

KUNSTNERNES BESKATNING

2014

**GITTE SKOUBY
TORBEN JUNCKER**

FORORD

Kunstnernes Beskatning er siden 2002 udgivet af Dansk Kunstnerråd med årlige opdateringer. 2014-udgaven foreligger her i en digital version, og er i lighed med tidligere skrevet af advokat Gitte Skouby og revisor Torben Juncker i samarbejde med Dansk Kunstnerråds Skatteudvalg.

”Kunstnere” er en mangfoldig og mangfacetteret gruppe, som ikke sjældent kommer på tværs af skattelovgivningens standarder, og som derfor ofte har brug for assistance. Kunstnernes Beskatning er en kommenteret vejledning med afgørelser og eksempler fra praksis, som viser at der ofte er forskellige muligheder fortolkning af reglerne.

Vi håber at Kunstnernes Beskatning 2014 vil være til gavn og glæde for både kunstnere, revisorer, rådgivere og myndigheder.

København, marts 2014

Henrik Petersen,
Formand for Dansk Kunstnerråd

INDHOLDSFORTEGNELSE

	Side
FORORD	2
INDLEDNING	6
KRITERIER FOR BESKATNING	8
Kriterier for lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende	11
Erhvervsmæssig/Ikke erhvervsmæssig virksomhed	13
INDTÆGTER	14
Generelt	14
Beskatningstidspunkt - erhvervsindtægter/løn	14
Beskatningstidspunkt - forskellige former for indtægter	14
Forfattere	15
Flerårige arbejder	15
Rettighedsindtægter	15
Skattepligtige legater	16
AM-bidrag	16
Legater	17
Løn, honorarindtægter og andre vederlag	17
<i>Vederlag for personligt arbejde i ansættelsesforhold</i>	17
<i>Vederlag uden for ansættelsesforhold</i>	18
<i>Selvstændigt erhvervsdrivende</i>	18
Skattefri indtægter og ydelser	20
Skattefri rejsegodtgørelse (kost og logi)	20
<i>Er overnatning nødvendig</i>	20
<i>Betingelser for udbetaling af skattefri rejsegodtgørelse</i>	21
Skattefri kørselsgodtgørelse	21
Hæderspriser	22
Studierejselegater til udlandet	24
Fribolig – korte ophold	25
Fri undervisning	25
Fri computer	26
Sundhedsydelse	27
Visse erstatningsbeløb for krænkelse af ophavsret	27
Skattepligtige indtægter	28
Legater	28
Nedsat skat på hæderslegater	28
Studierejselegater	30
Sociale legater	30
Fri telefon	30
Ekstraordinært store indtægter - skatterabat	31
Beholdning af igangværende og færdige værker	32

UDGIFTER	35
<hr/>	
Generelt	35
Private/erhvervsmæssige udgifter	35
Dokumentation er vigtig	35
Driftsudgifter	36
Skattemæssige afskrivninger	36
Straksafskrivning	37
Lønmodtageres driftsomkostninger/afskrivninger	37
De enkelte driftsudgifter	38
<hr/>	
Befordringsudgifter	38
Erhvervsmæssig befordring	38
<i>Lønmodtagere</i>	39
<i>Selvstændigt erhvervsdrivende</i>	39
<i>Honorarmodtagere</i>	40
Satserne for skattefri kørselsgodtgørelse	40
Befordring mellem hjem og arbejde	40
<i>Broafgifter</i>	41
Rejseudgifter	41
<i>Lønmodtagere</i>	43
<i>Loft over fradrag for rejseudgifter</i>	43
<i>Selvstændige kunstnere</i>	44
<i>Loft over fradrag</i>	44
<i>Honorarmodtagere</i>	44
Erhvervsmæssige/private rejser	44
Salgsrejser	47
Frit ophold i kunstnerbolig	47
<i>Legatbolig i udlandet</i>	47
Dobbelt husførelse	48
Arbejdsmaterialer	48
Fradragsrettens sammenhæng med perioder af erhvervsmæssig indkomst	49
Arbejdsværelse i hjemmet	49
Bøger	51
Noder, gramfonoplader, cd'er, dvd'er, bånd, videofilm, teater- og koncertbilletter	51
Forebyggelse af arbejdsskader og sundhedsudgifter	52
Sminke og kostumer	53
Efter- og videreuddannelse	54
Markedsføring	55
Telefon og internetforbindelse	55
<i>Lønmodtagere</i>	55
<i>Selvstændigt erhvervsdrivende</i>	56
Afskrivningsberettigede driftsmidler	56
Straksafskrivning af småaktiver	57
Arbejdsredskaber	58
Musikinstrumenter	58
Musikudstyr, instrumenter, teknisk og andet udstyr	59

REGNSKAB	61
<hr/>	
SÆRLIGE BESKATNINGSORDNINGER	63
Virksomhedsordningen	63
Kapitalafkastordningen	64
Konjunkturudligning	65
Udligningsordning for kunstnere	65
MOMS	67
Momsfritagne ydelser	67
Kunstnermoms	68
Anvisningssalg og kommission	72
Fakturakrav	74
Salgspris og moms	75
Afregning af moms	75
FORSKUDSSKAT, RESTSKAT OG OVERSKYDENDE SKAT	77
<hr/>	
INDTÆGTER FRA UDLANDET	79
Indledning	79
Fuld skattepligt til Danmark	79
Globalindkomstprincippet og dobbeltbeskatning	79
Begrænset skattepligt til Danmark	80
Begrænset skattepligt til udlandet	81
Særlige regler om kunstnerindtægter i dobbeltbeskatningsaftaler	82
OECD's modeloverenskomst	83
Royalties	84
Nedsættelse af dansk skat – dobbeltbeskatningsaftaler	84
<i>Creditmetoden</i>	85
<i>Eksempionmetoden</i>	85
Nedsættelse af dansk skat - de danske regler	86
<i>Ligningslovens § 33</i>	86
<i>Ligningslovens § 33 A</i>	87
Lønmodtager	87
Arbejdsmarkedsbidrag	88
<u>Dobbeltbeskatningsoverenskomster</u>	<u>89</u>
Den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst	89
Danmark – Sverige	89
Danmark – Tyskland	90
Moms	92
<hr/>	
LITTERATURHENVISNINGER OG FORKORTELSER	94

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 å jour af Dansk Kunstnerråd.

Dansk Kunstnerråds vejledning bygger ligesom tidligere på en beskrivelse af de forskellige indtægststyper 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, således at den opfattelse, som SKAT 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. SKATs juridiske vejledning giver oplysninger om regler og praksis, herunder om SKATs administrative praksis. Vejledningen kan ses på hjemmesiden 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 for skabende kunstnere som billedkunstnere, kunsthåndværkere, forfattere, komponister, sceneinstruktører, scenografer, filminstruktører, kostumedesignere, koreografer m.fl. og for uøvende kunstnere som musikere, dirigenter, sangere, artister, skuespillere, dansere m.fl.

Der er tale om en generel beskrivelse, der ikke er udtømmende på alle områder. Pjecen indeholder også en kort omtale af moms for kunstnere, en generel beskrivelse af beskatning af kunstnerindtægter fra udlandet, suppleret med en kort beskrivelse af skat af indtægter, der af danske kunstnere optjenes i enkelte udvalgte lande, og endelig 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 tvivl om, hvorvidt en kunstners indtægt

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

Denne opdeling 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. Denne opdeling i indtægtstyper volder i praksis ofte problemer. Mange kunstnere oplever at få defineret deres kunstneriske virksomhed som ikke-erhvervs-mæssig. Det medfører, at kunstneren ikke kan fratække et underskud ved kunstnerisk virksomhed i anden indkomst, fx i lønindkomst. På den anden side skal ikke betales AM-bidrag af indkomsten.

Den skattemæssige vurdering kan desuden få betydning for arbejdsløshedsdagpenge og syge-dagpenge. Mener SKAT, at en given indkomst skal defineres som indkomst fra selvstændig virk-somhed, vil dette eventuelt blive lagt til grund i relation til dagpenge. Dagpengeregler og skatte-regler og den administrative praksis på hvert område er imidlertid ikke ens, således at vurderin-gen kan falde forskelligt ud, men som udgangspunkt vil man være lønmodtager i relation til dag-penge, hvis SKAT vurderer, at man ikke er selvstændig, herunder hvis SKAT vurderer, at man er honorarmodtager.

