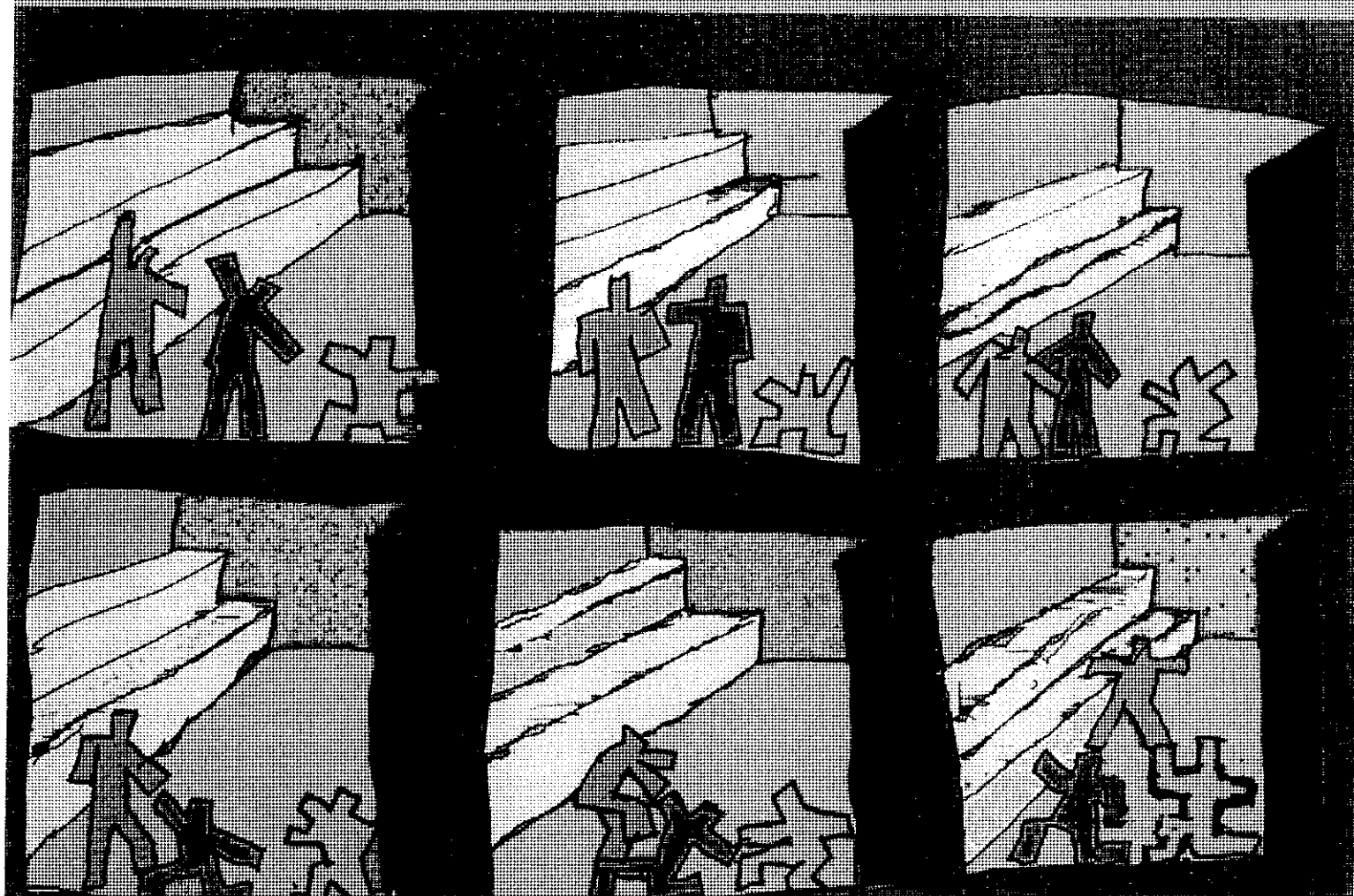


KOPI
Kunstneres
Beskatning 2004



KUNSTNERNES BESKATNING

2004

GITTE SKOUBY

TORBEN JUNCKER

INDHOLDSFORTEGNELSE

	Side
Forord	4
Indledning	5
INDTÆGTER	6
Generelt	
Tidspunkt for beskatning	6
Forfattere	6
Flerårige arbejder	6
Royalty indtægter	6
Legater	7
Am- og sp-bidrag	7
Bidragspligtige indtægter	7
Selvstændigt erhvervsdrivende	7
Skattefri ydelser	
Skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse	8
Fri undervisning	8
Fri computer	8
Sundhedsydelser	9
Hæderspriser	9
Studierejselegater	9
Visse erstatningsbeløb for krænkelse af ophavsret	9
Indtægter der beskattes efter særlige regler	
Legater	9
Ansøgte legater	10
Sociale legater	10
Studierejselegater til udlandet	10
Fribolig – korte ophold	11
Ekstraordinært store indtægter	11
Beholdning af igangværende og færdige værker	12
UDGIFTER	13

Rejseudgifter	17
Lønmodtagere	17
Selvstændige og honorarmodtagere	17
Skattefri rejsegodtgørelse	17
Erhvervsmæssige/private rejser	17
Salgsrejser	19
Frit ophold i kunstnerbolig	19
Dobbelt husførelse	19
Arbejdsmaterialer	20
Fradragsrettens sammenhæng med perioder af erhvervsmæssig indkomst	20
Arbejdsværelse i hjemmet	20
Bøger	22
Noder, grammofonplader, cd'er, dvd'er, bånd, videofilm, teater- og koncertbilletter	22
Sundhedsudgifter, kosmetiske operationer, tandretning, forebyggelse af arbejdsskader	23
Sminke og kostumer	23
Efteruddannelse, videreuddannelse	24
Markedsføring	25
Telefon	25
Afskrivningsberettigede driftsmidler	26
Straksafskrivning af småaktiver	26
Arbejdsredskaber	26
Musikinstrumenter	26
Musikanlæg, pc'er og videoudstyr	27

SÆRLIGE BESKATNINGSORDNINGER	28
Virksomhedsordningen	28
Kapitalafkastordningen	29
Konjunkturudligning	29
Udligningsordning for kunstnere	29

MOMS	31
Efterfølgende udvikling vedr. moms af kunstneres salg af egne værker	34

FORORD

Denne bog er en ajourføring af Kunstnernes Beskatning fra 2002. Den ny udgave såvel som den oprindelige udgave er skrevet af advokat Gitte Skouby og revisor Torben Juncker - i samarbejde med Dansk Kunstnerråds skatteudvalg.

I Skatteudvalgets arbejde deltager repræsentanter for nogle af Dansk Kunstnerråds medlemsorganisationer; Billedkunstnernes Forbund, Dansk Artist Forbund, Dansk Forfatterforening, Dansk Komponist Forening, Dansk Musiker Forbund, Dansk Skuespillerforbund, Danske Filminstruktører, Danske Jazz, Beat og Folkemusik Autorer, Danske Kunsthåndværkere, Danske Populærautorer, Danske Skønlitterære Forfattere og Film- og TV-arbejderforeningen.

Jeff Ibbo har lavet forsideillustrationen.

Dansk Kunstnerråd vil gerne takke alle for deres indsats.

2002-udgaven var støttet af Kulturministeriet. Den blev gennemlæst af Told- og Skattestyrelsen, og efterfølgende bidrog skatteminister Svend Erik Hovmand med et forord. 2004-udgaven vil blive fremsendt til Skatteministeriet.

Teksten til Kunstnernes Beskatning er også tilgængelig på nettet, på www.dansk-kunstnerraad.dk. Netversionen bliver opdateret hvert år.

I modsætning til Kunstnernes Beskatning 2002, som blev distribueret til majoriteten af kunstnerorganisationernes medlemmer, er 2004 udgaven optrykt i et mindre oplag. Dog kan enkelte eksemplarer købes fra Dansk Kunstnerråd.

København, marts 2004
Franz Ernst, formand
Dansk Kunstnerråd

INDLEDNING

I 1996 udgav Skatteministeriet og Kulturministeriet vejledningen "Kunstneres Beskatning" med det formål at øge kendskabet til de regler og den praksis, der var gældende på området.

Publikationen henvendte sig både til den enkelte borger (skatteyder) 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 inden for området. En ny vejledning udkom i 2002, og den er ført ajour senest i 2004.

Kunstnere beskattes efter samme regler som andre personer. Den følgende gennemgang 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, film- og tv-arbejdere, kostumedesignere, koreografer m.fl. og for udøvende kunstnere som musikere, dirigenter, sangere, artister, skuespillere, dansere m.fl.

Der er tale om en generel beskrivelse, der ikke er udtømmende på alle områder. Eksempelvis er her ikke omtalt beskatning af kunstnerindtægter fra udlandet.

Vi har valgt at beskrive forholdene på basis af regler og nuværende praksis. Vi har desuden valgt at anføre egne kommentarer på de områder, hvor der enten ikke er en fast administrativ praksis, eller hvor praksis forekom-

Denne opdeling af indtægter har betydning for, hvilke udgifter, der kan fradrages i en kunstners indtægter, og hvilken skatteværdi fradraget har.

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

Vi har derfor redegjort for de kriterier, der afgør, om en given indtægt anses for løn, erhvervsmæssig indtægt eller en hobby-indtægt. Det skyldes, at denne opdeling i indtægtstyper i praksis ofte volder problemer for mange kunstnere, ikke mindst fordi mange skatteadministrationer foretrækker at kvalificere en indkomst som løn eller hobby, frem for at foretage en afbalance-ret vurdering af, om der foreligger selvstændig virksomhed med dertil hørende mulighed for fuldt skattefradrag for tilknyttede udgifter.

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

Derimod indeholder beskrivelsen ikke noget om kunstnere, der har valgt at anvende selskabsformen. Alle kunstnere, der driver selvstændig virksomhed, kan anvende selskabsformen. Hvis det for den enkelte forekommer mere hensigtsmæssigt fx af rent administrative grunde at anvende selskabsformen og få løn fra selskabet, således at dette løbende tilbageholder A-skat.

I øvrigt bygger denne vejledning på en beskrivelse af de forskellige indtægtstyper og praksis vedrørende udgifter, der kan fradrages. Endvidere omtales momsreglerne kort.

INDTÆGTER

Generelt

Erhvervsindtægter skal som hovedregel medregnes til den skattepligtige indkomst på det tidspunkt, dvs. i det indkomstår, hvor kunstneren erhverver endelig ret til honoraret. Det gælder, uanset om det er et beløb i penge, eller det er naturalier.

Er der tale om et egentligt ansættelsesforhold, er det udbetalingstidspunktet, der er afgørende for, hvornår beskatning skal ske. Beløbet skal dog senest medregnes 6 måneder efter det tidspunkt, hvor den ansatte har erhvervet krav på betaling fra arbejdsgiveren (retserhvervelsestidspunktet).

