

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9742 af 25/08/2020 (Gældende)

Transport af fly

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-0387168

Transport af fly

Spørger påtog sig mod vederlag at transportere fly på langdistanceflyvninger i MNPS-luftrum ("Minimum Navigation Performance Specification Airspace") ved siden af sit daglige arbejde som pilot for at vedligeholde sin erhvervserfaring med denne type flyvninger. Spørger fik et vederlag ved transport af de enkelte fly, der gav spørger et overskud på mellem 4.000 kr. og 6.000 kr. efter spørger havde afholdt sine rejseomkostninger (hotel og hjemtransport). Hvervgiver betalte alle driftsudgifter, der relaterede sig til flyet og hvervgiver dækkede benzinudgifter som udlæg efter regning. Spørger foretog 2-6 flyvninger om året. Spørger rejste direkte hjem efter flyvningerne.

Skatterådet kunne bekræfte, at spørger kunne fratrække sine udgifter i forbindelse med transport af fly i spørgers indkomst herfra. Skatterådet kunne også bekræfte, at spørgers aktivitet måtte anses for ikke-erhvervsmæssig virksomhed, så underskud ikke kunne fratrækkes i anden indkomst. Spørger blev anset som honorarmodtager, da der blev udført få, enkeltstående flyvninger, og der ikke påhvilede spørger den for selvstændige erhvervsvirksomhed karakteristiske økonomiske risiko.

Skatterådet kunne derfor heller ikke bekræfte, at spørger ville kunne fratrække udgifter i forbindelse med transport af flyet i indkomsten ved transport af flyet, uanset om udgifterne oversteg det aftalte honorar.

Skatterådet kunne bekræfte, at spørger ikke skulle beskattes af flyvningerne som sparet privatforbrug eller af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder efter ligningslovens § 16. At spørger tilegnede sig erfaring med flyvninger i MNPS-luftrum, medførte efter Skatterådets opfattelse ikke, at spørger derved havde modtaget et skattepligtigt gode. Der var alene tale om en indirekte og naturlig følgevirkning af de flyvninger, som spørger blev vederlagt for at foretage.

Endvidere kunne Skatterådet bekræfte, at hvervgivers betaling af instruktørtimer en gang hvert eller hvert andet år kunne anses for et deltagergebyr, omfattet af ligningsloven § 31, idet instruktørtimerne havde erhvervsmæssig sigte for spørger, henset til at formålet med instruktørtimerne var at opdatere hans praktiske erfaring med den pågældende flyvetype, hvilket gav ham bedre muligheder for job ved et eventuelt jobskifte samt bedre muligheder for at få arbejde som pilot efter det fyldte 65 år.

Endeligt kunne Skatterådet ikke bekræfte, at et af spørger helejet selskab, der indgik kontrakter med hvervgiver, ville kunne anses for rette indkomstmodtager af indtægter, selskabet modtog for transport af fly, som blev udført af spørger personligt, da spørgers aktivitet ikke blev anset som selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis han udførte aktiviteten i personligt regi.

Skatterådsmøde 25. august 2020 - SKM2020. 366. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at spørgers udgifter i forbindelse med transport af fly kan trækkes fra i spørgers indkomst bestående af et skønnet beløb til dækning af udgifterne plus et vederlag på ca. 4.000-6.000 kr. pr. flyvning?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at spørgers flyvninger, jf. spørgsmål 1, må anses for ikke-erhvervsmæssig virksomhed, sådan at underskud ved aktiviteten ikke kan fratrækkes i anden indkomst?

3. Kan Skatterådet bekræfte, at spørger kan fratrække udgifter i forbindelse med transport af fly i indkomsten ved transport af flyet, uanset at de faktiske udgifter ved flyvningen mod forventning overstiger det aftalte honorar?
4. Skal spørger beskattes af brugen af fly, som sparet privatforbrug eller frit formuegode efter ligningslovens § 16?
5. Hvis spørgsmål 4 besvares med et ja, ønskes oplyst om spørger skal beskattes af faktiske antal flyvetimer, som sparet hjemmeforbrug/frit formuegode?
6. Kan hvervgivers betaling af udgifter relateret til instruktørtimer anses for et deltagergebyr, omfattet af ligningslovens § 31, som relaterer sig til andet personligt arbejde?
7. Kan selskabet anses for rette indkomstmottager af indtægter som erhverves ved kontrakter mellem selskabet og hvervgiveren om transport af fly med videre, som udføres personligt af vores klient som pilot?
8. Hvis spørgsmål 7 besvares med et ja, ønskes det oplyst, om vores klient skal beskattes af sparet hjemmeforbrug/frit formuegode efter ligningslovens § 16 A og om beløbet skal opgøres efter faktiske antal flyvetimer med henvisning til spørgsmål 5?

Svar

1. Ja, se dog indstilling og begrundelse
2. Ja
3. Nej
4. Nej
5. Bortfalder, idet spørgsmål 4 besvares med "Nej"
6. Ja
7. Nej
8. Bortfalder, idet spørgsmål 7 besvares med "Nej"

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger ønsker svar på de skattemæssige konsekvenser, når han mod et vederlag som pilot indgår aftale med et uafhængigt firma om, at de formidler opgaver, som oversøiske flyvninger. Der er pt. tale om bivirksomhed.

Spørger er uddannet pilot og arbejder til dagligt som pilot. Spørgers daglige arbejde som pilot inkluderer ikke flyvninger i nordatlantisk luftrum.

Spørgers repræsentant har fået oplyst af Trafikstyrelsen, at der ikke er krav om, at spørger skal vedligeholde sine MNPS (Minimum Navigation Performance-Specification Airspace) kvalifikationer og dermed skal flyve i MNPS-luftrum for at vedligeholde sit flycertifikat. Det er reglerne i EU Air OPS 965/2012, der er gældende og ikke som tidligere meddelt Skattestyrelsen BL 5-55.

Spørger har oplyst, at han påtager sig disse hverv for at vedligeholde hans erhvervserfaring med disse langdistanceflyvninger gennem nordatlantisk luftrum. Flyvningerne dokumenteres via spørgers logbog. Spørger flyver herudover med instruktør 1 gang hver eller hver andet år. Spørger betaler selv for instruktørtimer. Formålet med disse øvelser er at opdatere spørgers praktiske erfaring med den pågældende flyvetype.

Spørger ønsker ved denne bivirksomhed at vedligeholde sine erhvervserfaringer ved at flyve i MNPS-luftrum med henblik på at kunne opretholde sin værdi som ansat pilot samt at vedligeholde det faglige niveau. Vedligeholdelse af MNPS-kvalifikationer er ikke nødvendigt for hans nuværende arbejde, men kan muligvis være nødvendigt for fremtidigt arbejde hos andre arbejdsgivere. Når spørger fylder 65

år, er han ikke længere berettiget til at flyve store passagerfly, som lovgivningen er i dag. Derfor kan fuldtidserhverv med transport af mindre passagerfly være en mulighed for at opretholde sin indkomst.

Ved forsikring af fly afhænger flyselskabets forsikring af pilotens erfaring. Det er derfor væsentligt for en lønforhandling at have så meget erfaring som muligt.

For at vedligeholde sine MNPS-kvalifikationer entrerer spørger normalt med et eller flere uafhængige firmaer, der ønsker fly transporteret over Atlanten. Spørger får ved udførelse af disse opgaver opfyldt kravet til vedligeholdelse af rettigheder til at flyve i nordatlantisk luftrum samt et mindre vederlag herfor.

Spørger forventes at have 2 - 6 flyvninger om året.

Flyene er mindre passagerfly. Det kan være enten "Twin" (2 motorer) med plads til 4-6 personer eller "Single engine" maskiner med plads til 6-10 personer. Der er ingen passagerer med, når spørger transporter fly igennem det nordatlantiske luftrum.

Kunden betaler alle driftsudgifter, som relaterer sig til flyet herunder forsikring af besætningen. Kunden betaler et vederlag for ydelsen, der dækker spørgers rejseomkostninger, såsom overnatning, fortæring og hjemtransport.

Spørger fører regnskab med eventuelle udlæg, som kunden skal refundere og derudover fører spørger regnskab med egne udgifter, som dækkes af det aftalte vederlag, som betales af kunden.

Benzinudgifterne kan antages at være 50.000 kr. Disse dækkes ved afregning af udlæg af kunden. Hotel og hjemtransport kan antages til ca. 15.000 kr. Disse udgifter dækkes fx med et vederlag på 20.000 kr., som faktureres kunden. Således har spørger et nettovederlag/overskud på denne konkrete ydelse på 5.000 kr.

Spørger rejser direkte hjem efter udførelsen af opgaven. Der er således ikke afholdt ferie af privat karakter i forlængelse heraf.

Fordelen for spørger er, at han ved at påtage sig disse jobs kan dokumentere erfaring med flyvninger igennem nordatlantisk luftrum uden udgifter for ham. Dette øger spørgers mulighed for højere løn hos hans nuværende arbejdsgiver, samt giver ham bedre muligheder for job ved jobskifte, ligesom han også kan arbejde som pilot efter det fyldte 65 år.

Spørger afholder generalomkostninger til instruktørtimer samt administration.