Kunstnere, der opfylder kriterierne for at være selvstændige erhvervsdrivende, kan anvende virk-somhedsordningen. Den giver bl.a. mulighed for skattemæssigt at foretage en indkomstudjæv-ning.

Derimod indeholder beskrivelsen ikke noget om kunstnere, der har valgt at anvende selskabsfor-men (A/S, ApS, IvS - iværksætterselskab). Alle kunstnere, der driver selvstændig virksomhed, kan anvende selskabsformen, hvis det for den enkelte forekommer mere hensigtsmæssigt fx af rent administrative grunde. Kunstneren vil så kunne hæve løn fra selskabet, som tilbageholder A-skat af lønnen.

Ajourføringen er afsluttet den 25. marts 2014.

Gitte Skouby
advokat (H)
Advokatfirmaet GS Tax ApS,
Homann Advokater
Amagertorv 11
1160 København K
Tlf. 33 15 01 02
gs@gstax.dk

Torben Juncker
revisor

Tlf. 27 30 19 19
torben@juncker.biz

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 opgjort 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 "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. Med personskatteloven har man imidlertid bygget videre på praksis fra statsskatteloven, der kun skelner mellem udgifter, der er driftsomkostninger og derfor 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 hjælpekrævier, jf. nedenfor.

Derudover opdeler kildeskattelovens opkrævningssystem indtægter i A-indkomst og B-indkomst. Det betyder, at personer som ikke klart falder i den ene kategori A-indkomst/lønmodtager eller B-indkomst/selvstændig erhvervsdrivende kan have problemer ved opgørelse af den skattepligtige indkomst. Denne mellemgruppe oplever ud over skattemæssige afgrænsningsproblemer også problemet, om de betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende i relation til dagpenge og efterlønsregler.

AM-bidrag er en skat, der opkræves på et nærmere defineret grundlag med udgangspunkt i indkomst, der er defineret som personlig indkomst. Fra og med 2011 er beregningsgrundlaget æn-

dret, således at der også beregnes AM-bidrag af fx kunstnerroyalties. Derimod kan der ikke opkræves AM-bidrag af indkomst ved ikke-erhvervsmæssig virksomhed (hobbyvirksomhed).

Selv om skattereglerne er ens for alle, kan det 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 viser konsekvenserne af de enkelte kategorier i relation til fradrag for udgifter mv.

Begrebet honorarmodtager findes ikke i skattelovgivningen, men er fremkommet i senere års administrative praksis formentlig påvirket af, at dette begreb blev indført i reglerne om opkrævning af arbejdsmarkedsbidrag, der oprindeligt var en social afgift og først i 2008 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. Hvis ikke, betragtes aktiviteten som ikke-erhvervsmæssig virksomhed eller hobby-virksomhed, som kunstneren beskattes af i de enkelte år, men hvor der ikke kan tages fradrag for underskud i anden indkomst, og nettounderskud kan heller ikke fremføres og modregnes i senere indkomst fra samme aktivitet.

Medens de to førstnævnte grupper udgør hovedparten af samtlige skatteydere, er de, som falder udenfor, ofte genstand for skattemæssige afgrænsningsproblemer. Blandt dem er både skabende og udøvende kunstnere. Afgrænsningsproblemet 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 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.

I en kendelse af 17.12.2013 fra Landsskatteretten (j.nr. 13-0093169) er en kunstners indtægter ved foredrag og som forfatter anerkendt at være indtægter ved den kunstneriske virksomhed (én virksomhed) i modsætning til indtægter ved adskilte aktiviteter, som SKAT havde ment. SKM 2013.39. Ifølge Landsskatterettens kendelse skulle alle indtægterne derfor medregnes ved opgørelse af det samlede resultat af virksomhed.

Når denne pjece anvender udtrykket honorarmodtager, er dette ikke udtryk for en anerkendelse af dette begreb i relation til beskatning. Anvendelse af udtrykket skyldes alene, at SKAT i sin praksis gennem de senere år er begyndt ofte at anvende 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 udlægges forskelligt også på andre områder end skat og AM-bidrag.

Oversigten nedenfor viser konsekvenserne af opdeling i de fire kategorier i relation til mulighederne for at tage fradrag for udgifter, 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
FRADRAG				
Max.skatteværdi af fradrag	31,6 -> 25 %	56 %	56 %	56 %
Bundgrænse	5.500,00 ¹⁾ (5.600,00)	Nej	Nej	Nej
Erhvervmæssig kørsel	Nej (Dog Satser Hjem/arbejde mv) 0/2,13(2,10)/1,07 (1,05) kr.	Dokumenterede udgifter eller satser 3,82/2,13 kr. (3,73/2,10 kr.)	Dokumenterede udgifter eller satser 3,82/2,13 kr. (3,73/2,10 kr.)	Dokumenterede udgifter eller satser 3,82/2,13 kr. (3,73/2,10 kr.).
Rejseudgifter (kost og logi) ²⁾	Dokumenterede udgifter eller satser Max. kr. 25.000 (25.500) /årligt	Dokumenterede udgifter eller satser Max. kr. 25.000 (25.500) årligt, hvis satser anvendes	Dokumenterede udgifter	Dokumenterede udgifter
UNDERSKUD				
Modregning	Ja	Ja	Nej	Nej
Fremførsel	Ja	Ja	Nej	Nej
AM-BIDRAG Grundlag	Ja Bruttoløn, dog ekskl. pensionsbidrag ved arbejdsgiverordning	Ja Nettoresultat	Ja Brutto	Nej

	LØNMODTAGER	SELVSTÆNDIG	HONORARMODTAGER	HOBBY VIRKSOMHED
SÆRLIGE BESKATNINGS-ORDNINGER	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
Skattefri kørsels-/rejsegodtgørelse	Ja	Nej skattepligtig, men tilsvarende fradrag, se ovenfor	Nej skattepligtig, men fradrag se ovenfor	Nej skattepligtig, men fradrag se ovenfor
Moms	Nej	Ja	Nej/ja	Nej/ja
Regnskab/bogføringspligt	Nej	Ja	Nej/ja	Nej/ja

1) Gælder ikke udgifter til rejse, befording, dobbelt husførelse, fagligt kontingent og A-kasse. Tal i parentes er 2014-tal.

2) Tal i parentes er 2014-tal.

3) Kost kr. 455,00 (kr. 464,00) pr. døgn, logi kr. 195,00 (kr. 195,00) pr. døgn

Kriterier for lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende

I SKATs Juridiske Vejledning C.C 1.2.1-3 og 8.2. foretages en afgrænsning mellem lønmodtagere (tjenesteforhold) 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 beløb

Vejledningen foretager følgende opstilling:

Kriterier, der taler for tjenesteforhold

Ved vurdering af, om der er tale om tjenesteforhold, 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
- indkomstmotageren udelukkende eller i overvejende grad har samme hvervgiver
- der er indgået aftale mellem hvervgiveren og indkomstmotageren om løbende arbejdsydelse
- indkomstmotageren har arbejdstid fastsat af hvervgiveren
- indkomstmotageren 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 indkomstmotageren
- indkomstmotageren 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

- indkomstmotageren 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 indkomstmotageren er begrænset til det enkelte ordreforhold
- indkomstmotageren ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre
- indkomstmotageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko
- indkomstmotageren 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 afhjulpet
- indkomsten modtages fra en ubestemt kreds af hvervgivere
- indkomsten afhænger af et eventuelt overskud
- indkomstmotageren ejer de anvendte redskaber, maskiner og værktøj eller lignende
- indkomstmotageren helt eller delvist leverer de materialer, der anvendes ved arbejdets udførelse
- indkomstmotageren har etableret sig i egne lokaler, fx forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue mv., og arbejdet udøves helt eller delvist fra lokalerne
- indkomstmotagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilling og lignende, og om indkomstmotageren har fået en sådan tilladelse
- indkomstmotageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at vedkommende er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art
- indkomstmotageren i henhold til momsloven er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms
- ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmotageren.

Samlet vurdering

Ingen af de nævnte kriterier, der taler for enten tjenesteforhold 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 sider af forholdet mellem hvervgiver og indkomstmotager taler for, at det er et tjenesteforhold, mens andre sider taler for, at der foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed. I sådanne tilfælde afhænger afgørelsen af en samlet vurdering.