Mange kunstneres honorarer vil være erhvervsmæssig indkomst eller have karakter af enkeltstående honorarer, dvs. indkomst uden for ansættelsesforhold. Det gælder fx honorar for forfatterforedrag, musikeres, sangeres, dirigenters deltagelse i enkeltstående koncerter, skuespilleres optræden, medmindre der er tale om en fast og længerevarende tilknytning til samme teater, fx Det kongelige Teater. Se om afgrænsningen mellem lønmodtagere, honorarmodtagere/selvstændigt erhvervsdrivende i afsnittet Indkomstbeskatning, selvstændig, lønmodtager og ikke erhvervsmæssig virksomhed, side 39.

Tidspunkt for beskatning

Helt generelt gælder, at honoraret skal beskattes på det tidspunkt, dvs. i det indkomstår, hvor kunstneren har erhvervet endelig ret til sit honorar. Hvornår kunstneren har erhvervet endelig ret til honoraret (retserhvervelsestidspunktet) afhænger af den aftale, der er indgået, eller eventuelt af den sædvane, der gælder på området.

den planlagte koncert, skal have et bestemt beløb, selv om koncerten aflyses, 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.

Forfattere

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, hvor forfatteren ifølge forlagsaftalen erhverver endelig ret til vederlaget, skal det indtægtsføres. Beløbet bliver så modregnet i forskuddet.

Flerårige arbejder

Når den endelige opgørelse 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. Kunstneren vil modtage opgørelser over de afgifter, der skal indtægtsføres i det enkelte år i forbindelse med indberetning af beløbene til skattemyndighederne.

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

Eksempel

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

Legater

En kunstner, der modtager et legat, skal indtægtsføre dette i det indkomstår, hvor han eller hun får meddelelse om tildeling af legatet. Beskatning af legater omtales mere detaljeret i afsnittet nedenfor side 9.

Am- og sp-bidrag/ Bidragspligtige indtægter

Bidragene er på i alt 9 pct. i 2003, og 8 pct. i 2004 (iflg. et lovforslag der forventes vedtaget). Bidragene opkræves af indtægter efter særlige regler. Disse regler

enkeltvis er omfattet af bidragspligt eller ej, jf. nedenfor om selvstændigt erhvervsdrivende.

Der er dog sket en praksisændring, således at der ikke skal betales am- og sp-bidrag af sygedagpenge, uanset om man er lønmodtager, honorarmodtager eller selvstændig.

Eksempel

Landsretten fandt, at der ikke er et tilstrækkeligt klart lovgrundlag til at opkræve arbejdsmarkedsbidrag af sygedagpenge, som var udbetalt til en selvstændigt erhvervsdrivende. Landsretten henviste til, at sygedagpenge udbetales af kommunale myndigheder, og da der i øvrigt ikke i lovforarbejderne er taget stilling til håndteringen af selvstændigt erhvervsdrivendes modtagelse af sygedagpenge, skulle de modtagne sygedagpenge beskattes som personlig indkomst, hvoraf der ikke beregnes am-bidrag. (TfS 2003, 770)

Selvstændigt erhvervsdrivende

For andre indtægter, der ikke er vederlag for personligt arbejde fx hædersgaver, legater, indtægter af immaterielle rettigheder fra KODA, Gramex, Copy-Dan og lignende har det betydning, om sådanne indtægter er virksomhedsindtægter og dermed indgår ved opgørelsen af resultatet af selvstændig virksomhed. Er det tilfældet, bliver der beregnet am- og sp-bidrag af disse indtægter, fordi de indgår ved opgørelsen af bidragsgrundlaget ved selvstændig virksomhed. Bidragsgrundlaget er virksomhedens skattepligtige nettoresultat (før renter) eller - hvis man anvender virksomhedsordningen - årets personlige indkomst i form af overskudsbeløb, der hæves i virksomhedsordningen.

Indtægterne er ganske vist ikke et vederlag for et personligt arbejde, men det aktiv, dvs. den immaterielle rettighed, som indtægten udspringer af, må normalt anses for et virksomhedsaktiv for kunstneren, således

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 (TfS 2002, 409).

Eksempel

Landsskatteretten har tilsvarende afgjort, at den livsvarige kunstnerydelse ikke er en erhvervmæssig indtægt. Konkret betød det, at en komponist ikke drev erhvervmæssig virksomhed og derfor ikke kunne fradrage udgifter forbundet med komponistvirksomheden i den livsvarige ydelse.

Komponistvirksomheden var således ikke erhvervmæssig virksomhed på grund af, at øvrige indtægter, fortrinsvis KODA-indtægter, var beskedne i de omhandlede 3 indkomstår (TfS 2002, 500).

Rigtigheden af begge afgørelser forekommer diskutabel, men den administrative praksis må anses for gældende ret, indtil spørgsmålet eventuelt indbringes for en domstol.

Andre skattepligtige priser og legater, er der imidlertid ikke taget stilling til i praksis. Det er derfor usikkert om de skal indgå ved opgørelse af resultatet af den selvstændige virksomhed, således at der skal betales am- og sp-bidrag af beløbet, eller om de blot kan betragtes som en personlig indtægt, der skal holdes uden for virksomhedens resultat og dermed også er fritaget for am- og sp-bidrag.

Har kunstneren ikke ret mange indtægter/udgifter udover hædersgaver og legater samt indtægter af immaterielle rettigheder, må han eller hun overveje, om det skattemæssigt er mest hensigtsmæssigt at sigte efter at få virksomheden anerkendt som ikke-erhvervmæssig (eller onhøre med sin selvstændige virksom-

Fri undervisning

Der er skattefrihed for ydelser til dækning af udgifter i forbindelse med uddannelser og kurser, når ydelserne 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 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 skattefri arbejdsgiverbetalte kurser omfatter flere typer uddannelse end de kurser, hvortil udgifterne anerkendes som fradragsberettigede driftsomkostninger, jf. afsnittet herom nedenfor under Udgifter. Efter bestemmelsen er det alene kurser, der udelukkende har privat karakter, der ikke kan modtages skattefrit af en arbejdsgiver.

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 Ligningsrådets standardsatser til logi, kost og småforbrugsvarer (forudsat at kurset er med overnatning) samt
- befordringsgodtgørelse.

Fri computer

Kunstnere, der enten er lønmodtagere, eller som i øvrigt indgår aftale om levering af personlig arbejdsindsats fx som konsulent for en virksomhed, kan skattefrit få stillet pc med dertil hørende normalt tilbehør vederlagsfrit til rådighed som led i ansættelsen eller samarbejdsforholdet. Normalt tilhører omfatter skærm, printer, modem, mens arbejdsiverbetalt net-

ler op til maksimum 75% af udgiften, kan udgiften fradrages, men højst med 3.500 kr. årligt.

Sundhedsydelse

Der er skattefrihed for arbejdsgiverbetalte sundhedsydelser, der betales af en arbejdsgiver som led i virksomhedens generelle personalepolitik. Betaler arbejdsgiveren ikke, har lønmodtageren ikke mulighed for i stedet at fratrække udgifterne på selvangivelsen. Er kunstneren selvstændig kan sundhedsudgifter fratrækkes, jf. afsnittet om Sundhedsudgifter, side 23.

Skattefriheden gælder ydelser til lægefagligt begrundet behandling af en medarbejder ved sygdom eller ulykke, herunder behandling af psykiske lidelser hos en psykolog eller psykiater og til tilsvarende sygdomsforebyggende behandling. Desuden er arbejdsgiverbetalte ydelser til behandling hos en kiropraktor eller til behandling af misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler skattefri.

Det er en betingelse for skattefriheden, at der foreligger en lægehenvielse til behandling. For så vidt angår behandling af misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler er skattefriheden kun betinget af, at der foreligger en skriftlig lægeerklæring om, at medarbejderen har behov for behandlingen. Skattefriheden for ydelser til kiropraktorbehandling er ligeledes kun betinget af, at der foreligger en skriftlig erklæring fra en kiropraktor om, at der er behov for behandlingen.

Hæderspriser

Hæderspriser til skabende og udøvende kunstnere er skattefri. Tidligere var det kun nogle hæderspriser der var skattefri, men siden 2002 gælder det alle. Af skattefri hæderspriser kan nævnes:

- Nobelprisen
- Nordisk Råds Litteratur- og Musikpris
- Andre hæderspriser, der ydes af mellemstatslige organisationer og institutioner, hvori Danmark deltager eller er medlem

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, lsr. 1985.153.

Eksempel

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

Tildeles prisen efter ansøgning, beskattes beløbet efter særlige regler jf. omtale nedenfor om ansøgte legater.

Studierejselegater

Legater til studierejser er reelt skattefri, når bestemte betingelser er opfyldt, jf. nedenfor i afsnittet skattepligtige indtægter, legater.

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 krænkelse ved retsstridigt forhold, jf. Ophavsretsloven § 83 stk. 3. Andre erstatningsbeløb efter § 83 i ophavsretsloven er skattepligtige.

**Indtægter,
der beskattes efter særlige regler**

tageren om tildelingen. Hvis bestyrelsens beslutning træffes i december måned, og modtageren først får meddelelse om tildeling af legatet i det følgende år, skal legatet først indtægtsføres i dette år.

Ansøgte legater

Legater, som modtageren ansøger om, men som i øvrigt opfylder samme betingelser som en skattefri hæderspris, beskattes efter særlige regler. Det gælder således gave- og legatbeløb, der er ydet som et engangsbeløb af offentlige midler, legater, kulturelle fonds og lignende her i landet eller i udlandet, når gaven eller legatet udelukkende har karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester. Legatet må altså ikke have karakter af at være honorar for et bestemt værk eller ydelse

Legatet er skattefrit, for så vidt angår et grundbeløb på kr. 12.300 (2003) og kr. 12.700 (2004), mens beløb herudover medregnes ved indkomstopgørelsen med 85% af beløbet.

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

En skuespiller modtog i 1978 to legater. Landsskatteretten anerkendte, at begge legater var hæderslegater, da det blev oplyst, at modtageren ikke tidligere havde modtaget nogen af disse legater, og at det ville være i strid med formålet og ideen bag legaternes fundatser, om samme kunstner fik tildelt legatet flere år i træk, lsr. 1981.166.

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

Studierejselegater til udlandet

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

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

Dette fremgår af bestemmelsen i Ligningsloven § 7K.

Rejser man i egen bil eller benytter man sin egen motorcykel, beregnes "sædvanlige udgifter til rejse" efter Ligningsrådets standardsats for kørsel mellem hjem og arbejde (satsen efter Ligningslovens § 9C).

Satsen er 1,60 kr. pr. km for 2003 og 1,62 kr. pr. km for 2004.

Legatmodtageren kan i stedet for dokumenterede udgifter til kost, småfornødenheder og logi på studiestedet anvende Ligningsrådets standardsatser.

Satserne er (DKK)

	2003	2004
Kost, pr. døgn	387,00	399,00
pr. time for tilsluttende døgn	16,13	16,62
Småfornødenheder pr. døgn		
25% af sats for kost	96,75	99,75
Logi pr. døgn	166,00	171,00

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

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, at et studierejselegat til et individuelt studieformål, som var givet til en forfatter, var skattefrit (afgørelse af 23. marts 1993, 650-8896-00019). Forfatter 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. Se nærmere herom i afsnittet om Rejseudgifter.