Spørgsmål 7 ønskes besvaret under den forudsætning, at spørger stifter et helejet selskab og dette selskab indgår aftaler med kunder om transport af fly gennem det nordatlantiske luftrum på samme vilkår som ovenfor, og at spørger timeansættes i selskabet i forbindelse med udførelse af de pågældende flyvninger.

Spørgers løn vil blive fastsat efter selskabets økonomiske formåen og betalingsevne og kan således udgøre 0 kr. eller et højere beløb.

Spørger ønsker klarhed om sin og et eventuelt selskabs skattemæssige situation, når han foretager disse flyvninger.

Selskabet har den driftsmæssige risiko bortset fra driftsudgifter og forsikring af personel, som betales direkte af kunden.

–Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Ja.

Flyvningerne har ikke direkte relation til spørgers nuværende job. Flyvningerne er ikke udført for spørgers arbejdsgiver. Der er således ikke tale om et ansættelsesforhold.

Der er derimod tale om en tjenesteydelse, der leveres for en hvervgiver som bivirksomhed. Udgifter forbundet med levering af en indtægtsgivende tjenesteydelse er fradragsberettiget efter statsskattelovens § 6.

Udlæg efter regning for kunden er ikke skattepligtig indtægt, da den tilsvarende udgift er fradragsberettiget. Udgifter er fradragsberettigede efter regning i henhold til statsskattelovens § 6, såfremt de er med til at erhverve og vedligeholde indkomsten.

Spørger afholder herudover udgifter, som skal dækkes af vederlaget, som modtages efter fakturering af kunden. Spørger afholder selv udgifter for at kunne levere den aftalte ydelse samt udgifter til generalomkostninger. Ydelsen vederlægges med et vederlag, som skal dække spørgers udgifter med tillæg af et mindre overskud. Det er således vores opfattelse, at spørger skal opgøre alle indtægter brutto og herfra fratrække direkte relaterede udgifter. Dette uanset om indkomsten bliver positiv, 0 kr. eller negativ.

Spørger må efter vores opfattelse anses for erhvervsdrivende (bivirksomhed) eller honorarmodtager. Konsekvensen ved at spørger er honorarmodtager er, at spørger skal beskattes af nettoindkomsten, jf. nettoindkomstprincippet i statsskattelovens §§ 4-6.

Det er vores opfattelse, at spørger har indtægter, som beskattes efter statsskattelovens § 4, og at alle udgifterne er relaterede til de modtagne indtægter. Hvis udlægget anses for skattepligtigt, vil de tilsvarende udgifter også være fradragsberettigede i henhold til statsskattelovens § 6.

Vi henviser til Den juridiske vejledning, hvoraf fremgår, at rejseudgifter for flypersonale normalt ikke er omfattet af reglerne i ligningslovens § 9 A, da det antages, at de ikke har udgifter til overnatning og kan overnatte i flykabine. Dog kan der fradrages faktiske udgifter, jf. statsskattelovens § 6, se Den juridiske vejledning, afsnit C. A. 7.3.1. Flybesætning kan således fratrække faktiske udgifter til overnatning, uanset om de er ansat som lønmodtagere, honorarmodtagere eller driver erhvervsvirksomhed.

Det er således vores opfattelse, at der samlet set ikke er noget at beskatte, hvis indtægterne svarer til udgifterne.

Spørgsmål 2

Nej.

Generelt afgrænser hobbyvirksomhed og erhvervsmæssig virksomhed sig ved, om der er rentabilitet og intensitet.

Spørger påtager sig erhvervet af hensyn til at vedligeholde sin værdi som pilot og med henblik på at sikre hans fremtidige levevej. Der er tale om bivirksomhed, hvor han forventer et overskud pr. flyvning på ca. 4.000-6.000 kr.

Rentabilitetskravet er opfyldt, da spørger ikke forventer underskud ved udførelse af hvervet.

Intensitetskravet må ses i sammenhæng med at flyvningerne direkte relaterer sig til han job og daglige profession og levevej som pilot. Vi anser derfor nettoindkomsten, det vil sige at modtagne beløb, som overstiger de faktiske udgifter som skattepligtige, hvorimod spørgers virksomhed kun kan anses for ikke-erhvervsmæssig, såfremt spørger ikke kan skabe overskud ved udførelse af hvervet over

en længere periode. Eventuelle sporadiske underskud kan fratrækkes, hvis spørger i øvrigt viser, at virksomheden kan give 0 kr. eller et positivt resultat de følgende år.

Spørgsmål 3

Ja.

Når spørger efter vores opfattelse anses for at drive en erhvervsdrivende bivirksomhed med forventning om mindre overskud, kan spørger fratrække alle driftsudgifter forbundet med erhvervelse af indkomsten. Eventuelle underskud, der opstår sporadisk og mod forventning, vil ligeledes være fradragsberettigede.

Hvis spørgers virksomhed ikke kan give overskud, som følge af at det ikke er muligt at opnå et tilstrækkeligt vederlag til dækning af spørgers omkostninger relateret til indtjeningen, vil underskuddet ikke kunne fratrækkes. Virksomheden vil i denne situation få karakter af hobbyvirksomhed.

Spørgsmål 4

Nej.

Ifølge ligningslovens § 16 skal man som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde beskattes af sparet hjemmeforbrug eller delvis benyttelse af andres formuegoder. Værdien skal fastsættes til den værdi, det ville antages at koste den skattepligtige i almindelig fri handel.

Spørgsmålet her er, om det, at spørger mod vederlag får rådighed over flyet til at flyve over Atlanten for at vedligeholde sin erhvervserfaring som pilot ved at flyve gennem nordatlantisk luftrum og dermed vedligeholde værdien som pilot, skal anses som et privat gode eller sparet hjemmeforbrug.

Som vi ser det, er spørgers rådighed over flyet en nødvendighed for at kunne udføre opgaven for hvervgiver. Hvervgiver giver ikke spørger nogen betaling udover det aftalte fakturerede vederlag for transport af et fly for hvervgiver.

Vedligeholdelse af erhvervserfaring som pilot er efter vores opfattelse udelukkende sket som led i sit erhverv og vedligeholdelse af sin uddannelse og dermed indkomst og ikke en modydelse, som erstatter et ellers skattepligtigt vederlag for en ydelse, der erstatter sparet hjemmeforbrug.

Værdien af vedligeholdelse af spørgers erhvervserfaring (MNPS-kvalifikationer) vil formentlig resultere i en vedvarende lønindtægt, som beskattes i et senere indkomstår. Det svarer til, at ulønnet praktik i en virksomhed ikke er skattepligtig for praktikanten, der herved tilegner sig erhvervserfaring. Ligeledes beskattes opnået erhvervserfaring og vedligeholdelse af MNPS-kvalifikationer heller ikke, hvis spørger foretog disse flyvninger i forbindelse med sit daglige erhverv.

Der er ikke tale om, at spørger efter eget valg kan flyve noget andet sted, end hvad hvervgiver har bestemt. Der er således ingen sammenligning med fx. at have rådighed over en fri bil. Nærmere svarer aftalen til, at en lastbilchauffør får til opgave at køre en bil fra et bestemmelsessted til et andet fastsat af hvervgiver. Der er ikke nogen form for egen rådighed af et formuegode eller betalt ferie inkluderet i aftalegrundlaget.

Da spørger ikke har indgået en aftale om vederlag for en ydelse, som erstattes med vederlag i form af et formuegode eller et sparet hjemmeforbrug, vil der ikke være indkomst at beskatte efter denne bestemmelse.

Spørgsmål 5

Spørgsmålet ønskes kun besvaret, hvis spørgsmål 4 besvares med et ja.

Vi mener ikke, at der er grundlag for at beskatte spørger efter ligningslovens § 16, da spørger ikke som led i en aftale om personligt arbejde modtager vederlag for en ydelse, som kan erstattes med vederlag i form af et formuegode eller sparet hjemmeforbrug.

Spørgsmål 6

Ja.

Ifølge ligningslovens § 31 medregnes deltagerbetaling i forbindelse med uddannelser og kurser, som er ydet som et led i en aftale om personligt arbejde i øvrigt, ikke som skattepligtig indkomst. Dette finder ikke anvendelse, hvis uddannelsen eller kurset udelukkende har privat karakter. Ifølge Den juridiske vejledning, afsnit C. A. 5.4, er det tilstrækkeligt, at uddannelsen eller kurset har en vis erhvervsrelevans for modtageren. Det er ikke en betingelse, at uddannelsen har relevans for arbejdsgiveren.

Efter vores opfattelse er der tale om betaling for instruktørtimer, som relaterer sig til indtægtsgivende personligt arbejde.

Da hvervgiveres betaling for deltagergebyrer i forbindelse med uddannelse og kurser ikke er skattepligtige, bliver der heller ikke noget at beskatte efter denne bestemmelse.

Spørgsmål 7

Ja.

Selskabet kan anses for rette indkomstmodtager og selskabet kan indgå aftale med vores klient om at udføre tjenesteydelser mod vederlag, som fastsættes under skyldig hensyntagen til sikring af selskabets finansielle beredskab.

Spørgsmål 8

Nej.