Erhvervsmæssig / Ikke erhvervsmæssig 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 erhvervsmæssig virksomhed. Ofte betegnes denne type virksomhed som "hobbyvirksomhed".

Kunstneren kan derfor komme i en særdeles uheldig situation, hvor manglende salgsindtægter medfører, at han eller hun må supplere sine indtægter med 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-erhvervsmæssig virksomhed. SKAT vil nemlig vurdere aktiviteterne hver for sig. En ny kendelse fra Landsskatteretten har dog tilsidesat SKATs praksis og anerkender, at en kunstners forskellige aktiviteter skal ses under ét (j.nr. 13-0093169 af 17. december 2013). Det gælder imidlertid alle indtægter, der er udslag af den kunstneriske aktivitet, bortset fra indtægter fra et egentligt ansættelsesforhold.

I en ny dom har Højesterets flertal har fundet, 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 erhvervsmæssig, 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-erhvervsmæssig (hobby).

Der verserer for tiden nogle sager om vurderingen af erhverv eller ikke-erhverv og fradragsmulighederne, når kunstnerens ansættelse, fx i tidsbegrænset stilling som professor, udtrykkelig er betinget af, at der netop udøves kunstnerisk virksomhed ved siden af den faste eller midlertidige stilling. 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 medregnes til resultat af virksomhed.

INDTÆGTER

GENERELT

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 (retserhvervestidspunktet).

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 virksomhed, som lønmodtager eller ved ikke-erhvervsmæssig virksomhed.

Beskatningstidspunkt – 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 (retserhvervestidspunktet), 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 fx 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 projektilskud beskattes uden at det er muligt at modregne udgifter til projektet.

Forfattere

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.

Afgrænsningen mellem royalties og engangsvederlag havde frem til 1. januar 2011 betydning for AM-bidrag, jf. afsnittet nedenfor om royalty-indtægter.

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 acountudbetalinger af honoraret, hvis der er erhvervet endelig ret til acountobeløbet på betalingstidspunktet.

Rettighedsindtægter

Ophavsretlige vederlag, rettighedsmidler og royalties til andre kunstnere behandles på samme måde som 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 følgende år, hvor kunstneren modtager betalingen. De indberettede beløb kan man se i sin Skattemappe på 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 løbet 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 retserhvervestidspunktet 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.

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 "Skattefrie 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. I det omfang, der er fradrag for rejseudgifter m.v., bliver rejselegatet ikke beskattet. Se afsnittet skattepligtige indtægter, studie-rejselegater 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 indkom-

ster end tidligere. Desuden skal betales AM-bidrag af indkomst fra udlandet, der også indgår i den danske skattepligtige indkomst.

AM-bidraget udgør 8 %.

Der betales bidrag af

- Vederlag, der kan henføres til personligt arbejde dvs. løn, fratrædelsesgodtgørelser mv., og pension, der har tilknytning til et tidligere ansættelsesforhold
- Vederlag uden for ansættelsesforhold (honorarindtægter, der ikke indgår i virksomhedsresultat, hverken erhverv eller hobby)
- Indtægt ved 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.

Indtægter, der ikke er skattepligtige, indgår ikke i bidragsgrundlaget. Det vil være tilfældet for de skattefri hæderslegater, fx hæderspriser, der uddeles af Statens Kunstfond uden at være ansøgt. Der betales heller 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.

Legater

Der skal ikke betales AM-bidrag af beløb, der ikke har karakter af vederlag, dvs. det er ikke betaling for en konkret ydelse eller værk, som kunstneren har præsteret. Det gælder således både skattepligtige og ikke-skattepligtige legater, der ikke har karakter af at være vederlag eller projektstøtte. Der betales således ikke AM-bidrag 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 gælder også andre legater, som ikke er betinget af en modydelse. Der skal ikke betales AM-bidrag af sådanne legater, uanset om kunstneren i øvrigt er lønmodtager, honorarmodtager eller selvstændig. Hvis modtager er selvstændig kunstner vil beløbet imidlertid indgå i grundlaget for beregning af AM-bidrag, medmindre resultatet af den erhvervsmæssige virksomhed reguleres med de modtagne legater.

Hvis legatet må sidestilles med en salgsindtægt, fx fordi der er tale om et ansøgt legat til udførelse af et projekt, skal der betales AM-bidrag af beløbet, medmindre der er tale om indtægt i ikke-erhvervsmæssig virksomhed (hobbyvirksomhed).

Løn-, honorarindtægter og andre vederlag

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 det skal betales bidrag af efterbetalinger, fratrædelsesgodtgørelse, efterløns- og pensionslignende ydelser, der har sammenhæng med et tidligere ansættelsesforhold.

Vederlag uden for ansættelsesforhold

Vederlag uden for ansættelsesforhold vil omfatte vederlag, der skal medregnes i personlig indkomst, og som indgår i kunstnerisk virksomhed, der skattemæssigt enten er erhvervsmæssig eller ikke-erhvervsmæssig. Der vil normalt være tale om vederlag for personligt arbejde, typisk kaldet honorarer, men det gælder også rettighedsmidler og royalties – bortset fra biblioteksafgift, der udtrykkeligt er 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. Projektstøtte, fx fra det nu nedlagte Statens Kunstråd eller fra Statens Kunstfond, sidestilles med vederlag. Der betales kun AM-bidrag af netto-resultatet af erhvervsmæssig virksomhed. Hvis et sådant vederlag eller royalties indgår i virksomhed, der skattemæssigt vurderes at være hobbyvirksomhed, hvilket typisk skyldes et skattemæssigt underskud ved aktiviteten, beregnes ikke AM-bidrag af virksomhedens resultat, hvori kan medregnes vederlag eller royalty.

Selvstændigt erhvervsdrivende

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

Eksempel 1 – almindelig opgørelse

<i>Salg af værker</i>	<i>200.000 kr.</i>
<i>Driftsomkostninger</i>	<i><u>50.000 kr.</u></i>
<i>Nettoresultat</i>	<i>150.000 kr.</i>

Nettoresultatet er grundlag for beregning af AM-bidrag.

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

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

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

*Hævet overskud, personlig indkomst**

	<i>100.000 kr.</i>
--	--------------------

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

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

** 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.

Den livsvarige ydelse fra Statens Kunstfond 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 livsvarige ydelse.

SKATTEFRI INDTÆGTER OG YDELSER

Skattefri rejsegodtgørelse (kost og logi)

Kunstnere, der er lønmodtagere, kan få udbetalt skattefri godtgørelser for rejseudgifter, når godtgørelsen ikke overstiger de satser, der hvert år fastsættes af Skatterådet (Ligningslovens § 9A).

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

Hvornår der er tale om en rejse, fremgår af LL § 9 A, stk. 1. Efter denne bestemmelse anses en lønmodtager for at være 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 den pågældende til et andet arbejdssted end lønmodtagerens 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 have en varighed på 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, men må i stedet tage fradrag for rejseudgifter, jf. afsnittet herom nedenfor. Selvstændigt erhvervsdrivende kan tage fradrag enten for faktiske udgifter eller med standardsatser, mens ikke-erhvervsdrivende honorarmodtagere ifølge senere års praksis kun kan tage fradrag for de faktiske udgifter, som derfor skal kunne dokumenteres.

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. Der skal altså dels være tale om 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

	2013	2014
Kost, pr. døgn, kr.	455,00	464,00
Pr. time for tilsluttende døgn, kr.	18,96	19,33
Logi pr. døgn, kr.	195,00	199,00

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 68,25 kr. til 386,75 kr. (2013) og med kr. 69,60 kr. til 394,40 kr. (2014).

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.

	2013	2014
Småfornødenheder pr. døgn		
25 % af sats for kost, kr.	113,75	116,00

Skattefri kørselsgodtgørelse

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

Kunstnere, der er honorarmodtagere eller selvstændigt erhvervsdrivende kan ikke modtage skattefri godtgørelse. Om fradrag for erhvervs-mæssig kørsel, se afsnittet nedenfor. Fradraget kan efter eget valg foretages med faktiske udgifter eller med Skatterådets standardsatser.

Satserne for skattefri kørselsgodtgørelse (befordringsgodtgørelse) er:

	2013	2014
Egen bil og motorcykel		
Kørsel indtil 20.000 km pr. år	3,82 kr. pr. km.	3,73 kr. pr. km.
Kørsel udover 20.000 km pr. år	2,13 kr. pr. km.	2,10 kr. pr. km.