Den skattemæssige værdi af et legatophold fastsættes skønsmæssigt, og eventuelt til den værdi, der for det pågældende år er fastsat for værdi af fri kost og logi (65 kr. pr. døgn i både 2003 og 2004).

Ekstraordinært store indtægter

Skabende kunstnere kan udjævne beskatningen af indkomst efter den særlige udligningsordning, der er omtalt i afsnittet Udligningsordning for kunstnere side 29.

Herudover har skabende kunstnere, der har særligt store engangsindtægter, mulighed for at få en direkte nedsættelse af skatten efter særlige regler. Denne ordning går ud på, at kunstneren får et skattefrit bundfradrag på kr. 12.300 (2003) og kr. 12.700 (2004). Endvidere medregnes kun 85% af resten af beløbet i den skattepligtige indkomst.

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, bibliotekspenge mv.) fra forfatteres bøger, royalties til fotografer, filminstruktører og scenografer, komponisters indtægt fra deres musik (royalties mv.) og koreografers indtægt fra de indstuderede værker. Derimod er musikere, dirigenter, sangere, artister, skuespillere og dansere ikke omfattet af begrebet, uanset graden af improvisation i deres værker. Indtægter ved fx en forfatters oplæsning af egne værker 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 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 virksomheds-

Sammenligningsbeløb:

År 1 – 3: $25\% \times (262.000 + 204.000 + 194.000)/3 =$	55.000
År 4: $220.000 - 200.000 =$	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:	<u>75.000</u>
Overstigende beløb	175.000

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

Bundfradrag (2003)	12.300
85% af overstigende beløb: $162.700 (175.000 - 12.300)$	<u>138.295</u>

Årets skattepligtige indkomst:

Kunstnerindtægt efter nedslag: $250.000 - 175.000 + 138.295$	213.295
Anden skattepligtig indkomst	200.000
I alt	<u>413.295</u>

I eksemplet nedsættes kunstnerens skattepligtige indkomst i år 4 således fra 450.000 kr. til 413.295 kr.

Beholdning af igangværende og færdige værker

Kunstnere kan vente med at indtægtsføre deres arbejder, til de er solgt, mens fradragsberettigede udgifter kan fradrages løbende.

Der tages ikke hensyn til stigning eller nedgang i værdien af ikke afsatte værker, arbejdsmaterialer mv., når kunstneren skal opgøre den skattepligtige indkomst.

Dette princip kaldes kontant- eller kasseprincippet i modsætning til lagerprincippet.

Billedhuggere, malere, kunsthåndværkere og andre, der sælger de færdige værker, kan vælge i stedet at opgøre indkomsten efter lagerprincippet. Princippet kan deri-

en regnskabskyndig, og den følgende beskrivelse, der ikke er udtømmende, skal derfor kun opfattes som en orientering om ideen bag disse regler.

Kunstneren, der anvender lagerprincippet, medtager en værdi af sine usolgte arbejder ved årets udgang, når han gør sin indkomst op. 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, kan værdien i stedet fratrækkes i den værdi ved udgangen af næste år, der tages til indtægt. Hvis den er uændret i forhold til værdien ved udgangen af forrige år, bliver nettoresultatet i det følgende år, at der ikke er nogen indkomst til beskatning fra det usolgte værk. Værdien ved udgangen af det pågældende år optræder så som

År 2	
Værdi ved årets begyndelse (fradrag)	10.000
Værdi ved udgangen af år 2 (indtægt)	10.000
Bidrag til skattepligtig indkomst i år 2	0

År 3	
Værdi ved årets begyndelse (fradrag)	10.000
Salgspris (indtægt)	30.000
Bidrag til skattepligtig indkomst i år 3	20.000

Lagerprincippet betyder 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
- fremstillingspris

Valget kan ændres fra år til år.

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. afsnittet Indkomstbeskatning, selvstændig, lønmodtager og ikke erhvervmæssig virksomhed side 39 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 fratrække dette underskud i anden indkomst. For nogle kunstnere kan det være hensigtsmæssigt i nogle år at undlade at tage fradrag for alle driftsomkostninger for at kunne konstatere et overskud og derved generelt få anerkendt

driftsmidlet fuldt erhvervmæssigt, at det er anbragt i de lokaler, hvor virksomheden drives fra, eller man kan henvise til, at man fx har en anden – måske lidt ældre – pc til privat brug.

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

Dokumentation er vigtig

Spørgsmålet, om en udgift er privat eller erhvervmæssig, tager skatteforvaltningerne ofte op over for kunstnere.

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

er tale om en driftsudgift, jf. nærmere herom nedenfor. Sådanne udgifter vil normalt også afholdes som privat forbrug. Det kan derfor være en fordel også at kunne fremlægge de billetter mv., som man i øvrigt har købt i årets løb for at 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 om, 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). I forhold til 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 medgår til at sikre selve indkomstkilden.

Fradrag for driftsomkostninger er bestemt i statsskatte-
loven § 6a.

Gennem praksis er sket en nærmere fortolkning af, hvornår en udgift er en driftsomkostning.

Driftsudgifterne er således de udgifter, der vedrører den løbende drift 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.

afskrives med maksimalt 25% hvert år efter en saldo-metode. Bygninger, som fx værkstedslokaler, kan afskrives med 5% årligt, dvs. over 20 år, hvis man har købt ejendommen.

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".

Det har tidligere ikke været muligt at afskrive på indkøbte kunstværker, men dette er ændret, jf. det særlige afsnit herom nedenfor.

Straksafskrivning

Nogle aktiver kan straksafskrives, således at hele udgiften fradrages i det år, hvor den er afholdt. Det gælder for anskaffelser af mindre driftsmidler og for anskaffelse af software.

Grænsen for straksafskrivning er:

2003: kr. 10.500

2004: kr. 10.800

Software kan straksafskrives uanset anskaffelsespris. Også driftsmidler, der har en 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 ofte have større fradragsværdi end private. Endelig er der særlige regler for fradrag for befordring mellem hjem og arbejde, selvom disse udgifter normalt anses for private.

Lønmodtagers

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 2003 er på 4.700 kr og for 2004 kr. 4.900. For udgifter til rejse og befordring gælder denne bundgrænse dog ikke.

Desuden er der betydelig forskel på fradragsværdien for lønmodtagere og honorarmodtagere/selvstændigt erhvervsdrivende. Lønmodtagerens fradrag har en maksimal skatteværdi, der svarer til den samlede kommunale og amtskommunale skatteprocent, der i gennemsnit er 33-34%. På selvangivelsen anført under ligningsmæssige fradrag. Selvstændiges eller honorarmodtageres driftsudgifter kan derimod have en fradragsværdi, der svarer til den maksimale skatteprocent for personlig indkomst, inklusive am- og sp-bidrag, dvs. godt 63%.

De enkelte driftsudgifter

Befordringsudgifter

Skattemæssigt anvendes udtrykket udgifter til befordring om udgifter til transport, fx udgifter til transport med bil, tog og fly.

Erhvervsmæssig befordring

Erhvervsmæssige befordringsudgifter er fradragsberettigede for selvstændige og for honorarmodtagere. Fradraget gives enten for faktiske udgifter eller opgjort efter standardsatserne for skattefri godtgørelse for kørsel i egen bil, motorcykel mv., der er anført nedenfor.

For lønmodtagere gives fradrag for befordring kun som et ligningsmæssigt fradrag og efter samme regler og satser, som gælder for fradrag for befordring mellem hjem og arbejde. Det vil sige at fradraget typisk beregnes med en lavere sats end standardsatsen for udbetaling af skattefri godtgørelse for erhvervsmæssig kørsel,

Er der ingen bilag for befordringsudgifterne, fordi man har kørt i egen bil eller motorcykel, kan arbejdsgiveren udbetale skattefri kørselsgodtgørelse efter Ligningsrådets takster for skattefri kørselsgodtgørelse.

Definition

Erhvervsmæssig befordring er defineret således:

- befordring mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads i indtil 60 dage inden for de forudgående 24 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.

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 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, jf. 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, jf. 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

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 pågælden-

de 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.

Skattefri kørselsgodtgørelse

Satserne er:	2003	2004
Egen bil		
Kørsel indtil 20.000 km pr. år	2,90 kr. pr. km	2,98 kr. pr. km
Kørsel udover 20.000 km pr. år	1,60 kr. pr. km	1,62 kr. pr. km
Motorcykel – samme sats som egen bil		
Cykel knallert, EU knallert	0,40 kr. pr. km	0,40 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:

- Kørselens erhvervmæssige formål (møde, afhentning af materialer osv.)
- Dato for kørslen.
- Kørselens mål (adresse) med eventuelle delmål.
- Angivelse af antal kørte kilometer.

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

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 mel-

særligt opregnede kommuner (udkantskommuner), kan få fradrag med den høje sats for befordring (for daglig befordring mellem 24 og 100 km), også for den del af befordringen, der ligger udover 100 km. Har man opnået ret til dette særlige pendlerfradrag inden udgangen af indkomståret 2006, bevarer man retten til fradraget i 5 år fra det tidspunkt, man har opnået ret til fradraget. Det er dog en forudsætning, at man fortsat har sin sædvanlige bopæl i en af de opregnede kommuner. Disse særlige kommuner ligger typisk i Nordjylland og på Lolland-Falster, men det gælder ikke alle.

Personer med lav indkomst (samme grundlag som for beregning af am-bidrag) kan få et tillæg til dette fradrag for befordring mellem hjem og arbejde.

Tillægget udgør 6.000 kr. ved indkomst på maksimalt 211.500 kr. (2003), henholdsvis 218.400 kr. (2004). Tillægget aftrappes gradvis ved højere indkomst, således at det er helt bortfaldet ved en yderligere indkomst på 50.000 kr.

Fradragsretten for befordring mellem hjem og arbejde er begrænset til et beløb, der beregnes på grundlag af den

tager, der ikke får skattefri godtgørelse for denne erhvervsmæssige kørsel, skal fradraget beregnes efter satsen for befordring mellem hjem og arbejde. Og der er ikke fradrag for de første 24 km.

Ligningslovens §§ 9, 9B og 9C.

Rejseudgifter

Skattemæssigt dækker udtrykket rejseudgifter over udgifter til

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

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

Fradrag for rejseudgifter eller skattefri godtgørelse for rejseudgifter forudsætter, at man i skattemæssig forstand er på rejse. Følgende 2 betingelser skal være opfyldt:

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

Der gives altså ikke fradrag 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 være tale om 2 typiske rejsesituationer, hvor arbejdsstedet er midlertidigt:

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.

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 faktiske udgifter eller efter satserne for skattefri godtgørelse. Har arbejdsgiveren kun givet delvis godtgørelse, kan lønmodtageren foretage fradrag for differencen mellem satsen for skattefri godtgørelse og det modtagne beløb.

