

# Kunstnerens skatte- og afgiftsmæssige stilling

Betænkning fra  
KUNSTNERBESKATNINGSUDVALGET



ex. 2

**BETÆNKNING NR. 1203**

**Skatteministeriet • Juni 1990**

*Publikationen kan købes i boghandelen eller hos*

STATENS INFORMATIONSTJENESTE

Postboks 1103,1009 København K

Telefon 3392 92 00 - Postgirokonto nr. 10014 25

*Hvis betaling sker med check eller*

*på giro til Statens Informationstjeneste*

*undgås ekspeditionsgebyr*



trykt på genbrugspapir

**ISBN 87-503-8562-3**  
Stougaard Jensen/København  
FI 03-37-bet.

## Indholdsfortegnelse.

<u>Kapitel 1.</u>	<u>Indledning.</u>	Side
<u>1.</u>	Udvalgets nedsættelse og kommissorium.	4
<u>2.</u>	Udvalgets sammensætning.	7
<u>3.</u>	Delbetænkning.	9
<u>Kapitel 2.</u>	<u>Sammenfatning af udvalgets overvejelser og forslag.</u>	10
<u>Kapitel 3.</u>	<u>Fradrag for driftsudgifter.</u>	15
<u>1.</u>	Problemstillingen.	15
<u>2.</u>	De almindelige regler.	16
<u>3.</u>	Driftsudgift eller afskrivning.	18
<u>4.</u>	Selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager.	19
<u>5.</u>	Periodiseringssspørgsmål og den skattemæssige behandling af underskud.	22
<u>6.</u>	Kunstneres særlige problemer.	23
<u>6.1.</u>	Ansatte kunstnere.	24
<u>6.2.</u>	Selvstændige erhvervsdrivende kunstnere.	26
<u>6.3.</u>	Lønmodtagere, som tillige udøver selvstændig kunstnerisk virksomhed.	29
<u>7.</u>	Manglende ensartethed i ligningen.	30
<u>8.</u>	Periodiseringsproblemer.	30
<u>9.</u>	Udvalgets forslag til afsnit i Ligningsvejledningen.	31
<u>9.1.</u>	Driftsomkostninger, .	31
<u>9.2.</u>	Kunstneres fradrag for arbejdsværelse.	33
<u>9.3.</u>	Hobby/erhverv.	33
<u>10.</u>	Mindretalsudtalelse.	35
<u>Kapitel 4.</u>	<u>Den skattemæssige behandling af legater, hæderspriser, stipendier m.v.. som tildeles kunstnere.</u>	37
<u>1.</u>	Problemstillingen.	37

<u>2.</u>	Svenske regler.	41
<u>3.</u>	Norske regler.	43
<u>4.</u>	Udvalgets overvejelser om den skattemæssige behandling af legater m.v.	44
<u>5.</u>	Udvalgets forslag om legater.	46
<u>6.</u>	Mindretalsudtalelse.	49
<u>Kapitel 5.</u>	<u>Moms m.v.</u>	53
<u>1.</u>	Momssystemet i Danmark.	53
<u>1.1.</u>	Momspligtig virksomhed.	53
<u>1.2.</u>	Afgiftspligtens omfang.	54
<u>2.</u>	Kunst- og kunstnermoms.	55
<u>2.1.</u>	Kunstneres ydelser.	55
<u>2.2.</u>	Kunstværker.	55
<u>2.3.</u>	Definition af "kunstværker".	56
<u>2.4.</u>	17. momsdirektiv.	56
<u>3.</u>	EF-regler.	57
<u>3.1.</u>	6. momsdirektiv.	57
<u>3.2.</u>	7. momsdirektiv.	57
<u>3.3.</u>	17. momsdirektiv.	58
<u>3.4.</u>	18. og 19. momsdirektiv.	58
<u>4.</u>	Udvalgets overvejelser om moms.	58
<u>4.1.</u>	Ligestilling af billedvævning med andre kunstværker.	59
<u>4.2.</u>	Moms af entreindtægter og provision ved salgformidling.	60
<u>4.3.</u>	Bogmoms og differentieret moms.	60
<u>5.</u>	Toldprocedurer i forbindelse med kunstneres midlertidige indførsel.	60
<u>5.1.</u>	Almindelige regler.	60
<u>5.2.</u>	Carnet-ordninger til lettelse af toldprocedurer.	61
<u>5.3.</u>	Kunstneres særlige problem.	61
<u>Kapitel 6.</u>	<u>Dobbeltbeskatning.</u>	62
<u>1.</u>	Problemstillingen.	62
<u>2.</u>	Undgåelse af dobbeltbeskatning.	62
<u>3.</u>	Ligningslovens § 33.	63
<u>4.</u>	Ligningslovens § 33 A.	64

<u>5.</u>	Dobbeltbeskatningsaftalerne.	65
<u>6.</u>	Beskatningsprincipper vedrørende indkomst fra udlandet.	68
<u>7.</u>	Fradrag for arbejde i udlandet.	68
<u>8.</u>	Udvalgets overvejelser om dobbeltbeskatning.	69
<u>1.</u>	Eksempler på trufne afgørelser om kunstnerisk virksomhed fritaget efter momslovens § 2, stk. 3, punkt 1.	71
<u>2.</u>	Kunstværker, der er momsfritagne i henhold til momslovens § 3, stk. 4.	72
<u>3.</u>	Ligningslovens § 33, samt ligningsvejledningen 1988, afsnit DC 1.	73
<u>4.</u>	Ligningslovens § 33 A, samt Skattedepartementets cirkulære af 13. september 1988.	75
<u>5.</u>	OECD's modeldobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 12 og 17 med kommentarer.	79
<u>6.</u>	Ligningsrådets anvisninger for 1988 vedrørende beskatning af udenlandske aktiver og indtægter m.v.	91
<u>7.</u>	Ligningsrådets anvisninger for 1988 vedrørende fradrag ved arbejde i udlandet.	92

## Kapitel 1.

### Indledning.

#### 1. Udvalgets nedsættelse og kommissorium,

I oktober måned 1983 nedsatte skatteministeren efter regeringens beslutning et udvalg, der skulle undersøge kunstnernes skatte- og afgiftsmæssige stilling.

Udvalget fik følgende kommissorium:

1. Det er et led i regeringens politik at skabe mulighed for, at kunstnere kan arbejde under sådanne vilkår, at vort kulturliv fortsat kan udvikle sig. En sådan udvikling må ikke blive hæmmet af skatte- og afgiftsregler, der lægger unødvendige hindringer i vejen herfor. Regeringen har derfor besluttet at nedsætte et udvalg, der skal have til opgave at undersøge, i hvilket omfang der findes sådanne skatte- og afgiftsregler, og i fornødent omfang at stille forslag om eventuelle tilpasninger og ændringer af disse regler.

2. De skatte- og afgiftsregler, der gælder for selvstændigt arbejdende kunstnere, svarer i vidt omfang til de regler, der gælder for erhvervsdrivende. De vilkår, erhvervslivet arbejder under, kan dog kun sjældent sammenlignes med de vilkår, kunstnere arbejder under. Udvalget bør derfor generelt undersøge, om de regler, der gælder for erhvervsdrivende, i alle tilfælde er tilpasset tilstrækkeligt til kunstneres særlige forhold, og bør især være opmærksom på, om en eventuel manglende tilpasning kan indebære en forringelse af kunstneres vilkår.

I denne forbindelse bør også reglerne for overdragelse af ophavsrettigheder m.v. i såvel levende live som ved dødsfald undersøges nærmere.

Udvalget bør i givet fald fremkomme med forslag om, hvordan reglerne kan ændres for at undgå en forringelse af kunstnerens vilkår.

3. Det er normalt, at en kunstner arbejder i flere år på et kunstværk, for derefter at oppebære indtægten af dette arbejde i blot ét enkelt indkomstår. Kunstneren skal derfor også betale skat af hele indtægten i det indkomstår. På grund af den progressive beskatning udgør denne skattebyrde en uforholdsmæssig stor belastning i det enkelte år, når der tages hensyn til, at det reelt er flere års arbejde, der beskattes.

Allerede efter gældende regler er der mulighed for at lempe virkningerne af den progressive beskatning af store engangsindtægter. Denne lempelsesregel vil i mange tilfælde give kunstnerne tilstrækkelig beskyttelse mod en uforholdsmæssig stor beskatning.

I f.eks. Sverige findes der regler om, at kunstnerens indtægter kan tages til beskatning over flere år. Ønsker om at indføre tilsvarende regler her i landet er blevet fremsat af bl.a. kunstneres organisationer. Udvalget bør specielt undersøge, hvorvidt de gældende regler om beskatning af ekstraordinært store engangsindtægter må anses for hensigtsmæssige. Udvalget bør overveje behovet for og hensigtsmæssigheden af at erstatte eller supplere de gældende regler om beskatning af engangsindtægter med regler om fordelingen af beskatningen over flere år.

4. De gældende regler om fradrag for driftsudgifter forudsætter i almindelighed, at der er tale om en indtægtsskabende aktivitet, som har medført, at udgiften er afholdt. Der findes dog også regler om, at visse udgifter, der er afholdt, før den indtægtsgivende aktivitet blev påbegyndt, kan fradrages, når virksomheden er kommet i gang.

Kunstnere afholder ofte udgifter til f.eks. studierejser, indkøb af litteratur og materialer m.v., både før og mens de erhverver indtægter ved f.eks. salg

af deres kunstværker. Sådanne udgifter er ofte, men ikke altid, fradragsberettigede efter de almindelige regler.

Udvalget bør overveje, om de regler om fradrag for driftsudgifter, der gælder for erhvervsdrivende, i tilstrækkeligt omfang tilgodeser kunstneres muligheder for ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst at fradrage de udgifter, der er særlige for dem, og som er nødvendige for dem i deres virke. Udvalget bør i givet fald fremkomme med forslag om nødvendige og hensigtsmæssige tilpasninger af disse regler.

5. Fuldt skattepligtige personer i Danmark er skattepligtige af hele deres indkomst og formue, hvad enten den hidrører her fra landet eller fra udlandet. Dersom en given udenlandsk indkomst er undergivet beskatning i udlandet og samtidig skal beskattes fuldt ud her, foreligger der en dobbeltbeskatning.

Danmark har i vidt omfang indgået overenskomster med fremmede lande om undgåelse af dobbeltbeskatning.

Udvalget bør imidlertid undersøge, om de eksisterende metoder til undgåelse af dobbeltbeskatning under hensyn til kunstnernes særlige forhold er tilstrækkelige. Såfremt dette ikke findes at være tilfældet, bør udvalget fremkomme med forslag om, hvordan reglerne kan ændres.

6. Udvalget bør overveje, om der er behov for ændring af den skattemæssige behandling af legater, hæderspriser, stipendier m.v. som tildeles kunstnere.

7. Et særligt problem foreligger med hensyn til kunstneres betaling af moms. Mens kunstværker i almindelighed er fritaget for moms, gælder dette f.eks. ikke for billedvævning.

Udvalget bør derfor undersøge, om de gældende regler om merværdiafgift kan forringe vilkårene for særlige grupper af kunstnere, og i fornødent omfang stille forslag til afhjælpning heraf.



8. Udvalget bør i fornødent omfang optage forhandling med interesserede organisationer og institutioner, der ikke er repræsenteret i udvalget, og være bemyndiget til at rådføre sig med særligt sagkyndige i den udstrækning, det anses for hensigtsmæssigt.

## 2. Udvalgets sammensætning.

Udvalget fik ved nedsættelsen følgende sammensætning:

Guldsmed Helge Max Andersen, Danske Kunsthåndværkeres Landssammenslutning,  
galleriejer Patricia Asbæk,  
direktør Bent Fabricius-Bjerre,  
Fuldmægtig Helvinn Høst, Kulturministeriet,  
Steen Krarup Jensen, Danske billedkunstneres Fagforening,  
professor, dr.jur. Mogens Kockvedgaard,  
arkitekt Erik Korshagen,  
forfatter Hans Jørgen Lembourn, Dansk Kunstnerråd,  
fuldmægtig K.-H. Ludolph, Tolddepartementet,  
kontorchef René Mikkelsen, Skattedepartementet,  
forfatter Lars-Henrik Olsen, Dansk Forfatterforening,  
skuespiller, advokat Bendt Rothe (formand),  
maler Ole Sporring, Billedkunstnernes Forbund.

Fuldmægtig i kulturministeriet Helvinn Høst og fuldmægtigene i skattedepartementet John Fuhrmann og Birgitte Tabbert blev udpeget som sekretærer for udvalget. Sekretariatsarbejdet blev i perioden juni 1987 - januar 1989 varetaget af fuldmægtig i Skattedepartementet Artur Bugsgang. Siden 1. januar 1989 er sekretariatsarbejdet blevet varetaget af fuldmægtig i Skatteministeriets Departement Michael Frank.

Komponist Karl Aage Rasmussen indtrådte i udvalget den 12. juni 1984, idet direktør Bent Fabricius-Bjerre i foråret 1984 udtrådte af udvalget. Komponist Karl Aage Rasmussen udtrådte af udvalget i efteråret 1986 og i stedet indtrådte komponist Ivar Frounberg.

Efter fuldmægtig K.-H. Ludolphs udnævnelse til ministersekretær indtrådte fuldmægtig K. Aasberg Karlsen, der fra maj måned 1985 blev afløst af fuldmægtig Thor Karup. I januar måned 1987 blev fuldmægtig Thor Karup afløst af fuldmægtig Dorte Blou. Fuldmægtig Dorte Blou afløstes i juni 1988 af fuldmægtig Kirsten Borgsmidt.

Kontorchef René Mikkelsen blev den 1. februar 1985 udnævnt til departementschef i tolddepartementet, hvorefter kontorchef Jens Drejer, skattedepartementet, indtrådte i udvalget i stedet. Efter Jens Drejers udnævnelse til afdelingschef den 1. juli 1986 indtrådte kontorchef Erik S.M. Hansen i udvalget. Kontorchef i Skatteministeriets Departement, Hanne Søgaard Hansen afløste i september 1989 Erik S.M. Hansen, der i mellemtiden var blevet udnævnt til præsident for Landsskatte retten

Steen Krarup Jensen meddelte i november 1988, at han ønskede at udtræde af udvalget. Jens Peter Nielsen er i marts 1989 indtrådt i stedet for Steen Krarup Jensen.

Skuespiller, advokat, lic.jur. Bendt Rothe meddelte i marts 1989, at han ønskede at udtræde af udvalget. Skatteministeren udnævnte herefter i september 1989 professor, dr.jur. Mogens Kockvedgaard som ny formand for udvalget. Formanden for Dansk Skuespillerforbund Litten Hansen indtrådte samtidig i udvalget.

—oOo—

Et underudvalg bestående af Thor Karup, Ole **Sporring**, Helge Max Andersen og Patricia Asbæk blev nedsat den 17. september 1985 med henblik på at drøfte **moms-**spørgsmål.

Underudvalget afholdt 3 møder og afgav rapport til udvalget.

### 3. Delbetænkning.

Udvalget har tidligere i april 1987 afsluttet behandlingen af kommissoriets punkt 3 om udjævningsmuligheder for kunstneres skattepligtige indkomster. Resultatet af dette arbejde foreligger i en delbetænkning, trykt som betænkning nr. 1095.

Udvalget har afholdt 16 møder om denne betænkning.

København, den 25. januar 1990

Helge Max Andersen

Patricia Asbæk

Kirsten Borgsmidt

Ivar Frounberg

Helvinn Høst

Erik Korshagen

Litten Hansen

Jens Peter Nielsen

Hanne Søgaard Hansen

Hans Jørgen Lembourn

Lars-Henrik Olsen

Mogens Kockvedgaard

Ole Sparring

(formand)

/Michael Frank

Kapitel 2.Sammenfatning af udvalgets overvejelser og forslag.

Kunstnerisk virksomhed udøves ikke primært af økonomiske grunde. Skabertrang og ideelle motiver er normalt den drivende kraft. Typisk er det dog således, at kunstnerne ønsker at ernære sig ved deres arbejde, men det må beklageligvis konstateres, at kunstnerstanden generelt set hører til de dårligst stillede grupper i Danmark.

Kunstnere skal betale skat på linie med andre samfundsmedlemmer, men da kunstnernes arbejdsvilkår ofte afviger stærkt fra andre erhvervsudøveres, og da skattereglerne er oparbejdet med henblik på de traditionelle erhverv, kan der fremkomme utilsigtede skævheder. Herved kan skattereglerne modvirke samfundets behov for et veludviklet og frodigt kulturliv. Udvalget kan i så henseende ganske tiltræde regeringens programudtalelse i kommissoriets indledende afsnit, hvorefter "det er et led i regeringens politik at skabe mulighed for, at kunstnere kan arbejde under sådanne vilkår, at vort kulturliv fortsat kan udvikle sig". Udvalgets flertal bemærker i den forbindelse, at det må anses for lidet hensigtsmæssigt, dersom det offentlige med den ene hånd støtter kunsten gennem fondsbevillinger m.v., medens man med den anden hånd tager så hårdt om kunstnernes særlige indtægter - eksempelvis legater - og bedømmer kunstnernes driftsomkostninger så restriktivt, at det bliver praktisk umuligt selv for anerkendte og produktive kunstnere at opretholde en anstændig levestandard.

Medens udvalgets første delbetænkning omhandlede udjævningsmuligheder og opsparingsordninger vedrørende kunstnernes skattepligtige indkomster, omhandler nærværende betænkning 1) de skattemæssige fradragsregler for kunstnere, 2) beskatning af legater m.v. til kunstnere, 3) momsregler for kunstnere og 4) dobbeltbeskatning over landegrænserne.

Ad 1. De skattemæssige fradragsregler for kunstnere.

Det er efter udvalgsflertallets opfattelse problematisk, at et driftsomkostningsbegreb, der er udviklet til at passe til erhvervsdrivendes forhold, skal finde uændret anvendelse på en så speciel indkomstgruppe som de selvstændige kunstnere. Kunstnere afholder ofte driftsudgifter, som er atypiske for en forretningsmand, tildels uforståelige for den, der ikke selv er kunstner, og som efter det traditionelle driftsomkostningsbegreb ikke vil blive betragtet som fradragsberettigede driftsomkostninger. Det kan eksempelvis dreje sig om udgifter til rejser, men også om udgifter til skønlitteratur, faglitteratur, billedmateriale m.v., der har været nødvendigt som kilde- og inspirationsmateriale under kunstnerens forarbejder. Sådanne udgifter, der afholdes i en naturlig forbindelse med den kunstneriske virksomhed, bør kunne fradrages ved indkomstopgørelsen.

Dernæst peger flertallet på kunstnernes problemer med at blive anerkendt som selvstændig erhvervsdrivende. Det er opfattelsen, at det i nogle tilfælde er meget vanskeligt at få sådan anerkendelse. Ligningsmyndighederne bør derfor lægge mindre vægt på økonomiske og rentabilitetsmæssige betragtninger og mere vægt på de kunstneriske aktiviteter, som kunstneren udøver. Udvalget finder det beklageligt, at ligningsmyndighederne synes mere restriktive end Landsskatteretten.

Et andet hovedproblem er efter udvalgets opfattelse, at ligningsmyndighederne synes at forskelsbehandle kunstnerne fra kommune til kommune. Udvalget finder derfor, at der er behov for at få indført en mere ensartet praksis. Spørgsmålet har navnlig været fremme i forbindelse med fradrag for arbejdsværelse, hvor nogle kommuner konsekvent har nægtet fradrag.

Der kan efter udvalgets opfattelse næppe argumenteres for, at der skal gælde særlige lovregler om kunstnernes driftsomkostninger. Derimod er det af afgørende betydning at få tilpasset fortolkningen af de gældende regler efter kunstnernes særlige og individuelle arbejdsforhold.

Dels med henblik på en sådan tilpasning, dels med henblik på at skabe en mere ensartet praksis foreslår flertallet, at Ligningsvejledningen udførligt beskriver omkostningsbegrebet m.v. i relation til kunstnere.

Dette forslag er optrykt i kapitel 3, afsnit 9.

Et mindretal finder ikke, at der er et særligt problem med driftsomkostningsbegrebet i relation til kunstnere.

Der er enighed i udvalget om, at ligningsvejledningen med fordel kunne indeholde nogle af de landskatteretskendelser vedrørende kunstnere, som er nævnt i betænkningen.

#### Ad 2. Beskatning af legater m.v. til kunstnere.

Beskatning af legater m.v. er af særlig betydning for kunstnere, fordi mange kunstnere har små og/eller svingende indtægter. Legaterne ydes for at opmuntre kunstnere til yderligere produktion og som anerkendelse af kunstnerens hidtidige præstationer. Legaterne er udtryk for samfundets påskønnelse og tilkendegivelse af den kunstneriske præstations betydning.

Det er derfor udvalgets opfattelse, at man ved at beskatte legater som al anden indkomst forringer selve meningen med legater.

På det grundlag foreslår flertallet, at en større del af de legater, der uddeles til kunstnere, bør være skattefrie. Skattefriheden skal ikke gælde generelt, men skal alene omfatte bestemte typer af legater, der er udbetalt som éngangsydelser. Skattefriheden skal alene omfatte legater og gaver, der er uddelt af fonde og foreninger og f.eks. ikke af enkeltpersoner eller som hovedregel af det offentlige. Det er meningen, at de uddelende fonde og foreninger skal være godkendte til at uddele skattefrie legater.

Udvalget har på denne baggrund udarbejdet et udkast til lovforslag om ændring af Ligningsloven (Den skattemæssige behandling af legater og stipendier m.v.). Lovudkastet er optrykt i kapitel 4, afsnit 5.

