foreligge en kursusbeskrivelse, der omhandler undervisningsforløbet og formålet med undervisningen.

Skatterådet har i en ny afgørelse, et bindende svar, taget stilling til, om kurser udbudt af en kunstskole var momspligtig. Skolens ejer var billedkunstner og uddannet kunsthistoriker. Der var tale om holdkurser i maling og tegning i længere kursusforløb henholdsvis korte workshops. Formålet var at udvikle igangværende kunstneres kompetencer i brug af farver, komposition, motiver mv. Der blev også udbudt onlinekurser med male- og tegneopgaver, og deltagerne kunne tilvælge på to årlige fysiske kursusdage at få gennemgået de stillede opgaver. Spørger mente, at der var tale om momsfri faglig undervisning.

Skatterådet lagde ved besvarelsen vægt på, at kurserne blev udbudt både til kunstnere, undervisere og folk med interesse for tegning og maling. Da det også blev udbudt til private, var det ikke moms frit som faglig uddannelse.

Herefter blev det vurderet, om kurserne var momsfrataget skolemæssig undervisning, dvs. havde et fagligt indhold og niveau, der svarer til, hvad der udbydes på momsfratagne skoler eller universiteter.

De fysiske kurser fandtes at være momsfri skolemæssig undervisning, idet de kunne sidestilles med kurser, der blev udbudt på kunstskoler. Imidlertid var deltagerne billedkunstnere, der udstillede og solgte værker, dog uden at have en omsætning udover den registreringsfri grænse på 300.000 kr., og kunstskolen vurderede, at de typisk solgte værker uden moms, dvs. de havde ikke foretaget en frivillig momsregistrering. Spørgsmålet var herefter, om kurserne var momspligtige, fordi de primært var rettet mod virksomheder. Skatterådet udtalte, at det var uden betydning, at deltagerne ikke var momsregistrerede, da det var deres eget valg ikke at foretage frivillig momsregistrering. Kurserne var derfor rettet mod virksomheder, og da kunstskolen blev drevet med gevinst for øje, var der momspligt.

On-linekurserne var momspligtige, fordi der ikke var et egentligt lærer-elevforhold, og brugerne skulle selv løse de stillede opgaver uden monitorering.

*SKM 2018.141*

#### Lønsumsafgift

Virksomheder med undervisning, der er momsfrataget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 3, om undervisning vil som udgangspunkt skulle betale lønsumsafgift af honorar for undervisningsydelse. Dette gælder dog ikke aktiviteter vedrørende folkeoplysende undervisning, uanset om udbyder er en offentlig institution eller en privat institution eller forening, jf. lov om lønsumsafgift § 1, stk. 2. Fritagelsen er begrænset til undervisning omfattet af musikskoleloven og folkeoplysningsloven, dvs. til private institutioner, der modtager offentligt tilskud. Fritagelsen gælder dermed ikke anden privat virksomhed.

Selvstændige udbydere af undervisning i musik, tegning mv. er derfor lønsumsafgiftspligtige, selv om det giver en ulige konkurrence med udbydere, der kan modtage offentlige tilskud.

Virksomheden skal kun registreres for lønsumsafgift, hvis afgiftsgrundlaget vedrørende de moms-fritagne undervisningsaktiviteter årligt overstiger 80.000 kr.

Reglerne for opgørelse af afgiftsgrundlaget omtales ikke her i detaljer. Princippet for opgørelse er virksomhedens lønsum for ansatte med tillæg af overskud opgjort eksklusive fradrag for konjunkturudligning (virksomhedsskatteloven §22b), og afgiftssatsen er 4,12%. Lønsumsafgiften er fradragberettiget som en driftsomkostning.

### **Internationale forhold**

Ved internationale transaktioner – salg af varer eller ydelser til virksomheder eller privatpersoner i udlandet, har det betydning, om den pågældende køber befinder sig i et EU-land eller uden for EU.

EU's medlemslande er: Belgien, Bulgarien, Cypern, Danmark, Estland, Finland, Frankrig, Grækenland, Holland, Irland, Italien, Kroatien, Letland, Litauen, Luxemburg, Malta, Polen, Portugal, Rumænien, Slovakiet, Slovenien, Spanien, Storbritannien (frem til 1. februar 2020), Sverige, Tjekkiet, Tyskland, Ungarn og Østrig.