Fradraget er et ligningsmæssigt fradrag, dvs. det har en maksimal skatteværdi, der svarer til amts- og kommuneskatteprocenten. Fradraget forudsætter, at beløbet sammen med fradrag for øvrige lønmodtagerudgifter i året overstiger 4.700 kr. (2003) henholdsvis 4.900 kr. (2004).

Selvstændige og honorarmodtagere

Selvstændige, freelancere, honorarmodtagere har fradrag for de faktiske rejseudgifter. De kan imidlertid i stedet vælge at foretage fradrag efter satserne for skattefri godtgørelse, således at de ikke behøver at dokumentere de afholdte udgifter.

Skattefri rejsegodtgørelse

Skattefri godtgørelse gives til kost og småforbrødenheder samt til logi.

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

Satserne er: (kr.)	2003	2004
Kost, pr. døgn	387,00	399,00

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

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

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

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

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

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.

Eksempel

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

Eksempel

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

Eksempel

hed. 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. 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 foreta-

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 salgsfremstød for eksempelvis gramfonplader og film.

Fra egentlige biennaler og messer er der en glidende overgang til andre typer af salgsrejser, for eksempel 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 kopi af fax eller anden korrespondance, hvor formålet med mødet aftales, således at den konkrete sammenhæng til den indkomstskabende aktivitet kan påvises, også af hensyn til den situation, at udstillingen eventuelt ikke bliver gennemført.

Frit ophold i kunstnerbolig

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

Den skattemæssige værdi af et legatophold fastsættes skønsmæssigt, og eventuelt til det beløb, der for det pågældende år er fastsat for værdi af fri kost og logi (65 kr. pr. døgn i både 2003 og 2004).

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

Indgår opholdet i en fribolig i udlandet som en del af et studierejselegat til udlandet, vil det være skattefrit, da

førelse kan dog blive aktuelt efter de første 12 måneder, når man ikke længere kan tage standardfradrag for kost og småforbrødenheder.

Enlige forsørgere, der har børn under 18 år samt ægtefæller og ugifte samleverer, 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 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, 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

salget kunne producenten modtage de kommende indtægter i form af 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.

Fradragsrettens sammenhæng med perioder af erhvervsmæssig indkomst

Kunstnere kan have fradrag for driftsomkostninger, selvom de afholdes på et tidspunkt, hvor kunstneren modtager arbejdsløshedsunderstøttelse. Når der modtages understøttelse skal man imidlertid være opmærksom på, hvilke aktiviteter der tillades i perioden, hvor der udbetales understøttelse.

Eksempel

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

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

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

Arbejdsførelse i hjemmet

karakter til for eksempel atelier, værksted, tegnestue eller systue.

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 fradraget 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.

Der er dog i de senere år sket en udvikling i retning af at anerkende fradrag for arbejdsværelse i hjemmet. Dette fremgår af de eksempler, der er nævnt nedenfor under nyere praksis. Der lægges nu betydelig vægt på, om kunstneren har kontor, arbejds- eller øverum til rådighed andre steder.

Eksempel

En musiker i et symfoniorkester havde indrettet et værelse i sin ejerlejlighed som sit øvewærelse og til opbevaring af sine musikinstrumenter. Der var endvidere afholdt udgifter til lyddæmpende tæppe i øvewærelset. På grund af musikerens øvepligt og oplysninger om instrumenternes karakter og indretningen af øvewærelset fandt Landsskatteretten, at der var tale om et arbejdsværelse til udelukkende erhvervsmæssig benyttelse. Man gav derfor et skønmæssigt fradrag samt fradrag for udgifterne til det lyddæmpende tæppe.

Eksempel

En utrykt Landsskatteretskendelse af 29. april 1987 godkender en forfatters fradrag for udgifter til arbejdsværelse samt udgifter til el og varme. Arbejdsværelset var et værelse på 17 m² i en fireværelses lejlighed. Det var indrettet med skrivebord, skrivemaskine, skab, lænestol og reoler og en bogbestand på over 5.000 bøger. Som argument for fradraget blev det gjort gældende, at forfatteren i

ne, arkivskabe og reoler. Værelset indeholdt desuden en bogsamling på ca. 4.000 bind. Arbejdsværelset på 40 m² blev også anvendt til pressemøder og lignende.

Afgørelsen viser, at hvor 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.

Af nyere praksis kan nævnes:

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 særlig lyddæmpet både med vindue- og gulvisolering. Det andet lokale adskilte sig imidlertid ikke så meget fra almindelige opholdsrum, at der kunne gives fradrag. TfS 1996 553.

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 muligheder 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

gelserne 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 tilfælde 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.

Eksempel

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

Frdrag for arbejdsværelse var begrundet med, at han som underviser på konservatoriet og udøvende musiker var nødt til at forberede sig og vedligeholde færdigheder på sit instrument (flygel, keyboard). 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 Højesteretsdom om en fagkonsulent ansat ved Undervisningsministeriet (TfS 1996 210). Der blev ligeledes henvist til ovennævnte Landsretsdom om musiklæreren, der fik fradrag for et af to arbejdsværelser. LSR 18.12.1997 – 611-1900-0309.

Eksempel

Tilsvarende har en scenograf fået anerkendt fradrag for arbejdsværelse og udgift til el.

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.

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.

Ved indkøb af noder, vil der normalt ikke opstå 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 omfang 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.

Videofilm, 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 indkomsten.

oplyst at være brugt til at optage den pågældende under prøver. 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. LSR 17.4.1998 – 611-1918-0635.

Sundhedsudgifter, kosmetiske operationer, tandretning, forebyggelse af arbejdsskader

Selvstændige kunstnere har fradrag for udgifter til lægefagligt begrundet behandling ved sygdom eller ulykke, herunder behandling af psykiske lidelser hos en psykolog eller psykiater. Der er også fradrag for tilsvarende udgifter, der sker rent forebyggende. Også udgifter til behandling hos en kiropraktor eller til behandling af misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler kan fradrages. Det er uden betydning, om udgifter til læge eller hospitalsophold mv. betales direkte, eller udgifterne består i en forsikring, der dækker sådanne udgifter.

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

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

Det er videre en betingelse, at der foreligger en lægehenvi-
sning til behandling.

Fradragsretten for behandling af misbrug af medicin, alkohol og andre rusmidler er dog kun betinget af, at der foreligger en skriftlig lægeerklæring om, at den

Derimod er der ikke fradragsret for rent kosmetiske behandlinger, medmindre behandlingen er en direkte følge af et ulykkestilfælde eller af for eksempel en brystkræftoperation.

Behandlinger for tandlidelser vil som udgangspunkt heller ikke være omfattet, da de normalt ikke sker efter lægehenvi-
sning. I de få tilfælde, hvor tandbehandling sker efter lægehenvi-
sning, kan udgifterne til tandbe-
handlingen fradrages.

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.

Som anført anerkendes generelt, at der er fradrag for udgifter, der er afholdt for at forebygge erhvervs- eller arbejdsskader.

Eksempel

Landsskatteretten anerkendte fradrag for rejse- og kursusudgifter 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)

Sminke og kostumer

Optrædende kunstnere kan fratrække 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.

salgsværdi, kan fratrækkes med det fulde beløb. Tøj, der sælges efter forestillingen, kan fratrækkes 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.

I de senere år er sket en udvikling, således at der i noget højere grad anerkendes fradrag for udgifter til tøjindkøb. Der er slækket betydeligt på kravet til, hvor specielt tøjet skal være.

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

I en senere sag fik et kunstnerægtepar 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. TfS 2001 109 med Ministeriets kommentarer TfS 2001 118. 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.

genstande, som anskaffes i almindelighed. (LSR 651-1880-0494 af 21. maj 1997)

Efteruddannelse, videreuddannelse

Udgifter til nødvendig efteruddannelse kan fradrages, mens dette ikke gælder udgifter til 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 scenograf har fået anerkendt fradrag for udgifter til deltagelse i Voksenpædagogisk grundkursus, som hermed blev accepteret at være en udgift til ajourføring og ikke et kompetencegivende kursus (videreuddannelse).

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 studierejse.

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.

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 udfører. (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 foldere og tryksager, levnedbeskrivelser, visitkort, cd'er, video og lydbånd, som den pågældende udarbejder i reklameøjemed, er fradragsberettiget.

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

Lønmodtagere vil tilsvarende have fradrag for erhvervsmæssige telefonudgifter efter reglerne for telefon uden for arbejdsstedet. Fradraget vil være omfattet af bundgrænsen for lønmodtagerfradrag på 4.700 kr. (2003), henholdsvis 4.900 kr. (2004).

1. Telefon uden for arbejdsstedet:

En telefon anses skattemæssigt for at være placeret udenfor arbejdsstedet, hvis

- telefonen er placeret i hjemmet, i fritidshus og lignende
- telefonen er placeret i virksomheden, når denne drives fra bopælen, og der kun er én telefon
- telefonen er en mobiltelefon, der anvendes delvist privat

Abonnementsudgift:

Abonnementsudgifter til telefon kan ikke fradrages uanset omfanget af den erhvervsmæssige anvendelse. Er der tale om en mobiltelefon, vil udgangspunktet være, at den også anvendes privat, så abonnementsudgiften ikke kan fradrages.

Samtaleudgift:

Ligningsrådet har fastsat en vejledende mindstesats for privat andel af samtaleudgift. Satsen er ekskl. moms 1.920 kr. i 2003 og 1.860 kr. i 2004. Når telefonen er uden for arbejdsstedet kan dette beløb med tillæg af abonnementsudgiften og moms ikke fradrages.

2. Telefon på arbejdsstedet:

Erhvervsdrivende kan fradrage telefonabonnementet, hvis telefonen er placeret på arbejdsstedet, for eksempel et værksted, der ikke ligger i tilknytning til boligen. Det gælder, selvom telefonen også anvendes privat.

Mindsteværdien af private samtaler fastsættes endvidere til 1.920 kr. (2003) henholdsvis 1.860 kr. (2004) ekskl. moms. Overstiger den faktiske samtale

for at erhverve, sikre og vedligeholde hans indkomst, og at han derfor var berettiget til fradrag. TFS 1984 386.

Afskrivningsberettigede driftsmidler

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

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

Køb af driftsmidler (afskrivningsgrundlag)	50.000
Afskrivning 25 %	12.500
Saldo pr. 31.12	37.500

Frdrag for
skattemæssige afskrivninger år 1: 12.500

År 2

Saldo pr. 1.1. overført fra år 1	37.500
Køb af yderligere driftsmidler	15.000
Salg af driftsmidler	-5.000

Afskrivningsgrundlag:	47.500
Afskrivning på 25 %	11.875
Saldo pr. 31.12	35.625

Frdrag for
skattemæssige afskrivninger år 2: 11.875

Straksafskrivning af småaktiver

Mindre anskaffelser af driftsmidler kan afskrives i købsåret. I 2003 er grænsen for straksafskrivning af småanskaffelser 10.500 kr og i 2004 er den 10.800 kr. Også driftsmidler, der har en fysisk levealder på under tre år kan straksafskrives i købsåret.

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

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

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.

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.