Spørgsmålet er herudover, om vores spørger skal beskattes af maskeret udlodning i henhold til ligningslovens § 16 A som følge af sparet hjemmeforbrug eller rådighed over et formuegode. Dette mener vi ikke er tilfældet i lighed med vores argumentation i spørgsmål 4, 5 og 6.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Kan Skatterådet bekræfte, at spørgers udgifter i forbindelse med transport af fly kan trækkes fra i spørgers indkomst bestående af et skønnet beløb til dækning af udgifterne plus et vederlag på ca. 4.000-6.000 kr. pr. flyvning.

Spørgsmål 2

Kan Skatterådet bekræfte, at spørgers flyvninger, jf. spørgsmål 1, må anses for ikke-erhvervmæssig virksomhed, sådan at underskud ved aktiviteten ikke kan fratrækkes i anden indkomst.

Spørgsmål 3

Kan Skatterådet bekræfte, at spørger kan fratrække udgifter i forbindelse med transport af fly i indkomsten ved transport af flyet, uanset at de faktiske udgifter ved flyvningen mod forventning overstiger det aftalte honorar.

Begrundelse—Spørger ønsker bekræftet, om udgifter i forbindelse med transport af fly kan fratrækkes i spørgers vederlag fra disse flyvninger, og om der kan være fradrag herudover i anden indkomst, hvis udgifterne i forbindelse med transport af fly overstiger vederlagene herfor.

Det fremgår af statsskattelovens §§ 4-6, at den skattepligtige indkomst er forskellen mellem de samlede skattepligtige årsindtægter, og de samlede fradragsberettigede udgifter, også kaldet nettoindkomstprincippet.

Der gælder dog visse begrænsninger for lønmodtagere, så der skal ved besvarelsen af spørgsmål 1-3 ske en konkret vurdering af spørgers biaktivitet i forhold til, om spørgers aktivitet skal anses for erhvervsmæssig virksomhed, eller han er honorarmodtager.

Afgrænsningen af begrebet "selvstændig erhvervsvirksomhed" er éns i hele skattelovgivningen.

Cirkulære 1994-07-04 nr. 129 om personskatteloven oplister i punkt B. 3.1.1.1. en række kriterier for lønmodtagerforhold, blandt andet om man er underlagt instruktionsbeføjelse fra hvervgiver, om man overvejende har samme hvervgiver, og om der er indgået aftale om løbende arbejdsydelse, som vederlægges med timeløn, månedsløn eller lignende.

Selvstændig erhvervsvirksomhed er kendetegnet ved, at man for egen regning og risiko udøver en virksomhed af økonomisk karakter og samtidig har til formål at generere et overskud.

Det følger af praksis, at det er en forudsætning for, at en skattepligtig kan anses for selvstændig erhvervsdrivende, at virksomheden udøves nogenlunde regelmæssigt og gennem en ikke helt kort periode, samt at virksomheden ikke er af helt underordnet omfang.

Cirkulære 1994-07-04 nr. 129, om personskatteloven, punkt 3.1.1.2, nævner følgende forhold som karakteristiske for selvstændige erhvervsdrivende:

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

- indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at vedkommende er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art,
- indkomstmodtageren i henhold til momsloven er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms, og
- ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren.

Der vil endelig, jf. cirkulære 1994-07-04 nr. 129 om personskatteloven, punkt B. 3.1.1 være situationer, hvor der hverken er tale om lønmodtagere eller selvstændige erhvervsdrivende. Det kan f.eks. være tilfælde, hvor den skattepligtige driver forskellige former for bivirksomhed, som på grund af det beskedne omfang ikke kan karakteriseres som indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.

Hvis der er tale om et kortvarigt engagement på få dage, vil der typisk ikke opstå et tjenesteforhold, jf. Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. A. 3.2.1, hvor den skattepligtige ikke vil blive betragtet som lønmodtager.

En honorarmodtager er en person, der får et honorar eller engangsvederlag for udførelsen af en opgave, og hvor der hverken er tale om ansættelsesforhold eller erhvervsmæssig virksomhed, jf. Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. C. 1.2.3.

Det gælder for honorarmodtagere, at de opgør deres indkomst ved at fratrække de udgifter, som vedrører årets indtægt ud fra nettoindkomstprincippet i statsskattelovens §§ 4-6. Underskud fra honorarvirksomheden kan ikke trækkes fra i årets anden indkomst eller fremføres til modregning i efterfølgende års indkomst.

I afgørelsen i SKM 2007.35. ØLR var der tale om en professor ansat i en fuldtidsstilling, og den aktivitet, som han udførte i sin fritid i form af forfatter- og foredragsvirksomhed var således en bibeskæftigelse. Da han ikke havde påtaget sig en selvstændig økonomisk risiko, og da der ikke var væsentlige udgifter ved aktiviteten, blev aktiviteten henregnet til honorarvirksomhed, da der hverken var tale om lønmodtagervirksomhed eller selvstændig erhvervsvirksomhed.

Tilsvarende i SKM2011. 623. SR, hvor Skatterådet afviste, at indkomst fra bestyrelsesposter kan anses for at være selvstændig erhvervsvirksomhed, der kan indgå i virksomhedsordningen. Afgørelsen blev stadfæstet ved SKM2012. 437. LSR. Landsskatteretten fandt, at der var tale om honorarindtægter, og henså til, at klageren ikke havde båret den økonomiske risiko, som er karakteristisk for selvstændig erhvervsmæssig virksomhed.

Det beror på en samlet vurdering, om en skattepligtig anses for selvstændig erhvervsdrivende, honorarmodtager eller lønmodtager.

Skattestyrelsen finder ikke, at spørger kan anses for lønmodtager i forhold til aktiviteten med transport af fly. Styrelsen har herved lagt vægt på, at der er tale om få og korte enkeltstående opgaver for forskellige hvervgivere, hvorfor der ikke vil opstå et tjenesteforhold i forhold til disse.

Det skal herefter vurderes, om spørger skal anses for selvstændig erhvervsdrivende eller honorarmodtager i forhold til aktiviteten.

Skattestyrelsen finder, at spørgers aktivitet i skattemæssig henseende ikke kan anses for selvstændig erhvervsvirksomhed, men må anses for personligt arbejde uden for tjenesteforhold. Spørger skal således anses for honorarmodtager.

Ved vurderingen er der lagt vægt på, at spørger ikke påtager sig en særskilt økonomisk risiko, da driftsudgifterne ved flytransporten, inklusive forsikring af besætningen, betales af kunden, og at der herudover

betales et aftalt vederlag til spørger. Der er endvidere lagt vægt på, at formålet med flyvningerne efter det oplyste også er at vedligeholde spørgers faglige niveau som pilot.

Spørger skal som følge heraf opgøre sin indkomst ud fra nettoindkomstprincippet i statsskattelovens §§ 4-6, hvorefter indtægten kan nedbringes med de udgifter, der vedrører årets indtægt, men et eventuelt underskud fra honoraraktiviteten ikke kan fratrækkes i årets anden indkomst eller fremføres til modregning i efterfølgende års indkomst.

Der kan dog kun fratrækkes udgifter, der kan dokumenteres og sandsynliggøres, og fradraget er begrænset til de udgifter, der specifikt vedrører honorarvederlaget, og underskud fra honorarvirksomheden kan ikke trækkes fra i årets anden indkomst eller fremføres til modregning i efterfølgende års indkomst jf. Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. C. 1.2.3.

Indstilling—Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse."

Skattestyrelsen indstiller endvidere, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Skattestyrelsen indstiller endelig, at spørgsmål 3 besvares med "Nej".

Spørgsmål 4

Der spørges til, om spørger skal beskattes af brugen af fly som sparet privatforbrug eller frit formuegode efter ligningslovens § 16.

Begrundelse—Ved siden af sit daglige pilotarbejde påtager spørger sig at transportere fly på langdistanceflyvninger i MNPS-luftrum for at vedligeholde sin erhvervserfaring med denne type flyvninger, da spørgers daglige arbejde som pilot ikke inkluderer flyvninger i MNPS-luftrum. Spørger får et vederlag for at transportere et fly på mellem 4.000 kr. og 6.000 kr. netto, efter spørger har afholdt sine rejseomkostninger.

Ifølge ligningslovens § 16, stk. 1, skal der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, når godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt.

Ligningslovens § 16 finder således ikke kun anvendelse i almindelige lønmodtagerforhold, hvor der er en længerevarende fastansættelse, men også ved enkeltstående aftaler om udførelse af personligt arbejde, som fx. at spørger påtager sig en flyvning gennem MNPS-luftrum.

Som det også fremgår af ligningsloven § 16 er det kendetegnende for personalegoder, at de i et eller andet omfang giver medarbejderen et gode af privat karakter. Modsat er arbejdsredskaber og hjælpemidler, som er stillet til rådighed på arbejdspladsen for arbejdets udførelse, ikke et personalegode. Først hvis arbejdsredskabet mv. også bruges privat, er det til rådighed for privat brug, og dermed giver arbejdstageren en økonomisk besparelse eller fordel af privat karakter, bliver det et personalegode, jf. Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. A. 5.1.1.

I SKM2017. 191. SR bekræftede Skatterådet, at skærmbriller, der stilles til rådighed af arbejdsgiveren til brug for arbejdet på arbejdspladsen, ved arbejdsrelaterede møder og kurser uden for arbejdspladsen samt til hjemmearbejdsdage, er skattefrie, forudsat at de ikke benyttes privat.