Et mindretal i udvalget har afvist tanken om at indføre en så generel skattefritagelse for legater til kunstnere. Det skyldes afgrænsningsvanskeligheder og risiko for afsmitning til andre legater m.v. Dette mindretal er derfor mere stemt for, at Folketinget i hvert enkelt tilfælde fritager et bestemt legat for beskatning på linie med de skattefritagne Nobelpriser og Nordisk Råds Musik- og Litteraturpriser.

#### Ad 3. Momsregler m.v. for kunstnere.

Udvalget gennemgår de gældende regler om moms med særligt henblik på kunst- og kunstnermoms. Kunstneres salg af egne kunstværker er ikke momspligtig, når kunstværkerne hører under toldtariffens positioner 99.01 - 99.03 (nu positioner 97.01 - 97.03). Kunstværker, der ikke er omfattet af disse positioner er **momspligtige**, uanset om de sælges af kunstneren selv.

Efter 6. momsdirektiv er det kun ved en fælles EF-vedtagelse muligt at ændre afgørelsen af, hvilke kunstværker der skal omfattes af positionerne 99.01 - 99.03 (nu positioner 97.01 - 97.03) og hvilke ikke. På den baggrund opfordrer udvalget til, at der fra dansk side fortsat arbejdes ihærdigt på en udvidelse af begrebet kunstværk i forslaget til et kommende 19. direktiv.

På området vedrørende toldprocedurer i forbindelse med kunstneres midlertidige indførsel af kunstgenstande samt musikinstrumenter til koncertopførelse finder udvalget det ønskeligt, at der i forbindelse med de såkaldte carnet-ordninger kunne stilles midler til rådighed til sikkerhedsstillelse for udenlandske told- og afgiftsbeløb.

#### Ad 4. Dobbeltbeskatning.

Udvalget har gennemgået de gældende regler på dobbeltbeskatningsområdet. Reglerne om beskatning af udenlandsk indkomst og om lempelse for skatter, der er betalt i udlandet, er teknisk og forståelsesmæssigt særdeles komplicerede. Reglerne giver således anledning til mange problemer.

Det er dog udvalgets opfattelse, at disse problemer er fælles for alle, der modtager indkomst fra udlandet, og at ikke kun kunstnere er berørt deraf. På grund af områdets generelle betydning og på grund af områdets kompleksitet er udvalget ikke gået ind i nærmere drøftelser af forslag til eventuelle ændringer for beskatning af udenlandsk indkomst og lempelse for skatter, der er betalt i udlandet.



### Kapitel 3.

#### Fradrag for driftsudgifter.

##### 1. Problemstillingen.

Den centrale bestemmelse vedrørende det skattemæssige driftsomkostningsbegreb findes i statsskattelovens § 6, litra a, hvorefter udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger, kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Denne bestemmelse angiver rammerne for, hvilke omkostninger, der kan fradrages. På specielle områder suppleres disse rammer af særlige lovregler i ligningsloven og kildeskatteloven samt af talrige detailregier i de anvisninger og cirkulærer, som Told- og Skattestyrelsen og Ligningsrådet udsender.

Statsskattelovens § 6 indeholder kun en kortfattet definition af driftsomkostningsbegrebet, og bestemmelsen giver derfor anledning til mange tvivlsspørgsmål, hvoraf adskillige i tidens løb har været prøvet ved Landsskatteretten og ved domstolene. Praksis har dermed udfyldt og fortolket bestemmelsen i statsskattelovens § 6.

Det er udvalgets opfattelse, at denne praksis ikke i fornødent omfang tager hensyn til de særlige forhold i forbindelse med kunstnerisk virksomhed, - en virksomhed, hvor økonomisk gevinstmaksimering i øvrigt normalt ikke er det primære. Praksis er - helt selvfølgelig - udviklet til at passe til det mere traditionelle erhvervsliv, hvor det typisk er lettere at sondre mellem erhvervsmæssige og private udgifter.

Udvalget anser denne problemstilling for den væsentligste, og det er her vigtigt at præcisere, at problemstillingen ikke vedrører loven som sådan. Der kan næppe argumenteres for, at der skal gælde særlige lovregler om driftsomkostninger for kunstnere. Derimod er

det af afgørende betydning at få tilpasset fortolkningen af de gældende regler efter kunstnernes særlige og individuelle arbejdsforhold.

En anden væsentlig problemkreds består i, at ligningsmyndighederne synes at forskelsbehandle kunstnere fra kommune til kommune. Der er derfor behov for at få indført en mere ensartet praksis.

Inden disse to hovedproblemer behandles nærmere, skal der gives en kortfattet oversigt over de almindelige regler om driftsomkostninger.

## 2. De almindelige regler.

Det centrale i princippet om fradrag for omkostninger kan formuleres således, at der skal være tale om udgifter, der har en direkte forbindelse med den indkomstskabende aktivitet.

Driftsomkostningerne giver anledning til to **hoved-**afgrænsninger, dels over for private udgifter, dels over for anlægs- eller etableringsvirksomhed. Private udgifter, det vil sige udgifter, der har karakter af sædvanligt privatforbrug, kan ikke fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Der kan således som hovedregel ikke opnås fradrag for udgifter til beklædning og fortæring.

I statsskattelovens § 6, stk. 2, beskrives privatforbruget som udgifter anvendt til "egen eller familiens underhold, betjening, nytte eller behagelighed, ... til gavn eller på anden måde".

Udgifterne må endvidere ikke medgå til at etablere en virksomhed eller tilvejebringe et nyt indkomstgrundlag for en bestående virksomhed. Udgifterne er kun fradragsberettigede, hvis de vedrører en igangværende virksomhed. Udgifter, der afholdes, før virksomheden er i gang, er i princippet etableringsudgifter, og er ikke fradragsberettigede. Synspunktet er dog modificeret i landsskatteretspraksis. Typiske driftsomkostninger, som f.eks. husleje, løn, annoncer o.lign., der er afholdt i tiden umiddelbart før virksomheden er startet, er således også fradragsberettigede.

Der indlægges endvidere den begrænsning i omkostningsbegrebet, at udgifterne som udgangspunkt ikke må vedrøre indkomsterhvervelsen i en uvis fremtid. Det beror på, at statsskattelovens § 6 a giver fradrag for udgifter, der er afholdt i årets løb, hvorfor der skal være en vis tidsmæssig sammenhæng mellem udgiftens afholdelse og den indkomsterhvervelse, som afholdelsen sigter mod. Praksis har imidlertid lempet på denne betingelse i de senere år.

Det er endelig en forudsætning, at virksomheden skal have et erhvervsmæssigt formål. Mens alle indtægter, også fra hobbybetonet virksomhed, er indkomstskattepligtige, er det en betingelse for at kunne fradrage omkostninger, at virksomheden anses for at være erhvervsmæssig. Udgifter, der er anvendt til at erhverve de hobbybetonede indtægter, kan dog altid fratrækkes i disse indtægter.

Selv om en virksomhed efter sin art normalt er erhvervsmæssigt betonet, kan den for den enkelte skattepligtige være en hobby, såfremt driften ikke hovedsageligt er begrundet i et ønske om at erhverve en indtægt.

Ved vurderingen af, om en virksomhed er drevet erhvervsmæssigt, lægger ligningsmyndighederne navnlig vægt på, om erhvervsaktiviteten på længere sigt må forventes at give overskud (er drevet med overskud for øje), og om den teknisk-faglige udøvelse af faget er sædvanlig i forhold til branchen. Der lægges normalt vægt på, om aktiviteten udøves på samme måde af andre i branchen, og om der er udsigt til at opnå indtægter, der står i et rimeligt forhold til den investerede kapital.

Spørgsmålet om en virksomhed kan anses for erhvervsmæssig er af stor betydning for kunstnere, men er i øvrigt mest kendt i forbindelse med underskud på landbrugsejendomme.

Et landbrug er som udgangspunkt en erhvervsmæssig virksomhed, drevet med overskud for øje. I de senere år har mange landbrug imidlertid givet underskud. Hvor

ejendommen i sådanne tilfælde har været ejet af en skatteyder med indkomster fra andet erhverv, er man kommet ind på at nægte fradragsret for underskuddet ud fra den betragtning, at der ikke foreligger en erhvervsvirksomhed, men en lystgård.

Praksis har siden slutningen af 1970'erne været, at en egentlig landbrugsejendom, som efter teknisk-landbrugsfaglig bedømmelse drives forsvarligt under en for et landbrug som det pågældende sædvanlig driftsform, normalt må anses for at være drevet erhvervsmæssigt. Dette gælder, selv om landbruget har været underskudsgivende gennem en årrække. Hvis ejendommen derimod kun afkaster ganske små landbrugsindtægter eller drives landbrugsmæssigt atypisk, kan dette medføre, at driften ikke anses for erhvervsmæssig. Tyngdepunktet ved bedømmelsen ligger altså i det landbrugsfaglige og ikke i rentabiliteten.

Det bør afslutningsvis nævnes, at omkostningsbegrebet er traditionsbestemt. Selv om der ikke stilles krav om, at udgiften er sædvanlig eller nødvendig, kan der ikke ses bort fra, at udgiftens nødvendighed og sædvanlighed kan komme til at virke som hjælpekriterier.

### 3. Driftsudgift eller afskrivning.

Begrebet driftsomkostninger er et samlebegreb for 1) driftsudgifter, der fratrækkes fuldt ud ved indkomstopgørelsen og 2) afskrivninger, der fratrækkes over flere år.

Både reglerne om driftsudgifter og afskrivninger udspringer af statsskattelovens § 6.

Driftsudgifter er fradragsberettigede, når de er afholdt. At udgiften er afholdt, betyder, at man har påtaget sig en endelig, retlig forpligtelse til at betale det pågældende beløb. Udgiften behøver derimod ikke at være betalt. Heri ligger, at hvis man har købt f.eks. varer på kredit i 1988, er udgifterne til disse varer fradragsberettigede i 1988, uanset at pengene først skal betales i 1989.

Afskrivninger er et fradrag, der er udtryk for virksomhedens forbrug af produktionsapparatet. Dette forbrug dækker over slid og forældelse. Afskrivningen er således ikke direkte knyttet til udgifter eller udbetalinger. Dette betyder, at den fulde anskaffelsessum ved køb af f.eks. en maskine til 100.000 kr. ikke kan fradrages ved købet, selv om man har påtaget sig en retlig forpligtelse til at betale beløbet. Maskinens pris skal derimod fordeles over de følgende år, således at der hvert år kan udgiftsføres (fratrækkes) et beløb af maskinens pris, der svarer til forbruget af maskinen (slid og forældelse). Hjemlen til at foretage afskrivninger fandtes oprindeligt kun i statsskattelovens § 6. De skattemæssige afskrivninger er i dag først og fremmest behandlet i afskrivningsloven. Der er i afskrivningsloven fastsat procentsatser m.v. for beregning af de beløb, der hvert år kan fratrækkes.

Afskrivningsreglerne er også af betydning for kunstnere. I praksis er det eksempelvis antaget, at der kan afskrives på flygler, LSR 1975.172 og ØLD af 12. august 1983 (SKD. 68.48). Det er imidlertid her som andetsteds en forudsætning for at afskrive på aktiverne, at disse faktisk undergår en værdiforringelse på grund af den erhvervsmæssige benyttelse. Som eksempel kan nævnes Landsskatterettens kendelse 1976.140: En musiker var ansat ved et byorkester og anvendte foruden sin egen cello også en tjenestecello. Denne var imidlertid ikke af en sådan kvalitet, at han fandt den egnet til benyttelse under koncerter, hvor han optrådte som solist. Musikeren ville derfor afskrive på sin egen cello. Landsskatteretten afgjorde, at celloen måtte betragtes som et sådant kostbart strygeinstrument, hvis værdi ikke kunne antages at undergå forringelse ved klagerens benyttelse, hvorfor der ikke fandtes grundlag for at godkende afskrivning herpå.

#### 4. Selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager.

Som lønmodtager anses den, der modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold.

Selvstændig erhvervsvirksomhed er kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud.

Statsskattelovens § 6, litra a, gælder både **for** erhvervsdrivende og lønmodtagere. Lønmodtagere kan dog efter ligningslovens § 9, stk. 1, kun fradrage udgifter i forbindelse med udførelsen af det indtægtsgivende erhverv, i det omfang de samlede fradragsberettigede udgifter overstiger et grundbeløb, der for indkomståret 1989 udgør 3.300 kr.

Lønmodtagere er tillige ofte i den situation, at de oppebærer deres løn, hvad enten de afholder udgifterne eller ej, f.eks. udgifter til arbejdsværelse o. lign. Det kan derfor være tvivlsomt, om der er en sådan direkte forbindelse mellem udgiften og indkomsten, at der er fradragsret. Praksis følger derfor i disse tilfælde en skrapere kurs end ellers.

Der har dog i de senere år været en tendens i praksis til at udvide det snævre traditionelle omkostningsbegreb. Dette synes også at have medført en vis lempelse for lønmodtagere, se f.eks. ØLD af 18. november 1988 (Tfs 1988.695). En ansat ingeniør, der beskæftigede sig med kunderådgivning med hensyn til kondensvandrisici i bygninger, anskaffede sig en personal computer (PC), til hvilken han udarbejdede et program, der muliggjorde store arbejdsbesparelser ved maskinel beregning af sådanne risici. Ifølge en under sagen afgivet erklæring, så arbejdsgiveren sig endnu ikke i stand til at udstyre alle ansatte ingeniører med edb, men det forudsattes, at ansatte på ingeniørniveau selv foretog mindre investeringer for at bestride deres job på tilfredsstillende måde. Landsretten fandt, at der var en sådan direkte sammenhæng mellem skatteyderens udgift til PC og hans indtægtsgivende erhverv, at udgiften var omfattet af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Indenfor en række specielle områder var der tidligere fastsat satser for fradrag, såkaldte standardfradrag. Det bevirkede, at lønmodtageren ikke skulle dokumentere størrelsen af sine udgifter, men blot kunne fradrage det fastsatte beløb. Det forudsattes dog, at lønmodtageren generelt var berettiget til fradraget, f.eks. som musiker. Standardfradragene var fastsat af Ligningsrådet. Ved en beslutning i november 1988 ophævede Ligningsrådet alle standardfradrag med virkning fra 1989, se SD-cirkulære 1988-57. Herefter kan kun dokumenterede lønmodtagerudgifter ud over 3.300 kr. fradrages.

Udgifter til befordring, kontingenter til A-kasse og fagforening og faglige sammenslutninger kan fradrages i den skattepligtige indkomst, uanset den nævnte bundgrænse på 3.300 kr.

Ligningslovens § 8 F giver et generelt fradrag på 3 pct. af den personlige indkomst (løn, pension, indtægt ved selvstændig erhvervsvirksomhed m.v.) dog højst 3.500 kr. (for 1989). Dette fradrag gives til alle, der har personlig indkomst og fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. 3 pct.'s fradraget tilfalder også ikke-lønmodtagere, som f.eks. selvstændige erhvervsdrivende og pensionister.

Endelig skal nævnes, at fradragsværdien indebærer en yderligere forskel på den skattemæssige behandling af lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende.

For lønmodtagere gælder, at driftsudgifter kan kun fratrækkes i den skattepligtige indkomst, der beskattes med ca. 50 pct. Fradragene får herved en skatteværdi på 50 pct.

For selvstændige erhvervsdrivende, herunder for selvstændigt arbejdende kunstnere, gælder, at driftsudgifter kan fratrækkes i den personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 1, med en **skatteværdi** på op til 68 pct. (fuld fradragsværdi). Selvstændige kan tillige opnå fuld fradragsværdi af deres erhvervmæssige renteudgifter ved at anvende virksomheds-skatteordningen.

## 5. Periodiseringsspørgsmål og den skattemæssige behandling af underskud.

Visse grupper af kunstnere har det særlige problem, at deres udgifter ikke er tidsmæssigt sammenfaldende med deres indtægter. Som typiske eksempler på sådanne kunstnere kan nævnes forfattere og billedhuggere. For disse kunstnere gælder det, at indkomsten først optjenes f.eks. året efter, at udgifterne er afholdt, ofte endog senere. Et andet eksempel er komponister, hvor vederlaget for opførelsen af et værk normalt først modtages året efter opførelsen, ved udenlandske opførelser først to år efter eller endnu senere.

Der er derfor anledning til at se nærmere på spørgsmålet om periodisering af indtægter og udgifter.

Honorarer for flerårige arbejder, der udbetales med et samlet beløb, skal normalt først beskattes, når arbejdet er afsluttet og honoraret for arbejdet er fastsat og udbetalt. Dette betyder, at kunstneren i udbetalingsåret får en høj marginalskat. Beskatningen kan dog ske i takt med eventuelle **acoutoubetalinger** af honoraret, LSR 1974.108.

Forfatterhonorarer skal beskattes, når de er indtjente. Såfremt en del af honoraret udbetales som en procentdel af salgsindtægten, og denne del først kommer til udbetaling efter det år, i henhold til hvilket salgsindtægten beregnes, beskattes denne del efter praksis først i udbetalingsåret. Acontobeløb beskattes normalt i de år, de bliver udbetalt.

Driftsudgifterne kan fratrækkes, når de er afholdt, hvilket betyder, at man har påtaget sig en endelig, retlig forpligtelse til at betale det pågældende beløb, se ovenfor afsnit 3.

Når virksomhedens samlede driftsomkostninger for det enkelte indkomstår overstiger indtægterne, fremkommer der et underskud.

Underskud i den skattepligtige indkomst kan fremføres til fradrag i den skattepligtige indkomst m.v. for de nærmest følgende 5 indkomstår efter reglerne i



personskattelovens § 13, virksomhedsskattelovens § 13, samt lov om særlig indkomstskat § 9. De nærmere **skatte-**tekniske beregningsregler skal ikke belyses i denne betænkning.

Det bør for god ordens skyld tilføjes, at kunstnere, der har indtægter af en løbende produktion, f.eks. ved salg af malerier, ikke behøver at relatere deres udgifter til bestemte værker. Udgifterne kan fratrækkes det år, de afholdes, efter et sædvanligt "kasseprincip".

#### 6. Kunstnernes særlige problemer.

Kunstnere afholder ofte udgifter, som er nødvendige for udøvelsen af deres erhverv, og som derfor er driftsomkostninger, men som efter det traditionelle driftsomkostningsbegreb, således som dette er oparbejdet med henblik på sædvanlig erhvervsudøvelse, ikke vil blive betragtet som fradragsberettigede driftsudgifter.

Det kan eksempelvis dreje sig om udgifter til rejser, men også om udgifter til skønlitteratur, faglitteratur, billedmateriale m.v., der har været nødvendigt som kildemateriale under kunstnerens forarbejde.

Ligningsmyndighederne er efter udvalgets opfattelse generelt for tilbageholdende med at give fradrag for kunstnernes driftsomkostninger, fordi de anvender det snævre omkostningsbegreb, der er tilpasset de mere traditionelle erhvervsvirksomheder. Dette kan bl.a. skyldes, at ligningsmyndighederne ikke har noget godt kendskab til kunstnerisk virksomhed.

Udvalget finder, at en del af disse problemer kan løses ved, at Ligningsvejledningen mere udførligt beskriver omkostningsbegrebet i relation til kunstnere. Udvalget har derfor udarbejdet et konkret forslag til et afsnit, der kunne supplere Ligningsvejledningens afsnit vedrørende driftsomkostninger m.v. i relation til kunstnere. Udvalgets forslag, der er gengivet i afsnit 9, vil blive omtalt i det følgende.

For nærmere at få belyst, hvilke særlige problemer kunstnere har i forhold til det gældende skattemæssige omkostningsbegreb har udvalget henvendt sig til 24 organisationer med henblik på at få oplyst, hvilke skatte- og afgiftsmæssige problemer, som er påtrængende og typiske for organisationens medlemmer indenfor de forskellige kunstarter. 10 organisationer har svaret. Det drejer sig om Dansk Kunstnerråd, Dansk Forfatterforening, Dansk Filmfotograf Forbund, Danske Dramatikeres Forbund, Billedkunstnernes Forbund, Dansk **Skuespiller**forbund, Danske Billedkunstneres Fagforening, Dansk Komponistforening og Dansk Artist Forbund. Besvareelserne er indgået i udvalgets overvejelser.

Af praktiske grunde kan det være hensigtsmæssigt at opdele kunstnere i 3 hovedgrupper: 1) ansatte kunstnere, 2) kunstnere, som er selvstændige, og 3) lønmodtagere, som tillige udøver selvstændig kunstnerisk virksomhed.

#### 6.1. Ansatte kunstnere.

Under gruppen ansatte kunstnere falder typisk skuespillere, musikere, sangere og andre optrædende kunstnere. Disse kunstnere modtager løn eller honorarer, der som hovedregel vil blive beskattet som A-indkomst. For artister og solister og ved enkeltstående arrangementer vil honorarer dog nok i større udstrækning blive beskattet som B-indkomst.

Som udgangspunkt må det antages, at ansatte kunstnere er sammenlignelige med andre grupper af lønmodtagere. I det omfang de har udgifter, der er dokumenterbare, er kunstnerne ikke stillet anderledes end andre grupper af lønmodtagere. På linie med andre lønmodtagere har kunstnere udgiftsarter, som er specielle for disse, og nødvendige for opretholdelsen af deres erhvervsevne, f.eks. en musikers afskrivning på musikinstrumenter, en dansers vedligeholdelse af kroppen, en artists opretholdelse af færdighederne m.v. Udvalget ønsker særligt at bemærke de ekstraordinære problemer

der opstår, ved at hovedparten af "ansatte kunstnere" er ansat på free-lance-basis, hvilket giver et stigende antal problemer med godkendelse af fradragsret for sådanne specielle udgiftsarter, som udspringer heraf: Omkostninger der ikke direkte kan relateres til et bestemt ansættelsesforhold. Hertil kommer de særlige problemer, der opstår, når udøvende kunstnere dels optræder som lønmodtagere, dels som selvstændigt erhvervsdrivende.