Cykel, knallert, EU knallert 0,51 kr. pr. km. 0,51 kr. 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
- Kørslens erhvervsmæssige formål (møde, afhentning af materialer mv.)
- Dato for kørslen
- Kørslens 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 befodringsudgifter. 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 foreningsmæssige 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 skattefrie i overensstemmelse med afgørelsen SKM 2007, 292 LSR. Dette må således anses for gældende praksis for Statens Kunstfonds uansøgte præmieringer. Sagen drejede sig i øvrigt om beskatning af ansøgte legater, hvor Højesteret fandt, 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.

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, småforbrødsudgifter 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 indtægtsføres. Overstiger udgifterne til de nævnte formål legatet, er der ikke fradrag for udgifterne, 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. I det omhandlede tilfælde blev legaterne erhvervet i 1999, og af praktiske grunde 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 2,13 kr./km for 2013 og 2,10 kr./km for 2014.

Hvis rejseudgifterne ikke er dækket af det skattefrie rejselegat, kan kunstneren få fradrag for enten de faktiske udgifter til kost, småforbrødsudgifter 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:

	2013	2014
Kost, pr. døgn, kr.	455	464
Pr. time for tilsluttende døgn, kr.	18,96	19,33
Logi pr. døgn, kr.	195	199

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.

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, masterclass, individuel undervisning o. lign. er et studierejselegat.

Eksempel

Landsskatteretten 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 erhvervmæssig 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 i stedet for honorar lade sig betale i form af 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 småfornødheder (forudsat at kurset er med overnatning) samt
- befordringsgodtgørelse med 2,13 kr. i 2013 og 2,10 kr. i 2014.

Fri computer

Reglerne om skattefri computer er genindført og har afløst multimedieskatten fra 1. januar 2012.

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 vederlagsfrit 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. 2.500 i 2013 og kr. 2.600 i 2014. 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.

Der gælder frem til udgangen af 2014 nogle overgangsregler for aftaler om pc og udstyr til rådighed mod lønnedgang, der er indgået inden lovens ikrafttræden, hvis udstyret er leveret inden udgangen af februar 2012. Den ansatte beskattes af værdi af pc med udstyr, men værdien ansættes til samme beløb som værdi af fri telefon, dvs. af kr. 2.500 i 2013 og kr. 2.600 i 2014.

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 skattefrie, jf. afsnittet ovenfor Skattefrie 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.

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 på kr. 25.000, og kun 85 % af den del af legatet, der overstiger disse 25.000 kr. (25.500 kr. i 2014) er skattepligtig indkomst (*Ligningsloven § 70*).

Eksempel

Modtaget ansøgt hæderslegat			kr. 50.000
Skattefrit bundfradrag	kr. 25.000		
Til beskatning 85 % af	kr. 25.000 =	kr. 21.250	
Anslået skat, 40 % af	kr. 21.250 =	kr. 8.500	kr. - 8.500
Legatbeløb til rådighed efter skat			kr. 41.500

Bundfradraget på kr. 25.000 (kr. 25.500 i 2014) 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.

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 arbejder. 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 Højesteret i sagen SKM 2013.214H fandt, at den livsvarige ydelse ikke var indtægt eller vederlag for modtagers ydelser i kunstnerisk virksomhed, indtog Højesteret det modsatte synspunkt om arbejdslegater og fastslog, at legaterne fuldt ud skulle beskattes, dvs. de var ikke udelukkende udtryk for 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 Kunstnerråd 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 socialministeren, 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.

Pensionsstyrelsen har oplistet de fonde og foreninger, der pr. 31.12.2011 er godkendt til at yde skattefrit støtte til socialt og sygdomsbekæmpende formål, jf. CIR1H nr 37 af 16/04/2012. Cirkulæret og listen over godkendte fonde mv. kan ses på Pensionsstyrelsens hjemmeside, www.penst.dk.

Fri telefon

Fra 2012 er multimedieskat afløst af regler om skat af værdi af fri telefon mv.

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 at blive beskattet af kr. 2.500 i 2013 og kr. 2.600 i 2014 årligt.

Har kunstneren en ægtefælle, der ligeledes har fri telefon fra arbejdsgiver eller samarbejdspartner, gives ægtefællerabat. Hver ægtefælle får nedsat værdi af fri telefon med kr. 625 (2013) og kr. 650 (2014), således at hver ægtefælle årligt beskattes af kr. 1.875 (2013) og kr. 1.700 (2014) og ægtefællerne tilsammen af kr. 3.300 (2013) og kr. 3.400 (2014).

Beskatningen af fri telefon med kr. 2.500 i 2013 og kr. 2.600 i 2014 dækker både selve apparatet (mobil eller fastnettelefon) oprettelse, abonnements- og forbrugsudgifter inklusive sædvanlige telefonserviceydelse, der er en del af abonnementet.

Er telefonen kun til erhvervmæssig 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 har skabende kunstnere, der har særligt store engangsindtægter ved virksomhed af skabende kunstnerisk karakter, mulighed for at få en direkte nedsættelse af skatten efter særlige regler. 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. 25.000 i 2013 og kr. 25.500,00 (2014). 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 (2013)	25.000	
85% af overstigende beløb	$175.000 - 25.000 = 150.000 \times 85\%$	127.500

Årets skattepligtige indkomst:

Kunstnerindtægt efter nedslag	$250.000 - 175.000 + 127.500$	202.500
Anden skattepligtig indkomst		200.000
I alt		402.500

I eksemplet nedsættes kunstnerens skattepligtige indkomst i år 4 således fra 450.000 kr. til 402.500 kr.

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 fuldendte, men uafsatte værker, i betragtning efter rimelige vurderinger (lagerprincippet).

Valg af lagerprincippet forudsætter i øvrigt, at kunstneren er selvstændigt erhvervsdrivende.

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 ideen 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:

År 1

<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>

År 2

<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>

År 3

<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.

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 den nærmere 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.

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, fordi de skatteretligt betragtes, som udgifter, alle har for at kunne eksistere. Det gælder typisk for udgifter til kost, tøj, husleje.

Dokumentation er vigtig

Spørgsmålet, om en udgift er privat eller erhvervmæssig, vil ofte kunne give anledning til diskussioner mellem SKAT 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 restauration, 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. Sådanne udgifter har man normalt også som privat forbrug. 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.

Frdrag 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. 12.300 (2013) og kr. 12.600 (2014). 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 for 2013 er kr. 5.500 og kr. 5.600 i 2014. 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 inkl. sundhedsbidraget, der i gennemsnit er 31,6 % i 2013 og 30,6 % i 2014.. Fradragsværdien falder over de næste år til 25% som led i skattereformen.

Selvstændiges eller honorarmodtageres driftsudgifter kan derimod have en fradragsværdi, der svarer til den maksimale skatteprocent for personlig indkomst, inklusive AM-bidrag, dvs. 56%.

DE ENKELTE DRIFTSUDGIFTER

Befordringsudgifter

Skattemæssigt anvendes udtrykket "udgifter til befordring" om udgifter til egen persontransport, fx med bil, tog og fly. Der er adgang til fradrag for erhvervsmæssig befordring, men kun 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 rejseomkostninger.

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 Skatterådets takster for skattefri kørselsgodtgørelse, jf. nedenfor.

Ved udbetaling af skattefri kørselsgodtgørelse til lønmodtagere skal arbejdsgiveren 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 befordringsgodtgørelsen

Hvis betingelserne ikke er opfyldt, således at der er udbetalt for meget i befordringsgodtgørelse, bliver hele den udbetalte godtgørelse 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. typisk med en lavere sats end standardsatsen for erhvervsmæssig kørsel. Lønmodtagere bør derfor i videst muligt omfang få arbejdsgiveren til at refundere faktiske udgifter til befordring eller udbetale skattefri godtgørelse for befordringen.

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 Skatterådets standardsatser for skattefri kørselsgodtgørelse.

Satserne for skattefri kørselsgodtgørelse

	2013	2014
Egen bil og motorcykel		
Kørsel indtil 20.000 km pr. år	3,82 kr. pr. km.	3,73 kr. pr. km.
Kørsel udover 20.000 km pr. år	2,13 kr. pr. km.	2,10 kr. pr. km.
Cykel, knallert, EU knallert	0,51 kr. pr. km.	0,51 kr. pr. km.