Eksempel

Dette fremgår af Landsskatterettens kendelse om en musiklærer ved forskellige musik- og aftenskoler, som også var udøvende musiker. Indtægterne kom fortrinsvis fra jobbene som musiklærer. Landskatteretten 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. Landskatteretten 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 – Landsskatterettens kendelse af 20.6.1997 – 611-1900-02179.

Disse afgørelser viser 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

Senest har Højesterets flertal - 3 mod 2 – afgjort, at en koncertpianist ikke anvendte et klaver fuldt ud erhvervsmæssigt. Flertallet lægger vægt på, at klaveret var placeret i stuen og ikke i et særskilt indrettet rum, hvorfor der var formodning for en vis

Musikanlæg, pc'er og videoudstyr

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

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

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

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.

Eksempel

I en anden sag accepterede Landsskatteretten, at der var tale om erhvervsmæssig benyttelse af videoudstyret til brug for redigering af optagelse af en tv-serie. Da apparatet havde private anvendelsesmuligheder, og der alene var tale om en begrænset produktion blev den erhvervsmæssige andel skønsmæssigt ansat til 1/4 af anskaffelsessummen.

SÆRLIGE BESKATNINGSORDNINGER

Kunstnere, der er selvstændige erhvervsdrivende, kan anvende de særlige beskatningsordninger, der generelt gælder for selvstændige. Det drejer sig om:

- Virksomhedsordningen
- Kapitalafkastordningen
- Konjunkturudligning

Derudover er der imidlertid særlige beskatningsordninger, der alene gælder for kunstnere. Her er det uden betydning, om kunstneren er selvstændig erhvervsdrivende, honorarmodtager eller lønmodtager. Det drejer sig om:

- Udligningsordning for kunstnere
- Skattenedsættelse ved ekstraordinært store indkomster.

Sidstnævnte ordninger er omtalt ovenfor, side 11.

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. Da dette krav nu gælder generelt også for kunstnere, stilles ikke længere særlige betingelser for at anvende virksomhedsordningen.

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 for-

Den giver disse fordele frem for beskatning efter almindelige regler:

- fuld fradragsværdi for renteudgifter
- mulighed for indkomstudjævning over flere år
- 30 % beskatning af overskud, så længe det bliver stående i virksomheden
- en del af virksomhedens overskud beskattes som kapitalindkomst, det vil sige uden am/sp-bidrag
- underskud kan modregnes i anden indkomst

Virksomhedsordningen betyder, at løbende positiv indkomst, der forbliver i virksomheden, beskattes med 30 %. 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 fradragsberettigede på linie 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- eller sp-bidrag af denne andel af virksomhedens overskud. Denne overskudsandel kan ikke midlertidigt beskattes med virksomhedsskat, dvs. rent teknisk overføres den til privatøkonomien ultimo året.

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/sp-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 30 %, der opkræves som en del af årets B-skat. Den del af årets overskud, der er beskattet med virksomhedsskat kaldes "opsparet overskud". Dette overskud beskattes endeligt, når det overføres til privatøkonomien og senest i forbindelse med virksomhedsophør.

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 virksomhedsskatteordningen har været anvendt og en person, f.eks. i forbindelse med pensionering, har "opsparet overskud" (beløb, hvoraf der kun er betalt 30% skat aconto) vil efterfølgende hævninger påvirke den skattepligtige indkomst, således at indkomstafhængige ydelser, det være sig folkepension, boligsikring eller den livsvarige kunstnerydelse blive påvirket heraf.

For den livsvarige kunstnerydelse er der dog i lov om Statens Kunstfond § 11, stk. 4 en særrregel, hvoraf det fremgår, at hvis ophøret skyldes sygdom eller pensionering, kan den fremtidige livsvarige ydelse beregnes på grundlag af forventet indkomst og ikke på grundlag af faktisk skattepligtig indkomst for tidligere år.

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

Da det har vist sig at de foranstående ordninger kun i begrænset omfang har været anvendt af kunstnere, vedtog Folketinget i december 2002 en lempeligere udjævningsordning for kunstnere med svingende indkomster. (Virksomhedsskatteloven § 22d)

Ordningen kan anvendes af forfattere og andre skabende kunstnere, svarende til den afgrænsning der hidtil har været anvendt, hvis man ønskede at bruge den lempelige beskatning for ekstraordinære store indtægter – ligningslovens § 7 o (se side 11).

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 personer i den såkaldte 3. gruppe, der hverken er selvstændige eller lønmodtagere, er omfattet.
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 (lig-

9. Henlæggelsen skal for det enkelte år andrage minimum kr. 5.000.

10. Der kan i alt for flere år højst henlægges kr. 500.000 (2003) og kr. 516.100 (2004)

11. Det henlagte beløb skal efter fradrag af 30% acon-
toskat indsættes på en særlig konto i et pengeinsti-
tut (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. (En præcisering af bestemmelserne for disse bankkonti foreligger i bekendtgørelse nr 158 af d. 3. marts.)

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.

Opremsningen fremgår ikke af selve lovteksten, men af kommentarerne til lovforslaget.

Sondringen indebærer, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst bør foretages en opdeling af såvel indtægter som udgifter afhængigt af om indtæg-

ten efter fradrag af driftsudgifter berettiger til anvendelsen af ordningen eller ej.

Begrænsningen af ordningen, hvor den kun kan anvendes af personer med en skattepligtig indkomst på over kr. 150.000, beregnes på grundlag af den samlede indkomst, uanset hvorfra den stammer.

Eksempel

Skattepligtig indkomst kr. 550.000, hvoraf kr. 400.000 er overskud fra kunstnerisk virksomhed, medens kr. 150.000 er løn i ansættelsesforhold. Kunstneren kan henlægge alle kr. 400.000, da den resterende indkomst overstiger minimumsgrænsen.

Eksempel

Henlæggelsesgrænserne kr. 5.000, minimum og maksimum, i alt for ordningen kr. 500.000 skal forstås som:

	<i>Min.</i>	<i>Maks.</i>
<i>Indsat bank</i>	<i>3.500</i>	<i>350.000</i>
<i>Skat 30%</i>	<i>1.500</i>	<i>150.000</i>
	<i>5.000</i>	<i>500.000</i>

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

Ulemperne er:

1. Ordningen betinger 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, 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 fratrækkes (indgående moms). Overstiger den udgående moms den indgående moms, skal forskellen betales til Told- og Skat. Hvis den indgående moms er større end den udgående moms, får den erhvervsdrivende udbetalt differencen.

Regnskabet kan føres i det almindelige forretningsregnskab eller i et særligt regnskabshæfte, der fås hos Told- og Skat.

Ifølge momslovens § 13, stk. 1, nr. 7 er forfatter- og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed fritaget for moms. Ved anden kunstnerisk virksomhed forstås foretagsvirksomhed, optræden og lignende.

Skattemyndighedernes opfattelse er, at fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13 stk. 1 nr. 7 vedrører ydelser d.v.s. leverancer af immateriel karakter, medens bestemmelserne i § 30 stk.3, jf. § 69 stk 4 vedr. leverancer af varer. Sondringen er i overensstemmelse med lovens opbygning, men giver anledning til en række tvivlsspørgsmål, idet en række kunstneriske aktiviteter, der ikke direkte er nævnt i § 69 stk. 4, anses enten for ydelser, der er fritaget for merværdiafgift, med den konsekvens at indgående afgift (købsmomsen) ikke kan fratrækkes eller at de anses for almindelige varer.

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 afgift af salg, som finder sted, efter at registreringspligten er indtrådt. 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.

Grundlaget for beregning af den udgående moms ved kunstners førstegangssalg er 20% af salgssummen, svarende til en effektiv momssats 5% (20% af 25%).

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

Definitionen af begrebet kunst er taget fra toldtariffen (pos. 97.01-97.03), som siger:

1. Malerier, tegninger og pasteller, der udelukkende er fremstillet som håndarbejde (undtagen tegninger henhørende under pos. 49.06 og hånddekorerede industriprodukter), kollager og lignende,
2. Originale stik, tryk og litografier,
3. Originale skulpturer, uanset materialets art,
4. Gobeliner, toldtariffens pos. ex. 58.05, og vægtektstiler, pos. ex. 63.04, udført i hånden på grundlag af kunstners originale tegninger, såfremt der ikke findes mere end ét eksemplar af hver, og

ning. 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.

Såfremt salg af kunstværker sker i galleriets eller kunsthandlerens eget navn, skal der betales moms af den fulde salgspris, med mindre galleriet m.fl. anvender reglerne om brugte varer.

Momsfritagelsen efter den gamle lov gjaldt kun for kunstværker, der kunne henføres til toldtariffens position 97.01-97.03, som fx ikke omfatter billedvævninger. Imidlertid havde skatteministeren efter den tidligere momslov fritaget kunstneres salg af egne værker af nedennævnte art. Dette er nu lovfæstet.

Derimod har man ved vedtagelsen af momsloven ikke fulgt EF's 6. momsdirektiv fuldt ud, idet direktivet giver medlemslandene visse valgmuligheder med hensyn til at definere kunst-genstande. Efter direktivet kan medlemslandene vælge at medtage:

- Keramiske unika,
- Emaljevarer på kobber samt
- Fotografier, taget af kunstneren, aftryk, foretaget af denne eller under dennes tilsyn, signeret og nummereret i et antal på op til 30 eksemplarer, uanset formater og underlag.

I den danske momslov er kun keramiske unika og emaljearbejder på kobber medtaget. Fotografier er ikke medtaget.

Begrundelsen for ikke at medtage fotos er uklar, men har formentlig været, at lovgiver har været restriktiv ved afgrænsning af kunst overfor almindelig håndværksfremstillede fotografier.

begrænset antal direkte tryk i sort og hvid eller i farve af én eller flere plader, der af kunstneren udelukkende er udført i hånden. Det er uden betydning, hvilken teknik og hvilket materiale, kunstneren har anvendt, dog må der ikke være benyttet nogen mekanisk eller fotomekanisk proces.

2. *Skulpturer henhørende under KN-kode 97 03 udført af kunstneren, herunder afstøbninger af skulpturer i et antal på højst otte eksemplarer kontrolleret af kunstneren eller dennes arvinger. Antallet på otte afstøbninger kan dog overskrides, såfremt afstøbningen er foretaget før den 1. januar 1989, og skulpturen ikke har karakter af en handelsvare.*
3. *Tapisserier og vægtekstiler henhørende under KN-kode 58 05 og 63 04 udført i hånden på grundlag af kunstnerens originale tegninger, såfremt der ikke findes mere end otte eksemplarer af hver.*
4. *Keramiske unika udført af kunstneren og signeret af denne.*
5. *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.*

Anvendelse af kunstnermoms regler gælder ifølge afgørelser truffet under den gamle moms-lovgivning ved kunstnerens salg af egne kunstværker, uanset om kunstværket betales som éngangsydelse eller årlige licensydelser. Det samme gælder for udlejning af kunstværker.