Ifølge det oplyste, benytter spørger alene de pågældende fly til at foretage de forud bestilte flyvninger, som han modtager et vederlag for. Der er således ikke tale om, at spørger benytter flyene til private flyvninger.

At spørger som følge af flyvningerne tilegner sig erfaring med flyvninger i MNPS-luftrum, medfører efter Skattestyrelsens opfattelse ikke, at spørger derved har modtaget et skattepligtigt gode. Der er alene tale om en indirekte og naturlig følgevirkning af de flyvninger, som spørger bliver vederlagt for at foretage. Spørger rejser endvidere direkte hjem efter flyvningerne.

På denne baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at spørger hverken skal beskattes af de pågældende flyvninger som sparet privatforbrug eller af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder efter ligningslovens § 16.

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

Spørgsmål 5

Spørgsmål 5 bortfalder, idet Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Nej".

Spørgsmål 6

Det ønskes bekræftet, at hvervgivers betaling af udgifter relateret til instruktørtimer kan anses for et deltagergebyr, omfattet af ligningslovens § 31, som relaterer sig til andet personligt arbejde.

Begrundelse—Spørger har oplyst, at han flyver med instruktør 1 gang hvert eller hvert andet år.

Ifølge det oplyste betaler spørger selv for instruktørtimer. Skattestyrelsen forstår derfor spørgsmål 6 således, at det påtænkes at etablere en aftale, hvor spørger får betalt sine udgifter til instruktørtimer som led i aftalen om, at han skal transportere de pågældende fly.

Som udgangspunkt er alle goder, der modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt, skattepligtige efter ligningslovens § 16. Som undtagelse hertil kan kurser og uddannelse være skattefri, hvis de omfattes af ligningslovens § 31.

Der er skattefrihed efter ligningslovens § 31 for alle typer af arbejdsgiverbetalte uddannelser og kurser, der er erhvervsrelaterede. Der skal derfor ikke skelnes mellem, om der er tale om grund-/videreuddannelse, eller om der er tale om efteruddannelse, jf. bemærkningerne til ligningslovens § 31 i lovforslag nr. 88 af 4. november 1999, Forslag til Lov om ændring af ligningsloven, pensionsbeskatningsloven og skattekontrolloven og Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. A. 5.4.

Ligesom skattefriheden omfatter alle slags uddannelser, omfatter skattefriheden også alle slags kurser. Kurser skal forstås som korterevarende undervisningsforløb. Der kan derfor modtages skattefrie ydelser til såvel korte som længerevarende kurser, uanset om de udbydes af private eller det offentlige, og uanset hvordan kurset finansieres, jf. lovbemærkningerne til ligningslovens § 31 og Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. A. 5.4.

Der er dog ikke skattefrihed for uddannelser/kurser, som udelukkende har et privat formål for modtageren, jf. ligningslovens § 31, stk. 2. Det er således et krav for skattefriheden for uddannelsen/kurset, at der er et erhvervsmæssigt sigte for modtageren. Det er tilstrækkeligt, at uddannelsen eller kurset har en vis erhvervsrelevans for modtageren. Det er ikke en betingelse, at uddannelsen eller kurset har relevans for arbejdet hos arbejdsgiveren, jf. lovbemærkningerne til ligningslovens § 31 samt Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. A. 5.4.

Såfremt arbejdsgiveren betaler for uddannelse eller kurser, som vedrører medarbejderens private interesser eller hobbyer, vil ydelsen være skattepligtig for medarbejderen efter hovedreglen i ligningslovens § 16.

Det fremgår af praksis, at "uddannelse" og "kurser" skal forstås som begreber, der kan omfatte andet end traditionel undervisning.

I SKM2011. 612. SR har Skatterådet truffet afgørelse om, at konsulentbistand til at hjælpe sygemeldte tilbage på arbejdsmarkedet kunne omfattes af ligningslovens § 31.

I SKM2012. 430. SR fandt Skatterådet, at coaching til idrætsudøvere i den konkrete sag var kompetencegivende og af erhvervsmæssig relevans. Det var derfor omfattet af ligningslovens § 31. Coachingen havde til formål at optimere den enkelte idrætsudøvers præstationer og give redskaber til at opnå bedst mulig karriereudvikling.

Spørger har oplyst, at formålet med instruktørtimerne er at opdatere hans praktiske erfaring med den pågældende flyvetype. Spørger har desuden oplyst, at vedligeholdelse af MNPS-kvalifikationer ikke er nødvendigt for hans nuværende arbejde, men at det giver ham bedre muligheder for job ved et eventuelt jobskifte. Det giver ham desuden bedre muligheder for at få arbejde som pilot efter det fyldte 65 år.

På denne baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at de pågældende instruktørtimer har erhvervsmæssig sigte for spørger. Det kan derfor bekræftes, at hvervgivers betaling af instruktørtimer kan anses for et deltagergebyr, omfattet af ligningsloven § 31.

Indstilling—Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 6 besvares med "Ja".

Spørgsmål 7

Kan Skatterådet bekræfte, at selskabet kan anses for rette indkomstmodtager af indtægter, som erhverves ved kontrakter mellem selskabet og hvervgiveren om transport af fly med videre, som udføres personligt af vores klient som pilot.

Begrundelse—Spørger ønsker bekræftet, om et selskab, stiftet og 100 % ejet af spørger, kan anses at være rette indkomstmodtager af vederlag for transport af fly, når selskabet indgår aftalen med kunden, og spørger ansættes som timelønnet i selskabet til at udføre transporten.

Det følger af statsskattelovens § 4, at en given indkomst skal beskattes hos det skattesubjekt, der faktisk har erhvervet den pågældende indkomst. Det følger ligeledes af læren om rette indkomstmodtager/rette omkostningsbærer, at et givent skattemæssigt fradrag tilkommer det skattesubjekt, der har den retlige forpligtelse til at afholde den udgift, som medfører det pågældende fradrag.

Afgørelsen af, hvem der er rette indkomstmodtager/omkostningsbærer, er i høj grad fastlagt af konkrete afgørelser og er således bestemt af praksis.

Det er en forudsætning for at en given aktivitet kan drives i selskabsform, at der er tale om en selvstændig erhvervsvirksomhed. En lønmodtager kan ikke udøve aktiviteten som lønmodtager i et selskab, men en lønmodtager, der har biindtægter fra en erhvervsmæssig aktivitet, kan udøve sidstnævnte aktivitet via et selskab, jf. Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. D. 2.2.2.

Skatterådet udtalte således i det bindende svar i SKM2006. 739. SR, at man ikke var enig i, at de arbejdsopgaver, som en "drilling supervisor" udførte på en boreplatform, kunne karakteriseres som selvstændig erhvervsvirksomhed. Funktionen kunne derfor ikke drives i selskabsform.

Skattestyrelsen finder vedrørende spørgsmål 1-3, på tilsvarende vis ikke, at spørgers aktivitet kan anses for selvstændig erhvervsvirksomhed, men derimod skal anses for honorarmodtager.

Spørger oplyser, at et eventuelt selskab vil skulle indgå aftaler med kunderne på samme vilkår, som er oplyst for spørgers personlige aktivitet. Herunder skal driftsudgifterne ved flytransporten, inklusive forsikring af besætningen, betales af kunden, også i forhold til aftaler indgået af et eventuelt selskab.

Den økonomiske risiko for selskabets aktivitet er således begrænset.

Skattestyrelsen finder ikke, at aktiviteten kan anses for at være selvstændig erhvervsvirksomhed.

Derfor vil et eventuelt selskab ikke kunne anses for at være rette indkomstmodtager af vederlagene.

Indstilling—Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 7 besvares med "Nej".

Spørgsmål 8

Spørgsmål 8 bortfalder, idet Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 7 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse—Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1-3

Lovgrundlag—Statsskattelovens § 4, stk. 1

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

(...)

Statsskattelovens § 6, stk. 1

Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage: —1. driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger;

(...)

Praksis—Cirkulære 1994-07-04 nr. 129 om personskatteloven, B. 3.1.1.1. Tjenesteforhold - kriterier—Ved vurdering af, om der er tale om tjenesteforhold, kan der lægges vægt på, hvorvidt—1. hvervgiveren har en almindelig adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse, herunder tilsyn og kontrol,—2. indkomstmodtageren udelukkende eller i overvejende grad har samme hvervgiver,—3. der mellem hvervgiveren og indkomstmodtageren er indgået aftale om løbende arbejdsydelse,—4. indkomstmodtageren har arbejdstid fastsat af hvervgiveren,—5. indkomstmodtageren har ret til opsigelsesvarsel,—6. vederlaget er beregnet, som det er almindeligt i tjenesteforhold (timeløn, ugeløn, månedsløn, provision, akkord m.v.),—7. vederlaget udbetales periodisk,—8. hvervgiveren afholder udgifterne i forbindelse med udførelsen af arbejdet,—9. vederlaget i overvejende grad er nettoindkomst for indkomstmodtageren,—10. indkomstmodtageren anses for lønmodtager ved praktisering af ferieloven, lov om arbejdsløshedsforsikring, funktionærloven, lov om arbejdsskadeforsikring og lov om arbejdsmiljø.