Befordring mellem hjem og arbejde

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

Fradraget 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	2013	2014
0 - 24 km inkl.	0,00	0,00
25 - 120 km inkl.	2,13	2,10
Over 120 km	1,07	1,05
Over 120 km i visse udkantkommuner eller dele heraf	2,13	2,10

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

Personer, der bor i visse særligt opregnede områder, kan få 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 fradraget i 7 år fra det tidspunkt, man har opnået ret til fradraget. Det er dog en forudsætning, at man fortsat har sin sædvanlige bopæl i de omfattede områder. Disse områder ligger typisk i Nordjylland og på Lolland-Falster, men det gælder ikke alle områder.

Personer med lav indkomst (samme grundlag som for beregning af AM-bidrag) kan få et tillæg til det almindelige befordringsfradrag. Tillægget udgør maksimalt kr. 7.900 (2013) og kr. 8.900 (2014) ved indkomst på op til kr. 248.700 (2013) og kr. 253.200 (2014). 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 inklusive sundhedsbidrag, dvs. i gennemsnit 31,6 % i 2013 og 30,6 % i 2014. Det gælder, uanset om man er lønmodtager, honorarmodtager eller selvstændig.

Man skal lægge mærke til, at ved skift af arbejdssteder 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 90 kr. pr. passage med bil eller motorcykel og kr. 15 pr. passage med kollektiv trafik.

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

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 småfornødenheder samt
- udgifter til overnatning (logi).

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

Fradrag for rejseudgifter eller skattefri godtgørelse for rejseudgifter forudsætter, at man i skattemæssig forstand er på rejse. At man er på rejse forudsætter, at man ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl på grund af afstanden mellem denne og et midlertidigt 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, således at det ikke 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 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 rejse-godtgørelse. 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. 31%, (kommuneskatteprocenten, inklusive sundhedsbidrag). Fradraget forudsætter, at beløbet sammen med fradrag for øvrige lønmodtagerudgifter i året overstiger 5.500 kr. (2013) og 5.600 kr. (2014).

Loft over fradrag for rejser

Fradraget for rejseudgifter er begrænset til kr. 25.000 i 2013 og kr. 25.500,00 i 2014 og inkluderer fradraget for dobbelt husførelse. Det gælder både fradrag for kost og logi beregnet efter Skatterådets standardsatser og fradrag for faktiske udgifter. Fradrag for rejseudgifter bliver ikke reduceret med det årlige bundfradrag for lønmodtagerudgifter, kr. 5.500 (2013) og kr. 5.600 (2014).

En arbejdsgiver kan fortsat uden loft udbetale skattefri godtgørelse eller refundere en arbejdsta-gers udgifter efter regning.

Satser - skattefri rejsegodtgørelse

	2013	2014
Kost, pr. døgn, kr.	455	464
Pr. time for tilsluttende døgn, kr.	18,96	19,33
Logi pr. døgn, kr.	195	199

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 68,25 kr. til 386,75 kr. (2013) og med 69,60 kr. til 394,40 kr. (2014).

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

	2013	2014
<i>Småfornødenheder pr. døgn</i>		
25% af sats for kost	113,75	116,00

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.

Selvstændige kunstnere

Udgifter til erhvervsmæssige 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.

Loft over fradrag for rejser

Fradraget for rejseudgifter er begrænset til 25.000 kr. i 2013 og 25.500 kr. i 2014 og inkluderer fradraget for dobbelt husførelse. Selvstændige er kun omfattet af loftet, hvis de tager fradrag efter standardsatserne.

Honorarmodtagere

Honorarmodtagere, der ifølge SKATs praksis hverken er lønmodtagere eller selvstændigt erhvervsdrivende, kan tage fradrag for erhvervsmæssige rejseudgifter på grundlag af de faktisk dokumenterede udgifter, således at det kun er nettohonoraret, der beskattes.

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.

Erhvervsmæssige/private rejser

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

For selvstændige og honorarmodtagere er fradrag for rejseudgifter betinget af, at rejsen har en konkret og direkte sammenhæng med virksomhedens indkomstskabende 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 studierejsten 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 indtægtserhvervelsen.

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 i praksis 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 fradragberettigede 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 standard-satser 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 grammofonplader 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 indkomsts-kabende 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. Statens takster for lejeboliger har frem til udgangen af 2012 været vejledende for skønnet. Disse satser bortfalder, og fra 2013 fastsættes værdien til markedslejen 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 forholds-mæssigt.

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 75 kr. pr. døgn i 2013 og 2014, jf. BEK nr. 1076 af 20. november 2012 og BEK nr. 1286 af 12. november 2013. En værdiansættelse i overensstemmelse hermed vil næppe blive kritiseret af SKAT.

Indgår det fri ophold som led i en erhvervsmæssig rejse, dvs. opholdet har en konkret sammenhæng med de indkomsts-kabende 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 studierejsten og de indkomsts-kabende 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 samlever, 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.

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 erhvervmæssig 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 arbejdsløshedperiode. 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 driftsmiddel-saldo, 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.

Fradrag for arbejdsværelse beregnes som en forholdsmæssig andel af udgifter til el, varme og ejendomsskatter, svarende til arbejdsværelsets m² i forhold til samlet areal. Ejendomsværdiskat reduceres efter skøn svarende til den erhvervmæssige anvendelse. Reduktion af ejendomsværdiskat er uafhængig af bundgrænsen for lønmodtagerudgifter på kr. 5.500 (2013) og kr. 5.600 (2014).

I de tilfælde, hvor der er givet fradrag, er der lagt vægt på, at værelset ikke længere 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, således at værelset træder i stedet for et arbejdsværelse, som den pågældende ellers måtte have på ansættelsesstedet.

Tidligere praksis har været forholdsvis restriktiv med hensyn til at acceptere, at betingelserne for fradrag er opfyldt, for eksempel hvis der er så mange arbejdsredskaber i rummet, at det ikke kan bruges privat. Når fradragsret nægtes, skyldes det blandt andet, at selvom et værelse er møbleret og udstyret som kontor med reoler, edb-udstyr med videre, er det ikke uanvendeligt til opholdsrum.

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 instru-

menternes omfang og karakter samt indretningen af øveværelset fandt Landsskatteretten, at der var tale om et arbejdsværelse til udelukkende erhvervsmæssig benyttelse. Man gav derfor et skønsmæssigt fradrag samt fradrag for udgifterne til det lyddæmpende tæppe. TfS 1991, 129 LSR

Når der godkendes fradrag for arbejdsværelse i egen ejendom, beregnes fradrag som en forholdsmæssig 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. For så vidt angår ejendomsværdiskat, betyder et godkendt arbejdsværelse et forholdsmæssigt nedslag heri, jf. Lov om ejendomsværdiskat § 11. Nedslaget i ejendomsværdiskatten kan ikke fradrages i den skattepligtige indkomst.

Eksempel

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

Landsretten udtaler:

Det lægges til grund, at sagsøgerens virke som musiklærer ved Bernadotteskolen indebærer en ikke ubetydelig undervisningsforberedelse og vedligeholdelse af færdigheder. Han har ikke mulighed 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 gaden 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 egnede 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 indbøgenstande. 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

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

Fradrag 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). Landsskatteretten 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 Højesterets-

dom 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, dvd'er, bånd, videofilm, 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 cd'er, dvd'er, bånd og videofilm 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, dvd'er og 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 biografbilletter, 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 pladerne 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

Generelt anerkendes, at der er 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 til forebyggelse af arbejdsskader.

Eksempel

En operasanger, der af Landsskatteretten blev anset for lønmodtager, fik anerkendt fradrag for udgifter til halslæge, som blev konsulteret for ordineret af medicin til at kurere en halsbetændelse. Udgifterne blev anerkendt fradraget, da de dels var dokumenteret, dels 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.

Der er en lovbestemt skattefrihed for visse sundhedsydelser, 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, når der foreligger lægeerklæring om behov for behandling. Betaler arbejdsgiver udgifter til medicin i tilknytning til behandlingen, er dette ligeledes skattefrit for lønmodtageren, dog kun i en periode af 6 måneder.

Ligningslovens § 30

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

Ligningslovens § 30A

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 periode på højst 6 måneder fra 1. behandlingsdag, bortset fra udgifter afholdt under indlæggelse på hospital, klinik og lignende.