Såfremt det godtgøres, at nogle kunstnergrupper har udgifter, som utvivlsomt er fradragsberettigede efter deres art, men som er svære at dokumentere, er det flertallets opfattelse, at ligningsmyndighederne i rimeligt omfang bør lade en sandsynliggørelse for afholdelse af udgiften være nok til, at fradrag gives. Behovet for en sådan praksis skyldes navnlig, at Ligningsrådet i 1988 har afskaffet de såkaldte standardfradrag, jf. afsnit 4, og at nogle af disse vedrørte kunstnere. Det kan eksempelvis nævnes, at skuespillere, musikere, sangere og dansere indtil 1988 (incl.) kunne få fradrag til dækning af merudgiften til fortæring udenfor hjemmet, kostumer, maskering, teaterrekvisitter, vask, repræsentation o.lign i den samlede bruttoindtægt ved teater- og filmarbejde, koncertvirksomhed m.v. Fradraget udgjorde 5-20 pct. af den nævnte bruttoindtægt, dog højst 10.000 kr. Et sådant standardfradrag gives ikke længere, men det ligger i sagens natur, at udgifterne ikke er faldet bort af den grund. Der kan derfor fortsat kræves fradrag, nu blot på basis af rimelig individuel dokumentation.

Optrædende kunstnere vil ofte kunne fratække en del af deres udgifter til telefon, idet de skal kunne hidkaldes med kort varsel. Dette følger allerede af en landsskatteretsafgørelse fra 1984 (1984.123), der anerkendte et fradrag på 50 pct., en afgørelse der dog ikke synes respekteret af alle kommuner.

Optrædende kunstnere har i øvrigt ofte driftsudgifter, der er helt specielle for deres virksomhed, eksempelvis udgifter til kropsvedligeholdelse, stemme-

træning, improvisationsteknik, daglig træning for dansere m.v. Der er for så vidt ikke tvivl om, at sådanne udgifter er fradragsberettigede, men ligningsmyndighederne har dog i de senere år anlagt en meget restriktiv linie, bl.a. ud fra det synspunkt, at visse af udgifterne har karakteren af videreuddannelse. Heroverfor bør det fremhæves, at de optrædende kunstnere kun får engagement, når færdighederne forefindes, og at den indtægtsgivende virksomhed derfor forudsætter en stadig vedligeholdelse.

### 6.2. Selvstændige erhvervsdrivende kunstnere.

Under denne gruppe kunstnere falder typisk malere, billedhuggere, forfattere og lignende, men i visse tilfælde også optrædende kunstnere og entertainere, som optræder for egen regning. Disse kunstnere behandles skattemæssigt på linie med andre erhvervsdrivende.

Det er efter flertallets opfattelse problematisk, at et driftsomkostningsbegreb, der er udviklet til at passe til erhvervsdrivendes forhold, skal finde uændret anvendelse på en så speciel indkomstgruppe som de selvstændige kunstnere. Kunstnere afholder ofte driftsudgifter, som er atypiske for en forretningsmand, tildels uforståelige for den, der ikke selv er kunstner, og som efter det traditionelle forretningsprægede driftsomkostningsbegreb ikke vil blive betragtet som fradragsberettigede driftsomkostninger. Det kan eksempelvis dreje sig om udgifter til rejser, men også om udgifter til skønlitteratur, faglitteratur, billedmateriale m.v., der har været nødvendigt som kilde- og inspirationsmateriale under kunstnerens forarbejder. Sådanne udgifter, der afholdes i en naturlig forbindelse med den kunstneriske virksomhed, bør kunne fradrages ved indkomstopgørelsen.

Ved afgørelsen af, om en udgift er en fradragsberettiget driftsudgift, bør de særlige vilkår for kunstnerisk virksomhed og kunstnernes særlige forhold derfor i højere grad tages i betragtning, end tilfældet er for

øjeblikket. Dette skyldes navnlig, at omstændighederne i forbindelse med frembringelsen af kunstneriske værker og præstationer afviger væsentligt fra sædvanlig erhvervsmæssig aktivitet.

En forfatter bør f.eks. ikke blot kunne fratrage de helt basale udgifter til papir m.v., men også alle rimelige udgifter til bogindkøb og andet skriftligt materiale. Dette er en følge af, at en forfatter, for at kunne varetage sit erhverv, skal kunne følge med i sprogets udvikling og løbende holde sig kunstnerisk ajour indenfor sit område. Der skal dog fortsat stilles krav om, at der består en forbindelse mellem den enkelte litteraturanskaffelse og den pågældende **forfatter**-virksomhed, ligesom udgifter til anlæg af et bibliotek normalt ikke er fradragsberettigede. Det bør i øvrigt fremhæves, at mange kunstnere (f.eks. komponister, forfattere og oversættere) i vore dage anvender edb og andet elektronisk udstyr i forbindelse med værkernes skabelse. Når dette er tilfældet, kan der fratragtes de dermed forbundne udgifter til hardware og software.

Efter udvalgets opfattelse er en række andre udgifter tilsvarende afholdt i en naturlig forbindelse med det kunstneriske erhverv. Således bør rejseomkostninger være fradragsberettigede, dersom rejsen har været en forudsætning for skabelsen af et værk, eksempelvis gennem iagttagelse af lokaliteter, befolkningsgrupper etc. Dette er en selvfølge for rejsebogsforfattere, men bør i højere grad også gælde for andre former for litterær eller kunstnerisk virksomhed, hvor indtryk fra det fremmede kan være af afgørende betydning. Det er lige så klart, at sædvanlige ferierejser eller almene "dannelsesrejser" ikke skal kunne fradrages.

Af stor betydning er også spørgsmålet om kunstners adgang til at få fradrag for arbejdsværelse. Selvstændigt arbejdende kunstnere kan for arbejdsværelse, indrettet i den private bolig, fradrage en forholdsmæssig andel af den afholdte huslejudgift incl. el og varme under forudsætning af, at arbejdsværelset udelukkende har været møbleret og anvendt som arbejdsværelse.

Dette synes ikke at have givet anledning til større problemer for f.eks. billedhuggere eller malere, hvor det er ganske tydeligt, at atelieret ikke samtidig kan anvendes til privat bolig på grund af dets særlige indretning og også på grund af forekomsten af støv, terpentindampe og tekniske arbejdsredskaber m.v.

Derimod har det givet anledning til problemer for f.eks. forfattere, hvor visse kommuner konsekvent har nægtet fradrag for arbejdsværelse. Imidlertid har Landsskatteretten fastslået, at forfattere principielt har fradrag for arbejdsværelse.

I en kendelse af 10. maj 1985 gav Landsskatteretten således en forfatter fradrag for arbejdsværelse, der var møbleret med skrivebord, skrivemaskinebord, arkivskabe og reoler, der indeholdt en bogsamling på ca. 4.000 bind.

Ligeledes gav Landsskatteretten ved kendelse af 19. april 1987 en forfatter fradrag for arbejdsværelse. Den pågældende havde haft indtægter som forfatter, forlagskonsulent, litteraturanmelder ved dagbladene og som foredragsholder. Skatteyderen havde ikke i forbindelse med sin virksomhed som litteraturanmelder ved dagbladene haft arbejdsværelse til rådighed. Landsskatteretten indrømmede fradrag bl.a. under henvisning til, at hovedparten af skatteyderens arbejde måtte udføres i hjemmet.

Det er udvalgets opfattelse, at betingelserne for fradragsret for arbejdsværelse bør fortolkes med rimelig forståelse for kunstnernes særlige vilkår. Der bør således gives fradrag i de tilfælde, hvor kunstneren ikke har nogen arbejdsplads udenfor hjemmet, og hvor de kunstneriske værker således nødvendigvis har måttet frembringes i den private bolig.

Med henblik på at fortolke omkostningsbegrebet i relation til de særlige vilkår, der gælder for kunstnerisk virksomhed, har udvalgets flertal som nævnt udarbejdet et konkret forslag til et afsnit i Ligningsvejledningen, som kan supplere de bestående afsnit om driftsomkostninger. Dette forslag er refereret i afsnit 9.

### 6.3. Lønmodtagere, som tillige udover selvstændig kunstnerisk virksomhed.

Som nævnt er det største problem for denne gruppe, om det kunstneriske arbejde bedømmes som **hobbyvirksomhed** eller erhvervsvirksomhed.

Såfremt den pågældende har ansættelse som skuespiller, musiker, sanger eller lignende, vil dette normalt få afsmittende virkning for det selvstændige arbejde. Ansatte kunstnere har lettere ved at få anerkendt deres selvstændige kunstneriske aktiviteter som erhverv end personer, som ikke i forvejen har ansættelse indenfor samme branche. Det skyldes, at det allerede ved kunstnerens faste ansættelse er tydeligt, hvad der er kunstnerens levevej.

Ligningsmyndighederne er derimod overfor kunstnere med såkaldt artsfremmed ansættelse tilbøjelige til at betragte den udøvede aktivitet som værende af rent privat karakter.

Dette har først og fremmest den virkning, at kunstnere ikke kan fradrage underskuddet fra de kunstneriske aktiviteter i deres øvrige indkomster f.eks. lønindkomst, ligesom underskuddet ikke kan fremføres.

Det er derfor af allerstørste betydning for en kunstner at få anerkendt sit arbejde som erhvervsmæssigt.

Ligningsmyndighedernes bedømmelse af, om en kunstnerisk virksomhed er erhvervsmæssig eller af hobbykarakter, afhænger af en samlet vurdering af, om der er rimelig udsigt til, at virksomheden i det lange løb vil give overskud, og at dette har været kunstnerens formål. Det er således ikke afgørende, om den kunstneriske virksomhed giver underskud gennem flere år. I tvivlstilfælde tages der hensyn til kunstnerens uddannelsesmæssige baggrund og tilknytning til det faglige område, ligesom der henses til, om kunstneren gennem udstillingsvirksomhed, udgivelser og opførelse af værker har udvist en professionel indstilling.

Det er udvalgets opfattelse, at ligningsmyndighederne i mange tilfælde er for tilbageholdende med at betragte det kunstneriske arbejde som erhvervsmæssigt. Udvalget finder, at der må lægges mindre vægt på de økonomiske og rentabilitetsmæssige betragtninger. Ligningsmyndighederne bør i større udstrækning tage hensyn til, om de aktiviteter, som kunstneren udøver, virkelig er udtryk for en professionel kunstnerisk aktivitet. Det kan f.eks. være udstillingsvirksomhed, udgivelse, teaterforestillinger, koncerter, uddannelsesbaggrund og tilknytning til det faglige område o.lign. Det vil under alle omstændigheder være et krav, at kunstnerens resultater er gjort tilgængelige for offentligheden i professionel sammenhæng. Man kan i denne forbindelse henvise til Landsskatterettens kendelse af 7. september 1989 (89-3-451) om en kunstmalers fradragsberettigede underskud. Den pågældende var uddannet på Akademiet, var medlem af en anerkendt kunstnersammenslutning og havde modtaget legater fra Statens Kunstfond flere gange.

#### 7. Manglende ensartethed i ligningen.

Udover at få tilpasset driftsomkostningsbegrebet til den kunstneriske virksomhed, er et andet hovedproblem, at ligningsmyndighederne synes at forskelsbehandle kunstnerne fra kommune til kommune. Udvalget finder derfor, at der er behov for at få indført en mere ensartet praksis. Spørgsmålet har som nævnt i afsnit 6.2. navnlig været fremme i forbindelse med fradrag for arbejdsværelse, hvor nogle kommuner konsekvent har nægtet fradrag.

Udvalgets flertal finder, at problemet kan løses ved at udbygge Ligningsvejledningen som foreslået ovenfor i afsnit 9.

#### 8. Periodiseringsproblemerne.

Da afholdelsen af udgifter i forbindelse med udøvelsen af aktiviteten som kunstner ofte finder sted



længe før, der følger indtægter af den udøvede aktivitet, har kunstnerne et særligt periodiseringsproblem, navnlig når udgifterne for det enkelte indkomstår overstiger indtægterne, således at der fremkommer et underskud.

Underskud i den skattepligtige indkomst kan fremføres til fradrag i den skattepligtige indkomst m.v. for de nærmest følgende 5 indkomstår, jf. afsnit 5.

Det er udvalgets opfattelse, at det praktiske problem her består i at få ligningsmyndighederne til at anerkende den kunstneriske virksomhed som erhverv, idet en sådan anerkendelse dels har betydning for den nævnte adgang til at fremføre underskud, dels betydning for kunstnerens adgang til at fratække dette underskud i de øvrige indtægter, f.eks. lønindtægter. Disse problemer er imidlertid allerede behandlet i det foregående. Løses de i overensstemmelse med de af udvalget foreslåede retningslinier, skulle der herefter ikke opstå særlige problemer. Udvalget påpeger dog, at en korrekt løsning af periodiseringsproblemerne altid forudsætter en god regnskabsføring med pinlig orden i udgiftsbilag etc. Dette gælder for så vidt altid ved fradragsberetigede udgifter, men pånøder sig med særlig styrke, når man vil modregne ældre udgifter i aktuelle indtægter.

## 9. Udvalgets forslag til afsnit i ligningsvejledningen.

### 9.1. Driftsomkostninger.

Det følger af driftsomkostningsbegrebet, at erhvervsmæssige udgifter, der afholdes i en naturlig forbindelse med en igangværende virksomhed, kan fradrages ved indkomstopgørelsen. Kernen i driftsomkostningsbegrebet er en forudsætning om, at der foreligger en aktuel driftsmæssig begrundelse for at afholde en udgift.

For kunstnere, der helt eller delvis ernærer sig ved deres kunstneriske virksomhed, gælder det således, at udgifter, afholdt i en naturlig forbindelse med den

kunstneriske virksomhed, kan fradrages ved indkomstopgørelsen. Ved afgørelsen af om en udgift er en fradragsberettiget driftsudgift, bør de særlige vilkår for kunstnerisk virksomhed og kunstnernes individuelle forhold imidlertid tages i betragtning, navnlig fordi omstændighederne i forbindelse med frembringelsen af kunstneriske værker og præstationer afviger væsentligt fra sædvanlig erhvervsmæssig aktivitet.

En forfatter kan f.eks. ikke blot fratrage de helt basale udgifter til papir m.v., men også alle rimelige udgifter til bogindkøb, edb-programmer og andet skriftligt materiale. Dette følger af, at en forfatter, for at varetage sit erhverv, skal kunne følge med i sprogets udvikling og løbende holde sig fagligt og kunstnerisk ajour indenfor sit område.

Der skal dog stilles krav om, at der skal bestå en forbindelse mellem den enkelte litteraturanskaffelse og den pågældende forfattervirksomhed, ligesom udgifter til anlæg af et bibliotek normalt ikke er fradragsberettigede, se LSR. 1983.109 og Skat 1986.7.473.

Rejseomkostninger vil også være fradragsberettigede, dersom rejsen har været en forudsætning for skabelsen af et værk, eksempelvis gennem iagttagelse af lokaliteter, befolkningsgrupper etc. Dette er en selvfølge for rejsebogforfattere, men gælder også for andre former for litterær eller kunstnerisk virksomhed, hvor indtryk fra det fremmede kan være af afgørende betydning. Sædvanlige ferierejser eller almene "uddannelsesrejser" falder derimod uden for det fradragsberettigede område.

Optrædende kunstnere, der skal kunne hidkaldes med kort varsel, kan fratrage en del, typisk 50 pct., af deres udgifter til telefon, og disse kunstnere kan ligeledes fratrage andre driftsudgifter, der er særegne for deres profession, eksempelvis udgifter til kostumer, maskering og vedligeholdelse af deres kunstneriske færdigheder.

### 9.2. Kunstneres fradrag for arbejdsværelse.

Selvstændigt arbejdende kunstnere kan for arbejdsværelse, indrettet i den private bolig, fradrage en forholdsmæssig andel af den afholdte huslejeudgift, incl. el og varme. Det har normalt været en forudsætning for fradragsretten, at arbejdsværelset udelukkende er møbleret som arbejdsværelse og alene benyttes til dette formål, men i de tilfælde, hvor kunstneren ikke har nogen arbejdsplads udenfor hjemmet, og hvor de kunstneriske værker således nødvendigvis har måttet frembringes i den private bolig, bør disse betingelser fortolkes med rimelig forståelse for den enkelte kunstners særlige vilkår.

Landsskatteretten har i en kendelse af 10. maj 1985 givet en forfatter fradrag for arbejdsværelse, der var møbleret med skrivebord, skrivemaskinebord, arkivskabe og reoler, der indeholdt en bogsamling på ca. 4.000 bind.

Ligeledes gav Landsskatteretten ved kendelse af 19. april 1987 en forfatter fradrag for arbejdsværelse. Den pågældende havde haft indtægter som forfatter, forlagskonsulent, litteraturanmelder ved dagbladene og som foredragsholder. Skatteyderen havde ikke i forbindelse med sin virksomhed som litteraturanmelder ved dagbladene haft arbejdsværelse til rådighed. Landsskatteretten indrømmede fradrag bl.a. under henvisning til, at hovedparten af skatteyderens arbejde måtte udføres i hjemmet.

### 9.3. Hobby/erhverv.

Særlige afgrænsningsproblemer kan opstå vedrørende kunstnerisk virksomhed. Ligningsmyndighederne afgør i tvivlstilfælde spørgsmålet efter en konkret vurdering.

Bedømmelsen af, om en kunstnerisk virksomhed er erhvervsmæssig eller af hobbykarakter, afhænger af en samlet vurdering af, om der er rimelig udsigt til, at virksomheden i det lange løb vil give overskud, og at dette har været kunstnerens formål. Det er således ikke

afgørende, om den kunstneriske virksomhed giver underskud gennem flere år. I tvivlstilfælde kan der ved afgørelsen tages hensyn til kunstnerens uddannelsesmæssige baggrund og tilknytning til det faglige område. Der må endvidere henses til, om kunstneren gennem udstillingsvirksomhed, udgivelser og opførelse af værker har udvist en professionel indstilling.

Det er et krav, at kunstnerens resultater er gjort tilgængelige for offentligheden i en faglig forsvarlig sammenhæng.

Der er i praksis givet fradrag i følgende tilfælde:

Landsskatterettens kendelse af 7. september 1989: (TFS 1989.656) Klageren, en kunstmaler, havde for indkomståret 1985 ikke fået godkendt et selvangivet fradrag for underskud ved selvstændig virksomhed på 13.153 kr. Uanset, at klageren var en anerkendt kunstner, fandt ligningsmyndighederne ikke, at virksomheden var tilrettelagt på en sådan måde, at den har været egnet til at frembringe overskud, idet der var henset til at klageren ikke i tidligere år havde haft overskud. Landsskatteretten fandt under hensyn til det oplyste om klagerens uddannelse, modtagelse af Statens Kunstfonds legater, optagelse i en anerkendt kunstnersammenslutning og oplysninger om opnået overskud for senere år, at klageren ville være at betragte som erhvervsdrivende kunstner. Underskuddet blev herefter anset som fradragsberettiget.

LSR. 1986.416: En skatteyder, der i sin egenskab af lektor ved journalisthøjskolen og som foredragsholder havde udgivet en række bøger og pjecer af fagligt indhold, havde i 1981 og 1982 fratrukket underskud i forbindelse med sin forfattervirksomhed. Disse underskud repræsenterede produktions-, salgs-, og administrationsomkostninger ved udgivelserne med fradrag af salgs- og biblioteksindtægter.

Landsskatteretten fandt, under henvisning til den nære forbindelse med klagerens skribentvirksomhed og

hans indtægtsgivende undervisnings- og foredragsaktiviteter, at driftsresultaterne af **forfattervirksomheden** henhørte under opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Underskuddet kunne således fradrages.

#### 10. Mindretalsudtalelse.

Et mindretal (Hanne Søgaard Hansen og Kirsten Borgsmidt) finder det ikke som anført af flertallet specielt problematisk, at driftsomkostningsbegrebet i statsskattelovens § 6 også gælder for kunstnerisk virksomhed. Driftsomkostningsbegrebet, der er udtryk for et nettobeskatningsprincip, gælder for al erhvervsmæssig virksomhed uanset, at der ofte er store forskelle indenfor de enkelte erhvervsgrene og virksomheder. Ved anvendelsen af driftsomkostningsbegrebet er det derfor nødvendigt i mange tilfælde at tage individuelle forhold i betragtning. Dette vil ofte være tilfældet i forbindelse med kunstnerisk virksomhed. Dermed adskiller sådan virksomhed sig imidlertid ikke fra så mange andre former for erhvervsmæssig virksomhed, der er præget af store individuelle forskelle.

Under hensyn til at den skatteretlige bedømmelse af kunstneres driftsomkostninger ikke adskiller sig fra den bedømmelse, om skal foretages for andre grupper af selvstændige erhvervsdrivende, finder mindretallet dog, at det er betænkeligt at supplere ligningsvejledningen med mere generelle afsnit om driftsomkostningsbegrebet for kunstnere. Afsnittene er allerede indeholdt i ligningsvejledningens afsnit C 2.1.2. for så vidt angår faglitteratur og afsnit L 4.2. for så vidt angår rejseudgifter.

Endvidere finder mindretallet, at formuleringerne visse steder er for generelle. Fradragsretten må afgøres af ligningsmyndighederne efter en konkret vurdering, og myndighederne må kunne stille samme krav til dokumentation, som man kan stille til andre erhvervsgrupper.

I det omfang, ligningsmyndighederne som anført af flertallet forskelsbehandler kunstnere fra kommune til kommune, kan mindretallet tilslutte sig, at der er behov for at få indført en mere ensartet praksis.