Man skal dog være opmærksom på, at begrebet EU dækker flere forskellige geografiske områder. Selvom et land er medlem af EU, kan dele af landet blive betragtet som ikke omfattet af EU's momsregler fx Færøerne og Grønland (Danmark), De Kanariske Øer (Spanien), Kanaløerne (England) og Ålandsøerne (Finland). Den nærmere afgrænsning fremgår af SKATs Juridiske Vejledning afsnit D.A.2.2.

I det danske rigsfællesskab gælder, at Grønland ikke har indført moms, og at Færøerne aldrig har været medlem af EU, men på trods heraf har indført en momslovgivning.

Hovedprincippet i Danmarks og EU's momslovgivning er, at der sondres mellem tjenesteydelser (immaterielle ydelser) og varer (materielle ydelser). Ifølge momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, er kunstneriske ydelser af immateriel karakter fri for moms, mens fysiske værker enten anses for kunstneriske værker omfattet af de særlige regler for "kunstnermoms" eller betragtes som almindelige momspligtige leverancer. For sidstnævnte type varer betyder det, at den sædvanlige moms-sats skal anvendes (25 % i Danmark), og virksomheden er registreringspligtig, hvis omsætningen overstiger kr. 50.000.

#### Salg til udlandet

En momsregistreret kunstner, der sælger værker eller kunstneriske ydelser til en køber i et andet EU-land, skal se på om køber er

1. en afgiftspligtig virksomhed
2. en institution mv. (business-to-business)
3. en privat person (business-to-consumer)

I situation 1 og 2 vil fakturering kunne ske uden moms, idet den købende virksomhed skal afregne udenlandsk moms af købet (købsmomsen). Det er en betingelse for det momsfrie eksportsalg, at kunstneren på sin faktura oplyser den udenlandske købers momsnr. (CVR-nr.). Kunstneren skal i øvrigt anvende de særlige rubrikker for momsfrit EU salg i momsangivelserne.

Ved salg til private i et andet EU-land skal kunstneren beregne moms efter samme regler som ved salg til kunder i Danmark.

Fra 1. januar 2015 er indført nye regler for salg af visse elektroniske ydelser til private. Det betyder, at kunstnere, der sælger musik som elektronisk ydelse til private i andre EU-lande skal afregne moms af salget i forbrugslandet. Der er etableret en særlig indberetnings og afregningsordning for denne type omsætning. Salg af e-bøger er ikke i momsmæssig forstand et salg af elektroniske ydelser. Salget skal derfor momses i Danmark, når salget sker til en privat køber i et EU-land.

Sælger en dansk kunstner værker eller ydelser til en køber i tredjelande, sker det som momsfri eksport, dvs. uden moms. Køber skal herefter betale moms og/eller andre afgifter i henhold til dette lands regler.

Momspligtige danske kunstnere skal være opmærksomme på, at Grønland og Færøerne i momsmæssig henseende er tredjeland. Det betyder, at der ikke skal pålægges moms, og at kunstneren skal anvende de særlige rubrikker "eksport til tredjelande".

#### Erhvervsmæssige køb i udlandet

Er kunstneren momsregistreret, skal cvr.nr. oplyses til sælger, der hermed ved, at der er tale om erhvervsmæssigt køb i modsætning til privat køb. Ved erhvervsmæssigt køb kan den udenlandske sælger fakturere uden moms. Kunstneren skal så medregne købet i sin momsopgørelse, dels som erhvervsmoms med 25 % (skyldig moms), dels som købsmoms, hvis kunstneren har fuldt eller delvis fradrag for moms af varekøb.

Mange kunstneres virksomhed er momsfri, og kunstneren er dermed ikke momsregistreret. Ved momsfri virksomhed er der tale om et erhvervsmæssigt køb, men der skal ikke beregnes erhvervsmoms af varekøbet, hvis det samlede årlige køb fra EU lande er under kr. 80.000. Er der tale om køb af ydelser, skal kunstneren beregne dansk moms (erhvervsmoms) af købet, selvom købet er under kr. 80.000.

Overstiger det årlige varekøb beløbet, eller er det køb af ydelser, skal kunstneren momsregistreres for at kunne betale EU erhvervsmoms. Det vil sige, at kunstneren har pligt til selv at beregne og afregne moms af det udenlandske køb over for SKAT. Har den kunstneriske virksomhed kun momsfri aktivitet, er der ikke fradrag for købsmoms.