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.

Er dette tilfældet, er der typisk 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, makeup mv. i almindelighed er private udgifter, der ikke er fradragsberettigede. Kunstneren 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 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

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 med kr. 2.500 (2013) og kr. 2.600 (2014) årligt, jf. afsnittet om fri telefon ovenfor.

Lønmodtagere kan få fradrag for udgifter til telefon, hvis man benytter privat telefon til erhvervsmæssige samtaler. Det skal kunne dokumenteres, at samtalerne er erhvervsmæssige. Desuden anses abonnementsudgiften altid for en privat udgift. Fradrag forudsætter tillige, at de

erhvervsmæssige samtaler sammen med øvrige lønmodtagerudgifter udgør et beløb, der overstiger kr. 5.500 (kr. 5.600 i 2014), fordi fradraget er omfattet af bundgrænsen for lønmodtagerudgifter.

Et telefонтillskud fra arbejdsgiver er skattepligtigt, og det anses i første række for at dække abonnementsudgiften.

Selvstændigt erhvervsdrivende

Selvstændige kan fradrage erhvervsmæssige udgifter til telefon mv. fuldt ud, men hvis der er tale om en fastnettelefon i hjemmet eller er en mobiltelefon, skal værdi af fri telefon indtægtsføres med kr. 2.500 (2013) og kr. 2.600 (2014).

Der er fradrag for udgifter til telefonabonnement, ligesom telefonen kan afskrives, typisk som straksafskrivning efter reglerne for småaktiver, hvor beløbsgrænsen er kr. 12.300 (2013) og kr. 12.600 (2014).

Selvstændiges private anvendelse af computer med tilbehør er skattefri.

Normalt tilbehør omfatter skærm, printer, modem. 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 af privat nettilslutning for et beløb svarende til værdi af fri telefon, kr. 2.500 i 2013 og kr. 2.600 i 2014.

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

Afskrivningsberettigede driftsmidler

Driftsmidler betyder løsørengestande, 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 i 2013 udgør kr. 5.500 og i 2014 kr. 5.600.

Driftsmidler, der udelukkende benyttes erhvervsmæssigt, 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	<i>Køb af driftsmidler (afskrivningsgrundlag)</i>	50.000
	<i>Afskrivning 25 %</i>	12.500
	<i>Saldo pr. 31.12</i>	37.500
	<i>Fradrag for skattemæssige afskrivninger år 1:</i>	12.500

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

Sælges et fuldt erhvervmæssigt benyttet driftsmiddel med tab, det vil sige for et beløb, der er mindre end den opgjorte saldværdi på driftsmidlet, 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. I 2013 er grænsen for straksafskrivning af småanskaffelser 12.300 kr. og 12.600 kr. i 2014. 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 anskaffelse sum 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 musiklærer på folke- og aftenskoler fik i Landsskatteretten anerkendt fradrag for afskrivninger på blandet erhvervmæssigt benyttede driftsmidler. Den erhvervmæssige andel blev skønsmæssigt 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 anskaffelse summen 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, musikeres 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'ere.

Musikinstrumenter

Musikeres 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 strygeinstrumenter 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 musiklærer ved forskellige musik- og aftenskoler, som også var udøvende musiker. Indtægterne kom fortrinsvist fra jobbene som musiklærer. 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 musiklærer 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 musiklærers afskrivning på saxofon. LSR 20.6.1997 - 611-1900-02179.

På baggrund af disse afgørelser finder Dansk Kunstnerråd, at der er en udvikling i retning af, at musikinstrumenter i større omfang end hidtil anses for 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 erhvervs-mæssig 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 erhvervs-mæssigt benyttede.

Det skal konkret kunne påvises, at benyttelsen af driftsmidlerne, for eksempel et videoudstyr, 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.

REGNSKAB

Kunstnere, der som selvstændige driver erhvervmæssig virksomhed, er bogføringspligtige. Se tillige afsnittet om Moms nedenfor. Driver kunstneren hobbyvirksomhed i skattemæssig forstand eller er momspligtige, 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. Udtrykket er underkastet en løbende fortolkning, og det er et uafklaret spørgsmål, om udfyldelsen af rubrikkerne på selvangivelsen for over- eller underskud af selvstændig virksomhed er tilstrækkeligt til at statuere bogføringspligt.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsens bogføringsvejledning gengiver i kapitel 4 de grundlæggende krav til bogføring og beskrivelse af 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 skatteregnskab, moms og eventuelt tilskudsregnskab. Denne formulering fremgår ikke af lovtæksten og er ikke i overensstemmelse med kravene, der udspringer af skattekontrolloven.

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 lokale skattemyndigheders 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 Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, 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 bogførings-

lov, 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 fradragsberettigede 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 overveje den aktuelle situation og som minimum opfylde de almindelige krav til regnskabsmaterialet, jf. BEK nr 594 af 12/06/2006 Bekendtgørelse om krav til det skattemæssige årsregnskab mv. for mindre virksomheder (Mindstekravsbekendtgørelsen for mindre virksomheder), som senest er ændret ved BEK nr. 1239 af 26. oktober 2013.

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 erhvervsmæssig, bør man få leverandøren til at uddybe beskrivelsen eller evt. selv på bagsiden af regningen skrive, hvad det er og om formålet hermed.

SÆRLIGE BESKATNINGSORDNINGER

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 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. 250.000 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 beskatning i et selskab 25 % (2013) og 24,5 % (2014). Den giver følgende fordele frem for beskatning efter almindelige regler:

- fuld fradragsværdi for renteudgifter
- mulighed for indkomstudjævning over flere år
- 25 %/24,5 % 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 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 25 % (24,5 %). 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 likviditetsletelse i form af en udskydelse af en del af beskatningen af de erhvervsmæssige 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 skattemæssig værdi end som negativ kapitalindkomst.

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 en lavere marginal procentsats end personlig indkomst, 42,7 % i 2014. 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.

Rent teknisk er ordningen etableret således, at der regnskabsmæssigt foretages en adskillelse af privatøkonomien og virksomhedens økonomi svarende til etablering af et "selskab". Der skal således 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 25 % (24,5 %), 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 udskudt betaling af en del af skatten, nemlig forskellen mellem den betalte virksomhedsskat (25 %/24,5 %) og den på hævetidspunktet aktuelle marginalbeskatningsrate (op til 56 %)

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, f.eks. i forbindelse med pensionering, har "opsparat overskud" vil efterfølgende hævnninger påvirke den skattepligtige indkomst, således at indkomstafhængige ydelser (fx folkepension, boligsikring, den livsvarige kunstnerydelse mv.) vil blive påvirket heraf.

For den livsvarige kunstnerydelse er der dog i bekendtgørelse om Statens Kunstfond (BEK nr 119 af 16. februar 2009) § 11, stk. 5 en særregel, hvoraf det fremgår, at hvis ophøret skyldes sygdom eller pensionering, kan den livsvarige ydelse beregnes på grundlag af forventet indkomst og ikke på grundlag af faktisk skattepligtig indkomst for tidligere år.

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. *Virksomhedsskattelev § 22a.*

Ved ordningen opnås dels en lavere beskatning af den del af overskuddet, der beskattes som kapitalafkast, fordi der ikke beregnes AM-bidrag heraf og beløbet beskattes med en lavere margi-

nal procentsats end personlig indkomst (44,2 %/42,7 % i 2013 og 2014), dels 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 30% betalt som B-skat.

Ordningen er ikke så fleksibel som udligningsordningen for kunstnere.

Udligningsordning for kunstnere

Endelig kan kunstnere med svingende indkomster anvende en lempelig udjævningsordning. (*Virksomhedsskatteovens § 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. Det vil sige at den kan anvendes af personer, der enten er selvstændige eller er honorarmodtagere.
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. 176.400 (2013) og kr. 179.600 (2014).
9. Henlæggelsen skal for det enkelte år andrage minimum kr. 5.000.
10. Der kan i alt for flere år højst henlægges kr. 587.800 (2013) og kr. 598.400 (2014).
11. Det henlagte beløb skal efter fradrag af 25 %/hhv. 24,5 % i 2014 a conto 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 egentlige 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. 176.400 (2013) og kr. 179.600 (2014), beregnes på grundlag af den samlede indkomst uanset hvorfra den stammer.