Mindretallet er endvidere enig i, at der ikke er grundlag for at fortolke driftsomkostningsbegrebet mere restriktivt, end det fortolkes af Landsskatteretten og domstolene. Dette kan efter mindretallets opfattelse afhjælpes ved at supplere Ligningsvejledningen med nogle af de afgørelser fra Landsskatteretten, som udvalget har refereret.

## Kapitel 4.

### Den skattemæssige behandling af legater, hæderspriser, stipendier m.v.. som tildeles kunstnere.

#### 1. Problemstillingen.

Udgangspunktet for den skattemæssige behandling af legater, stipendier m.v. er statskattelovens § 4, hvorefter alle indtægter, uanset fremtrædelsesform, er skattepligtig indkomst, medmindre der ved lovgivning eller i praksis i øvrigt er givet undtagelser herfor.

Beskatning af legater efter Statsskattelovens § 4 har været gældende siden lovens gennemførelse i 1922.

Den første ændring af dette udgangspunkt fandt sted i 1942. Der var fremsat forslag i Folketinget om forlængelse og om nogle ændringer af den dengang midlertidige ligningslov. Det var dog først under udvalgsbehandlingen i Folketinget, at der blev stillet forslag om, at visse gave- eller legatbeløb ikke skulle medregnes til den skattepligtige indkomst. Det drejede sig om sådanne én gang for alle oppebårne gave- eller legatbeløb, der er udredet af offentlige midler, legater, kulturelle fonds o.lign. her eller i udlandet, eller som er tilvejebragt ved indsamling af bidrag, alt for så vidt ydelsen alene har karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester.

Forslaget om skattefritagelsen er ikke begrundet i selve ændringsforslaget. Forslaget begrundes kun ganske kort én gang under behandlingen i Folketinget. Det nævnes her, at forslagets eneste formål er at lovfæste hidtil gældende praksis.

Denne begrundelse modificeres dog kraftigt af beskrivelsen af gældende ret i samtidig litteratur (Helkett). Af denne samtidige litteratur fremgår det, at understøttelser og legater principielt er skattepligtige. Som eksempler nævnes bl.a. rejselegat med almindeligt formål, Tagea Brandts Legat og understøttelse i

form af modtagelse af en maskine fra invalideforsikringsretten. Det nævnes videre, at man, hvis understøttelsen er ydet til fyldestgørelse af begrænsede specialstudier eller til ganske særlige formål, i en række tilfælde har tilladt, at det pågældende beløb kunne holdes uden for indkomstopgørelsen. Som eksempler nævnes bl.a. understøttelse til hjælp til udgivelse af et specielt videnskabeligt værk og rejselegat med specielt formål.

I de tilfælde, hvor beskatning blev undladt, kunne der dog blive tale om at beskatte legatnyderen af et mindre beløb svarende til værdien af legatnydernes daglige egetforbrug på rejsen. I de fleste af disse tilfælde ville man dog nok undlade at beskatte nogen del af legatets beløb.

Skattefritagelsen i ligningsloven står uændret indtil 1968. Med virkning fra 1. januar 1968 er kun de gaver skattefrie, der hidrører fra indsamlede bidrag, forudsat at gaven er oppebåret én gang for alle og alene har karakter af en anerkendelse af modtagernes fortjeneste.

Fra 1. januar 1968 beskattes som særlig indkomst de gave- og legatbeløb, der er ydet én gang for alle af offentlige midler, legater, kulturelle fonds o.lign. her i landet eller i udlandet, når gaven eller legatet udelukkende har karakter af en anerkendelse af modtagernes fortjenester. Beskatningen udgjorde på daværende tidspunkt 30 pct., og der var et skattefrit bundfradrag på 1.000 kr.

Skattepligten af de nævnte legater blev begrundet med, at antallet af gave- eller legatbeløb i form af éngangsydelser i de senere år var steget væsentligt, og man fandt det derfor ikke rimeligt at opretholde den fuldstændige skattefrihed.

Ved en ændring af ligningsloven i 1976 blev Nobelprisen og Nordisk Råds Litteratur- og Musikpris, som indtil da var omfattet af beskatning som særlig indkomst, gjort skattefrie.



Begrundelsen for at gøre disse to priser skattefrie igen var ønsket om at ligestille prismodtagere i Danmark med prismodtagere i Norge og Sverige, hvor disse priser ikke beskattes.

Reglerne for beskatning af legater og understøttelse, der gives til kunstnere og andre, kan dermed opdeles i fire grupper.

- 1) Helt skattefrie er gaver, der hidrører fra indsamlede bidrag, forudsat at gaven er oppebåret én gang for alle og alene har karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester.
- 2) Helt skattefrie er endvidere de positivt undtagne priser, Nobelprisen og Nordisk Råds Musik- og Literaturpris.
- 3) Som særlig indkomst beskattes gave- og legatbeløb, der er ydet én gang for alle af offentlige midler, legater, kulturelle fonds o.lign her i landet eller i udlandet, når gaven eller legatet udelukkende har karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester. Det modtagne beløb beskattes med 50 pct., og der er et bundfradrag på 6.000 kr.
- 4) Som almindelig indkomst beskattes:
  - a. Beløb, der ydes over en årrække.
  - b. Beløb, der er en belønning for arbejds- eller bistandpræstationer.
  - c. Beløb, der er klausuleret, f.eks. beløb, der ydes til fortsat videnskabeligt arbejde eller beløb, der ydes til køb af bøger (boglegater).
  - d. Præmier udbetalt på grundlag af konkurrence.
  - e. Idébelønninger til lønmodtagere for rationaliseringsforslag o.lign., og beskatning af penge og genstandspræmier, der ydes til statens ansatte for rationaliseringsforslag.

Legater, for hvis tildeling det stilles som betingelse, at de anvendes til rejser i studieøjemed, er efter en af Ligningsrådet vedtagen anvisning indkomstskattefri i det omfang, de medgår til dækning af de med rejsen og opholdet forbundne merudgifter, såsom befordringsudgifter, samt merudgifter til logi, kost og forplejning. Også den del af legatet, der anvendes til undervisningsgebyrer o.lign., er indkomstskattefri.

Man har i visse tilfælde set bort fra beskatning også af den del af legatet, som er anvendt til hustrus og børns deltagelse i studierejser af længere varighed, idet man her især har taget hensyn til, om det ved bevillingen af legatet var forudsat, at familien skulle deltage i rejsen.

Legatmodtageren er herefter kun indkomstskattepligtig af et beløb svarende til hans faktiske forbrug under udeopholdet, beregnet efter priserne på hjemstedet, samt af den del af legatet, der er anvendt til andet formål end til dækning af de med rejsen og opholdet forbundne merudgifter - eller er i behold ved rejsens afslutning. Et eventuelt underskud er ikke fradragsberettiget.

Har den pågældende selv afholdt en del af udgiften til studierejsen, således at hans **normalforbrug** ikke kan anses at være dækket af legatbeløbet, er dette fuldt ud skattefrit, således at der ikke i indkomsten skal medregnes noget for besparelse i **hjemmeforbruget**.

De bevillinger, som forskningsrådene efter ansøgning yder til deltagelse i internationalt forskningssamarbejde, kan ikke anses som indkomstskattefri i medfør af LL § 7, litra r, men beskattes efter den her omtalte anvisning om legater til studierejser.

Et legat, der tildeles uden betingelser vedrørende anvendelse, må, uanset at det anvendes til en studierejse, medregnes til den skattepligtige indkomst.

Legater, der ydes til videnskabelige arbejder, er indkomstskattefrie i det omfang, de medgår til dækning af de særlige udgifter, som det pågældende videnskabelige arbejde nødvendiggør, og som ikke modsvares af værdien af derved erhvervede salgbare aktiver.

Tilskud til dækning af udgifter til trykning af doktordisputats anses som et legat ydet til videnskabeligt arbejde.

Den omstændighed, at et rejselegat eller et legat til gennemførelse af et videnskabeligt arbejde ikke er fuldt udnyttet ved udgangen af det år, hvori beløbet er modtaget, medfører ikke indkomstskattepligt af det ubenyttede beløb, ligesom beløbet ikke skal medregnes i formueopgørelsen.

## 2. Svenske regler.

I Sverige er gaver som udgangspunkt ikke skattepligtige. Gaven skal dog være ydet som et udslag af gavmildhed for at være skattefri. Det betyder, at gaven ikke må udgøre et vederlag for en arbejdspræstation.

Stipendier behandles skattemæssigt som gaver. Det betyder, at skattepligt af stipendier er direkte afhængig af stipendiets formål, uanset hvordan stipendiet betegnes. Foreligger der ved udbetalingen af stipendiet et krav om modpræstation, er stipendiet skattepligtigt, mens det er skattefrit, hvis der foreligger gavehensigt.

Stipendier i egentlig forstand har karakter af gave og kan anses for at være en opmuntring eller en anerkendelse af allerede udførte præstationer.

Grænsen mellem et stipendium i egentlig forstand og tilskud, f.eks. i form af projektbidrag, er imidlertid flydende. Den afgørende forskel ligger i stipendiets formål. Er formålet, at stipendiet skal dække eller bidrage til at dække fradragsberettigede omkostninger i en virksomhed, er stipendiet skattepligtigt.

Et stipendium er i princippet altid skattepligtigt, hvis det gives af arbejdsgiveren eller forudsætter nogen form for modpræstation. Det må afgøres fra tilfælde til tilfælde, hvilket omfang og hvilken kvalitet modpræstationen skal have. Hvis en person modtager et stipendium for at deltage i et kursus, må det være tilstrækkeligt, at vedkommende går på kurset, og at stipendieyderen på et eller andet tidspunkt i fremtiden kan forventes at få nytte af dette. Hvis en person derimod skriver en artikel i forbindelse med at have modtaget et rejsestipendium, bør dette ikke anses for at udgøre en modpræstation, som medfører skattepligt.

Svenske kunstnere kan modtage støtte fra staten i form af kunstnerbidrag eller projektbidrag. Bidragene udbetales bl.a. af Sveriges **forfatterforbund** og KunstnERNævnet. Tilskud eller stipendier, som udbetales fra de forskellige organisationer, er af forskellige slags og kan strække sig over forskellige tidsperioder.

Det Svenske Riksskatteverket har udgivet en anvisning om den skattemæssige behandling af visse **kunstner**-tilskud. Sammenfattende medfører anvisningerne, at bidrag, som ydes uden krav om modpræstation - formålet kan være at yde en form for økonomisk tryghed eller at udgøre en form for pension - er skattefrie. Projektbidrag, som medgår til et mere målrettet kunstnerisk udviklingsarbejde af mere omkostningskrævende karakter, anses derimod for at være skattepligtige.

Tilskud, som strækker sig over 3 år eller længere tid, er altid skattepligtige, eftersom de må anses for at udgøre en periodisk indtægt. Dette medfører generelt set, at de omtalte stipendier er skattepligtige, hvis de strækker sig ud over 2 år. Projektbidrag må dog anses for altid at være skattepligtig indtægt af virksomhed.

Konkret kan det nævnes, at Nobelprisen er skattefrie. Stipendier fra Albert Bonniers stipendiefond for svenske forfattere er ligeledes skattefrie. Også tilskud

fra stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond til modtagerens uddannelse anses for skattefri. Også Nordisk Råds Musik- og Litteraturpriser er skattefri i Sverige.

### 3 • Norske regler.

I Norge er den skattemæssige hovedregel, at stipendier er skattepligtige når:

1. der er en så nær sammenhæng mellem udført arbejde/virksomhed og den fordel som er opnået, at det er naturligt af se stipendiet som en fordel indvundet ved arbejdet/virksomhed,
2. stipendiet udbetales som en regelmæssig personlig understøttelse, som skatteyderen har krav på efter lov eller aftale.

Undtaget fra skattepligt er:

kunstnerløn bevilget af stortinget

- statslige æres- og kulturpriser
- kommunale æres- og kulturpriser

videnskabelige hædersgaver og belønninger uddelt af universiteter, læreanstalter, videnskabelige fonde o.lign.

Af eksempler kan nævnes, at "Dagbladets lyrikpris" og "Prix Italia" er skattepligtige, mens Nobelprisen og Nordisk Råds litteraturpris er skattefri.

Et forskningsstipendium, som er udbetalt udenfor arbejdsforhold, og som skal erstatte arbejdsindtægt, er også skattepligtigt. Dette gælder selv om modtagerne ikke har nogen retlig forpligtelse til at yde bestemte præstationer overfor stipendiegiveren. Skattepligten gælder hvad enten stipendiet udbetales med et bestemt beløb pr. måned eller som et engangsbeløb.

3-årige arbejdsstipendier til kunstnere er skattepligtige. Faste stipendier til ældre veltjente kunstnerne, som udbetales af Kulturdepartementet som regelmæssigt personlig understøttelse, er skattepligtige.

Overskud på rejsestipendium i arbejdsforhold er skattepligtig indtægt, skattepligten for eventuelt overskud på rejsestipendium udenfor arbejdsforhold må vurderes konkret. Rejsestipendier udbetalt fra Statens Lånekasse for Yttonning er skattefrit.

#### 4. Udvalgets overvejelser om den skattemæssige behandling af legater m.v.

Det er flertallets opfattelse, at de hidtil gældende regler bærer præg af en vis tilfældighed, og at de er udtryk for en inkonsekvent stillingtagen til den skattemæssige behandling af legater. Det er f.eks. vanskeligt at forstå, hvorfor skattefriheden efter ligningslovens § 7, litra v, ikke gælder for en videre kreds af legater, der efter deres art er lige så lødige som for eksempel Nordisk Råds Litteratur- og Musikpris.

Det er flertallets opfattelse, at en større del af legaterne bør være skattefrie. Ved at beskatte legater m.v. forringes den værdi, som legaterne i realiteten er udtryk for. Legatets "ånd" bør således holdes for øje. Legaterne ydes for at opmuntre kunstnere til yderligere produktion og som en anerkendelse af kunstnernes hidtidige præstationer. Ved at beskatte legater som al anden indkomst, forringes selve meningen med legater.

Flertallet er opmærksom på, at en højere grad af skattefrihed for legater er ensbetydende med en afvigelse fra det almindelige indkomstbegreb, hvorefter alle årets indtægter er skattepligtig indkomst. Flertallet finder dog, at hensynene til kunstneres udvikling og virke samt kulturlivet vejer så tungt, at en undtagelse fra dette indkomstbegreb udmærket kan forsvares. Flertallet fremhæver i denne sammenhæng, at der i forvejen er en række andre indkomstarter, der behandles på en særlig måde. Det drejer sig bl.a. om tipspræmier, konkurrencepræmier o.lign.

Kunstnernes præstationer er resultatet af en proces, der har passeret en række stadier af umålelige faktorer som indre tilskyndelser, livsopfattelser, miljø m.v. Præstationen sker uden hensyn til omverdenens

påviselige behov herfor. Legaterne er opstået i erkendelse af, at den kunstneriske proces bør opmuntres og anerkendes. Legaterne er udtryk for samfundets påskønnelse og tilkendegivelse af den kunstneriske præstations betydning. Hertil kommer, at kunstneres indtægter ofte er meget små. F.eks. er oplagene for en forfatter efterhånden på kun 1.000 - 1.500 eksemplarer, hvor oplagene tidligere ofte var på 4.000. Indtægten står dermed ikke længere i forhold til indsatsen.

Det er flertallets opfattelse, at de gældende beskatningsregler virker hæmmende på den århundred gamle tradition, der består i, at andre samfundsgrupper støtter kunstnerne gennem donationer til og ansættelse af kunstnerne. Det har altid været anerkendt og påskønnet, at der således blev udøvet indflydelse på kunstneres virke og udvikling. De gældende beskatningsregler virker væsentligt forringende på mulighederne for at støtte kunstnerne og dermed på disses vilkår.

Udvalget finder dog, at skattefriheden ikke skal gælde generelt, men alene skal omfatte bestemte typer af legater, der er udbetalt som éngangsydelser. Skattefriheden skal således alene omfatte legater og gaver, der er uddelt som hædersbevisninger af fonde og foreninger, og f.eks. ikke af enkeltpersoner eller som hovedregel af det offentlige. Det er samtidig udvalgets opfattelse, at der bør stilles visse krav til de uddelende foreninger og fonde, bl.a. for at omgåelsesmuligheder, som f.eks. skjulte honorarer, ikke skal opstå. Fondene og foreningerne skal være godkendt for at kunne uddele skattefrie legater.

Med hensyn til retningslinierne for godkendelsen kunne man tage udgangspunkt i den praksis, der er opstået omkring gaver til almennyttige foreninger m.v. (Ligningslovens § 8 A).

Udvalget har udarbejdet et konkret forslag til ændring af ligningsloven (Den skattemæssige behandling af legater og stipendier m.v.). Forslaget er gengivet i afsnit 5.

Som alternativ til forslaget om skattefrihed for legater har udvalget diskuteret et forslag om at hæve bundgrænsen på 6.000 kr. efter lov om særlig indkomst, som har været uændret siden 1973. Da denne bundgrænse imidlertid gælder for mange andre former for særlig indkomst, har flertallet af udvalget ikke ment at kunne foreslå en særlig bundgrænse for legater til kunstnere.

#### 5. Udvalgets forslag om legater.

udkast

til

**forslag til lov om ændring af ligningsloven** (Den skattemæssige behandling af legater og stipendier m.v.).

#### § 1.

I lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten (ligningsloven), jf. lovebekendtgørelse nr. ... indsættes som § 6:

"§ 6. Legater og stipendier m.v., der uddeles af fonde, foreninger m.v., og som tilfalder forfattere, billedkunstnere, komponister, arkitekter, scene- og filminstruktører, optrædende kunstnere og andre, der ved deres personlige indsats frembringer kunstneriske værker og præstationer, jf. kapitel I og kapitel V i lov om ophavsretten til litterære og kunstneriske værker, medregnes ikke i den skattepligtige indkomst, dersom betingelserne i stk. 2 og 3 er opfyldt.

Stk. 2. Legatet skal være tildelt her i landet eller i udlandet



- a) som en anerkendelse af modtagerens talent eller almene kunstneriske virke, eller
- b) som en anerkendelse for et bestemt kunstværk eller kunstnerisk præstation, eller
- c) som en anerkendelse af modtagerens talent og forventede mulighed for at frembringe værdifulde kunstneriske værker og præstationer.

**Stk. 3.** Den uddelende fond, forening eller lignende skal være godkendt af skatteministeren. Godkendelse kan meddeles indtil videre eller for et år ad gangen. Godkendelse kan i særlige tilfælde meddeles efterfølgende på legatmodtagerens foranledning. Ministeren kan fastsætte nærmere regler om godkendelsen.

## § 2.

(Konsekvensændringer)

### **(Ikrafttrædelsesbestemmelser)**

#### Bemærkninger til forslaget.

1. Forslaget går ud på at gennemføre en særlig lempelig skattemæssig behandling af visse legater, stipendier o.lign., der tildeles kunstnere.

Ligningsloven er senest ændret ved lov nr. ...

#### Gældende ret.

Efter gældende ret skal legater og stipendier m.v. medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, medmindre der ved lovgivning eller i praksis er gjort undtagelser herfra. Hæderspriser, der udbetales i henhold til Nobelstiftelsens Grundstadgar, samt Nordisk Råds Litteratur- og Musikpris er således skattefrie efter ligningslovens § 7, litra v.

Gaver og legater, der er ydet én gang for alle af offentlige midler, legatstiftelser og kulturelle fonds beskattes efter reglerne i lov om særlig indkomst, når legatet eller gaven udelukkende har karakter af en anerkendelse af modtagerens fortjenester, jfr. således § 2, nr. 16 i lov om særlig indkomst. Anvendelsen af denne bestemmelse forudsætter, at gaven/legatet er ydet som en anerkendelse af legatmodtagerens virke som sådan. Bestemmelsen omfatter ikke legater/gaver, der ydes for et bestemt værk.

Forslaget.

Det foreslås i stk. 1, at skattefriheden skal gælde legater og stipendier, der er uddelt af offentlige midler eller fonde og foreninger. Skattefriheden skal gælde for de personer, der omfattes af kapitel I eller kapitel V i ophavsretsloven.

I stk. 2, er det udtømmende angivet, hvilke legater m.v. der er skattefri. Skattefriheden skal ikke gælde generelt, men alene omfatte bestemte typer af legater, der er udbetalt som engangsydelser. Det er således en forudsætning, at legatet er tildelt her i landet eller i udlandet som

anerkendelse af modtagerens almene virke eller  
 anerkendelse for et bestemt kunstværk eller kunstnerisk præstation, eller  
 - anerkendelse af modtageren talent og forventede mulighed for at frembringe værdifulde kunstneriske værker og præstationer.

I stk. 3 er det angivet, at skattefriheden **for** legatmodtageren er betinget af, at den uddelende fond eller forening er godkendt af skatteministeren. Godkendelse kan meddeles uden tidsbegrænsninger eller for

et år ad gangen. Der er mulighed for i særlige tilfælde at meddele godkendelse efterfølgende, når legatmodtageren anmoder herom.

Skatteministeren er bemyndiget til at fastsætte nærmere regler om godkendelsen. Denne bemyndigelse tænkes benyttet til at opstille følgende krav til den fond/forening, der søger om godkendelse: Fonden/foreningen skal være almennyttig. En fond/forening betragtes som almenyttig, når dens virke i samfundet kan karakteriseres som nyttig ud fra den opfattelse, som er almindelig fremherskende i befolkningen. Det er endvidere en forudsætning, at dens formål kommer en videre kreds til gode.

Bestyrelsen for fonden/foreningen skal være uafhængig i forhold til legatmodtageren. Det vil bl.a. indebære, at familiefonde ikke kan opnå godkendelse.

Fonden/foreningen skal uddele legater på baggrund af en uvildig og sagkyndig bedømmelse af legatmodtageren.