Cirkulære 1994-07-04 nr. 129 om personskatteloven, B. 3.1.1.2. Selvstændig erhvervsvirksomhed - kriterier—Ved vurderingen af, hvorvidt der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, kan der lægges vægt på, hvorvidt—1. indkomstmodtageren tilrettelægger, leder, fordeles og fører tilsyn med arbejdet uden anden instruktion fra hvervgiveren end den, der eventuelt følger af den afgivne ordre,—2. hvervgiverens

forpligtelse over for indkomstmodtageren er begrænset til det enkelte ordreforhold, -3. indkomstmodtageren ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre, -4. indkomstmodtageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko, -5. indkomstmodtageren har ansat personale og er frit stillet med hensyn til antagelse af medhjælp, -6. vederlaget erlægges efter regning, og betaling først ydes fuldt ud, når arbejdet er udført som aftalt og eventuelle mangler afhjulpet, -7. indkomsten oppebæres fra en ubestemt kreds af hvervgivere, -8. indkomsten afhænger af et eventuelt overskud, -9. indkomstmodtageren ejer de anvendte redskaber, maskiner og værktøj eller lign., -10. indkomstmodtageren helt eller delvis leverer de materialer, der medgår til arbejdets udførelse, -11. indkomstmodtageren har etableret sig i egne lokaler, f.eks. forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue m.v., og arbejdet helt eller delvis udøves herfra, -12. indkomstmodtagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilling o.l. og indkomstmodtageren er i besiddelse af en sådan tilladelse, -13. indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at han/hun er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art, -14. indkomstmodtageren i henhold til lov om merværdiafgift er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms, -15. ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren.

Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. A. 3.1.2

(...)

Begrebet honorar - Honorar, der udbetales som led i et konkret tjenesteforhold, adskiller sig ikke fra almindelig løn. Se afsnit C. A. 3.1.1 om løn.

Begrebet honorar omfatter imidlertid også vederlag for personligt arbejde, der udføres uden for tjenesteforhold, og som heller ikke stammer fra selvstændig erhvervsvirksomhed.

(...)

Regel - Der gælder ensartede skatteregler for honorarvirksomhed og hobbyvirksomhed. Den skattemæssige behandling af indkomst, der stammer fra enten hobbyvirksomhed eller erhvervsmæssig virksomhed er beskrevet i C. C. 1, C. C. 1.2 og C. C. 1.2.2. Der skal ikke betales arbejdsmarkedsbidrag af overskud ved hobbyvirksomhed. For så vidt angår honorarvirksomhed, vil problemet ofte være, om vederlaget er optjent i eller uden for et ansættelsesforhold.

Honoraret er ikke omfattet af KSL § 43, stk. 1, fordi der ikke foreligger noget tjenesteforhold. Honoraret udbetales derfor som udgangspunkt som B-indkomst, medmindre det er gjort til A-indkomst med hjemmel i KSL § 43, stk. 2., jf. kildeskattebekendtgørelsens § 18. Eventuel udbetaling af bonus i honorarforholdet, følger beskatningen af det honorar, bonusudbetalingen kan henføres til.

Konsekvensen af at være honorarmodtager i stedet for lønmodtager er bl.a., at det er nettoindkomsten, der bliver beskattet som personlig indkomst, jf. nettoindkomstprincippet i SL §§ 4-6.

For honorarmodtagerne betyder det fx, at omkostningerne ved indkomsterhvervelsen kan reducere den personlige indkomst, og at dette kan ske uden at bundgrænsen i LL § 9, stk. 1, der gælder for lønmodtagere, skal bruges. Fradraget for omkostninger er dog begrænset til de udgifter, der specifikt vedrører honorarvederlaget (kildebegrænset)

(...)

Hvem er honorarmodtagere? –Der er tale om en personkreds, som i lighed med personer, der udøver hobbyvirksomhed, ikke er omfattet af afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende som beskrevet i C. C. 1, C. C. 1.2 og C. C. 1.2.2.

Personkredsen omfatter fx:

Konsulenter – Rådgivere – Freelancere – Medlemmer af bestyrelser, mv.

Vurdering af, om vederlag er optjent i eller uden for et tjenesteforhold

Ved vurderingen af, om et vederlag er optjent i eller uden for et tjenesteforhold, kan følgende tale for, at der er tale om et tjenesteforhold: –• Arbejdsgiveren har instruktionsbeføjelse –• Arbejdsgiveren indeholder A-skat –• Arbejdsgiveren indbetaler pension –• Arbejdsydelsen er fastlagt på forhånd for en længere periode, fx to eller tre år –• Der er pålagt en konkurrenceklausul –• Der er pålagt forflyttelsespligt –• Der er aftalt fast aflønning –• Arbejdstageren arbejder i øvrigt under samme vilkår som andre ansatte hos arbejdsgiveren.

Der skal foretages en samlet vurdering, og blot fordi et af elementerne er opfyldt, medfører det ikke nødvendigvis, at der er tale om et tjenesteforhold, og den pågældende skal anses for at være lønmodtager.

Hvis der er tale om et kortvarigt engagement på få dage, vil der typisk ikke opstå et tjenesteforhold.

(...)

Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. C. 1.1.1

Kort om begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed

(...)

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

Virksomheden skal udøves nogenlunde regelmæssigt og gennem en ikke helt kort periode, og virksomheden må ikke være af helt underordnet omfang.

Skattepligtige, der driver egen fremstillingsvirksomhed inden for industri, håndværk og landbrug, vil normalt blive anset for at være selvstændigt erhvervsdrivende.

Det gælder normalt også egen virksomhed inden for handel og service samt liberale erhverv som fx advokat, arkitekt, selvstændigt praktiserende læge, revisor og vekselere.

Ved udtrykket selvstændig erhvervsvirksomhed forstås normalt fysiske personers virksomhed. Se dog nedenfor om selskaber.

Spørgsmålet om, hvorvidt en virksomhed er selvstændig erhvervsvirksomhed, indebærer flere afgrænsninger. At virksomheden skal være selvstændig betyder, at der skal ske en afgrænsning over for tjenesteforhold. Det kan være både lønmodtagerforhold og de honorarmodtagere, der er i tjenesteforhold og skattemæssigt behandles på samme måde som lønmodtagere. Se afsnit C. C. 1.2 "Selvstændigt erhvervsdrivende i modsætning til lønmodtager og honorarmodtager, der ikke er selvstændigt erhvervsdrivende" om denne afgrænsning.

At virksomheden skal være erhvervmæssig betyder, at der skal ske en afgrænsning over for ikke-erhvervmæssig virksomhed.

Erhvervsmæssig virksomhed skal derfor for det første afgrænses over for ikke-erhvervsmæssig virksomhed i form af hobbyvirksomhed. Afgrænsningen mellem erhvervsmæssig virksomhed og ikke-erhvervsmæssig virksomhed (herunder hobbyvirksomhed) sker ved en samlet vurdering efter en række kriterier. Se afsnit C. C. 1.3.

Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. C. 1.2.3

(...)

Honorarer, som hverken er optjent som led i tjenesteforhold eller selvstændig erhvervsvirksomhed – Begrebet honorarer omfatter også vederlag for personligt arbejde, der udføres uden for tjenesteforhold, men som heller ikke stammer fra egentlig selvstændig erhvervsvirksomhed.

Skatteydere, hvis indkomst ikke er A-indkomst, kan altså ikke automatisk anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende.

Eksempler på vederlag, der i almindelighed ikke anses for overskud fra selvstændig erhvervsvirksomhed, er:

Honorarer til musikere og skuespillere – Honorar for mindre forfattervirksomhed – Honorar for undervisning og foredrag – Honorar til freelancere – Ydelser til folketingsmedlemmer for deres skribent- og foredragsvirksomhed.

(...)

Beskatning, når honorarmodtager hverken er selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtager – Honoraret er ikke omfattet af KSL § 43, stk. 1, fordi der ikke foreligger noget tjenesteforhold. Honoraret udbetales derfor som udgangspunkt som B-indkomst, medmindre det er gjort til A-indkomst med hjemmel i KSL § 43, stk. 2. Se KSLbek § 18. Vederlaget skal indberettes, når honoraret er B-indkomst. Se SIL § 4, stk. 1, og A. B. 1.2.2.2.

Der skal betales arbejdsmarkedsbidrag af bruttovederlaget, selvom der ikke er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed eller lønindkomst. Dette skyldes, at der er en særlig hjemmel hertil i AML § 2, stk. 1, nr. 2.

Der gælder i et vist omfang ensartede skatteregler for denne type honorarvirksomhed og hobbyvirksomhed, som begge er ikke-erhvervsmæssige virksomhedsformer. Bl.a. er det nettoindkomsten, som bliver beskattet som personlig indkomst efter PSL § 3, stk. 1, jf. nettoindkomstprincippet i SL § 4.

For honorarmodtagerne betyder det fx, at omkostningerne ved indkomsterhvervelsen kan reducere den personlige indkomst, og at dette kan ske uden bundgrænsen i LL § 9, stk. 1, der gælder for lønmodtagere. Fradraget for omkostninger er dog begrænset til de udgifter, der specifikt vedrører honorarvederlaget (kildeartsbegrænset).