Ved erhvervsmæssig import af varer og ydelser fra tredjelande skal ligeledes betales moms (importmoms) af købet med 25 %. Der er kun fradrag for købsmoms, hvis den kunstneriske virksomhed har momspligtig omsætning. Ved import af varer og ydelser fra lande uden for EU kan der desuden blive tale om told. Der skal ske registrering som importør.

## **TOLD**

EU's indre marked er den toldunion, som medlemsstaterne udgør. Toldunionen bevirker, at al intern told er afskaffet inden for EU, ligesom der er fælles toldregler og satser over for lande uden for unionen. Ved ind- og udførsel af varer mellem EU-medlemslande og tredjelande skal udfærdiges tolldokumenter.

Internationalt er indgået aftaler, der sikrer at kunstnere frit kan transportere kunst mellem de mange lande, der deltager i aftalerne, når det er kunstneren selv, der rejser med sine værker.

Dog skal følgende betingelser overholdes:

- Kunstneren anvender et IAA-certifikat.
- Varerne indføres til fremvisning på en offentlig udstilling, som skal godkendes af toldmyndigheden, og er bestemt til at blive genudført efter fremvisningen.
- I fortoldningsbegæringens rubrik 44 henvises til IAA-certifikatet.

Herudover gælder regler om midlertidig indførsel. Hvis der er fuldstændig toldfrihed ved indførsel gælder tillige, at indførsel er fritaget for moms. Ved midlertidig indførsel forstås, at varerne allerede ved indførslen er bestemt til at skulle genudføres fra EU i uforandret stand indenfor en frist på 24 måneder.

Der kan gives toldfritagelse for kunstgenstande, der indføres for at blive udstillet med henblik på salg. Der skal i det pågældende land søges om fritagelse for told i forbindelse med indførsel.

## LITTERATURHENVISNING

www.skat.dk	Juridisk Vejledning, revideres 2 gange årligt
Skatteministeriet 1992	Redegørelse om retssikkerhed, kap. VII om sontring mellem hobbyvirksomhed og erhvervsvirksomhed
Skat, februar 2001	Indkomstopgørelsen i ikke-erhvervsmæssig virksomhed
Skatteretsrådet 26. april 2001	Notat om ikke-erhvervsmæssig virksomhed
www.skat.dk	Afgørelser, domme mv. SKM + årstal og løbenr.
www.afgoerelsesdatabasen.dk	Landsskatterettens afgørelser inkl. afgørelser, der ikke offentliggøres af SKAT under SKM nummer

## FORKORTELSER

LSR

Landsskatteretten

SKM	Afgørelser, domme mv. offentliggjort af Skattestyrelsen på dennes hjemmeside <a href="http://www.skat.dk">www.skat.dk</a> under <i>Jura og Afgørelser</i>
TfS	Tidsskrift for Skatteret
UfR	Ugeskrift for Retsvæsen
BRD	Byretsdom
ØLD	Østre Landsrets dom
VLD	Vestre Landsrets dom
HD	Højesterets dom

## KOLOFON

Kunstnernes Beskatning 2020

ISSN: 1604-1291

Peter Hansen

i samarbejde med Dansk Kunstnerråds Skatteudvalg:

Klaus Petersen, Billedkunstnernes Forbund

Jens Skov Thomsen, Dansk Artist Forbund

Trine Budtz, Dansk Musiker Forbund

Kim Hansen, Dansk Skuespillerforbund

Jørgen Thorup, Danske Populærautorer

Lars Kragh, Danske Filminstruktører

Jakob Pelch, Sammenslutningen af Danske Scenografer

Trine Jücker Eschen Larsen, DJBFA - Komponister og Sangskrivere

Helle Bjerrum, Danske Kunsthåndværkere og Designere

Anne-Mette Wehmüller, sekretariatet Dansk Kunstnerråd

Udgivet af:

Dansk Kunstnerråd

Hillerødgade 30a

2200 Nørrebro

tlf. 21340000

[dkr@danskkunstnerraad.dk](mailto:dkr@danskkunstnerraad.dk)

[www.dansk-kunstnerraad.dk](http://www.dansk-kunstnerraad.dk)