## 6. Mindretalsudtalelser.

1. Et mindretal (Hanne Søgaard Hansen og Kirsten Borgsmidt) er enig i, at det kan virke tilfældigt, at alene Nobelprisen og Nordisk Råds Litteratur- og Musikpris er skattefrie for modtageren. På den anden side er der i begge tilfælde tale om hæderspriser, der i den almindelige opfattelse har en ganske særlig karakter, og som Folketinget efter en konkret vurdering i begge tilfælde har fundet bør være skattefrie for modtageren. For sidstnævnte legats vedkommende gælder det særlige, at midlerne tilvejebringes ved bidrag fra de nordiske lande, og at de øvrige nordiske lande ikke beskatter de pågældende modtagere. En dansk beskatning ville i realiteten være ensbetydende med en reduktion af det danske bidrag.

Dette mindretal er dog ikke afvisende overfor tanken om, at der kan være andre legater eller hæderspriser, som det kunne være rimeligt at gøre skattefrie. Disse medlemmer kan dog ikke tilslutte sig flertallets forslag i den foreliggende skikkelse og må udtrykke betænkelighed ved at forlade en ordning, der specifikt undtager de enkelte hæderspriser fra beskatning. I den forbindelse må det fremhæves, at en udvidelse af kredsen af skattefrie hæderspriser næppe vil gøre det lettere at begrunde, hvorfor det netop skal være de omhandlede legater, der er skattefrie. Dette taler efter disse medlemmers opfattelse for at være meget tilbageholdende med at udvide kredsen af skattefrie legater i ligningslovens § 7, litra v.

Udgangspunktet for den skattemæssige behandling af legater m.v. må fortsat være skattelovgivningens almindelige regler. Efter statsskattelovens § 4 er herefter al indkomst skattepligtig for modtageren, medmindre der i den øvrige skattelovgivning i hvert enkelt tilfælde er gjort undtagelser herfra. En regel som den foreslåede vil imidlertid være meget vidtgående, idet den betyder, at godkendte fonde m.v. inden for vide rammer kan uddele legater m.v. med indbygget skattefrihed.

Det må forudsættes, at skattefriheden vil få et ikke ubetydeligt omfang, idet såvel kravene til fondene som til de uddelte legater er meget bredt formulerede. En så vidtgående generel bestemmelse om adgang til at uddele midler uden beskatning går således langt ud over, hvad der hidtil har været gældende på skatteområdet. Det bemærkes i denne forbindelse, at legatet og dermed skattefriheden gives for præstationer som led i den skattepligtiges sædvanlige arbejde. Det forekommer disse medlemmer vanskeligt at forstå, hvorfor alene kunstneriske præstationer skal kunne give anledning til skattefrihed. Man kunne med lige så god grund fritage alle andre legatydelser eller i hvert fald andre **legatydelser**, der ydes for en særlig eller ekstraordinær

indsats. Det må derfor forudses, at flertallets forslag vil få en afsmittende virkning på en række andre områder.

Udover de anførte betragtninger må disse medlemmer nære betydelig betænkelighed ved de afgrænsningsvanskeligheder, der er forbundet med ordningen. Der skal således både ske en afgrænsning af de fonde m.v., der skal godkendes af ministeren, og af de legater, der skal kunne uddes skattefrit af fondene.

Om en legatydelse skal være skattefri, afhænger af, om den er ydet for en kunstnerisk virksomhed eller præstation. Der findes ikke nogen "autoriseret" definition på kunstnerisk eller kulturel virksomhed, og det vil næppe heller være muligt eller hensigtsmæssigt at gøre forsøg på at udforme en sådan. Det må derfor være udelukket, at denne afgrænsning skal foretages af skattemyndighederne.

Som anført kan disse medlemmer ikke gå ind for den af flertallet foreslåede skattefrihedsbestemmelse. Skulle man imidlertid til trods for det anførte forestille sig en ordning i stil med den foreslåede, måtte dette efter mindretallets opfattelse ske på en sådan måde, at hele afgrænsningen og kontrollen med ordningen henføres under Kulturministeriet. Dette forekommer også mest naturligt, idet skattefriheden naturligt må side-stilles med kulturstøtte.

Ordningen måtte efter dette mindretals opfattelse i givet fald tilrettelægges efter følgende retningslinier:

1. Godkendelse af fonden, jf. ovenfor, foretages af et af Kulturministeren nedsat nævn.
2. Kulturministeren fastsætter de nærmere regler om nævnet og de retningslinier, det skal arbejde efter.

3. Skattemyndighederne skal uden nærmere prøvelse lægge til grund, at legater, der uddeles af de af nævnet godkendte fonde, er skattefri for modtageren.

4. Nævnets afgørelse er endelige og kan således ikke indbringes for anden administrativ myndighed.

Kapitel 5.Moros m.v.1. Momssystemet i Danmark.1.1. Momspligtig virksomhed.

Efter momslovens § 1 skal der svares afgift (moms) til statskassen i alle led af den erhvervsmæssige omsætning af varer og tjenesteydelser samt ved indførsel fra udlandet.

Momssatsen udgør for tiden 22 pct., som skal tillægges varens eller tjenesteydelsens pris. Hvis momsen er inkluderet i salgsprisen - hvilket typisk er tilfældet ved detailsalg til forbruger - udgør den 18,03 pct. af salgsprisen.

## Eksempel 1

Salgspris uden moms.....	100 kr. 00 øre
Moms 22 pct.....	<u>22 kr. 00 øre</u>
Salgspris med moms.....	<u>122 kr. 00 øre</u>

## Eksempel 2

Salgspris med moms.....	122 kr. 00 øre
Moms 18,03 pct.....	<u>22 kr. 00 øre</u>
Salgspris uden moms.....	<u>100 kr. 00 øre</u>

Afgiften skal svares af alle, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed med afsætning af varer og afgiftspligtige ydelser, jfr. lovens § 3. Der skal dog ikke svares afgift, hvis omsætningen ikke overstiger 10.000 kr. årligt.

Alle, der erhvervsmæssigt omsætter varer og afgiftspligtige ydelser for over 10.000 kr. årligt, skal registreres som momspligtig virksomhed hos toldvæsenet.

De registrerede virksomheder skal føre regnskab over køb og salg af varer og ydelser og hvert kvartal indsende en opgørelse (momsangivelse) til toldvæsenet. I angivelsen skal anføres den udgående moms, det vil sige moms af salget i perioden, og den indgående moms, det vil sige moms af de varer og tjenesteydelser, der er købt til brug for virksomheden i perioden.

Er den udgående moms, salgsmomsen, større end den indgående, købsmomsen, skal forskellen indbetales til toldvæsenet. Momsangivelsen skal indsendes og indbetaling ske senest 1 måned og 20 dage efter kvartalets udløb, det vil sige senest den 20. maj for perioden januar-marts, senest den 20. august for april-juni o.s.v.

Er købsmomsen i en periode større end salgsmomsen (negativ tilsvar), bliver forskellen udbetalt af toldvæsenet.

Ved indførsel af varer betales moms i forbindelse med indførslen. Registrerede virksomheder kan fratække momsen som indgående moms (købsmoms) i kvartalsangivelsen.

### 1.2. Afgiftspligtens omfang.

Afgiftspligten omfatter ifølge lovens § 2 alle nye og brugte varer samt tjenesteydelser. I § 2, stk. 3, er en række ydelser imidlertid undtaget fra afgiftspligt. Blandt de fritagne ydelser kan bl.a. nævnes kulturelle aktiviteter som f.eks. bibliotekers og museers virksomhed og forfatter- og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed.

Spørgsmål om afgrænsningen af afgiftspligtens omfang kan indbringes for det i henhold til lovens § 37 nedsatte navn, momsnævnet.

Momsnævnet har den endelige administrative afgørelse af spørgsmål om afgiftspligtens omfang. Det vil bl.a. også sige spørgsmålet om, hvad der anses for kunstnerisk virksomhed. Nævnet består af 6 medlemmer, der skal repræsentere et alsidigt kendskab til administrations- og erhvervsforhold.

Nævnets afgørelser kan indbringes for domstolene.



## 2. Kunst- og kunstnermoms.

Momsloven skelner mellem moms på kunstneres ydelser og moms ved salg af kunstneres produkter (varer).

### 2.1. Kunstneres ydelser.

Som nævnt under punkt 1 er forfatter- og komponistvirksomhed og anden kunstnerisk virksomhed undtaget fra afgiftspligt i medfør af momsloven § 2, stk. 3, litra 1. Fritagelsen omfatter bl.a. journalistisk virksomhed og foredragsvirksomhed. "Anden kunstnerisk virksomhed" omfatter de fleste udøvende kunstnere, som f.eks. skuespillere, dansere, artister, musikanter m.v., herunder kunstnergrupper og orkestre.

Der har i årenes løb været rejst spørgsmål over for departementet, momsnavnet og domstolene om, hvorvidt forskellige aktiviteter kunne anses som kunstnerisk virksomhed i momslovens forstand. I bilag 1 er der angivet eksempler på trufne afgørelser.

Momsfritagelse for kunstnerisk virksomhed omfatter kun kunstnerens personlige ydelse og vederlaget herfor. Indgår kunstnerens ydelse i et arrangement, hvor der opkræves entré, vil arrangementet som sådan - og herunder bl.a. **entréindtægter** - ofte være momspligtigt. Teater- og biografforestillinger, koncerter og lignende er momspligtige lige som en lang række andre arrangementer, hvori der medvirker udøvende kunstnere. **Momspligten** påhviler den, der forestår arrangementet. Teatergruppen, der sælger forestillinger til forskellige arrangører, er omfattet af momspligten, mens de enkelte deltageres ydelseshonorar er moms frit.

### 2.2. Kunstværker.

Kunstværker er som udgangspunkt momspligtige i lighed med andre varer. Som en undtagelse fastsætter momslovens § 3, stk. 4, imidlertid, at kunstneres salg af egne kunstværker af den art, der hører under toldtariffens positioner 99.01 - 99.03 (siden 1. januar

1988 positioner 97.01 - 97.03) ikke er momspligtige. I bilag 2 er der angivet eksempler på kunstværker, der er momsfrigitagne.

Fritagelsen omfatter kun kunstneres egne salg af de omhandlede kunstværker. Hvis salget formidles i kunstnerens navn gennem kunsthandler, galleri eller kunstforening, er kunstnerens provenu fritaget, mens en eventuel provision til formidleren er momspligtig. Sælges kunstværket af kunsthandleren i dennes navn, er hele salgsprisen momspligtig som ved salg af enhver anden vare.

Kunstværker, der ikke er omfattet af ovennævnte positioner i toldtariffen, er momspligtige, uanset om de sælges af kunstneren selv. Dette gælder blandt andet kunsthåndværk og brugskunst.

### 2.3. Definitionen af "kunstværker".

Den definition, der anvendes i Danmark af begrebet "kunstværker", positionerne 97.01 - 97.03 i toldtariffen, er identisk med den definition, der oprindeligt var med i forslaget til 7. momsdirektiv. Forslaget til 7. momsdirektiv er omtalt i punkt 3.2.

6. momsdirektiv fastsætter, at indtil der er vedtaget en fællesskabsordning for moms af brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter, kan medlemsstaterne opretholde (men altså ikke ændre) eksisterende ordninger på området. En udvidet definition, som f.eks. kunne omfatte kunstværker, som hører under andre positioner i toldtariffen end 99.01 - 99.03 (nu positioner 97.01 - 97.03), kan således kun gennemføres ved fælles EF-vedtagelse.

### 2.4. 17. momsdirektiv.

Det 17. momsdirektiv, der omhandler afgiftsfritagelse ved midlertidig indførsel af visse varer, omhandler også kunstværker, der indføres midlertidigt med henblik på salg.

I direktivets artikel 29, nr. 2, er fastsat en definition af kunstværker, som ud over positionerne 99.01 - 99.03 (nu positioner 97.01 - 97.03) også omfatter gobeliner (position ex 58.03) og vægtekstiler (position ex 62.02 **B.IV**) udført i hånden på grundlag af kunstneres originale tegninger, såfremt der ikke findes mere end et eksemplar af hvert. Endvidere omfattes originale keramiske produkter og mosaikker på træ.

Det er for alle de omhandlede kunstværker en forudsætning, at de er beregnet til udsmykning og ikke samtidig er nyttegenstande. Under vedtagelsen af direktivet i 1985 blev det understreget, at brugskunst ikke omfattes af bestemmelsen.

Direktivet omhandler som nævnt kun midlertidig indførsel. En generel definition omfattende hele momsområdet forventes fastsat i forslaget til det 19. **moms-**direktiv.

Reglerne om momsfratagelse ved midlertidig indførsel trådte i kraft den 1. januar 1986.

### 3. EF-regler.

#### 3.1. 6. momsdirektiv.

I 1977 vedtog EF's ministerråd direktiv 77/388/EØF - 6. momsdirektiv - om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter.

Direktivet forpligter medlemslandene til at gennemføre fælles momsregler på en række punkter, men gør det muligt indtil videre at bevare eksisterende nationale regler på andre områder. Visse dele af de under 2.2. nævnte fritagelser er opretholdt i kraft af 6. direktivs undtagelsesbestemmelser.

#### 3.2. 7. momsdirektiv.

I 1978 fremsattes forslag til et 7. momsdirektiv om en fælles merværdiafgiftsordning for kunstgenstande, samleobjekter og brugte genstande.

Efter det oprindelige forslag skulle medlemslandene fastsætte bestemmelser, hvorefter salg af kunstgenstande, der foretages af kunstneren selv, fritages for afgift. Kunstgenstande defineres i forslaget som genstande, der er opført under positionerne 99.01 - 99.03 i toldtariffen. Den foreslåede regel og definitionen af kunstværker svarer til de eksisterende danske regler på området.

Direktivforslaget har været drøftet i flere omgange, men det har ikke været muligt at opnå enighed. Reglerne om momsfrihed ved salg af egne kunstværker, og definitionen af kunstværker er i mellemtiden taget ud af forslaget til 7. direktiv.

Forslaget til det 7. momsdirektiv gik derefter ud på at sikre, at erhvervsmæssigt videresalg af kunstgenstande, brugte genstande m.v., der er købt fra private, opnår samme momsmæssige stilling, som gælder ved varekøb fra momsregistrerede virksomheder. Kommissionen har i november 1987 trukket forslaget tilbage, men har den 3. februar 1989 fremsat et nyt forslag til 7. momsdirektiv. Vedtagelsen af 7. momsdirektiv medfører bortfald af hidtidige nationale særordninger på området.

### 3.3. 17. momsdirektiv.

I 1985 vedtog ministerrådet 17. momsdirektiv. Direktivet omhandler momsfritagelse ved midlertidig indførsel af forskellige varer heriblandt visse kunstværker. Direktivet trådte i kraft den 1. januar 1986.

### 3.4. 19. momsdirektiv.

I forslaget til 19. direktiv foreslås der en præcisering af afgiftsfritagelsen for kulturelle aktiviteter.

## 4. Udvalgets overvejelser om moms.

I forbindelse med udvalgets drøftelser om merværdiafgift, har der været nedsat et underudvalg, der har belyst følgende spørgsmål:

Ligestilling af billedvævning med andre kunstværker.

Moms af entreindtægter og provision ved salg.

- Moms på bøger og differentieret moms.

Underudvalgets sammensætning er omtalt på side 6.

#### 4.1. Ligestilling af billedvævning med andre kunstværker.

Udvalget har fundet det beklageligt, at billedvævning ikke tidligere var sidestillet med andre kunstværker, således at kunstneres egne salg var moms fritaget.

Skatteministeren har imidlertid med virkning fra den 12. januar 1989 i henhold til momslovens § 4, stk. 2, besluttet, at moms fritagelsen for kunstneres salg af egne kunstværker skal udvides, således at kunstneres salg af følgende værker fremover undtages fra momspligten:

1. Gobeliner under toldtariffens position ex 58.05 og vægtekstiler under position ex 63.04, udført i hånden på grundlag af kunstnerens originale tegninger, såfremt der ikke findes mere end ét eksemplar af hver og
2. originale keramiske produkter og mosaikker på træ.

Moms fritagelsen udvides på samme måde for kunstneres indførsel af egne værker, jf. momslovens § 29, stk. 6.

#### 4.2. Moms af entreindtægter og provision ved salgsmidling.

Udstilling af kunstværker, herunder også salgsudstillinger vil normalt blive betragtet som en kulturel

aktivitet, og der skal derfor ikke betales moms af entreindtægterne. Betragtes udstillingen derimod som en forlystelse, fordi der f.eks. er en teaterforestilling m.m. i forbindelse med arrangementet, svares der moms af entreindtægterne.

Udvalget har taget dette til efterretning.

For så vidt angår moms ved salgsformidling, er det udvalgets opfattelse, at der er tale om et generelt problem og ikke blot et problem for kunstnere.

#### 4.3. Boomoms og differentieret moms.

Udvalget må tage til efterretning, at der er tale om et politisk spørgsmål, som ligger udenfor udvalgets område.

### 5. Toldprocedurer i forbindelse med kunstneres midlertidige indførsel af kunstgenstande.

#### 5.1. Almindelige regler.

Ved kunstneres indførsel af egne værker til kunstudstilling i udlandet er indførslen kun midlertidig, og told og afgifter skal derfor ikke erlægges. Der skal imidlertid stilles en sikkerhed for told- og afgiftsbeløbene for det tilfælde, at kunstværkerne ikke udføres, men forbliver i landet.

Ved indførelsen indgives fortoldningsbegæring til midlertidig indførsel. Sikkerheden stilles i landets valuta eller ved check udstedt af bank i indførselslandet. Sikkerhedens størrelse fastsættes af indførselslandets toldvæsen og refunderes i følge sagens natur som følge af udførslen, dog ikke nødvendigvis samtidig hermed. I givet fald udsteder toldvæsenet en toldkvittering, som indsendes til toldmyndigheden i udstillingslandet, som herefter refunderer beløbet.

### 5.2. Carnet-ordninger til lettelse af toldprocedurer.

Vanskelighederne ved sædvanlig toldprocedure består i, at toldproceduren udføres over for et toldvæsen i udlandet, nemlig indførelseslandet. Til lettelse heraf, er der skabt carnet-ordninger, hvor kontakten foregår i hjemlandet.

Der kan udstedes et ATA-carnet, som koster ca. 1.000 kr. Et sådant ATA-carnet udstedes af hovedorganisationerne. Det Danske Handelskammer er garant i Danmark. Endvidere er Håndværks- og Industrirådet ligledes autoriseret til at udstede ATA-carnet. Et sådant ATA-carnet fungerer som en garantiordning, hvor Det Danske Handelskammer garanterer for erlæggelsen af told- og afgiftsbeløb over for det udenlandske toldvæsen - med regres til kunstneren - hvis kunstværket ikke udføres efter udstillingen. Der kræves eventuelt sikkerhedsstillelse. Det er endvidere gyldigt 1 år og er således særlig egnet, hvor det drejer sig om midlertidige indførsler i flere lande inden for gyldighedsperioden.

Carnetordningen er fastlagt i ATA-konventionen fra 1961 (toldkonventionen vedrørende ATA-carneter for midlertidig indførsel af varer). Konventionen er udarbejdet af Toldsamarbejdsrådet i Bruxelles og tiltrådt af 20 lande.

I EF har en enklere ordning været i kraft siden den 1. juli 1985, hvorefter det danske toldvæsen udsteder et EF-carnet. Der skal ikke stilles sikkerhed. Betydningen af ATA-carnetet er aftagende i det omfang EF-carnetet kan erstatte det.

### 5.3. Kunstneres særlige problem.

Den finansielle byrde for kunstnere ligger dels ved omkostningen ved et eventuelt ATA-carnet, dels i sikkerhedsstillelsen.

Udvalget finder, at det ville være ønskeligt, om der eksempelvis via Kulturministeriet kunne stilles midler til rådighed for kunstneres sikkerhedsstillelse for udenlandske told- og afgiftsbeløb ved midlertidig indførsel af kunstværker til udstillinger samt musikinstrumenter til koncertopførelse.

## Kapitel 6.

### Dobbeltbeskatning.

#### 1. Problemstillingen.

I dette kapitel gennemgås den skattemæssige behandling af personer, som er fuldt skattepligtige her til landet efter kildeskattelovens § 1. Den fulde skattepligt omfatter typisk personer med bopæl her i landet.

En fuldt skattepligtig person skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne samtlige sine indkomster, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke. Dette princip benævnes globalindkomstprincippet.

Er der tale om, at en udenlandsk indkomst også er skattepligtig i kildelandet, opstår der en dobbeltbeskatningssituation. Den samme indkomst vil således blive beskattet 2 gange, dels i kildelandet og dels som følge af globalindkomstprincippet også her i Danmark.

#### 2. Undgåelse af dobbeltbeskatning.

Dobbeltbeskatningen søges undgået på flere forskellige måder.

For det første findes der i ligningslovens § 33 en generel regel, som giver mulighed for at lempes dobbeltbeskatningen. For lønmodtagere er ligningslovens § 33 A af særlig betydning.

Endelig kan dobbeltbeskatningen her i Danmark undgås eller lempes med støtte i de dobbeltbeskatningsaftaler, som Danmark har indgået med en lang række lande.

Et særligt spørgsmål er, hvorledes indtægter fra udlandet skal opgøres, uanset om der i øvrigt er en dobbeltbeskatningssituation. Hovedreglen er, at sådanne indtægter skal opgøres efter ganske samme regler som indtægter her fra landet. En lang række problemer er imidlertid forbundet med opgørelsen af disse udlandsindkomster. Der findes derfor rundt om i skattelovgivningen eller den administrative praksis en række sær-



lige regler, hvori der søges at tage højde for de problemer, der kan opstå. Disse regler vil typisk også føre til en lempeligere beskatning af udenlandske indkomster.