Nettoindkomstprincippet betyder også, at fradrag, herunder for afskrivninger, ikke kan overstige indtægten ved den enkelte virksomhed (dvs. vederlag efter fradrag af arbejdsmarkedsbidrag efter PSL § 3, stk. 2, nr. 7, jf. LL § 8 M).

Underskud fra honorarvirksomheden kan ikke trækkes fra i årets anden indkomst eller fremføres til modregning i efterfølgende års indkomst.

(...)

SKM2012. 437. LSR – Ikke selvstændig erhvervsvirksomhed. Honorarindtægt.

Skatterådet havde afvist, at indkomst fra bestyrelsesposter kunne anses for at være indtægt ved selvstændig erhvervsvirksomhed, der kan indgå i virksomhedsordningen (når der ses bort fra specifikke undtagelser).

Landsskatteretten stadfæstede afgørelsen og udtalte bl.a., at klageren ikke var lønmodtager i relation til sine indtægter fra bestyrelsesarbejdet, idet han som bestyrelsesmedlem ikke kunne anses som ansat i en virksomhed og underlagt instruktionsbeføjelse.

Det var herefter afgørende, om indtægterne kunne anses for indtægter ved selvstændig erhvervsvirksomhed eller for honorarindtægter.

Dette skulle afgøres efter kriterierne i cirkulære nr. 129 af 4. juli til personskatteloven, pkt.3.1.1.

Landsskatteretten fandt, at der var tale om honorarindtægter, og henså til, at klageren ikke havde båret den økonomiske risiko, som er karakteristisk for selvstændig erhvervsmæssig virksomhed.

Bestyrelsesarbejdet kunne ikke karakteriseres som erhvervsvirksomhed, der er udført for egen regning og risiko.

Muligheden for at ifalde erstatningsansvar blev ikke anset for en sådan økonomisk risiko, som vedrørte den økonomiske risiko i en selvstændig virksomhed.

Omfanget af de forventede indtægter kunne ikke føre til andet resultat.

Der blev desuden henset til bemærkningerne til lovforslaget om virksomhedsordningen, hvorefter bestyrelseshonorarer i almindelighed ikke kan anses for overskud ved selvstændig virksomhed.

Landsskatteretten fandt endelig, at bestyrelsesarbejdet ikke lå inden for rammerne af praksis om konsulenter eller kunne anses for en integreret del af klagerens konsulentarbejde. Der blev henset til fordelingen mellem de forventede indtægter ved bestyrelsesarbejdet og konsulentarbejdet.

SKM2007. 35. ØLR—En professor i historie udøvede samtidig en forfatter- og foredragsvirksomhed, hvor han havde udgivet en række bøger og skrevet baggrundsartikler, kommentarer og kronikker, samt holdt en række foredrag. Overskuddet ved forfatter- og foredragsvirksomheden udgjorde i de omhandlede indkomstår henholdsvis ca. 53.000 kr., ca. 104.000 kr. og 127.000 kr.

Der havde også været overskud ved virksomheden i de forudgående og efterfølgende indkomstår, og overskuddet var stigende. Spørgsmålet i sagen var, om forfatter- og foredragsvirksomheden var selvstændig erhvervsvirksomhed, så sagsøgeren kunne anvende virksomhedsordningen.

Landsrettens flertal fandt, at forfatter- og foredragsvirksomheden lå inden for eller i forlængelse af den virksomhed, som sagsøgeren skulle udføre i sin fuldtidsstilling som professor. Forfatter- og foredragsvirksomheden var således, uanset den betydelige merindkomst, som blev oppebåret herfra, en bibeskæftigelse for sagsøgeren.

Landsrettens flertal henviste også til, at sagsøgeren ikke påtog sig en selvstændig økonomisk risiko og ikke havde væsentlige udgifter ved aktiviteten. Under disse omstændigheder fandt landsrettens flertal, at sagsøgerens forfatter- og foredragsvirksomhed måtte henregnes til den kategori, der som forudsat i forarbejderne til virksomhedsskatteloven, hverken kan betegnes som lønmodtagervirksomhed eller som selvstændig erhvervsvirksomhed.

Spørgsmål 4

Lovgrundlag—Ligningslovens § 16, stk. 1—"Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes tilskud til telefon uden for arbejdsstedet, jf. stk. 2, samt efter reglerne i stk. 3-14 vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, jf. statsskattelovens §§ 4-6, når tilskuddet eller godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt. Tilsvarende gælder personer, der er valgt til medlem af eller medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd, nævn eller andre kollektive organer, herunder Folketinget, regionsråd og kommunalbestyrelser."

Praksis—SKM2017. 191. SR—I SKM2017. 191. SR bekræftede Skatterådet, at skærmbriller, der stilles til rådighed af arbejdsgiveren til brug for arbejdet på arbejdspladsen, ved arbejdsrelaterede møder og kurser uden for arbejdspladsen samt til hjemmearbejdsdage, er skattefrie, forudsat at de ikke benyttes privat.

Den juridiske vejledning C. A. 5.1.1. —"(...)—Hvad er personalegoder? —Personalegoder er formuegoder af pengeværdi, der ydes som led i arbejdsaftaler i en anden form end penge. Se LL § 16. Tingsgaver er B-indkomst, og der skal ikke betales arbejdsmarkedsbidrag af værdien. Se C. A. 12.2. om arbejdsmarkedsbidrag af naturalier. —Skatteforvaltningen anser som udgangspunkt gavekort som pengebetaling og dermed A-indkomst, jf. KSL § 43, stk. 1, og beløbet er arbejdsmarkedsbidragspligtigt efter AML § 2. Se nærmere om gaver og gavekort afsnit C. A. 5.5.1. —Arbejdsredskaber og hjælpemidler, der er stillet til rådighed på arbejdspladsen for arbejdets udførelse, er ikke personalegoder. Først hvis arbejdsredskabet mv. også bruges privat, er til rådighed for privat brug, og dermed giver arbejdstageren en økonomisk besparelse eller fordel af privat karakter, bliver det et personalegode. Det er kendetegnende for personalegoder, at de i et eller andet omfang giver medarbejderen et gode af privat karakter. —Vedrørende arbejdsredskaber, der også er til rådighed for privat benyttelse, se afsnit C. A. 5.1.3 om bagatelgrænsen for arbejdsrelaterede personalegoder. —(...)"

Spørgsmål 6

Lovgrundlag—Ligningslovens § 16, stk. 1—"Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes tilskud til telefon uden for arbejdsstedet, jf. stk. 2, samt efter reglerne i stk. 3-14 vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, jf. statsskattelovens §§ 4-6, når tilskuddet eller godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt. Tilsvarende gælder personer, der er valgt til medlem af eller medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd, nævn eller andre kollektive organer, herunder Folketinget, regionsråd og kommunalbestyrelser."

Ligningslovens § 31—"Stk. 1 Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes ikke ydelser til dækning af udgifter i forbindelse med uddannelser og kurser, når ydelserne modtages fra en arbejdsgiver som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt og ydelserne er omfattet af stk. 3. Ydelser omfattet af stk. 3 til dækning af udgifter i forbindelse med uddannelser og kurser medregnes ligeledes ikke, når de modtages ved ophør af et ansættelsesforhold. 1. pkt. gælder ligeledes for ydelser omfattet af stk. 3, som gives til personer, der er valgt til medlem af eller medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd, nævn eller andre kollegiale organer, herunder Folketinget, regionsråd og kommunalbestyrelser, gives til medlemmer af en fagforening, arbejdsløshedskasse eller pensionskasse samt gives til arbejdstagere som led i selvvalgt kompetenceudvikling i henhold til kollektiv overenskomst. Tilsvarende gælder for ydelser omfattet af stk. 3, som personer modtager fra jobcenteret, eller som elever modtager fra Arbejdsgivernes Uddannelsesbidrag. Tilsvarende gælder for ydelser omfattet af stk. 3, der ydes af et uddannelsessted eller i medfør af § 48, for så vidt angår fleksjobvisiterede, som modtager ledighedsydelse, i lov om en aktiv beskæftigelsesindsats til personer, der deltager i uddannelse efter lov om arbejdsmarkedsuddannelser m.v. Tilsvarende gælder for tildeling af friplads efter lov om universiteter (universitetsloven) eller lov om stipendier til visse udenlandske studerende ved korte og

mellemlange videregående uddannelser. Tilsvarende gælder for tilskud til deltagerbetaling, som ydes efter lov om statens voksenuddannelsesstøtte, samt for tilskud til deltagerbetaling, som ydes efter lov om støtte til voksenuddannelse (VUS), herunder støtte, der ydes efter § 23, stk. 3 og 4, jf. stk. 2, i lov om statens voksenuddannelsesstøtte. Tilsvarende gælder for tilskud til deltagerbetaling, som ydes efter § 48, for så vidt angår fleksjobvisiterede, som modtager ledighedsydelse, i lov om en aktiv beskæftigelsesindsats til personer, der deltager i uddannelse, som er omfattet af lov om statens voksenuddannelsesstøtte eller lov om godtgørelse og tilskud til befordring ved deltagelse i erhvervsrettet voksen- og efteruddannelse.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse, når uddannelsen eller kurset udelukkende har privat karakter for modtageren.