Eksempel

Skattepligtig indkomst kr.587.000, hvoraf kr. 410.000 er overskud fra kunstnerisk virksomhed, medens kr. 177.000 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. 587.800 (2013) skal forstås som:

	<u>Min.</u>	<u>Maks.</u>
Indsat bank	3.750	440.850
Skat 25 %	1.250	146.950
	<u>5.000</u>	<u>587.800</u>

Fordele ved ordningen er den fleksibilitet, der gives med hensyn til hævninger og indsætninger.

Ulemperne er:

1. Ordningen forudsætter, at kunstneren mindst har en skattepligtig indkomst (efter fradrag af udgifter), der stort set svarer til dagpengesatsen.
2. En lang række traditionelle indtægter hidrørende fra undervisning i ansættelsesforhold, legater, stipendier, priser indgår ikke i de henlæggelsesberettigede indtægter.

MOMS

Pligten til at betale moms påhviler personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed. Begrebet er ikke identisk med det skatteretlige "erhvervsmæssig virksomhed".

En erhvervsdrivende, der skal betale moms, 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), samt varekøb og moms, som kan fratregkes (indgående moms). Overstiger den udgående moms den indgående moms, skal forskellen betales til SKAT. Hvis den indgående moms er større end den udgående moms, får den erhvervsdrivende udbetalt differencen.

For kunstneres indtægter gælder, at de kan være

- fritaget for moms efter de særlige regler om vederlag for kunstneriske ydelser,
- omfattet af den særlige momsordning for kunstneres vederlag for førstegangssalg af værker,
- almindelige momspligtige vederlag, fx udstillingsvederlag.

Opdelingen betyder, at momsregnskabet kompliceres, og at der i realiteten kan være tale om interne fordelinger, således at regnskabet bliver tredobbelt.

Momsfritagne ydelser

Forfatter- og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed er fritaget for moms. Ved anden kunstnerisk virksomhed forstås, foredragsvirksomhed, optræden og lignende.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

Denne bestemmelse vedrører ydelser dvs. leverancer af immateriel karakter, mens bestemmelsen om kunstnermoms i momslovens § 30 stk.3, jf. § 69 stk. 4., vedrører leverancer af varer. Kunstnermoms omtales i afsnittet nedenfor.

Moms af de udgifter, som kunstneren har afholdt for at opnå et moms frit vederlag for en kunstnerisk ydelse, kan kunstneren ikke fratregge som indgående moms. Derimod er der fradrag for indgående moms af de udgifter, der er afholdt til at indtjene vederlag ved førstegangssalg af værker eller vederlag af almindelige momspligtige leverancer eller ydelser.

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

Generelt gælder, at det afgørende er, om det, der reelt købes, er kunstværket i dens fysiske form, eller om det er en ydelse i form af fx udførelse af et kunstnerisk stykke arbejde/en kunstnerisk præstation, fx en udsmykningsopgave.

Det kan være vanskeligt at afgøre om en konkret udsmykningsopgave vil blive anset for en kunstnerisk ydelse. Hvis man er i tvivl, anbefales det derfor på forhånd at få SKAT til at tage stil-

ling til det. Man kan indhente et bindende svar fra SKAT. Se nærmere på SKATs hjemmeside, www.skat.dk (vælg menupunktet "Rådgiver"). Man vil normalt få svar indenfor en måned.

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 anfører 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.

Begge afgørelser indeholder både elementer af vareleverancer og ydelser af immateriel karakter, og man kunne derfor overveje at foretage en opdeling af vederlaget på de to typer leverancer.

Kunstnermoms

Billedkunstnere m.v. skal betale moms ved førstegangssalg af egne kunstværker, men efter særlige regler for kunstnermoms.

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 300.000 kr.'s grænsen overskrides. Registreringspligten kan indtræde i løbet af året. Når den ophører, vil den altid ske ved udgangen af et år. Er registreringspligten ophørt, skal der ikke betales moms af salg efter dette tidspunkt.

Momsloven § 30, stk. 3.

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 300,000 kr.) 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 efter lovens almindelige regler af formidlingshonoraret (provisionen). 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 førstegangssalg af kunstværker, skal der være tale om et "kunstværk". Som nævnt skal værket tillige have en fysisk form.

Momsloven har defineret begrebet kunstgenstande, som også fremgår af 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.*
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.

- f) *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.*
- g) *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. Fotografier blev omfattet af definitionen af "kunstgenstande" fra og med 1. juli 2006.*
- 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 håndsværksmæssig 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 KN-kode 97 03. Sagen omhandlede salg af forskellige individuelt håndproducerede glasarbejder, fx vaser, skåle, smykker og figurer samt vinglas, vandkander og fyrfadsløsestager. Ingen af genstandene var ens.

SKM 2011.349

Anvendelse af kunstnermoms regler 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 efter de særlige regler for førstegangssalg af kunstværker.

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 medgående 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 kr. 300.000-grænsen) eller kan beregne momsen efter kunstnermomssatsen, hvor kun 20% af vederlaget indgår i opgørelsen af salgsmomsen.

Som det fremgår ovenfor, skal kunstnere 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, idet der i begge tilfælde forudsættes, at kunstneren står som sælger, og at galleriet i begge tilfælde som bruttohonorar modtager halvdelen af salgssummen.

Kunstneren ej momsregistreret

Salgspris	75.000
Galleriprovision inkl. moms	37.500
Kunstnerens andel	37.500

Kunstneren er momsregistreret

Salgspris inkl. moms	75.000
Galleriprovision inkl. moms	37.500
Kunstnerens andel	37.500

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

Beløbet fremkommer således:

Afregning fra galleriet 37.500

Momsregnskab:

Salgsmoms

3.572

Købsmoms

7.500

Tilbagebetaling af negativ moms fra Told og Skat

3.928

Nettoindtægt for kunstneren

41.428

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. Videre skal bemærkes, at der kun foreligger 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 anvisningsalg 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 anvisningsalg 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 førstegangssalg 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

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

Eksempel 2, beregning af moms på værk

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

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 10.000 kr. udgør momsen kr. 476,19 kr. af salgsprisen. Det betyder, at kunstneren reelt sælger værket for 9.523,81.

Eksempel 3, prifsættelse af værk

<i>Værkets pris, ekskl. moms kr.</i>	9.523,81
<i>Beregningsgrundlag af moms kr. 20% af 9.523,81 = 1.904,76</i>	
<i>Moms kr. 25% af 1.904,76 =</i>	476,19
<i>Værkets pris, inkl. moms, kr. 9.523,81 + 476,19</i>	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.

Eksempel 4, beregning af moms ud fra salgspris

<i>Værkets pris, inkl. moms kr.</i>	10.000,00
<i>Salgsmoms $10.000 / 105 \times 5 = 1.904,76$</i>	
<i>Moms 25 % af 1.904,76 =</i>	476,19

Afregning af moms

Når kunstneren skal afregne moms til SKAT, skal momsen opgøres som forskellen mellem den moms, virksomheden har opkrævet (salgsmomsen), og den moms virksomheden har betalt (købsmomsen).

Herefter trækker man salgsmomsen fra købsmomsen.

Er resultatet positivt skal kunstneren betale penge til SKAT. Er resultatet negativt skal kunstneren have penge retur fra SKAT.

Eksempel 5, afregning af salgs- og købsmoms

Indtægter i momsperioden

<i>Værk 1, salgspris inkl. moms, kr.: 10.500</i>	
<i>Salgsmoms, af værk 1, kr.:</i>	500,00
<i>Værk 2, salgspris, inkl. moms, kr.: 21.000</i>	
<i>Salgsmoms af værk 2, kr.:</i>	1.000,00
<i>Salgsmoms i alt kr.:</i>	1.500,00

Moms af følgende udgifter

<i>Galleriandel</i>	2.500,00
<i>Maling</i>	200,00

<i>Lærreder</i>	<i>100,00</i>
<i>Rammer</i>	<i>125,00</i>
<i>Pensler</i>	<i>62,50</i>
<hr/>	
<i>Købsmoms i alt kr.:</i>	<i>2.987,50</i>
<i>Afregning af moms</i>	
<i>Salgsmoms kr.</i>	<i>1.500,00</i>
<i>Købsmoms kr.</i>	<i>-2.987,50</i>
<hr/>	
<i>Resultat kr.</i>	<i>-1.487,50</i>

Da resultatet er negativt, skal kunstneren have penge retur fra SKAT.