### 3. Ligningslovens § 33.

Hvis en person, som er bosat her i landet, har betalt skat i udlandet af en indkomst, som er erhvervet i udlandet, har den pågældende krav på et nedslag i den danske skat efter ligningslovens § 33.

Dette nedslag udgør den skat, der er betalt i udlandet. Det er dog således, at nedslaget højst kan udgøre den forholdsmæssige andel af den danske skat, som falder på den udenlandske indkomst. Der kan således ikke fås et nedslag, som er større end den danske skat, der ellers ville have været betalt af den pågældende indkomst. Hvis den udenlandske skat er mindre end den danske, fås der kun nedslag for denne skat.

Størrelsen af den skat, der er betalt i udlandet skal dokumenteres.

Hvis en skatteyder udfører arbejde her i landet for et udenlandsk firma, kan der ikke fås nedslag efter ligningslovens § 33. Dette gælder selv om, der pålignes udenlandsk skat.

I øvrigt gælder følgende:

- Ligningslovens § 33 gælder kun indkomstskatter, herunder særlig indkomstskat.

- Ligningslovens § 33 gælder også indtægter fra Grønland og Færøerne.

- Ligningslovens § 33 gælder ikke med hensyn til lønindkomst, der er omfattet af ligningslovens § 33 A, jfr. straks nedenfor.

- Såfremt der er indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan der dog ikke gives større fradrag, end det overenskomsten medfører.

Som bilag 3 er medtaget lovteksten samt ligningsvejledningens bemærkninger til § 33.

#### 4. Ligningslovens S 33 A.

Lønindkomst, som er erhvervet i udlandet, er under visse betingelser fritaget for beskatning i Danmark. Indkomsten skal dog medregnes i den skattepligtige indkomst, men den samlede indkomstskat nedsættes med det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst.

Fritagelsesreglen i ligningslovens § 33 A omfatter alle, der er fuldt skattepligtige efter kildeskattelovens § 1. Fritagelsesreglen gælder kun for lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold under ophold uden for riget. Det vil sige uden for Danmark, Færøerne og Grønland. Ved lønindkomst forstås den kontante løn, som udbetales for arbejde i udlandet. Lønindkomsten omfatter også værdien af skattepligtig naturalydelse i forbindelse med arbejdet, for eksempel fri kørsel, bolig, telefon, beklædning m.v.

Lønindkomsten skal være erhvervet under ophold uden for riget i mindst 6 måneder, hvilket skal kunne dokumenteres på en rimelig måde. Opholdsperioden kan afbrydes af ferie eller lignende af en samlet varighed på højst 42 dage, uden at retten til nedslag fortabes.

Er der tale om offentligt ansatte, kan der kun gives nedslag i skatten efter § 33 A, hvis lønindkomsten er erhvervet som led i systemeksport, og der ikke ydes skattefrit udetillæg. Har Danmark ikke indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med arbejdsstaten, nedsættes den samlede indkomstskat med hele det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst. Er der indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, nedsættes skatten med halvdelen af det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst.

For privatansatte er det uden betydning, om lønnen udbetales af en dansk eller udenlandsk arbejdsgiver. I de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster er det som hovedregel bestemt, at beskatningsretten tilfalder arbejdsstaten. Bopælsstaten kan dog tillægges beskat-

ningsretten, hvis opholdet i **arbejdsstaten** ikke har oversteget 183 dage inden for et skatteår eller kalenderår, og arbejdsgiveren ikke er hjemmehørende i arbejdsstaten, samt indkomsten ikke udredes af et fast driftssted i arbejdsstaten. Har Danmark beskatningsretten, nedsættes den samlede danske indkomstskat med halvdelen af det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst. Overgår beskatningsretten til arbejdsstaten, gives der fuld lempelse fra første dag af den periode, for hvilken beskatningsretten går over.

Som bilag 4 er medtaget lovteksten til ligningslovens § 33 A samt uddrag af Skattedepartementets cirkulære af 13. september 1988.

#### 5. Dobbeltskatningsaftalerne.

Regeringen er ved lov blevet bemyndiget til at indgå aftaler med fremmede stater om undgåelse af dobbeltskatning af indkomster og formuer. Dette betyder, at disse aftaler ikke skal godkendes af Folketinget.

Aftalerne udgør en umiddelbar bestanddel af dansk ret. Det medfører, at borgerne kan påberåbe sig overenskomsterne direkte.

Overenskomsterne kan kun benyttes til lempelse af beskatningen. De giver ikke selvstændig hjemmel for en beskatning i tilfælde, hvor en sådan hjemmel ikke i øvrigt findes i de interne danske regler. Danmark har indgået ca. 60 overenskomster med fremmede stater. Langt de fleste overenskomster er bilaterale, det vil sige indgået mellem 2 lande. Mellem de nordiske lande er der indgået en multilateral aftale.

For at opnå en vis ensartethed i grundprincipper og formuleringer, har OECD i 1963 udarbejdet en såkaldt modeloverenskomst, som medlemsstaterne opfordres til at følge ved overenskomstindgåelser. Modeloverenskomsten er siden ændret i 1977. Der er ikke nogen egentlig forpligtelse til at følge denne modeloverenskomst, men

modellen følges i vidt omfang ved langt de fleste **dobbeltbeskatningsforhandlinger**. Også i FN-regi er der vedtaget en modelkonvention for aftaler, der indgås mellem et vestligt industriland på den ene side og et udviklingsland på den anden side.

Gennem disse dobbeltbeskatningsaftaler sker der en fordeling af beskatningsretten til forskellige indkomster. Fordelingen kan ske på den måde, at den ene af staterne alene er berettiget til at beskatte en bestemt indkomst. Det kan også aftales, at det land, hvorfra indkomsten stammer, har ret til at tage en mindre procentdel kildeskat samtidig med, at den anden stat beskatter beløbet. Andre indtægter kan efter aftalerne beskattes fuldt ud af begge stater. Der opstår dermed dobbeltbeskatning.

Det er bestemt i aftalerne, hvorledes man skal lempe for en eventuel dobbeltbeskatning. Disse lempelsesregler går typisk ud på, at det er den stat, hvori den pågældende person er bosat, der skal give lempelse for den skat, som er betalt i den anden stat.

Lempelserne udregnes efter de såkaldte metodebestemmelser. I de fleste tilfælde medregnes den udenlandske indkomst i den danske skattepligtige indkomst. Nedslaget sker herefter i den beregnede skat (credit og ny-exemption). Ved credit-metoden (der også anvendes ved lempelse efter ligningslovens § 33) gives et nedslag svarende til det mindste beløb af den udenlandske skat, af den udenlandske indtægt eller den del af den danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indtægt. Ved ny-exemption (der også anvendes ved lempelse efter ligningslovens § 33 A) gives et nedslag svarende til den del af den samlede danske skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst. I enkelte ældre aftaler gives nedslag ved exemption efter gammel metode, hvor den udenlandske indkomst ikke medtages i den skattepligtige indkomst, men alene benyttes til at beregne progressionen.

I modeloverenskomstens artikel 17 er der en særlig bestemmelse om kunstnere og sportsfolk.

For så vidt angår kunstnerne vedrører den alene optrædende kunstnere og musikere. Disse kunstnere kan efter modelbestemmelsen i artikel 17, stk. 1, beskattes i det land, hvor virksomheden udøves. Det gælder, hvad enten der er tale om selvstændig virksomhed eller personligt arbejde i tjenesteforhold.

Bestemmelsen skal forstås således: Hvis en kunstner, som er bosat i Danmark, rejser til et land, hvor med Danmark har indgået en beskatningsaftale, (som på dette punkt følger modeloverenskomsten), så vil denne kunstner blive kildebeskattet af sin indtægt i det land, hvor kunstneren optræder. Samtidig vil kunstneren herhjemme skulle medregne den indtægt, som kunstneren har haft i udlandet til sin danske skattepligtige indkomst (bortset fra tilfælde af gammel exemption). Til gengæld gives der så nedslag for den skat, der er betalt i udlandet.

I de dobbeltbeskatningsaftaler, som Danmark har indgået, er modeloverenskomstens artikel 17 typisk blevet anvendt som udgangspunkt.

En anden bestemmelse i OECD-modeloverenskomsten, som berører kunstnerenes forhold, er artikel 12 om royalties. Udgangspunktet i modeloverenskomsten er, at der alene kan ske beskatning af royalties i den stat, hvori den retmæssige ejer af beløbet er hjemmehørende.

Hvis for eksempel en forfatter, der er bosiddende i Danmark, har modtaget royalties fra et af de nordiske lande for anvendelsen af ophavsret eller lignende, har Danmark alene beskatningsretten.

Som bilag 5 er medtaget modeloverenskomstens artikel 12 og 17 samt kommentaren hertil.

I FN-modeloverenskomsten er der anført en bestemmelse, hvori kildelandet, (hvilket normalt er udviklingslandet), også opnår en beskatningsret. Typisk vil denne beskatningsret dog være begrænset til en bestemt

procentdel, for eksempel 10 eller 15 pet. af **royalty-**beløbet. Bopælslandet skal imidlertid sædvanligvis lempe for det skattebeløb, som er betalt i udlandet. Det betyder reelt, at bopælslandet overfor kildelandet har givet afkald på 10 eller 15 pct. af beløbet.

#### 6. Beskatningsprincipper vedrørende indkomst fra udlandet.

Ligningsrådet har vedtaget en anvisning om beskatning af udenlandske aktiver og indtægt fra udlandet. Denne anvisning er medtaget som bilag 6. Udgangspunktet med hensyn til indkomstopgørelsen er, at indtægterne skal medregnes til den skattepligtige indkomst efter kursen for det pågældende lands valuta på erhvervses-tidspunktet.

Kan indtægten af valutamæssige grunde ikke **hjem-**tages (hvilket formentlig er tilfældet med en række østlande), kan det tillades, at indtægten medregnes til den skattepligtige indkomst med et lavere skønsmæssigt ansat beløb.

Når en indkomst er indtjent og forbrugt under ophold i udlandet, sker der normalt en omregning efter gældende valutakurs. Ligningsmyndighederne kan dog indrømme nedslag i den udenlandske indkomst, når købekraften af det beløb, som er indtjent og forbrugt i udlandet, godtgøres at være væsentlig mindre end beløbet omregnet i danske kroner efter vekselkursen.

#### 7. Fradrag for arbejde i udlandet.

Dette afsnit omhandler alene fradragsretten for de udgifter, som lønmodtagere, der er fuldt skattepligtige her til landet og som er antaget til eller udstationeret til et arbejdssted i udlandet, har i forbindelse med dette arbejde.

Generelt er det således, at den pågældende medarbejder normalt ved sin indkomstopgørelse kan fratække de merudgifter, som er forbundet med rejsen og opholdet

i udlandet. Der kan være tale om kost og logi, transport, repræsentation m.v. Omvendt skal medarbejderen indtægtsføre eventuelle tilskud, diæter og andre former for rejsegodtgørelser.

Det vil meget ofte volde vanskeligheder at tilvejebringe tilstrækkelig dokumentation for rejser og opholdsudgifter i forbindelse med arbejde i udlandet. Der er derfor indført et standardfradrag, som kan anvendes i stedet for et fradrag efter dokumentation.

Standardfradraget ydes således, uanset om udgifterne reelt har været afholdt eller, om de kan dokumenteres i øvrigt. Standardfradraget består dels af et procenttillæg, dels af særlige regler vedrørende kost og logi. Reglerne om standardfradrag findes i de årlige anvisninger fra ligningsrådet. Anvisningen er medtaget i sin helhed som bilag 7.

#### 8. Udvalgets overvejelser om dobbeltbeskatning.

Reglerne om beskatning af udenlandsk indkomst og om lempelse for skatter, der er betalt i udlandet, er teknisk og forståelsesmæssigt særdeles komplicerede. Reglerne giver allerede anledning til mange problemer.

Det er dog udvalgets opfattelse, at disse problemer er fælles for alle, der modtager indkomst fra udlandet, og ikke kun kunstnere er berørt deraf. Det er derfor udvalgets opfattelse, at eventuelle ændringer på dette område ikke skal foretages for kun at imødekomme kunstnere, men må være generelle ændringer, der vedrører alle med indkomst fra udlandet.

På grund af områdets generelle betydning og på grund af områdets kompleksitet er udvalget ikke gået ind i nærmere drøftelser af forslag til eventuelle ændringer for beskatning af udenlandsk indkomst og lempelse for skatter, der er betalt i udlandet.





Eksempler på truffne afgørelser om kunstnerisk virksomhed fritaget efter momslovens § 2, stk. 3, punkt 1.

Disc-jockey virksomhed, Na. 632, dec. 1979.

Foredragsvirksomhed, Na. 868, marts 1984.

Illustratorers afsætning af såvel egne tegninger som gengivelsesrettigheder, Na. 674, juni 1980.

Skønlitterær oversættelsesvirksomhed, der altid er rettet mod gengivelse i medierne (fjernsyn, radio, bøger m.v.), Na. 675, juni 1980.

Lærebogsmateriale udarbejdet af kursusledere, Na. 588, juni 1979.

En virksomheds arbejde med slægtsforskning, bestående i udarbejdelse af manuskripter m.v. til slægtsbøger er afgiftsfrit, mens der skal svares moms af eventuel forlagsvirksomhed i forbindelse med udgivelse af slægtsbøger, Na. 542, nov. 1978.

Om afgift af originale kunstværker, henholdsvis efterligninger, se Na. 8122, nov. 1982.

Na • Nævnsafgørelse (Momsnævnet).

Kunstværker, der er momsfrigitagne i henhold til momslovens § 3, stk. 4.

Pos. 97.01 Malerier, tegninger og pasteller, der udelukkende er fremstillet som håndarbejde (undtagen tegninger henhørende under pos. 49.06 (bygnings- og maskintegninger etc. til industrielt brug).

Pos. 97.02 Originale stik, tryk og litografier.

Pos. 97.03 Originale skulpturer, uanset materialets art.

## Ligningslovens § 33:

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

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

*”)Sik. 3. Stk. 1* gælder ikke med hensyn til lønindkomst, der er omfattet af § 33 A eller § 33 C.

Ligningsvejledningen 1388 afsnit DC 1

## Nedslag i henhold til ligningslovens § 33

Hvis en her bosat/hjemmehørende skatteyder har betalt skat i »udlandet« af en i udlandet, herunder i Grønland eller på Færøerne, erhvervet *indkomst*, har vedkommende krav på et nedslag svarende til:

1. Den i »udlandet« erlagte skat - dog højst
2. den forholdsmæssige andel af den danske skat, som falder på den »udenlandske« indkomst.

Beregningen foretages i praksis i langt de fleste tilfælde på samme måde som nedslag i henhold til en creditoverenskomst. Der er dog i § 33, stk.2, en yderligere begrænsning, idet nedslaget aldrig må blive større end det, det pågældende andet land efter overenskomsten har et ubetinget krav på at oppebære. Som eksempel herpå kan nævnes tysk aktieudbytte, som beskattes i Tyskland med 25 pct., men hvor Tyskland i henhold til overenskomsten kun må beskatte med 15 pct., hvorfor der herfra kun gives § 33-nedslag med de 15 pct., uanset om de resterende 10 pct. refunderes fra Tyskland eller ej.

Nedslaget er betinget af, at skatteyderen *begerer nedslaget*, samt at han *dokumenterer størrelsen af den i udlandet betalte skat*. Det er ikke en betingelse,

at den udenlandske skat er betalt i det indkomstår, den vedrører. En »senere« påligning af skat til udlandet med deraf følgende indbetaling vil berettigede skatteyderen til nedslaget i det indkomstår, hvor den udenlandske indkomst er erhvervet.

I Saudi Arabien opkræves selskabsskatter som en forskudsskat beregnet på grundlag af en skattepligtig indkomst, der er opgjort som en procentvis andel af selskabets omsætning. Skatterne reguleres efterfølgende, idet der foretages en opgørelse af den skattepligtige indkomst på grundlag af de faktiske indtægter og udgifter. De skatter, der *endeligt betales* i Saudi Arabien kan i overensstemmelse med LL § 33 bringes til fradrag i de danske skatter, skd.73.231.

Uanset om der i udlandet er betalt skat af en indkomst, kan der kun indrommes lempelse, såfremt den udenlandske indkomst opgjort efter danske regler er positiv, lsr. 1984.174.

Om lempelse for skat betalt af en i udlandet beliggende filial til tredjeland, se Skat 1986.9.564.

Den udenlandske skat skal være opkrævet (pålignet) direkte af kommende udenlandske *skattemyndighed* — se skd. 49.101, der vedrører et tilfælde, hvor et dansk selskab var kontraktligt forpligtet til at indbetale »Lohnsteuer« til myndighederne i DDR for de i selskabet ansatte personer, som udførte arbejde i DDR. De ansatte kunne ikke opnå credit efter LL § 33.

En skatteyder, som var kommanditist i et rederi, der havde hjemsted på Færøerne, blev ved salg af rederiets skib beskattet i Danmark af avancen. Partrederiet, som i henhold til færøsk lov var et selvstændigt skattesubjekt, er efter det oplyste ikke blevet beskattet af avancen ved salg af skibet på Færøerne.

Lsr. fastslog, at den dansk/færøske *dobbeltbeskatningsoverenskomst* ikke kunne finde anvendelse, da der ikke var tale om, at samme indkomst var beskattet hos samme skattesubjekt i begge lande. Og da skatteyderen ikke kunne dokumentere, at partrederiet var blevet beskattet af avancen på Færøerne, kunne der heller ikke gives nedslag efter LL § 33.

Hvis den udenlandske indtægt er *medregnet til anden kurs end vekselkursen*, skal den i udlandet betalte skat omregnes efter den ved indkomstopgørelsen anvendte kurs.

Der kan ved tilbagebetaling af en del af den udenlandske skat opstå kurstab eller -gevinst på hjemtagelsestidspunktet. Sådanne tab eller fortjenester må betragtes som *formuebevægelser*, og de er derfor indkomstopgørelsen og nedslagsberegningen uvedkommende.

**Nedslagsberegningen** kan ikke påvirkes i en for skatteyder ugunstig retning ved, at der ved begrebet skattepligtig indkomst, der optræder i nedslagsbrøken nævner, ses bort fra eventuelle negative udenlandske indkomster (lsr. 1976.99) og ★Skat 1988.7.411. ★

LL § 33 gælder kun *indkomstskatter, herunder særlig indkomstskat*.

LL § 33 gælder også indtægter fra Grønland og Færøerne.

LL § 33 gælder ikke med hensyn til lønindkomst, der er omfattet af LL § 33 A.

Hvis en skatteyder udfører arbejde *her i landet* for et udenlandsk firma, kan han - selv om han pålignes udenlandsk skat - ikke få nedslag i henhold til LL § 33. Tilsvarende gælder for personer ansat ved herværende udenlandske repræsentationer.

Det bemærkes, at den islandske lønkat og andre tillæg m.v., der ikke er omfattet af overenskomsten, heller ikke giver ret til nedslag i henhold til LL § 33.

## Ligningslovens § 33A:

)§ 33 A. Har en person, der er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, under ophold uden for riget i mindst 6 måneder uden andre afbrydelser af opholdet end ferie eller lignende af en sammenlagt varighed på højst 42 dage erhvervet lønindkomst ved personligt arbejde i tjensteforhold, nedsættes den samlede indkomstskat med det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske lønindkomst. Ved opgørelsen af den nævnte 6 måneders periode anses ophold om bord på et dansk skib, der er registreret i Dansk Internationalt Skibsregister, jf. § 33 C, for at være ophold uden for riget.

<sup>29)</sup>Stk. 2. Stk. 1 gælder ikke for lønindkomst ved tjeneste uden for riget for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed. Stk. 1 finder dog anvendelse for lønindkomst erhvervet som led i den danske stats eller den offentlige myndigheds deltagelse i systemeksport. 2. pkt. finder ikke anvendelse, såfremt erhververen af den nævnte lønindkomst modtager udetillæg eller andre lignende ydelser, der tjener til dækning af merudgifter som følge af tjenesten i udlandet, og som ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst, jf. § 7, litra r.

<sup>30)</sup>Stk. 3. Stk. 1 gælder ikke for lønindkomst ved tjeneste om bord på skibe, herunder skibe, der ligger ved land under bygning, reparation eller midlertidig oplægning, luftfartøjer eller fartøjer og installationer, der anvendes i tilknytning til efterforskning og udnyttelse af kulbrinteforekomster.

<sup>29)</sup>Stk. 4. Har en dobbeltbeskatningsoverenskomst tillagt Danmark beskatningsretten til den i stk. 1 eller stk. 2, 2. punktum, nævnte lønindkomst, nedsættes den samlede indkomstskat med halvdelen af det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske lønindkomst.

<sup>10)</sup>Stk. 5. Skatteministeren kan fastsætte regler om henstand med opkrævning af skatten i tilfælde, hvor det må anses for godtgjort, at stk. 1, stk. 2, 2. punktum, eller stk. 4 skal anvendes.

Skattedepartementets cirkulære af 13. september 1988:

*Ligningslovens § 33 A. Nedsættelse af beskatningen af lønindkomst erhvervet i udlandet.*

Ved lov nr. 835 af 18. december 1987 blev ligningslovens § 33 A ændret.

Har en person, der er skattepligtig efter kil-deskattelovens § 1, under ophold uden for riget i mindst 6 måneder uden andre afbrydelser af opholdet end ferie eller lignende af en sammenlagt varighed på højst 42 dage, erhvervet lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold, nedsættes den samlede indkomsts-kat med det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske lønindkomst, jf. ligningslovens § 33 A, stk. 1.

Denne bestemmelse har hidtil ikke været gældende for lønindkomst ved tjeneste uden for riget for den danske stat eller anden dansk offentlig myndighed. Efter den ny affattelse af stk. 2 gælder bestemmelsen i § 33 A, stk. 1, også for lønindkomst, som offentligt ansatte erhverver under udsendelse som led i den danske stats eller anden dansk offentlig myndigheds deltagelse i systemeksport.