Uanset at udlejning af kunstværker hidtil har været betragtet som svarende til kunstnerens salg af egne værker, har Told- og Skattestyrelsen meddelt, at såfremt en kunstner leverer andre varer og ydelser udover salg af egne værker, skal disse afgiftsberigtiges efter moms-

med den konsekvens, at det alene er momsen af udgifter vedrørende udstilling af kunstværker, der kan fratrækkes i moms-regnskabet. Kunstneren kan således ikke fratrække 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 og 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 på 5% (Beregnet som 25% af 20% af salgsprisen).

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. Told- og Skattestyrelsen har i en kommentar til en afgørelse udtalt, at momsloven ikke indeholder hjemmel til at tillade momsregistrering med tilbagevirkende kraft.

Eksempel

Kunstneren ej momsregistreret

Salgspris	75.000
Galleriprovision incl. moms	37.500
Kunstnerens andel	37.500

Kunstneren er momsregistreret

Salgspris incl. moms	75.000
Galleriprovision incl. 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 20% (25% af 125%) af de momsbelagte udgifter.

Anvendelsen af den lave kunstnermomssats har været forelagt Landsskatteretten, som i kendelse af 24. august 2000, 2-6-1666-0038, har godkendt det pågældende system, idet man har lagt vægt på de særlige forhold i den konkrete sag. Endvidere er Skatteministeriet, Told- og Skatte-styrelsen den 27. marts 2001 kommet med en udtalelse omkring kunstneres dokumentation af købs-

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.

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

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

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 (kommitentens) 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.

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:

Regionen har ved brev af 13. juni 2000 til styrelsen vedrørende udtalelse til Landsskatterettens kontors indstilling i sagen, fremsat nogle betragtninger omkring fakturering. Retsafdelingen har den 2. januar 2001 videregivet dette forhold til os.

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 fratrække momsen heraf kunne fremlægge en forskriftsmæssig faktura fra galleriet, jf. momslovens § 37.

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

På et punkt skærpes kravene dog væsentligt, idet afsnittet førstegangssalg, når et galleri medvirker, har følgende ordlyd:

"Kunstnere kan sælge egne værker momsfrit eller 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. Fakturaen i forbindelse med salget skal udstedes af kunstneren. Kunstneren kan også lade galleriet udstede fakturaen i kunstnerens navn, jf. momslovens § 52, stk.1. Det skal fremgå af fakturaen, at salget sker i kunstnerens navn og for kunstnerens regning. Fakturaen skal således udstedes på kunstnerens fakturapapir, hvor kunstnerens navn, adresse og CVR nr. fremgår. Hvis kunstneren udstiller flere steder på samme tid og overlader det til gallerierne at udstede faktura på kunstnerens fakturapapir, kan der lægges en serie af fakturablanketter med fortløbende nummerering i hvert galleri. Fakturering sker altid på kunstnerens ansvar."

Da rækkevidden af det pågældende afsnit kan medføre, at en kunstner skal udlevere fakturaer til flere gallerier, vil ordningen være administrativt særdeles vanskelig, idet kunstnerens salg herefter ikke vil kunne kontrolleres ved en ubrugt nummerrækkefølge, ligesom ordnin-

gen ikke er i overensstemmelse med den ovenfor anførte landsskatteretspraksis.

Man foreslog derfor Told- og Skattestyrelsen, at der etableredes en ordning, hvor galleriet på eget brevpapir udstedte afregningsbilag til den endelige køber, hvor kunstnerens navn, adresse og CVR.nr. fremgik, og hvor der på afregningsbilaget kun var beregnet moms efter de særlige kunstnermomsregler. Bilaget kunne herefter anvendes af kunstneren som salgsfaktura, ligesom galleriet naturligvis vil fakturere galleriandelen efter gældende regler for formidlingshonorarer. Det vil sige med 25% merværdiafgift og med en faktura til kunstneren.

På den baggrund meddelte Told- og Skattestyrelsen, at den trufne afgørelse var i overensstemmelse med 6. momsdirektiv, men at meddelelsen ikke skal opfattes således, at Told og Skat stiller krav om, at kunstneren skal udlevere fakturaen til galleriet. Det er blot medtaget som en praktisk mulighed. Ønsker kunstneren ikke dette, er der intet til hinder for, at galleriet meddeler kunstneren oplysninger til fakturaen, så kunstneren selv kan udfærdige fakturaen til kunden.

Konklusionen er derfor den, at kunstnere i hvert enkelt tilfælde selv skal fakturere direkte til kunden, uanset om det praktisk foretages af galleriet eller af kunstneren selv.

Den ovennævnte meddelelse (TfS 380.2003), dvs. Told og Skattestyrelsens fortolkning af lovgivningen vedr. moms ved kunstneres salg af egne værker, er indlagt som bilag sidst i denne vejledning.

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 lovteksten og er ikke i overensstemmelse med kravene, der udspringer af skattekontrolloven og som udmønter sig i bekendtgørelse nr. 1068 af 17. december 1999, som ændret ved bekendtgørelse nr. 34 af 21. januar 2003.

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.

De skattemæssige krav til regnskabsgrundlag og årsregnskab fremgår af bekendtgørelsens kapitel 2 og 3.

Den gamle bestemmelse om udarbejdelse af kapitalforklaring er nu ophævet med virkning fra indkomståret 2003.

Selvom kravet nu er bortfaldet fastholder skattemyndighederne muligheden for at kræve en kapitalforklaring i forbindelse med ligningen (Ligningsvejledningen pkt. E.B. 1.3.9 og Skatte-kontrollovens § 6b)

Det bør derfor overvejes, om det ikke fortsat er hensigtsmæssigt at udarbejde kapitalforklaringen i forbin-

ger altid skulle udarbejdes, uanset hvor beskeden den kunstneriske aktivitet var.

I en konkret sag, hvor indtægten ved den kunstneriske virksomhed kun udgjorde 6-7% af den skattepligtige indkomst, udbad hjemstedskommunen sig i henhold til den tidligere mindstekravsbekendtgørelse en kapitalforklaring, da kunstneren som erhvervsdrivende person var bogføringspligtig efter bogføringsloven. Kommunen fremførte endvidere, at alene i de situationer, hvor Told- og Skattestyrelsen havde givet dispensation, kunne kravet om kapitalforklaring frafaldes. Da dette ikke var tilfældet for kunstneren, skal kapitalforklaring indsendes.

På den baggrund blev der rettet henvendelse til Told- og Skattestyrelsen, idet det af sagen fremgik, at skattemyndighederne i forvejen havde kendskab til samtlige oplysninger, der indgik i kapitalforklaringen, og at skatteydernes privatforbrug kunne opgøres til et beløb, der oversteg kr. 200.000.

Styrelsen besvarede henvendelsen med en redegørelse, hvor man gjorde gældende, at kapitalforklaringen ikke efter myndighedernes opfattelse var overflødig, fordi skattemyndighederne var i besiddelse af de nødvendige formueoplysninger m.v. Begrundelsen for at opretholde kravet om kapitalforklaring var herefter, at en sådan tjener det formål at bekræfte skattemyndighedernes oplysninger, og at kravet var gældende ikke alene for kunstnere, men for alle bogføringspligtige personer.

På den baggrund havde styrelsen ikke aktuelle planer om at fritage kunstnere for pligten til at udarbejde en kapitalforklaring.

Det kan herefter konkluderes, at uanset hvor minimal den erhvervmæssige indtægt er, både brutto og netto, så er der risiko for at myndighederne fortsat vil kræve kapitalforklaringer.

kunstmalere og billedhuggere som regel vil kunne vente med at indtægtsføre deres arbejder til de er solgt, og at de derfor kan vælge, om der skal opgøres en værdi af beholdningen af usolgte kunstværker og kunstværker under produktion eller ej. Problemet er p.t. uløst.

Dansk Kunstnerråd forespurgte på dette usikre grundlag den tidligere skatteminister om hans syn herpå.

Forespørgslen havde følgende indhold:

Vedr.: Bogføringspligt for
ikke tidligere bogføringspligtige kunstnere

Vi tillader os hermed at rette henvendelse til Dem, med henblik på en afklaring af den skatte- og regnskabsmæssige situation for den store gruppe kunstnere, som efter den hidtidige bogføringslov ikke var omfattet af bogføringspligten, og således heller ikke omfattet af den dagældende bekendtgørelse til skattekontrolloven om skattemæssige krav til regnskabsgrundlaget og årsregnskabet.

Med vedtagelsen af bogføringsloven af 23. december 1998 ændredes lovens definitioner, således at man forlod den hidtidige opremsning af, hvilke typer virksomheder der var bogføringspligtige, idet man i den nye lov i § 1 fastslår, at loven gælder for erhvervsdrivende virksomheder etableret her i landet af enhver art, uanset ejer og hæftelsesforhold.

I samme lovs § 19 er en ikrafttrædelsesbestemmelse som i stk. 5 siger, at virksomheder, som den 1. juli 1999 ikke var bogføringspligtig efter de hidtil gældende regler, bliver bogføringspligtige med virkning fra regnskabsår, der påbegyndes 1. januar 2001 eller senere.

Gruppen der nu rammes fra år 2001's begyndelse omfatter næsten alle Dansk Kunstnerråds medlemmer, og da der i selve bogføringsloven ikke er nogen nærmere fastlæggelse af, hvilke krav der stilles til bogføringen, vil mange medlemmer være i en situation, at de kan risikere

Hvad den derimod ikke tager stilling til er, hvorvidt en erhvervsdrivende er nødt til at anskaffe et særligt bogføringssystem, hvor der f.eks. ikke kan rettes i posteringerne med tilbagevirkende kraft, hvilket er tilfældet, fx hvis bogføringen etableres i et "excel" regneark. Derudover kommer spørgsmål om løbende kasseafstemninger og adskillelse mellem private og erhvervsmæssige udgifter på bankkonti m.v. Alt taget i betragtning rejser den nye bogføringslov en lang række problemer for kunstnere, som ofte kun har en beskednen omsætning på nogle få hundrede tusinde kroner eller derunder.

Når hertil lægges, at bekendtgørelsen til skattekontrolloven af 17. december 1999 om skattemæssige krav til regnskabet kun fritager små virksomheder for udarbejdelse af virksomhedsskema, er situationen ganske uoverskuelig.

Som eksempel kan fremdrages bekendtgørelsens § 8, stk. 2 om, at omkostninger skal opgøres under hensyntagen til værdien af igangværende arbejder for fremmed regning ved regnskabsårets begyndelse og afslutning. Dette er i modstrid med Ligningsvejledningens bemærkning under punkt E.D.2.6.1 hvor det fremgår, at kunstnere kan fratække fradragsberettigede udgifter løbende efter kasseprincippet.

§ 13 i bekendtgørelsen redegør for, hvorledes der skal foretages lageroptællinger, og lagerets værdi skal opgøres, hvorimod Ligningsvejledningen siger, at der ikke stilles krav om, at der skal tages hensyn til stigning og nedgang i værdien af uafsatte værker allerede, fordi en nøjagtig vurdering af disse ofte vil støde på store vanskeligheder. Eller sagt med andre ord, varelageret kan værdiansættes til kr. 0.