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 skal indbetale B-skatteater via bank, betalingsservice eller posthuset. 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. Denne skat opstår derfor først, 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. Overskydende skat opstår også først, når året er gået.

Forventet restskat

Hvis der opstår restskat, skal der betales renter af restskatten fra den 1. dag i året efter indkomstårets udløb og frem til dato for betaling. Frivillig indbetaling kan altså være aktuelt, hvis man inden udgangen af året kan forudse, 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 2013, skulle indbetaling være sket den sidste bankdag før 31.12.2013. Tilsvarende skal man for at undgå restskat for 2014 foretage frivillig indbetaling den sidste bankdag i indkomståret 2014.

Skematisk oversigt over restskat/overskydende skat og renter heraf i årsopgørelsen for indkomståret 2013:

Restskat betalingstidspunkt	Renter og tillæg
Betaling den seneste bankdag inden 31. december 2013	Ingen renter
Betaling i perioden 1. januar til 30. juni 2014	Rentesats 3 % af restskat, uanset beløbets størrelse
Fra og med 1. juli 2014	Fast procenttillæg 5 %
Overskydende skat Udbetales med	Fast procenttillæg 0,5 %

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 3 % 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 2014, skal man for at undgå restskat indbetale beløbet med tillæg af den beregnede rente frem til betalingsdagen (rente i 91 dage):
 $kr.15.000 \times 3 \% \times 91/365 = kr. 112$. Samlet skal indbetales kr. 15.112.

Er restskat ikke indbetalt senest 1. juli, opkræver SKAT beløbet med et procenttillæg, der er højere end dag-til-dag renten. For restskat vedrørende 2013 er tillægget blevet fastsat til 5 %. Da procenttillægget er højere end rentesatsen frem til 1. juli, kan det svare sig at indbetale restskat inden 1. juli 2013.

Restskat på beløb til og med 18.300 kr. (2013) og 18.700 kr. (2014) bliver automatisk indregnet i forskudsopgørelsen for 2014. Beløb herover bliver opkrævet som restskat i september, oktober og november 2014. Betales restskatten ikke rettidigt beregnes en rente, der for tiden udgør 8,2 % pr. år.

Overskydende skat

Er der betalt for meget i skat, sker tilbagebetaling med et procenttillæg på 0,5 %.

Hvis den overskydende skat skyldes en frivillig indbetalt forskudsskat, medfører tilbagebetalingen ingen procentgodtgørelse af det overskydende beløb.

Betalte renter af skat er ikke fradragsberettigede og rentegodtgørelse er skattefri.

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 meget 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 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 ide at søge professionel rådgivning om skatte- og eventuelle momsmaessige 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 – 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 i ansættelsesforhold hos 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 forberede-

delse 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), 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 dobbeltbeskatningsaftaler, 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 det er der, kunstneren har optrådt mv. og indtjent sit vederlag.

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, 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 i ligningsloven.

Der opstår således normalt dobbeltbeskatning i den situation, hvor kunstneren udøver en aktivitet i udlandet.

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. Tryk på bjælken "sitemap".

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 forstand 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 tage hensyn til den udenlandske skat ved skatteberegningen.

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 eksemptionsmetoden, jf. nedenfor om den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Royalties

Kunstnere, der modtager royalties fra udlandet, vil ofte være begrænset skattepligtige til udlandet af disse beløb. De fleste af de dobbeltbeskatningsaftaler, som Danmark har indgået fastsætter, at kildelandet har en begrænset ret til at beskatte royalties, der udbetales til en modtager med bopæl i Danmark. I nogle aftaler har Danmark som bopælsland dog alene beskatningsretten til royalties.

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 nemlig creditmetoden og eksemptionsmetoden.

Danske dobbeltbeskatningsaftaler anvender som regel creditlempelse, 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 top skat.

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

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 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.

Eksempionmetoden

Der er to variationer – ny og gammel eksemption.

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 eksemptionsmetoden 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.

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

Lempelser ved eksemptionsmetoden beregnes med udgangspunkt i denne brøk.

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

Nedsættelse af dansk skat – de danske regler

Danmark har indgået dobbeltbeskatningsaftaler med en lang række lande for at sikre, at samme indkomst ikke bliver dobbeltbeskattet. Skulle den udenlandske indkomst komme fra et land, som Danmark ikke har dobbeltbeskatningsaftale 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. Fradragsbeløbet 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 inklusiv 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 og rejser søndag aften, 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.

Arbejdsmarkedsbidrag

Kunstnere der modtager en skattepligtig indtægt skal betale AM-bidrag af indtægten, uanset om aktiviteten er udført her i landet eller i udlandet.

Siden 2011 er reglerne om social sikring uden betydning for betaling af AM-bidrag, og der skal betales bidrag af alle skattepligtige indtægter fra udlandet. Det har ingen betydning, om en udenlandsk indkomst er løn, honorar eller indkomst ved selvstændig kunstnerisk virksomhed. Se afsnittet om AM-bidrag ovenfor under "Indtægter".

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 1finder 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. Efter- som en svensk arbejdsgiver skal betale ca. 33 % af lønsummen i sociale afgifter, hvis den pågæl- dende 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 akti- erne var ejet af X kommune.

SKM2003.577 LSR

Afgørelsen viser desuden, at Landsskatteretten fandt, at den særlige bestemmelse om kunstner- indtægter i dobbeltbeskatningsaftalen art. 17 skal anvendes og ikke bestemmelsen om lønmodta- gere 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 bopælslan- det, 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 indkom- sten 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 Tysk- land, er socialt sikret i Tyskland og betaler sociale bidrag i Tyskland, sker lempelsen efter ek- semptionsmetoden. 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.

MOMS

Som momspligtig virksomhed anses enhver form for økonomisk virksomhed uanset under hvilken juridisk form, den drives.

Det betyder, at der ikke altid er sammenfald mellem den skatteretlige vurdering af, om en virksomhed er erhvervsmæssig eller ej.

Derudover er en væsentlig forskel, at momsen, som delvist anvendes til finansiering af EU, er reguleret i EU's momsdirektiver. Det indebærer, at de grundlæggende principper i hele EU er ens.

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, 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.

Specielt om Færøernes momslovgivning skal bemærkes, at den blev indført i 1994 svarende til de daværende danske regler, hvor kunst var momsfrit, når leverancen skete direkte fra kunstneren.

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 momssats skal anvendes (25% i Danmark), og virksomheden er registreringspligtig, hvis omsætningen overstiger 50.000 kr.

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 salg, 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 skal kunstneren beregne moms efter samme regler som ved salg til kunder i Danmark.

Sælger en dansk kunstner værker eller ydelser til 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".

LITTERATURHENVISNING

www.skat.dk	Juridisk Vejledning
Skatteministeriet 1992	Redegørelse om retssikkerhed, kap. VII om sondring 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.
www.afgoerelsesdatatbasen.dk	Landsskatterettens kendelser

FORKORTELSER

LSR	Landsskatteretten
TfS	Tidsskrift for Skatteret
UfR	Ugeskrift for Retsvæsen
BRD	Byretsdom
ØLD	Østre Landsrets dom
VLD	Vestre Landsrets dom
HD	Højesterets dom

KOLOFON

Kunstnernes Beskatning 2014

ISSN: 1604-1305

af Gitte Skouby og Torben Juncker
i samarbejde med Dansk Kunstnerråds Skatteudvalg
Klaus Petersen, Billedkunstnernes Forbund
Malene Andersen, Dansk Artist Forbund
Jo Hermann, Dansk Forfatterforening
Trine Budtz, Dansk Musiker Forbund
Heidi Holm Madsen, Dansk Skuespillerforbund
Steen Svanholm, Danske Populærautorer
Lone Mikkelsen, Danske skønlitterære Forfattere
Lajla Øer, Danske Filminstruktører
Jakpb Pelch, Sammenslutningen af Danske Scenografer
Trine Jüch Eschen Larsen, Danske Jezz Beat og Folkemusik Autorer
Nicolai Gjessing, Danske Kunsthåndværkere
Henrik Petersen, Dansk Kunstnerråd
Elisabet Diedrichs, Dansk Kunstnerråd

Udgivet marts 2014

Dansk Kunstnerråd
Kronprinsessegade 34 B, 2
1306 København K
tlf. 35384401
dkr@danskkunstnerraad.dk
www.kunstner.org