Reglen i § 33 A, stk. 1, har heller ikke været gældende i det omfang, en dobbeltbeskatningsaftale har tillagt Danmark beskatningsretten til den pågældende lønindkomst. Denne regel er ændret ved den ny affattelse af stk. 4.

Hvor en dobbeltbeskatningsoverenskomst har tillagt Danmark retten til at beskatte den privat eller offentligt ansattes lønindkomst, skal den del af den samlede indkomsts-kat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske lønindkomst, nedsættes med halvdelen.

*Offentligt ansatte - § 33 A. stk. 2 og stk. 4.*

23. For offentligt ansatte er skattenedsættelse efter § 33 A for det første betinget af, at der er tale om lønindkomst erhvervet som led i den danske stats eller den offentlige myndigheds deltagelse i systemeksport. Herved forstås enhver form for eksport af viden, »systemer«, eller tjenester, der udføres af den offentlige myndighed i henhold til de gældende bevillingsregler. Offentlige styrelser deltagelse i systemeksportforretninger kan finde sted i henhold til Industriministeriets cirkulære af 20. marts 1988 (»systemeksportcirkulæret«) eller i henhold til Budgetvejledningens regler om indtægtsdækket virksomhed (»indtægtsdækket virksomhed«).

Den i systemeksportcirkulæret fastlagte ordning administreres af Danmarks Erhvervsfond, der skal godkende kontrakten og modtage betalingen fra ordregiveren. Danmarks Erhvervsfond viderefregner overfor den enkelte styrel-

sen offentlig styrelse kan på finansloven opnå hjemmel til at udføre indtægtsdækket virksomhed. Reglerne om indtægtsdækket virksomhed og prisfastsættelsen for den offentlige ydelse er nærmere beskrevet i Budgetvejledningen 1985.

Det er for det andet en betingelse for skattenedsættelse, at erhververen af lønindkomsten ikke modtager udetillæg eller andre lignende ydelser, der tjener til dækning af merudgifter som følge af tjenesten i udlandet, og som ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst, jf. ligningslovens § 7, litra r.

Personale i udenrigstjenesten, der er tjenestegørende i udlandet, modtager et udetillæg, hvis størrelse fastsættes på de årlige finanslove efter indstilling af Udetillægsnævnet. Udetillægget tjener til dækning af en række merudgifter ved tjenesten i udlandet og til dækning af en beregnet standard-skat.

Herudover er der i tekstanmærkninger til de årlige finanslove hjemmel til at tildele visse tjenestemænd et passende tillæg. Tjenestemænd udsendt af Forsvarsministeriet behandles på samme måde som tjenestemænd i Udenrigsministeriet. Der kan endvidere ydes et passende tillæg til tjenestemænd m.fl., der af DSB udsendes til tjeneste ved udenlandske rejsebureauer. Det samme gælder for tjenestemænd, der udsendes af rigspolitichefen til tjeneste i udlandet, og for tjenestemænd, der udsendes af Energi-styrelsen.

Personer, der modtager udetillæg, herunder et beløb til dækning af en beregnet standard-skat, stilles altså, som om lønindkomsten under tjenesten i udlandet er fritaget for beskatning. Dette er baggrunden for, at personer, der modtager udetillæg, ikke indrømmes skattenedsættelse i medfør af § 33 A.

Har Danmark ikke indgået en *dobbeltbeskatningsoverenskomst* med den stat, hvortil den offentligt ansatte udsendes, nedsættes den samlede indkomsts-kat med *hele* det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske lønindkomst.

Har Danmark indgået *dobbeltbeskatningsoverenskomst* med den stat, hvortil den offentligt ansatte udsendes, og tillægger *dobbeltbeskatningsoverenskomsten* Danmark retten til at beskatte den pågældende lønindkomst, vil den offentligt ansatte få den samlede indkomsts-kat nedsat med *halvdelen* af det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske lønindkomst, jf. den ny affattelse af stk. 4 (tidligere stk. 3). For den offentligt ansatte vil reglen om

halv nedsættelse normalt komme til at gælde, uanset hvor længe opholdet i arbejdsstaten kommer til at vare. Danmark vil nemlig i henhold til de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået med fremmede stater, normalt have retten til at beskatte den offentligt ansatte arbejdstagers udenlandske lønindkomst, uanset hvor lang tid opholdet varer.

Offentligt ansatte, der udsendes som led i den danske stats eller anden dansk offentlig myndigheds deltagelse i systemeksport, må kunne dokumentere dette ved erklæring fra vedkommende styrelse. Det skal endvidere fremgå af erklæringen, at der ikke samtidig er modtaget udetillæg eller tilsvarende tillæg.

#### *Privat ansatte - § 33 A, stk. 4.*

De dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået med fremmede stater, tillægger som hovedregel den stat, hvori arbejdet er udført (arbejdsstaten) retten til at beskatte de privat ansatte arbejdstagers lønindkomst. Den stat, hvori arbejdstageren har sin bopæl (bopælsstaten), kan efter overenskomsten have beskatningsretten, hvis opholdet i arbejdsstaten ikke har overstegt 183 dage inden for et skatteår eller et kalenderår. Det er endvidere en betingelse for bopælsstatens beskatningsret, at vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i arbejdsstaten, og ikke udredes af et fast driftssted eller lignende, som arbejdsgiveren har i arbejdsstaten.

Med de hidtil gældende regler i ligningslovens § 33 A, stk. 3, kunne en privat ansat arbejdstager være udsendt til en stat, med hvilken Danmark har indgået en sådan dobbeltbeskatningsoverenskomst, i indtil 366 dage (f.eks. fra den 2. juli 1987 til den 30. juni 1988) uden at blive berettiget til skattnedsættelse i medfør af ligningslovens § 33 A. Den pågældende har ikke i noget af årene opholdt sig i arbejdsstaten i mere end 183 dage inden for et skatteår/kalenderår, og Danmark har således ret til at beskatte lønindkomsten i arbejdsstaten.

I disse tilfælde, hvor arbejdsstaten ikke kan beskatte lønindkomsten, medfører den ny affattelse af stk. 4 (tidligere stk. 3), at den samlede danske indkomstskat nedsættes med halvdelen af det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske lønindkomst. Nedsættelsen er betinget af, at kravet om 6 måneders ophold uden for riget er opfyldt.

For den privat ansatte vil reglen om, at der gives halv nedsættelse, kun komme til at gælde, hvis opholdet i arbejdsstaten ikke bliver af så lang varighed, at retten til at beskatte lønindtægten i arbejdsstaten går over til denne stat. Hvis beskatningsretten går over til arbejdssta-

ten, gives der fuld nedsættelse fra første dag af den periode, for hvilken beskatningsretten går over.

*Eksempel:* En privat ansat arbejdstager arbejder for en dansk arbejdsgiver i følgende lande og perioder:

Land A fra 1. august 1988 til 30. november 1988

Land B fra 1. december 1988 til 30. april 1989

Land C fra 1. maj 1989 til 30. juni 1989

Danmark fra 1. juli 1989 til 14. oktober 1989

Land B fra 15. oktober 1989 til 31. december 1989

Derefter arbejder arbejdstageren i en længere periode i Danmark.

*Land A* og Danmark har ikke dobbeltbeskatningsoverenskomst. Da det samlede ophold uden for riget varer fra 1. august 1988 til 30. juni 1989 eller mere end 6 måneder, alene afbrudt af ferie eller lignende af en samlet varighed på højst 42 dage, gives der skattnedsættelse efter § 33 A, stk. 1, med hele den del af den samlede indkomstskat, der forholdsmæssigt falder på lønindkomsten i land A.

*Land B* og Danmark har dobbeltbeskatningsoverenskomst. Da arbejdstageren i 1988 ikke har opholdt sig i land B i mere end 183 dage inden for et skatteår/kalenderår, har Danmark retten til at beskatte 1988-indkomsten i land B. Der gives derfor kun skattnedsættelse efter § 33 A, stk. 4, med halvdelen af den del af den samlede indkomstskat, der forholdsmæssigt falder på 1988-lønindkomsten i land B. •

I 1989 opholder arbejdstageren sig i land B fra 1. januar til 30. april og fra 15. oktober til 31. december eller mere end 183 dage inden for et skatteår/kalenderår. Da land B derfor har retten til at beskatte 1989-indkomsten i dette land, gives der nedsættelse i medfør af § 33 A, stk. 1, med hele den del af den samlede indkomstskat, der forholdsmæssigt falder på lønindkomsten i land B i perioden fra 1. januar til 30. april 1989.

Der gives ikke nedsættelse efter § 33 A for perioden fra 15. oktober til 31. december 1989, idet betingelsen om ophold uden for riget i mindst 6 måneder, alene afbrudt af ferie eller lignende af en samlet varighed på højst 42 dage, ikke er opfyldt for denne periodes vedkommende. Der kan derimod gives nedsættelse af den danske skat efter reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten eller reglerne i ligningslovens § 33.

*Land C* og Danmark har dobbeltbeskatningsoverenskomst. Da arbejdstageren ikke har opholdt sig i land C i mere end 183 dage inden for et skatteår/kalenderår, har Danmark retten til at beskatte indkomsten i land C. Der

gives derfor alene skattnedsættelse efter § 33 A, stk. 4, med halvdelen af den del af den samlede indkomstskat, der forholdsmæssigt falder på lønindkomsten i land C.

Løn, der udbetales under ferieophold i Danmark i en periode mellem to udlandsophold, hvor det første udlandsophold giver ret til fuld lempelse efter § 33 A, stk. 1, mens det andet udlandsophold kun giver ret til halv lempelse efter § 33 A, stk. 4, anses for erhvervet under det netop forudgående udlandsophold.

*Eksempel:*

En privat ansat arbejdstager arbejder for en dansk arbejdsgiver i følgende lande og perioder:

Land A fra 1. august 1988-30. oktober 1988.  
Ferie i Danmark fra 1. november 1988-30. november 1988.

Land B fra 1. december 1988-30 april 1989.

Der er lagt de samme forudsætninger til grund, som i det foranstående eksempel.

For indkomståret 1988 gives der skattnedsættelse efter § 33 A, stk. 1, med hele den del af den samlede indkomstskat, der forholdsmæssigt falder på lønindkomsten i A, jf. det ovenfor anførte under land A.

Der gives samtidig skattnedsættelse efter § 33 A, stk. 1, med hele den del af den samlede indkomstskat, der forholdsmæssigt falder på lønindkomsten, der udbetales under ferie i Danmark i perioden 1. november-30. november 1988, da lønnen anses for erhvervet under ophold i land A.

Der gives skattnedsættelse efter § 33 A, stk. 4, med halvdelen af den del af den samlede indkomstskat, der forholdsmæssigt falder på løn, der vedrører perioden 1. december-31. december 1988, jf. det ovenfor anførte under land B.

De nye regler i ligningslovens § 33 A har virkning for indkomst erhvervet den 1. januar 1988 eller senere. Det betyder, at 6 måneders perioden godt kan være påbegyndt før den 1. januar 1988, men lempelsesreglerne kan kun anvendes på den del af indkomsten, der er erhvervet den 1. januar eller senere.



## OECD'S modeldobbelbeskatningsoverenskomst.

## Artikel 12

**Royalties**

1. Royalties, der hidrører fra en kontraherende stat og betales til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan, hvis denne person er den retmæssige ejer af royaltybeløbet, kun beskattes i denne anden stat.

2. Udtrykket "royalties" betyder i denne artikel betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende enhver ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde herunder spillefilm, ethvert patent, varemærke, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode, eller for anvendelsen af eller retten til at anvende industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr, eller for oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer.

3. Bestemmelserne i stykke 1 skal ikke finde anvendelse, såfremt royaltybeløbets retmæssige ejer, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, i den anden kontraherende stat, hvorfra royaltybeløbet hidrører, driver erhvervsvirksomhed gennem et der beliggende fast driftssted eller udøver frit erhverv i denne anden stat fra et der beliggende fast sted, og den rettighed eller ejendom, som ligger til grund for de udbetalte royalties, har direkte forbindelse med et sådant fast driftssted eller fast sted. I så fald skal bestemmelserne henholdsvis i artikel 7 eller i artikel 14 finde anvendelse.

4. I tilfælde, hvor en særlig forbindelse mellem den, der betaler royalties, og den retmæssige ejer, eller mellem disse og en tredje person, har bevirket, at de betalte royalties, når hensyn tages til den anvendelse, rettighed eller oplysning, for hvilken de er betalt, overstiger det beløb, som ville være blevet aftalt mellem skyldneren og den retmæssige ejer, såfremt den nævnte forbindelse ikke havde foreligget, skal bestemmelserne i denne artikel alene finde anvendelse på det sidstnævnte beløb. I så fald skal det overskydende beløb kunne beskattes i overensstemmelse med lovgivningen i hver af de kontraherende stater under hensyntagen til de øvrige bestemmelser i denne overenskomst.

KOMMENTAR TIL ARTIKEL 12  
OM BESKATNING AF ROYALTIES

I INDLEDENDE BEMÆRKNINGER

1. I princippet er royalties og tilsvarende betalinger for tilladelser til at benytte patenter og lignende aktiver indkomst for modtageren hidrørende fra udleje. Udlejen kan være ydet i forbindelse med et industrielt eller kommercielt foretagende, (f.eks. tilladelse til benyttelse af litterær ophavsret indrømmet af en forlægger) eller et frit erhverv, (f.eks. tilladelse til benyttelse af et patent indrømmet af opfinderen) eller helt uafhængig af nogen virksomhed fra dem, der tillader benyttelsen (f. eks. en opfinders arvingers tilladelse til benyttelse af et patent).

2. Visse lande tillader ikke, at betalte royalties fra-  
drages skattemæssigt hos den, der betaler, medmindre mod-  
tageren også er hjemmehørende i samme stat eller er skatte-  
pligtig i denne stat. Derudover forbyder de fradrag. Spørgs-  
målet om, hvorvidt fradraget også skal imødekommes i til-  
fælde, hvor royalties betales af en person hjemmehørende i  
en kontraherende stat, til en person, der er hjemmehørende i  
den anden stat, behandles i artikel 24, stk. 5.

II KOMMENTAR TIL ARTIKLENS BESTEMMELSER

Stk. 1.

3. Stk. 1 fastslår princippet om udelukkende beskatning af royalties i den stat, hvori den retmæssige ejer er hjemme-  
hørende. Den eneste undtagelse fra dette princip gøres i de  
tilfælde, der omhandles i stk. 3.

4. I henhold til stk. 1 ydes fritagelsen for skat i kilde-  
staten ikke, når en mellemmand, såsom en agent eller en  
befuldmægtiget indskydes mellem den retmæssige ejer og  
betaleren, medmindre den retmæssige ejer er hjemmehørende i  
den anden kontraherende stat. Stater, der ønsker at tydelig-  
gøre dette, kan frit gøre det under bilaterale forhandlin-  
ger. Udtrykket "betalt" har en meget bred betydning, efter-  
som betalingsbegrebet betyder opfyldelsen af forpligtelsen  
til at stille midler til rådighed for kreditor på den måde,  
kontrakt eller sædvane tilsiger.

5. Artiklen behandler kun royalties, der hidrører fra en  
kontraherende stat og betales til en person, der er hjemme-

hørende i den anden kontraherende stat. Den finder derfor ikke anvendelse på royalties, der hidrører fra en tredje stat, eller på royalties, der hidrører fra en kontraherende stat, og som kan henføres til et fast driftssted, som et der hjemmehørende foretagende har i den anden kontraherende stat (om disse tilfælde - se pkt. 4 - 6 i kommentaren til artikel 21).

6. Stykket angiver ikke, om kildestatens fritagelse skal være betinget af, at royaltybeløbet undergives beskatning i bopælsstaten. Dette spørgsmål kan afgøres under bilaterale forhandlinger.

7. Generelt henledes opmærksomheden på følgende tilfælde:  
Den retmæssige ejer af royalties, der hidrører fra en kontraherende stat, er et selskab, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat. Hele dets formue eller dele deraf ejes af aktionærer, der er hjemmehørende udenfor denne anden stat. Det er selskabets sædvane at undlade at foretage udlodning af sin fortjeneste i form af udbytte, og det nyder begunstigende skattemæssige behandling (privat investerings-selskab, base-selskab). Det spørgsmål kan opstå, om det for et sådant selskab er rimeligt i royaltybeløbenes kildestat at indrømme skattefritagelse, som bestemt i stk. 1. Under bilaterale forhandlinger kunne det være rimeligt at opnå enighed om særlige undtagelser fra den beskatningsregel, der er fastlagt i denne artikel for at definere den behandling, der finder anvendelse på sådanne selskaber.

#### Stk. 2.

8. Stk. 2 indeholder en definition af udtrykket "royalties". Royalties har almindeligvis forbindelse med rettigheder eller formuegoder, der udgør de forskellige former for litterære eller kunstneriske formuegoder, de elementer af industrielle eller kommercielle formuegoder, der specificeres i teksten, og oplysninger vedrørende industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer. Definitionen finder anvendelse på betalinger for brugen af eller retten til brug af rettigheder af den nævnte art, uanset om de er blevet eller er krævet registreret i et offentligt register. Definitionen dækker både betalinger i henhold til en licens, og kompensation, som en person forpligtes til at betale for svigagtig kopiering eller krænkelse af retten. Som en rettesnor gives visse forklaringer nedenfor med henblik på at definere artikel 12's anvendelsesområde i forhold til andre artikler i overenskomsten, i særdeleshed med hensyn til leje af udstyr og forsyning med oplysninger.

9. Der må sondres skarpt mellem royalties, der betales for brugen af udstyr, hvilket falder under artikel 12, og betaling som vederlag for salg af udstyr, som afhængigt af tilfældet kan falde under artikel 7, 13, 14 eller 21. Visse kontrakter forbinder lejeelementer og salgselementer, således at det somme tider viser sig at være vanskeligt at afgøre deres virkelige juridiske betydning. Ved kreditsalgsaftaler og leje-købaftaler synes det klart, at salgselementet er det dominerende, fordi parterne fra starten har været enige om, at ejerforholdet til vedkommende gode skal overføres fra den ene til den anden, selv om de har gjort dette afhængig af betaling af sidste rate. Følgelig er de rater, der er betalt af køber/lejer, i princippet ikke royalties. Men i tilfældet låne-lease og i særdeleshed leasing er kontraktens eneste eller i hvert fald det væsentligste formål normalt at leje, selv om lejer under lejemålet har retten til at vælge at købe vedkommende udstyr. Artikel 12 finder derfor i det normale tilfælde anvendelse på lejeindtægter, betalt af lejer, herunder al leje, der betales af ham til det tidspunkt, hvor han benytter sin ret til køb.

10. Leje betalt for spillefilm behandles også som royalties, uanset om sådanne film forevises i biografier eller i fjernsyn. Det kan imidlertid bilateralt aftales, at lejebeløb for spillefilm skal behandles som industriel og kommerciel fortjeneste og følgelig undergives bestemmelserne i artikel 7 og 9.

11. De ovenfor gengivne regler med hensyn til lejeindtægter af spillefilm, kunne også finde anvendelse med hensyn til lejeindtægter, som et rederi opnår for leje af dets containere til forsendelse af gods til lands efter at det har forladt skibet. Det er imidlertid opfattelsen, at i tilfælde, hvor leje af containere er en supplerende eller tilfældig virksomhed for et transportselskab, skal indkomsten betragtes som faldende under artikel 8.

12. Når stk. 2 rubricerer betalinger for oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer som royalties, hentyder det til begrebet "know-how". Forskellige specialistforsamlinger og forfattere har formuleret definitioner af "know-how", der ikke adskiller sig i deres kerne. En sådan definition, som er givet af "Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle" (ANBPPI) fastslår, at "know-how" er al uafsløret teknisk information, uanset om den er egnet for patentering eller ej, som er nødvendig for den industrielle fremstilling af et produkt eller en proces direkte og under samme betingelser. Da den er afledt af erfaring, udgør "know-how" det,

som en producent ikke kan erfare ved blot en undersøgelse af produktet og blot en viden om det tekniske fremskridt.

I "know-how"-kontrakten erklærer den ene af parterne sig villig til at delagtiggøre den anden part i sin særlige viden og erfaring, som forbliver uafsløret for offentligheden og således, at denne kan benytte den til sin egen fordel. Det er **anerkendt**, at overdrageren ikke selv behøver at deltage i anvendelsen af de formler, der er stillet til rådighed for licenshaveren, og at han ikke garanterer for anvendelsens resultat. Denne kontrakttype adskiller sig således fra kontrakter om levering af tjenesteydelser, hvor en af parterne påtager sig selv at benytte sit fags sædvanlige færdigheder til fordel for den anden part. Betalinger modtaget for eftersalgsydelser, for service, som sælger yder til køber i henhold til garanti, for rent teknisk assistance eller for en udtalelse, afgivet af en ingeniør, en advokat eller en revisor, er således ikke royalties i stk. 2's forstand. Sådanne betalinger falder normalt under artikel 7 eller artikel 14. Indenfor forretningslivet ses kontrakter, der dækker både "know-how" og ydelse af teknisk assistance.

Et eksempel blandt andre på kontrakter af denne art er franchise-kontrakter, hvor forsikreren delagtiggør den forsikrede i sin viden og erfaring og yderligere yder ham forskellig teknisk assistance, som i visse tilfælde støttes med finansiel assistance og levering af varer.

Den korrekte fremgangsmåde overfor en blandet kontrakt er i princippet, på grundlag af de oplysninger, som kontrakten indeholder, eller ved en rimelig fordeling, at opdele hele det fastsatte vederlag i overensstemmelse med de forskellige dele af det, der er bestemt ifølge kontrakten og derefter at undergive de således bestemte dele den for disse dele korrekte skattemæssige behandling.