Endvidere pålægger kapitel 10 alle erhvervsdrivende at udarbejde en kapitalforklaring. Et ekstraarbejde for udøvende kunstnere som medfører en skærpelse i en sådan grad, at det i forhold til de enkelte virksomheders omfang må anses for at være stærkt urimeligt.

nerisk virksomhed med en omsætning på under kr. 500.000 fra kravene om bogføringspligt og om skattemæssige krav til regnskabet. En anden mulighed kunne være at trække en parallel til momspligten, hvor den særlige kunstnermoms og momsregistreringen først skal ske, når kunstneren i indeværende eller foregående år har haft en bruttoomsætning på over kr. 300.000.

Endelig står den mulighed tilbage, at Told- og Skattestyrelsen enten individuelt eller for grupper af kunstnere fritog helt eller delvis for de krav, der stilles i bekendtgørelse nr. 1068 af 17. december 1999 om skattemæssige krav til regnskab.

Rådet imødeser Skatteministerens velvillige behandling, og medvirker gerne til en løsning af de ovenfor anførte problemer.

Ministeren besvarer henvendelsen, som svar på spørgsmål 247 i Folketinget 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 bogføringslov, indtrådte bogføringspligten med virkning for regnskabsår, der blev påbegyndt den 1. januar 2001 eller senere.

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 mindstekravs-bekendtgørelsen 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.

Situationen er således på nuværende tidspunkt ikke afklaret. Der er dog bogføringspligt.

Kunstnere bør derfor overveje den aktuelle situation og som minimum opfylde de almindelige krav til regnskabsmaterialet.

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

INDKOMSTBESKATNING, SELVSTÆNDIG, LØNMODTAGER OG IKKE ERHVERVSMÆSSIG VIRKSOMHED

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 skattepligtigt, jf. (§ 5).
- Hvilke udgifter der kan fratrækkes ved opgørelse af den skattepligtige indkomst (§ 6).

Lovgivning og retspraksis igennem de seneste 80 år har naturligvis udbygget og detaljeret de oprindelige generelle regler.

Indtil skattereformen i 1987 blev den skattepligtige indkomst opgjort som et tal, hvoraf både skat til stat, amt og kommune og evt. folkekirken blev beregnet. Ved den blev følgende begreber indført:

- personlig indkomst,
- kapitalindkomst, og
- ligningsmæssige fradrag

Lovgivningen bygger på den noget forsimplede grundlæggende forudsætning, at skatteyderne kan opdeles i to grupper – lønmodtagere/A-indkomst og selvstændigt erhvervsdrivende/B-indkomst.

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 væs-

”Den 3. gruppe” tilsvarende problemer, når de betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende i relation til dagpenge og efterlønsregler.

Efter skattereformen har opdelingen fået meget større betydning. Samtidig har vi fået en praksis, der tager udgangspunkt i et tidligere upåagtet begreb: hobby-virksomhed, hvor udøver beskattes af nettoindtægten i det enkelte år, men ikke har fradrag for underskud i anden indkomst.

Da vi i Danmark på personskatteområdet har en decentral (kommunal ligning), oplever mange skatteydere en uensartet ligning/skatteansættelse. Dette er blandt andet kommet til udtryk i rapporten fra arbejdsgruppen om den 3. gruppe, som herom siger:

”Organisationernes repræsentanter har under arbejdet i arbejdsgruppen givet udtryk for, at man mener, at de gældende skatteprocessuelle regler giver personer i den 3. gruppe (kunstnere m.fl.) særlige problemer. Nedenstående er en beskrivelse af de problemfelter, som organisationerne har indkredset.

Organisationerne har påpeget, at personer i den 3. gruppe ofte udsættes for ligningsmæssige ændringer i forhold til det selvangivne. Det sker relativt hyppigt i forbindelse med ligningen, at skattemyndighederne ikke vil acceptere den status (som lønmodtager, selvstændig eller honorar-modtager), som en person har selvangivet ud fra, men mener, at personen helt eller delvis tilhører en af de andre

strækkeligt, at der er mulighed for at klage over afgørelser, der træffes af kommuner, der udsætter den 3. gruppes medlemmer for en afvigende behandling. Der må gennemføres ændringer, så der ikke længere forekommer uensartet ligning. Enten må de i kapitel 1 beskrevne kriterier for, hvilken kategori folk tilhører, forenkles, så kommunernes skøn begrænses, og de derved bliver i stand til at gennemføre en korrekt ligning, og/eller de statslige skattemyndigheders information og instruktion til kommunerne på dette område må intensiveres.

Endelig er det efter organisationernes opfattelse et problem, at det nuværende ligningssystem er knyttet til vurderingen af aktiviteterne i en periode. Hvis f.eks. et medlem af den 3. gruppe har ladet sig registrere som erhvervsdrivende i Det Central Virksomhedsregister og/eller har ladet sig momsregistrere, er det utilfredsstillende, at det efterfølgende overlades til ligningsmyndighedernes skøn at afgøre, om den udførte aktivitet rent faktisk også berettiger personen til beskatningsstatus som selvstændigt erhvervsdrivende, eller om vedkommende er honorar- eller lønmodtager i stedet. Medlemmerne af den 3. gruppe ville være sikret imod ligningsmæssige ændringer, hvis registreringen var bindende for skattemyndighederne."

Selv om skattereglerne er ens for alle, kan det konstatere, at der administrativt er indført en praksis, der indebærer en skattemæssig opdeling af indtægter i tre kategorier:

- Lønmodtagere og pensionister.
- Selvstændigt erhvervsdrivende.
- En restgruppe, som hverken er lønmodtagere eller selvstændigt erhvervsdrivende (evt. både lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende), som omfatter honorarmodtagere, der både kan være erhvervs- eller virksomhed og ikke erhvervs- eller virksomhed (hobby).

Da de to førstnævnte grupper udgør hovedparten af samtlige skatteydere, er den 3. gruppes skattemæssige

bemærkes, at sondringen ikke nødvendigvis fortolkes på den enkelte person, men på det enkelte hverv/opgave.

Cirkulæret foretager i punkterne 3.1.1.1 og 3.1.1.2 følgende klassificering:

Lønmodtagerforhold – kriterier

Ved vurdering af, om der er tale om lønmodtagerforhold, kan der lægges vægt på, hvorvidt

- a. hvervgiveren har en almindelig adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse, herunder tilsyn og kontrol,
- b. indkomstmotageren udelukkende eller i overvejende grad har samme hvervgiver,
- c. der mellem hvervgiveren og indkomstmotageren er indgået aftale om løbende arbejdsydelse,
- d. indkomstmotageren har arbejdstid fastsat af hvervgiveren,
- e. indkomstmotageren har ret til opsigelsesvarsel,
- f. vederlaget er beregnet, som det er almindeligt i tjensteforhold (timeløn, ugeløn, månedsløn, provision, akkord m.v.),
- g. vederlaget udbetales periodisk,
- h. hvervgiveren afholder udgifterne i forbindelse med udførelse af arbejdet,
- i. vederlaget i overvejende grad er nettoindkomst for indkomstmotageren, samt
- j. indkomstmotageren anses for lønmodtager ved praktisering af ferieloven, lov om arbejdsløshedsforsikring, funktionærloven, lov om arbejdsskade- og sygdomsforsikring og lov om arbejdsskade- og sygdomsforsikring.

- c. indkomstmodtageren ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre,
- d. indkomstmodtageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko,
- e. indkomstmodtageren har ansat personale og er frit stillet med hensyn til antagelse af medhjælp,
- f. vederlaget erlægges efter regning, og betaling først ydes fuldt ud, når arbejdet er udført som aftalt og eventuelle mangler afhjulpet,
- g. indkomsten oppebæres fra en ubestemt kreds af hvervgivere,
- h. indkomsten afhænger af et eventuelt overskud,
- i. indkomstmodtageren ejer de anvendte redskaber, maskiner og værktøj eller lignende,
- j. indkomstmodtageren helt eller delvis leverer det materiale, der medgår til arbejdets udførelse,
- k. indkomstmodtageren har etableret sig i egne lokaler, fx forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue m.v., og arbejdet helt eller delvis udøves herfra,
- l. indkomstmodtagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilling og lignende, og indkomstmodtageren er i besiddelse af en sådan tilladelse,
- m. indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at han/hun er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art,

n. indkomstmodtageren i henhold til lov om merværdi-

I praksis kan det være således, at visse sider af forholdet mellem hvervgiver og indkomstmodtager taler for at statuere tjenesteforhold, mens andre sider taler for, at der foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed. I sådanne tilfælde må afgørelsen bero på en samlet vurdering.

Omfanget af den kunstnerisk aktivitet

Da kunstnerisk udfoldelse er karakteriseret af én persons arbejde, og da aktiviteten 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 omsættes til kontanter i form af konkrete salgsindtægter.

I den situation vil skattemyndighederne karakterisere aktiviteten som bivirksomhed eller som ikke erhvervsmæssig virksomhed.

Sidstnævnte begreb blev tidligere med nogen urette betegnet som "hobby".

Kunstneren kan derfor komme i en særdeles uheldig situation, hvor manglende indtægter i form af salg medfører, at han/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 aktivitet vil blive bedømt som hobby eller erhverv.

Ligningsvejledningen punkt E.A.1.2.2. angiver følgende momenter herom:

- Om der er udsigt til, at aktiviteten før eller siden vil give overskud (er rentabel).
- Om aktivitetens underskud er forbigående, f.eks. indkøbsvanskeligheder, eller om virksomheden vedva-

sammenhæng med skatteyderens eventuelle øvrige indtægtsgivende erhverv.

- *Om der er andet end erhvervsmæssige formål med aktiviteten.*
- *Om skatteyderen har været afskåret fra at anvende aktivitetens aktiver til privat brug.*
- *Om aktivitetens omfang/varighed er af en vis størrelse.*
- *Om driftsformen er sædvanlig for aktiviteter af den pågældende art.*
- *Om aktiviteten lever op til den erhvervsmæssige standard, der er gældende for det pågældende erhverv.*
- *Om aktiviteten i givet fald vil kunne sælges til tredie-mand, det vil sige, om den trods hidtidige underskud i trediemand's øjne måtte have potentiel indtjenings-værdi, eller om den slet ikke kan tænkes drevet løse- vet fra den ejendom, person eller det regi, hvor den hidtil har været drevet.*

På tilsvarende måde konkluderes her, at:

Ingen af disse kriterier er i sig selv afgørende for vurde- ringen af, om aktiviteten er erhvervsmæssig. Det afhæn- ger blandt af, hvilken type aktivitet, der er tale om, men rentabilitetsbetragtningen har været lagt til grund ved mange afgørelser.

Dette er nok en sandhed af begrænset rækkevidde, fordi rentabilitetskriteriet i praksis har en betydelig overvægtning.

Reelt burde dette kriterium ikke være så betydende, idet rentabiliteten ikke har været afgørende for store virksomheders langvarige underskud, ligesom "lystgår- de" er anerkendt fradragsmæssigt, hvis de blev drevet

- om aktiviteten har en naturlig sammenhæng med skatteyderens øvrige indtægtsgivende erhverv,
- om driftsformen er sædvanlig for aktiviteter af den pågældende art, og
- om aktiviteten lever op til den erhvervsmæssige standard, der gælder for erhvervet.