Stk. 3. Følgende ydelser medregnes efter stk. 1 ikke til den skattepligtige indkomst: -1. Skole- eller deltagerbetaling. Ydelser til dækning af udgifter til erhvervelse af kørekort til almindelig bil kan dog ikke ydes skattefrit, medmindre arbejdsgiveren mv., jf. stk. 1, har pligt til at afholde ydelser i henhold til gældende lovgivning. -2. Ydelser til dækning af bog- og materialeudgifter, som er relevante for uddannelsen eller kurset. -3. Godtgørelser til dækning af udgifter til logi, kost og småforbrødsudgifter, jf. stk. 4. -4. Befordringsgodtgørelser, såfremt godtgørelsen ikke overstiger satsen i stk. 5. "

Forarbejder—Lovforslag nr. 88 af 4. november 1999, Forslag til Lov om ændring af ligningsloven, pensionsbeskatningsloven og skattekontrolløven—"3. Lovforslagets indhold—(...)—3.2. Skattefrihed for arbejdsgiverbetalte ydelser til uddannelser—A. Hvilke uddannelser og kurser—Skattefriheden omfatter visse nærmere bestemte ydelser til dækning af udgifter i forbindelse med uddannelser og kurser, når ydelserne modtages som led i et ansættelsesforhold m.v.—Skattefriheden omfatter ydelser, der som led i et arbejdsforhold eller lignende betales til dækning af ydelser i forbindelse med alle typer af uddannelser inden for såvel grund-, efter- og videreuddannelser. —Skattefriheden omfatter således bl.a. ungdomsuddannelser, f.eks. uddannelser i erhvervsuddannelsesregi (lærlinge- og elevuddannelser), korte, mellemlange og lange, videregående uddannelser, f.eks. social- og sundhedshjælperuddannelsen, lærer- og sygeplejeuddannelsen samt lange, videregående uddannelser, der erhverves på universiteter og andre højere uddannelsesinstitutioner. —Skattefriheden omfatter også alle typer af efter-/videreuddannelser, som erhverves i tilknytning hertil, f.eks. diplom- og masteruddannelser. Skattefriheden omfatter endvidere alle typer af kurser og uddannelser, som udbydes i AMU-regi. —(...)—Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser—(...)—Efter bestemmelsen er der skattefrihed for alle typer af arbejdsgiverbetalte uddannelser og kurser. Dog er der ikke skattefrihed for uddannelser eller kurser, der udelukkende har privat karakter for modtageren, jf. nedenfor. —For uddannelsers vedkommende indebærer forslaget, at der ikke skal sondres imellem, om den pågældende uddannelse i det konkrete tilfælde er en efteruddannelse eller en grund- eller videreuddannelse. Forslaget omfatter således bl.a. ungdomsuddannelser, f.eks. uddannelser i erhvervsuddannelsesregi (lærlinge- og elevuddannelser), korte, mellemlange og lange videregående uddannelser, f.eks. social- og sundhedshjælperuddannelsen, lærer- og sygeplejeuddannelsen samt lange, videregående uddannelser, der erhverves på universiteter og andre højere uddannelsesinstitutioner. Skattefriheden omfatter også alle typer af efter-/videreuddannelser, som erhverves i tilknytning hertil, f.eks. diplom- og masteruddannelser. Lovforslaget omfatter også ph.d.-uddannelser. Skattefriheden omfatter endvidere også uddannelser, som udbydes i privat regi. —For kursers vedkommende, som begrebsmæssigt normalt må betragtes som korterevarende undervisningsforløb, er det ligeledes foreslået, at der kan modtages skattefrie ydelser, jf. stk. 3, til alle typer af kurser. Efter bestemmelsen kan der således modtages skattefrie ydelser til såvel korte som længerevarende kurser, uanset om de udbydes af private eller det offentlige, og uanset hvorledes de i øvrigt finansieres. Bestemmelsen indebærer, at der bl.a. vil være skattefrihed for ydelser, jf. stk. 3, som betales af arbejdsgiveren, A-kassen eller fagforeningen i forbindelse med kurser på f.eks. AMU-centre. Bestemmelsen indebærer også, at der vil være skattefrihed for kurser, som gives til afskedigede medarbejdere, f.eks. i form af ekstern konsulentbistand, der går ud

på at hjælpe de pågældende til at finde nyt arbejde. –(...)–Det er ikke hensigten, at der skal være skattefrihed for ydelser, som udelukkende har et privat formål for modtageren. Det er således hensigten at skabe skattefrihed for uddannelses- eller kursusydelse, som er erhvervsrelateret, og som sådan har et erhvervmæssigt sigte for modtageren. I stk. 2 er det derfor foreslået, at der ikke er skattefrihed for ydelser, som udelukkende har privat karakter for modtageren. –Det er imidlertid tilstrækkeligt, hvis uddannelsen eller kurset bare har en vis erhvervsrelevans for modtageren. Det er ikke en betingelse, at uddannelsen eller kurset har relevans for arbejdet hos den eventuelle arbejdsgiver. –Arbejdsgiverbetalte ydelser til dækning af udgifter i forbindelse med rent hobby-/fritidsbetonede uddannelser/kurser, kortere eller længerevarende ferieophold m.v., vil således ikke være skattefri efter den foreslåede bestemmelse–(...)"

Praksis–SKM2011. 612. SR–I SKM2011. 612. SR har Skatterådet truffet afgørelse om, at konsulentbistand til sygemeldte udbudt af forsikringsselskaber og pensionskasser kunne omfattes af ligningslovens § 31. Af Skatterådets begrundelse fremgik bl.a. følgende:–"(...) –Ifølge sin ordlyd omfatter ligningsloven § 31 uddannelse og kurser. Det er i lovens forarbejder forudsat, at "ekstern konsulentbistand, der går ud på at hjælpe de pågældende til at finde nyt arbejde" er omfattet af bestemmelsen. Det er på den baggrund Skatteministeriets opfattelse, at ydelserne i denne sag kan omfattes af ligningsloven § 31, selv om der er tale om ydelser, som måske ud fra en mere dagligdags sproglig forståelse falder uden for begrebet "kursus/uddannelse". –Det er ligeledes Skatteministeriets opfattelse, at formålet med ydelsen: at hjælpe kunderne fra sygemelding til raskmelding har en sådan grad af erhvervsrelevans, at ydelserne kan omfattes af ligningsloven § 31. –På denne baggrund er det Skatteministeriets opfattelse, at spørgers ydelse, som består i ekstern konsulentbistand til at hjælpe sygemeldte tilbage på arbejdsmarkedet, er omfattet af ligningsloven § 31."

SKM2012. 430. SR–I SKM2012. 430. SR fandt Skatterådet, at coaching til idrætsudøvere i den konkrete sag var kompetencegivende og erhvervmæssig relevans. Det var derfor omfattet af ligningslovens § 31. Coachingen havde til formål at optimere den enkelte idrætsudøvers præstationer og give redskaber til at opnå bedst mulig karriereudvikling.

Den juridiske vejledning, afsnit C. A. 5.4 –"(...)–Undtagelse: Skattefrihed for uddannelser og kurser

Der er skattefrihed for alle typer af arbejdsgiverbetalte uddannelser og kurser, der er erhvervsrelaterede. Der skal derfor ikke skelnes mellem, om der er tale om grund-/videreuddannelse, eller om der er tale om efteruddannelse. Se LL § 31.

Uddannelser–For uddannelsers vedkommende indebærer LL § 31, at der ikke skelnes mellem, om den pågældende uddannelse i det konkrete tilfælde er en efteruddannelse eller en grund- eller videreuddannelse. Skattefriheden efter LL § 31 omfatter således bl.a. ungdomsuddannelser, fx uddannelser i erhvervsuddannelsesregi (lærlinge- og elevuddannelser), korte, mellemlange og lange videregående uddannelser, fx social- og sundhedshjælperuddannelsen, lærer- og sygeplejeuddannelsen, samt lange, videregående uddannelser, der er erhvervet på universiteter og andre højere uddannelsesinstitutioner. Skattefriheden omfatter også alle typer af efter-/videreuddannelser, som erhverves i tilknytning hertil, fx diplom- og masteruddannelser og ph.d.-uddannelser. Skattefriheden omfatter endvidere også uddannelser, som udbydes i privat regi og uddannelser, der tages i udlandet.

Kurser–Ligesom skattefriheden omfatter alle slags uddannelser, omfatter skattefriheden også alle slags kurser. Skattestyrelsen betragter kurser som korterevarende undervisningsforløb. Der kan derfor modtages skattefrie ydelser til såvel korte som længerevarende kurser, uanset om de udbydes af private eller det offentlige, og uanset hvordan kurset finansieres. –(...)

Private formål er ikke omfattet af skattefrihed

Der er ikke skattefrihed for uddannelser/kurser, som udelukkende har et privat formål for modtageren. Det er et krav for skattefriheden for uddannelsen/kurset, at der er et erhvervsmæssigt sigte for modtageren. Se LL § 31, stk. 2. "Det er tilstrækkeligt, at uddannelsen eller kurset har en vis erhvervsrelevans for modtageren. Det er ikke en betingelse, at uddannelsen eller kurset har relevans for arbejdet hos arbejdsgiveren. "Hvis arbejdsgiveren dækker udgifter i forbindelse med rent hobby-/fritidsbetonede uddannelser eller kurser, vil de ikke være skattefrie for modtageren. "(...)"