Hvis imidlertid en del af det ydede åbenbart er hovedformålet med kontrakten, og de andre dele i den kun er af underordnet og stort set ubetydelig karakter, synes det muligt at undergive hele vederlaget den skattemæssige behandling, der finder anvendelse på den del, der kan henføres til hovedformålet.

13. De forslag, der er stillet ovenfor vedrørende blandede kontrakter, kunne også finde anvendelse på visse forestillinger, som gives af kunstnere og i særdeleshed på **orkesterkoncerter**, som gives af en dirigent, eller på en musikers koncertoptræden. Honoraret for musikforestillingen samt hvad der betales for samtidige radiotransmissioner af den, synes at falde ind under artikel 17. Når musikforestillingen enten i henhold til samme eller en separat kontrakt optages, og kunstneren har bestemt, at han skal have royalties af salget eller af den offentlige afspilning, skal så meget af den betaling, han modtager, som består af sådanne royalties, anses at falde ind under artikel 12.

14. Det er endvidere påpeget, at variable eller faste betalinger for udnyttelsen af mineralforekomster, kilder eller andre naturforekomster dækkes af artikel 6 og at de derfor ikke falder ind under nærværende artikel. Hvis to kontraherende stater ud fra en juridisk betragtning skulle have vanskeligheder ved at anvende denne sondring på vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende udstyr, kan de til stk. 2's tekst efter ordene "industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr" tilføje ordene "som ikke er fast ejendom, som omhandlet i artikel 6".

Stk. 3.

15. Visse stater mener, at udbytte, renter og royalties, der hidrører fra kilder på deres territorium, og som skal betales til fysiske eller juridiske personer, der er hjemmehørende i andre stater, falder uden for anvendelsesområdet for den ordning, der er truffet for at forhindre dem i at blive beskattet både i kildestaten og i den stat, hvori den retmæssige ejer er hjemmehørende, når den retmæssige ejer har et fast driftssted i den førstnævnte stat.

Stk. 3 er ikke baseret på en sådan antagelse, som undertiden betegnes som "det faste driftssteds tiltrækningskraft" (the force of attraction of the permanent establishment). Det bestemmer ikke, at royalties, der tilfalder en person, hjemmehørende i en kontraherende stat, fra en kilde beliggende i den anden stat, ved en art juridisk formodningsregel, eller endog en fiktion, skal henføres til et fast driftssted, som denne hjemmehørende person måtte have i den sidstnævnte stat, således at denne stat ikke vil være forpligtet til at begrænse sin beskatning i et sådant tilfælde. Stykket bestemmer blot, at i kildestaten er royalties skattepligtige som del af fortjenesten af det derværende faste driftssted, ejet af den berettigede, der er hjemmehørende i den anden stat, hvis de betales for rettigheder eller ejendom, der er dele af det faste driftssteds aktiver eller på anden måde har direkte forbindelse med dette driftssted. I så fald fritager stk. 3 royalties-kildestaten for alle begrænsninger i henhold til artiklen. Oe foregående forklaringer er i overensstemmelse med forklaringerne i kommentaren til artikel 7.

16. De ovenfor gengivne regler finder også anvendelse i tilfælde, hvor den retmæssige ejer af royalties med henblik på at udøve enhver af de arter af frit erhverv, der er nævnt i artikel 14, i den anden kontraherende stat, hvormed fordringen, som ligger til grund for de betalte royalties, har direkte forbindelse.

Stk. 4.

17. Formålet med dette stykke er at begrænse virkningen af bestemmelserne vedrørende beskatning af royalties i til-

fælde, hvor det betalte royaltybeløb som følge af en særlig forbindelse mellem den, der betaler royalties, og den retmæssige ejer eller mellem begge disse og en anden person, overstiger det beløb, som ville være blevet aftalt mellem betaleren og den retmæssige ejer, hvis den nævnte forbindelse ikke havde foreligget. Det bestemmes, at i et sådant tilfælde skal artiklens bestemmelser kun finde anvendelse på det sidstnævnte beløb, og at den overskydende del af royalties fortsat skal være skattepligtig i henhold til lovgivningen i de to kontraherende stater under hensyntagen til de øvrige bestemmelser i denne overenskomst.

18. Det fremgår klart af teksten, at for at denne bestemmelse skal finde anvendelse, skal de royalties, der betragtes som overskydende, skyldes en særlig forbindelse mellem betaleren og den retmæssige ejer eller mellem en af dem og en anden person. Som eksempler kunne anføres tilfælde, hvor der betales royalties til en fysisk eller juridisk person, som direkte eller indirekte kontrollerer betaleren eller som direkte eller indirekte er kontrolleret af ham eller er underordnet en gruppe, som har en fælles interesse med ham. Disse eksempler er desuden svarende til eller analoge med de tilfælde, der er overvejet i artikel 9.

19. På den anden side dækker begrebet "særlig forbindelse" også blodsbeslægtede eller beslægtede ved ægteskab og, i almindelighed, ethvert interessefællesskab afvigende fra den juridiske forbindelse, der giver anledning til betalingen af royalties.

20. Med hensyn til den skattemæssige behandling af den overskydende del af royalties skal den nøjagtige karakter af sådan overskydende del bestemmes under hensyntagen til omstændighederne i hvert enkelt tilfælde med henblik på at fastsætte den indkomstkategori, hvorunder den henhører med henblik på anvendelsen af de pågældende staters skattelove og overenskomstens bestemmelser. Hvis de to kontraherende stater skulle have vanskeligheder ved at fastslå, hvilke andre bestemmelser i overenskomsten, der, i det enkelte tilfælde, måtte finde anvendelse på den overskydende del af royalties, er der intet, der forhindrer dem i at indføre yderligere tydeliggørende bestemmelser i sidste sætning i stk. 6, når blot de ikke ændrer dennes generelle sigte.

21. Hvis de to kontraherende staters loves principper og regler skulle forpligte dem til at anvende forskellige artikler med det formål at beskatte det overskydende beløb, vil det være nødvendigt at anvende den fremgangsmåde ved indgåelse af gensidige aftaler, som overenskomsten angiver, for at løse vanskeligheden.

BEMÆRKNINGER TIL KOMMENTAREN

22. Portugals, Spaniens og Tyrkiets bemærkninger til kommentaren til artikel 8, (se pkt. 28 i kommentaren dertil) finder også anvendelse på pkt. 11 i nærværende kommentar vedrørende container-leasing.

FORBEHOLD TIL ARTIKLENStk. 1.

23. Australien forbeholder sig retten til at beskatte royalties, der i henhold til australsk lovgivning har kilde i Australien.

24. Grækenland, Luxembourg og Østrig kan ikke acceptere en bestemmelse, som udelukker dem fra i bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning at fastsætte en klausul, der giver dem retten til at beskatte royalties med en sats på op til 10 pct.

25. Canada forbeholder sig sin stilling til stk. 1 og ønsker at beholde en 10 pct. sats for skat ved kilden i sine bilaterale overenskomster, men Canada vil være parat til at gøre en undtagelse fra beskatning af copyright-royalties med hensyn til alle litterære, dramatiske, musikalske eller kunstneriske arbejder, men ikke for royalties for spillefilm, film eller videobånd til brug i et fjernsyn.

26. Finland forbeholder sig ret til at beskatte royalties ved kilden. Finland vil imidlertid være parat til at gøre en undtagelse fra beskatning for copyright-royalties med hensyn til alle litterære, kunstneriske og videnskabelige arbejder.

27. Frankrig forbeholder sig ret til at tilbageholde skat i et vist omfang i royalties af fransk oprindelse, når strømmen af royalties mellem Frankrig og den anden kontraherende stat er i Frankrigs disfavør.

28. Japan, New Zealand, Portugal og Spanien forbeholder sig ret til at beskatte royalties ved kilden.

29. Tyrkiet kan ikke acceptere en skattesats, som er lavere end 20 pct.

Stk. 3.

30. Italien forbeholder sig retten til at undergive royalties og fortjenester for afhændelse af rettigheder eller formuegoder, der giver anledning til royalties, de skatter, som pålægges i henhold til dets love, når modtageren har et fast driftssted i Italien, selv om rettighederne eller for-



muegoderne, som giver anledning til royalties, ikke har direkte forbindelse med et sådant fast driftssted.

31. Belgien forbeholder sig ret til, for at udfylde, hvad det betragter som et hul i artiklen, at foreslå en bestemmelse, der definerer kilden til royalties ved en analogi til bestemmelsen i artikel 11, stk. 5, som beskæftiger sig med samme problem for så vidt angår renter.

## Artikel 17

## Kunstnere og sportsfolk

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

2. I tilfælde, hvor indkomst ved den virksomhed, som udøves af en optrædende kunstner eller en sportsmand i hans egenskab som sådan, ikke tilfalder kunstneren eller sportsmanden selv, men en anden person, kan denne indkomst, uanset bestemmelserne i artiklerne 7, 14 og 15, beskattes i den kontraherende stat, i hvilken kunstnerens eller sportsmandens virksomhed udøves.

KOMMENTAR TIL ARTIKEL 17OM BESKATNINGEN AF KUNSTNERE OG SPORTSFOLK

1. Stk. 1 bestemmer, at kunstnere og sportsfolk, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, kan beskattes i den anden kontraherende stat, i hvilken deres personlige virksomhed som sådan udøves, hvad enten denne er af selvstændig karakter eller udøves i et tjenesteforhold. Denne bestemmelse er en undtagelse til reglerne henholdsvis i artikel 14 og i artikel 15, stk. 2.

2. Denne bestemmelse gør det muligt at undgå de praktiske vanskeligheder, der ofte opstår i forbindelse med beskattningen af kunstnere og sportsfolk, der arbejder i udlandet. Endvidere kunne regler, der er for faste, i visse tilfælde hindre kulturel udveksling. For at overvinde denne ulempe kan de pågældende stater gennem aftale begrænse anvendelsen af stk. 1 til selvstændig virksomhed ved at føje dens bestemmelser til bestemmelserne i artikel 14. I så fald vil kunstnere og sportsfolk, der modtager gage eller løn for deres virksomhed, automatisk falde ind under artikel 15 og således være berettigede til de undtagelser, der er fastsat i denne artikels stk. 2.

3. Bestemmelserne i artiklen finder ikke anvendelse, når kunstneren eller sportsmanden er ansat under staten og oppebærer indkomsten fra staten. Sådan indkomst skal behandles efter bestemmelserne i artikel 19. Visse overenskomster indeholder bestemmelser, der udelukker kunstnere og sportsfolk, der er ansat i organisationer, der er understøttet af offentlige fonds, fra anvendelsesområdet for artikel 17. Bestemmelserne i artiklen skal ikke hindre kontraherende stater i bilateralt at aftale særlige bestemmelser vedrørende sådanne kunstnere og sportsfolk.

4. Formålet med stk. 2 er at modvirke visse forsøg på skatteundgåelse i tilfælde, hvor vederlaget for en kunstners eller sportsmands optræden ikke betales til kunstneren eller sportsmanden selv, men til en anden person, f.eks. et såkaldt artistselskab, på en sådan måde, at indkomsten i den stat, hvori virksomheden udøves, hverken beskattes som personlig indkomst for kunstneren eller sportsmanden eller som fortjeneste for et foretagende som følge af manglende fast driftssted, stk. 2 tillader den stat, i hvilken den pågældendes optræden har fundet sted, at beskatte den fortjeneste, der er omdirigeret fra kunstnerens eller sports-

mandens indkomst til et sådant foretagende, i tilfælde, hvor f.eks. kunstneren eller sportsmanden kontrollerer eller har ret til den omdirigerede indkomst eller har opnået eller vil opnå, direkte eller indirekte, nogen fordel af denne indkomst. Det kan imidlertid forekomme, at den nationale lovgivning i nogle stater ikke gør det muligt for dem at anvende en sådan bestemmelse. Det står sådanne stater frit at aftale alternative løsninger eller at udelade stk. 2 i deres bilaterale overenskomst.

5. Når exemptionsmetoden til lempelse af dobbeltbeskatning i de tilfælde, der er omhandlet i stk. 2, anvendes af den stat, i hvilken den person, der modtager indkomsten, er hjemmehørende, vil denne stat være udelukket fra at beskatte denne indkomst, selv om den stat, i hvilken virksomheden er udøvet, ikke kan gøre brug af sin beskatningsret. Det er derfor forudsat, at credit-metoden bør anvendes i disse tilfælde. Det samme resultat kan opnås ved at fastsætte en subsidiær beskatningsret for den stat, i hvilken den person, der modtager indkomsten, er hjemmehørende, hvis den stat, hvori virksomheden er udøvet, ikke kan gøre brug af den beskatningsret, der er tillagt den i henhold til stk. 1. Kontraherende stater kan frit vælge en af disse metoder for at sikre, at indkomsten ikke undgår at blive beskattet.

#### BEMÆRKNING TIL KOMMENTAREN

6. Canada og USA er af den opfattelse, at stk. 2 i artiklen kun finder anvendelse i de tilfælde, der er nævnt under pkt. 4 ovenfor, og disse lande ønsker under forhandlinger af overenskomsten med andre medlemslande at foreslå en ændring gående ud herpå.

#### FORBEHOLD TIL ARTIKLEN

7. Grækenland og Portugal forbeholder sig retten til at anvende bestemmelserne i artikel 17, ikke artikel 19, på indkomst, oppebåret af statsansatte kunstnere og sportsfolk.

8. Japan forbeholder sig retten til at anvende bestemmelserne i denne artikel på indkomst, der erhverves ved handels- eller forretningsvirksomhed, drevet af statsansatte kunstnere eller sportsfolk.

9. USA forbeholder sig retten til at begrænse anvendelsen af stk. 1 til tilfælde, hvor kunstneren eller sportsmanden opholder sig i den anden stat i en angiven periode eller tjener et angivet beløb.

## Ligningsrådets anvisninger.

### Beskatning af udenlandske aktiver og indtægt fra udlandet

For skatteydere der er bosat her i landet, skal der ved formuebeskatning af aktiver anbragt i udlandet og indkomstbeskatning af indtægter fra udlandet forholdes på følgende måde.

#### 1. Formueopgørelsen

Ved formueansættelsen må som udgangspunkt benyttes aktivets omsætningsværdi i vedkommende land omregnet til dansk mont efter den valutakurs, der er gældende på det tidspunkt, som er afgørende for formueangivelsen.

Fast ejendom i udlandet medtages til kontantværdien efter prisforholdene pr. 1. januar 1988 reduceret med eventuelle behæftelser, ansat til kursværdien, og med et beløb i vedkommende fremmede mont svarende til den omsætningsafgift, som måtte blive forlangt i tilfælde af ejendommens salg.

I det udfundne beløb vil der kunne gives et nedslag efter de lignende myndigheders skøn, når den skattepligtige godtgør, at der kun er begrænset mulighed for udbyttets hjemtagelse og vanskeligheder for overførsel henil af selve kapitalen. Spørgsmålet om nedslags størrelse skal i tvivlstilfælde forelægges for statskattedirektoratet.

For visse erhvervsjendomme kan der herudover gives nedslag i medfør af ligningslovens §§ 13 B og C.

Såfremt den danske kapitalejer har en nærliggende mulighed for gennem clearing at kunne hjemtage sin kapital helt eller delvis, må der ved fastsættelsen af nedslaget også tages hensyn henil.

For så vidt angår den endelige fastsættelse af kapitalværdien af aktiver anbragt i udlandet, henvises kapitalejerne til nærmere forhandling med de skattelignende myndigheder.

#### 2. Indkomstopgørelsen

##### A. Tilgodehavender erhvervet i indkomståret 1988

Indtægter (herunder renter af ældre tilgodehavender) medregnes til den skattepligtige indkomst for indkomståret 1988 efter kursen for det pågældende lands valuta på erhvervelsetidspunktet. For erhvervsmæssige tilgodehavender medtages senere ændringer i kursværdien efter reglerne i kursgevinstlovens § 6.

Såfremt den skattepligtige godtgør, at indtægten af valutamæssige grunde ikke har kunnet hjemtages, vil det kunne tillades, at indtægten medregnes til den skattepligtige indkomst for erhvervsåret med et lavere, skønsmæssigt ansat beløb. Det er en betingelse herfor, at værdiansættelsen kan godkendes af ligningsmyndighederne, og at den skattepligtige i en over for ligningsmyndigheden afgivet erklæring forpligter sig til at tage senere ændringer i tilgodehavendets værdi i betragtning ved indkomstopgørelsen.

##### B. Tilgodehavender erhvervet for indkomståret 1988

1. Tilgodehavender der af valutamæssige grunde ikke tidligere har kunnet hjemtages, men har kunnet hjemtages i indkomståret 1988.

1. Er tilgodehavendet erhvervet af den skattepligtige efter det indkomstår, der ligger til grund for skatteåret 1956/57, og har det været medregnet til den skattepligtige indkomst, skal det medregnes til den skattepligtige indkomst for indkomståret 1988 med fradrag af tidligere indkomstbeskattede beløb.

Har den skattepligtige i overensstemmelse med en af ham over for ligningsmyndigheden afgiven erklæring ikke medregnet tilgodehavendet til de skattepligtige indkomster, skal disse efterbeskattes efter de i anvisningerne for tidligere år angivne regler.

2. Er tilgodehavendet erhvervet af den skattepligtige i indkomstår, der ligger til grund for skatteåret 1956/57 eller tidligere skatteår, og har de i medfør af de for disse skatteår gældende anvisninger ikke tidligere været medregnet i den skattepligtige indkomst eller medregnet med et nedslag, skal de principielt medregnes til den skattepligtige indkomst for indkomståret 1988.

Der kan dog i hvert enkelt tilfælde ved henvendelse til statskattedirektoratet fremsættes anmodning om at få indtægten fordelt over skatteansættelserne for de år, i hvilke den er indtjent.

II. Tilgodehavender der af valutamæssige grunde endnu ikke har kunnet hjemtages.

Såfremt den skattepligtige har medregnet tilgodehavenderne i sin skattepligtige indkomst for tidligere indkomstår med et nedslag, tages ændringer i fordringenes værdi i betragtning ved indkomstopgørelsen.

Har den skattepligtige ikke tidligere medregnet tilgodehavenderne i sin skattepligtige indkomst, er han fonsat berettiget til at undlade at tage hensyn til disse ved indkomstopgørelsen. I tilfælde af den skattepligtiges død eller fraflytning her fra landet, indsendes sagen til statskattedirektoratet til afgørelse af eventuel efterbeskatning.

##### Indtægter, der er indtjent og forbrugt i udlandet

Indtægt indtjent i udlandet omregnes normalt efter gældende valutakurs.

Hvor det godtgøres, at købekraften af i udlandet indtjente og forbrugte beløb er væsentlig mindre end købekraften af det tilsvarende beløb i danske kroner omregnet efter vekselkursen, vil der kunne indrømmes et nedslag, men spørgsmålet må i hvert enkelt tilfælde forelægges statskattedirektoratet.

## Ligningsrådets anvisninger.

## Arbejde i udlandet

1. Fuldt skattepligtige, der udfører arbejde uden for Danmark kan i den skattepligtige indkomst fradrage udgifter til kost og logi med de af ligningsrådet fastsatte satser for skattefri godtgørelse på rejser. Fradraget forudsætter, at den skattepligtige ikke har modtaget skattefri rejsegodtgørelse eller fået dækket sine udgifter ved udlæg efter regning.
2. Herudover kan der foretages et standardfradrag i den skattepligtige indkomst efter følgende retningslinier.
  - 2.1. **Betingelser for fradraget.**  
Lønmodtageren skal have opholdt sig uafbrudt i udlandet i 2 mdr. (60 dage) (I/1-3I/I2).  
For eksportmedarbejdere ansat af en dansk arbejdsgiver er det dog tilstrækkeligt, at der samlet har været tale om ophold i udlandet i mindst 100 døgn. Eksportmedarbejdere kan medregne ophold i udlandet, når opholdet har varet mindst 24 timer. Efterfølgende påbegyndte døgn medregnes fuldt ud.  
Afholdelse af ferie i udlandet eller arbejdsløshedsperioder kan ikke medregnes ved opgørelse af udlandsopholdets varighed.
  - 2.2. Lønmodtagere, der transporterer varer, personer mv., er mønstret på skibe, udfører privat husligt arbejde samt modtager ydelser i medfør af statsskattelovens § 5 d eller ligningslovens § 7 r, er ikke berettiget til standardfradrag.
  - 2.3. **Fradragsbeløb.**  
Ved arbejde i Vesteuropa, dvs. Finland, Vesttyskland, Østrig, Italien, og de vest herfor liggende lande udgør fradraget  $\underline{200.000 \text{ kr.} \times 10 \text{ pct.}} = 55 \text{ kr}$   
365 dage

pr. fulde eller opgjorte døgn. Til Vesteuropa henregnes endvidere Færøerne og Grønland.

Ved arbejde uden for Vesteuropa udgør fradraget

$$\underline{200.000 \text{ kr.} \times 25 \text{ pct.}} = 136 \text{ kr}$$

365 dage

forhøjet til 140 kr. pr. opgjorte eller fulde døgn.

- 2.4. Fradraget dækker samtlige merudgifter i forbindelse med arbejdet, bortset fra fagforeningskontingent, udgift til arbejdsløshedsforsikring og eventuelt fradrag for udgift til kost og logi.
3. Ved fradrag efter pkt. 1 og 2 kan fradragene ikke overstige den skattepligtige indkomst ved arbejdet i udlandet.
4. Skattepligtige, der er berettiget til fradrag efter pkt. 1 og 2 kan i stedet vælge i den skattepligtige indkomst at fratække dokumenterede eller sandsynliggjorte merudgifter.

•