Hvis udgangspunktet tages i de sidstnævnte momenter, burde en række afgørelser fra Ankenævn og Landsskatteret få et andet resultat, idet bedømmelsen herefter vil være, at den kunstneriske aktivitet er tilret- telagt på en fagligt forsvarlig måde, og at de faglige for- udsætninger er til stede.

Om rentabilitetssynspunktet skal især fremhæves Vestre Landsrets tilkendegivelse af 12. januar 1996, som blandt andet gengivet i Ligningsvejledningen (punkt E.B.2.6.1.), hvoraf det fremgår, at et endog meget langt åremål mellem fremstillingen af kunstværker og salg- tidspunktet ikke medførte, at salgssummerne kunne betragtes som ikke skattepligtige ved salg efter hans død.

Kunstneren ophørte med at producere billeder i slut- ningen af 1960'erne og levede herefter af legater og fol- kepension. I perioden fra 1970 til hans død i 1988 havde han kun indtægtsført salg af malerier i 1970 og 1984.

Denne afgørelse viser, at den kunstneriske aktivitet i relation til rentabilitetssynspunktet skal bedømmes over en væsentlig længere tidsperiode end de sædvanli- ge 3-5 år.

Tilsvarende bør udtrykket "øvrige indtægtsgivende erhverv" omfatte alle former for indtægter, som har en naturlig tilknytning til den kunstneriske aktivitet, uanset om indtægten er af lønmodtagerkarakter, fx et engagement med optræden, koncerter eller under-

Landsskatteretten har dog senest ved kendelser i december 2001 ikke tiltrådt dette synspunkt, idet den i modsætning til Ligningsvejledningens ordlyd har lagt vægt på, om en A-indkomst i skattemæssig henseende kunne anses for at være en del af den selvstændige erhvervsmæssige aktivitet.

De to afgørelser får således hver sit udfald, idet den første giver medhold i, at undervisning på en aftensko-le i den konkrete sag kan indgå i den samlede indkom-stopgørelse, medens undervisning på et højere niveau i den anden afgørelse anses for at falde uden for den kunstneriske aktivitet.

Ingen af kendelserne er offentliggjort.

Afgrænsningen er væsentlig i henhold til fradrag/fra-dragstværdi. En del af de fradrag, der nægtes kan eventuelt være berettigede ud fra betragtningen, at de er afholdt som led i næring og dermed giver fradrag i personlig indkomst. Det gælder, hvis kunsten har de tilstrækkelige faglige kvalifikationer, men "hobbyaktiviteten" blot er karakteriseret ved få indtægter.

BILAG

Moms ved kunstneres salg af egne værker

Afgørelser, domme, kendelser, meddelelser mv.
Afgørelser offentliggjort i 2002
Moms ved kunstneres salg af egne værker

SKM-nummer SKM2002.167.TSS
Myndighed Told- og Skattestyrelsen
Dato 18. marts 2002
Sagsnummer 99/02-301-00654
Dokumenttype Meddelelse
Overordnede emner Moms
Emneord Moms, kunstner, førstegangssalg, egne kunstgenstande, galleri, faktura
Resume Moms af kunstneres og arvingers førstegangssalg af egne kunstgenstande beregnes på et reduceret grundlag. Gallerier kan udstede fakturaer i kunstnerens navn på kunstnerens fakturapapir, og salget anses for at være kunstneres førstegangssalg af egen kunstgenstand. Galleriets levering af bistand med salg, lokaler mv. til kunstneren er momspligtig. Hvis galleriet sælger kunstgenstanden som kommissionssalg, beregnes der moms af den fulde salgspris. Se SKM2002.263.TSS.

Reference Momslovens § 30, stk. 3 og § 49, stk. 2, nr. 3
Momsvejledningen 2001 G.5 og M.3.2.3

På baggrund af en konkret henvendelse fra et galleri vil Told- og Skattestyrelsen hermed præcisere regler og praksis vedrørende moms ved kunstneres førstegangssalg af egne kunstgenstande og galleriers salg af kunstneres værker.

mere beskrivelse findes i Momsvejledningen 2001 afsnit R.3.2. Ved kunstgenstande forstås således:

§ 69, stk. 4, nr. 1

Varer henhørende under KN-kode 97 01. Herunder falder malerier, kollager og lign., tegninger og pasteller, der af kunstneren udelukkende er udført i hånden. Undtaget herfra er bygnings- og maskintegninger samt egne tegninger til industrielle, kommercielle, topografiske eller lignende formål, hånddekorerede industriprodukter, malede teaterkulisser, atelierbagtæpper og lign.

§69, stk. 4, nr. 1

Varer henhørende under KN-kode 97 02. Herunder falder originale stik, tryk og litografier. Herved forstås et begrænset antal direkte aftryk i sort og hvid eller i farve af én eller flere plader, der af kunstneren udelukkende er udført i hånden. Det er uden betydning, hvilken teknik og hvilket materiale, kunstneren har anvendt, dog må der ikke være benyttet nogen mekanisk eller fotomekanisk proces.

§69, stk. 4, nr. 2

Skulpturer henhørende under KN-kode 97 03, udført af kunstneren selv, herunder afstøbninger af skulpturer i et antal på højst otte eksemplarer, kontrolleret af kunstneren eller dennes arvinger. Antallet på otte afstøbninger kan dog overskrides, såfremt afstøbningerne er foretaget før den 1. januar 1989. og skulpturen

fra et tema og fremstiller forskellige varianter, fratager ikke nødvendigvis genstandene deres karakter af unika, jf. TFS 2000, 156.

§69, stk. 4, nr. 5

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.

En uddybende forklaring af de nævnte positioner findes i øvrigt i Toldtariffen.

Førstegangssalg - reduceret grundlag

Momslovens § 30, stk. 3 bestemmer, at kunstnere eller deres arvinger ved førstegangssalg af kunstnerens egne kunstgenstande, jf. momslovens § 69, stk. 4, kan afregne moms på et reduceret grundlag svarende til 20 pct. af afgiftsgrundlaget.

Afgiftsgrundlaget er kunstgenstandens pris uden moms, jf. § 27, stk. 1.

Hvis en kunstgenstand koster 10.000 kr. uden moms bliver momsen derfor:

$$10.000 \text{ kr.} \times 20\% \times 25\% = 2000 \text{ kr.} \times 25\% = 500 \text{ kr.,}$$

Der skal udstedes sædvanlig faktura jf. bestemmelserne i momsbekendtgørelsens kap. 11. Momsbeløbets størrelse skal være angivet på fakturaen.

Hvis en kunstner leverer andre varer og ydelser ud over salg af egne værker, skal disse leverancer afgiftsberigtiges efter momslovens almindelige bestemmelser og kan således ikke sælges med den særlige kunstnermoms (moms, der er afregnet på det reducerede grundlag).

Førstegangssalg, når et galleri medvirker

Hvis et galleri medvirker ved et førstegangssalg, kan kunstneren vælge mellem at sælge værket momsfrit eller med

kunstneren. Kunstneren kan også lade galleriet udstede fakturaen i kunstnerens navn, jf. momslovens § 52, stk.1. Det skal fremgå af fakturaen, at salget sker i kunstnerens navn og for kunstnerens regning. Fakturaen skal således udstedes på kunstnerens fakturapapir, hvor kunstnerens navn, adresse og CVR nr. fremgår. Hvis kunstneren udstiller flere steder på samme tid og overlader det til gallerierne at udstede faktura på kunstnerens fakturapapir, kan der lægges en serie af fakturablanketter med fortløbende nummerring i hvert galleri. Fakturering sker altid på kunstnerens ansvar.

Galleriets leverance til kunstneren

Galleriet skal betale moms efter lovens almindelige regler af formidlingshonoraret (provisionen). Galleriet anses nemlig for at have leveret en ydelse til kunstneren i form af lokaler, bistand med salg m.v. Dette er en momspligtig ydelse, jf. momslovens § 4, for hvilken galleriet skal udstede en faktura med moms til kunstneren.

Fradragsret hos kunstneren

Hvis kunstneren er momsregistreret, kan kunstneren fratrække udgiften til betaling af momsen til galleriet ligesom momsen af sine andre erhvervsmæssige indkøb efter bestemmelserne i momslovens §§ 37-38 og § 42.

Kommissionssalg

Hvis et galleri eller en kunsthandler sælger en kunstgenstand ved et kommissionssalg, skal der beregnes moms af den fulde salgspris, jf. momslovens § 4, stk. 3, nr.1. Ved kommissionssalg indgår galleriet handlen i eget navn og for kunstnerens regning efter bemyndigelse fra kunstneren. Det er, jf. kommissionslovens § 56, karakteristisk for et kommissionssalg, at køberen af kunstgenstanden skal rette eventuelle krav i anledning af handlen mod galleriet og ikke mod kunstneren.

Fradragsret hos køber

LITTERATURHENVISNING

Ligningsvejledningen Told & Skat

Bind 1	A.A.3.1.2.2.	Lønmodtagere
	A.F.2.9.	Musikere
	A.F.2.10	Skuespillere, kunstnere og artister
Bind 2	E.A.1.2.	Hobbyvirksomhed og anden ikke erhvervsmæssig virksomhed
	E.A.1.2.1.	Betydning af sondringen mellem erhvervsmæssig virksomhed og hobbyvirksomhed
	E.A.1.2.2.	Hobby eller erhverv
	E.A.1.2.3.5.	Kunstnerisk virksomhed
	E.A.1.2.4.	Driftsform m.v.
	E.A.1.2.5.	Momsregistrering m.v.
	E.A.4.1.	Selvstændig erhvervsvirksomhed
	E.A.4.2.	Lønmodtagere
	E.A.4.3.	Eksempler på selvstændig erhvervsvirksomhed
	E.A.4.3.1.	Eksempler, hvor der ikke forelå selvstændig erhvervsvirksomhed
	E.B.2.6.	Kunstnere
	E.B.3.14.	Kunstnere
	E.B.3.15.	Driftsudgifter i øvrigt, arbejdsværelse

Rapport fra arbejdsgruppen om den 3. gruppe

Side 70 – 81

Skat, februar 2001

Skatteretsrådet 26. april 2001

Indkomstopgørelsen i ikke-erhvervsmæssig virksomhed
Notat om ikke-erhvervsmæssig virksomhed

Skattekartoteket

Forlaget Magnus, juni 2001

Kapitel 27

Selvstændigt erhvervsdrivende, lønmodtager og hobby

Kunstnernes Beskatning 2004

ISBN: 87-980453-7-7

Omslagsillustration: Jeff Ibbo

Billedkunstneres Forbund
Vejgårdsstræde 21
1070 København K

02195 KHC
JENS GALSCHOT
ALEXANDERGADE 4 A-2
5000 ODENSE C

1945

001

B

POST

PP

DANMARK

5000 a 27/15 2

Returneres ved varig adresseændring

Magasinpost