Spørgsmål 7

Lovgrundlag—Statsskattelovens §§ 4 - 6

Praksis—Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. D. 2.2.1—(...)

Afgørelsen af, hvem der er rette indkomstmodtager/omkostningsbærer, er i høj grad fastlagt af konkrete afgørelser og er således bestemt af praksis. En række afgørelser er udførligt beskrevet i afgørelsesskemaet i afsnittet "Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv."

Afgørelsesskemaet indeholder mange afgørelser vedrørende såkaldte "hovedaktionær-dispositioner". Karakteristisk for disse er, at der ud fra fx aftaleretlige og selskabsretlige regler vurderes, hvem der er berettiget eller forpligtet i henhold til kontrakten om arbejdets udførelse mv. I denne vurdering må der bl.a. henses til, hvem et erstatningskrav for misligholdelse af kontrakten eller et evt. funktionærretligt krav kan gøres gældende mod. Der kan også ses på, om instruktionsbeføjelsen over for personen reelt ligger hos hovedaktionærselskabet eller dets medkontrahent.

(...)

Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. D. 2.2.2

(...)

En lønmodtager kan dog ikke udøve aktiviteten som lønmodtager i et selskab. Derimod kan lønmodtagere, der har biindtægter fra en erhvervsmæssig aktivitet, udøve sidstnævnte aktivitet via et selskab.

I de tilfælde, hvor en lønmodtager aftaler med sin arbejdsgiver, at lønnen skal indbetales til et af ham selv behersket aktieselskab, må lønnen skattemæssigt betragtes som udbetalt til lønmodtageren selv. Lønmodtageren kan således ikke "sætte sig selv på aktier" med den virkning, at han kun bliver beskattet personligt af det udbytte, selskabet udbetaler. Se LSRM 1978, 61 LSR, LSRM 1982, 161 LSR og LSRM 1982, 162 LSR. Se også TfS 1989, 20 LSR. Den nævnte situation må ikke forveksles med de sædvanlige tilfælde, hvor tidligere lønmodtagere opretter deres eget hovedaktionærselskab og lader dette påtage sig entrepriser, konsulentopgaver mv.

Det bemærkes, at Skatterådet i afgørelserne SKM2012. 262. SR, SKM2012. 260. SKAT og SKM2011. 859. SR ikke kunne bekræfte, at lægernes påtænkte aktiviteter kunne karakteriseres som selvstændig erhvervsvirksomhed.

Allerede fordi der ikke er tale om erhvervsmæssig aktivitet, ville lægernes påtænkte aktiviteter ej heller kunne udøves i et selskab.

(...)

SKM2020. 168. ØLR—Østre Landsret fandt på baggrund af en nærmere gennemgang af dels en korrespondance mellem et børsnoteret selskabs bestyrelse og dets tidligere direktør, som nu var bestyrelsesformand i det børsnoterede selskab, dels af aftalerne mellem henholdsvis det børsnoterede selskab og

bestyrelsesformanden personligt og mellem det børsnoterede selskab og bestyrelsesformandens selskab - at bestyrelsesformanden personligt og ikke hans selskab var rette indkomstmottager af nogle konsulent-honorarer, som det børsnoterede selskab havde udbetalt til bestyrelsesformandens selskab i indkomstårene 2009 og 2010.

SKM2014. 686. ØLR-Sagen vedrørte spørgsmålet, om appellanten eller et anpartsselskab var rette indkomstmottager af en række honorarer fra foredrags- og konsulentvirksomhed i indkomstårene 2005 og 2006.

Landsretten fastslog, at anpartsselskabets vedtægtsmæssige formål ikke var foredrags- og konsulentvirksomhed, at appellanten i de omtvistede indkomstår og frem til 2007 drev konsulentvirksomhed i personligt regi, at der var tale om interesseforbundne parter, og at det af et bestyrelsesmødereferat og en erklæring fra bestyrelsesformanden fremgik, at appellanten lod sine konsulentindtægter gå ind i selskabet for at bedre økonomien, og at der skulle tilføres selskabet min. kr. 1/2 million.

På den baggrund fandt landsretten, at appellanten havde bevisbyrden for, at indtægterne var oppebåret af selskabet og ikke ham personligt. Denne bevisbyrde havde appellanten ikke løftet alene gennem sin egen forklaring og de af ham udstedte fakturaer

SKM2014. 372. ØLR-Appellanterne i sagerne var begge overlæger med speciale i x-kirurgi og hjemmehørende i Sverige. Sagerne drejede sig om, hvorvidt appellanterne var personligt skattepligtige af vederlaget for arbejde som læger på et privathospital, eller om vederlaget kunne henføres til deres selskaber.

Byretten havde efter en samlet vurdering fundet, at vederlaget fra privathospitalet skulle bedømmes som lønindkomst. Landsretten stadfæstede byrettens dom.

Landsretten lagde i den forbindelse vægt på, at appellanterne såvel før som efter den omhandlede periode var ansatte som x-kirurger i et sædvanligt ansættelsesforhold på privathospitalet. Landsretten fremhævede endvidere, at uanset at der er sket væsentlige ændringer i appellanternes arbejdsforhold og ansvarsområde i den relevante periode, indgik arbejdet fortsat som en integreret del af privathospitalets kerneydelse. Da appellanterne herudover alene havde dokumenteret afholdelsen af driftsudgifter i mindre omfang, fandt landsretten, at den yderligere økonomiske risiko, som appellanterne måtte have påtaget sig i perioden, ikke var så betydelig, at de ikke længere kunne betragtes som lønmottagere.

SKM2013. 344. ØLR-Spørgsmålet vedrørte vederlag for servicearbejde udført af eneanpartshaveren for hvervgiveren.

Landsretten tiltrådte efter en samlet vurdering, at eneanpartshaveren var rette indkomstmottager af en række vederlag i det omhandlede indkomstår for arbejde med servicering af tankstationer, der var udført af eneanpartshaveren, men indtægtsført i hans selskab. Landsretten bemærkede bl.a., at arbejdet var udført igennem en længere årrække, at arbejde indgik som en løbende og integreret del af hvervgiverens virksomhed, at arbejdet var timeaflønt og blev afregnet månedsvist, og at selskabets indtægter i det væsentligste hidrørte fra dette arbejde. Materialer og reservedele blev stillet til rådighed af hvervgiveren, der tillige betalte kørselspenge, hvorfor selskabet ikke havde afholdt udgifter, der efter art og omfang adskilte sig væsentligt fra, hvad der er sædvanligt for lønmottagere.

TfS1999. 101. ØLR-Sagen drejede sig om spørgsmålet, om et honorar var personlig indkomst for skatteyderen eller skulle beskattes i hans selskab, et anpartsselskab, som han havde stiftet i 1982. Skatteyderen havde i 1993 og 1994 været tilknyttet ejendomsmæglerfirmaet A som konsulent på provisionsbasis og med arbejdsopgaver inden for markedsføring og salg af ejendomme. Han indtægtsførte vederlagene

herfor i sit selskab, men skattemyndighederne fandt, at indtægterne var personlig indkomst for skatteyderen. Landsretten lagde efter bevisførelsen til grund, at aftalen indebar arbejdsopgaver, som skulle udføres af skatteyderen personligt, og at der ikke var nogen forretningsmæssig begrundelse for at lade selskabet indgå som kontraktpart. Indtægterne kunne herefter ikke henføres til selskabet.

SKM2012. 652. BR–Hovedanpartshaver blev anset for rette indkomstmodtager af honorar, som var indtægtsført i hans helejede selskab. Byretten lagde blandt andet vægt på, at der var tale om et honorar, der ubestridt var vederlag for hovedanpartshaverens personlige arbejdsydelser.

SKM2009. 230. BR–Hovedanpartshaveren, der udførte opgaverne var rette indkomstmodtager af konsulenthonorar. Et selskab indgik aftale med en virksomhed, hvorefter den skulle være ansvarlig for virksomhedens daglige drift, herunder indkøb af fiskenet, fiskeartikler, kæder m.v. Selskabet skulle endvidere stå for forarbejdning, produktion og reparation af fiskenet, trawl m.v. efter anvisning fra virksomheden. Byretten lagde vægt på, at selskabets indtægter hovedsageligt hidrørte fra virksomheden, at det udførte arbejde indgik som en løbende og integreret del af virksomhedens arbejde, og at ydelsen alene omfattede arbejdskraft, der blev honoreret månedsvist på baggrund af timeforbrug, ligesom der ikke blev foretaget annoncering. Retten lagde også vægt på, at selskabet, der alene havde afholdt beskedne udgifter, ikke havde påtaget sig en driftsrisiko.

SKM2007. 368. SR–Skatterådet anerkendte ikke et konsulentselskab som rette indkomstmodtager til honorarer, da arbejdsopgaverne ikke havde karakter af selvstændig erhvervsvirksomhed.

SKM2006. 739. SR–Skatterådet var ikke enig i, at de arbejdsopgaver, som en "drilling supervisor" udførte på en boreplatform, kunne karakteriseres som selvstændig erhvervsvirksomhed. Funktionen kunne derfor ikke drives i selskabsform.