Offentliggjort d. 25. august 2020 på Vidensportalen V.dk

Honorarindtægter – hvad er det? ©

Af advokat (L) Bodil Christiansen, Advotax Advokatfirma

advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen
www.v.dk

Undertiden træffer SKAT afgørelse om, at en persons indtægt skal beskattes som honorarindtægt.

Mens det er forholdsvis velkendt, at en indtægt kan være erhvervsindkomst, lønindkomst eller indtægt ved hobby er det næppe almindeligt kendt, hvornår det skattemæssigt antages, at der er tale om honorarindtægter endsige hvad det skattemæssigt indebærer, at en indtægt klassificeres som "honorarindtægt"

Ved bedømmelse af, hvorvidt en indtægt anses som honorarindtægter, skal der i praksis ske en afgrænsning overfor indtægter ved selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, lønindkomst henholdsvis indtægt ved hobby..

Selvstændig erhvervsmæssig virksomhed [1]

Selvstændig erhvervsmæssig virksomhed er karakteriseret ved, at der for skatteyderens egen regning og risiko udøves virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et økonomisk overskud. Den erhvervsdrivende afholder selv de med arbejdet forbundne omkostninger, d.v.s. kontorholdsudgifter m. v. hvorfor indtægten (omsætningen)som altovervejende hovedregel har karakter af en bruttooindkomst.

Er der tale om selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, kan udgifter vedrørende den pågældende aktivitet fratrækkes direkte i indtægten, og dermed med den maksimale skatte-

[1] Juridisk Vejledning, afsnit C.C.1.2 Selvstændigt erhvervsdrivende i modsætning til lønmodtager og honorarmodtager

mæssige effekt. Er der underskud, vil dette underskud kunne fratrækkes i anden indkomst, eksempelvis lønindkomst, ligesom et underskud kan overføres til fradrag hos den sambeskattede ægtefælle henholdsvis fremføres til fradrag i efterfølgende år.

Efter skattemyndighedernes mangeårige, faste praksis er erhvervsmæssig virksomhed karakteriseret ved, at der for egen regning og risiko udøves virksomhed af økonomisk karakter med det formål samt udsigt til at opnå et økonomisk overskud (rentabilitetskravet). Virksomheden skal udøves nogenlunde regelmæssigt gennem en ikke helt kort periode, og virksomheden må ikke være af helt underordnet omfang (intensitetskravet). Er der tale om deltagelse i et partnerselskab eller interessentskab indgår særligt krav om deltagelse i ledelse samt den økonomiske risiko.[2] [3]

Der er med virkning fra 1. januar 2018 indført et ekstra lovkrav for anerkendelse af indkomst som erhvervet ved selvstændig erhvervsmæssig virksomhed. Ifølge ligningslovens § 4 vil *"deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at deltagerens indkomst fra det skattemæssigt transparente selskab kan anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed."* Reglen, der blev indført med virkning fra 1. januar 2020 har efter manges opfattelse fået en rækkevidde som følge af en række motivudtalelser, der ligger ud over lovens ordlyd. I praksis inddrages særligt spørgsmålet om omfanget af den enkeltes indflydelse i virksomheden samt omfanget af den økonomiske risiko, som den enkeltes ejerskab indebærer, herunder vederlag, som ejeren oppebærer fra deltagelsen i virksomheden.

Lønindkomst

Lønindkomst er blandt andet karakteriseret ved, at der er tale om fysiske personer, der modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold. En lønmodtager er desuden

2 Jf. herved praksis vedrørende ligningslovens § 4

3 I praksis er det sjældent om overhovedet set, at der opstår spørgsmål om afgrænsning over for indtægt ved spekulation, idet beskatning ved spekulation knytter sig til enkeltstående dispositioner.

kendetegnet ved at udføre arbejde efter arbejdsgiverens anvisninger og for dennes regning og risiko. Der gælder for lønmodtagere visse grænser for fradrag. [4]

Indtægt ved hobby

Hobby er karakteriseret ved, at formålet ikke er at opnå en indtægt eller i hvert fald ikke et overskud efter afholdte omkostninger.

Overskud ved en hobby skal beskattes som personindkomst. Ved opgørelsen af dette overskud kan fratrækkes udgifter, der knytter sig til denne aktivitet. I praksis anlægges dog en streng bedømmelse af, hvilke udgifter, der med rimelighed kan antages at være nødvendige for at opnå indtægten. Tab og gevinst på anlægsaktiver indgår ikke i den skattepligtige indkomst. Har en person eksempelvis købt en kostbar violin, og optræder mod betaling, vil nettoindtægten ved denne aktivitet være skattepligtig. Afstås den pågældende violin på et tidspunkt

Underskud kan ikke fratrækkes, da underskud anses som en privatudgift, affødte af den udøvendes private interesser.

4 Jf. bundgrænsen i LL § 9, stk. 1, der gælder for lønmodtagere.

Offentliggjort d. 25. august 2020 på Vidensportalen V.dk

Honorarindtægter [5]

Det er karakteristisk for honorarmodtagere, at de modtager vederlag for udførelse af en arbejdsopgave, der udføres som en personlige indsats, men – i modsætning til lønindkomst - uden for tjenesteforhold.

Eksempelvis kan nævnes honorar for bestyrelsesarbejde. Bestyrelsen er den øverste i ledelseshirakiet, hvorfor der selvsagt ikke er nogen daglig overordnet, der kan give instrukser til bestyrelsen om at træffe givne beslutninger eller udføre givne opgaver. Honorar kan følgelig ikke henføres til begrebet "lønindkomst" [6]

Videre er indtægter der rubriceres som honorarindtægter som udgangspunkt i hovedsagen en nettoindkomst – i modsætning til indtægt ved selvstændig erhvervsmæssig virksomhed - idet honorarmodtageren ikke har nævneværdige udgifter knyttet til arbejdets udførelse. Der er endvidere typisk ikke sådanne væsentlige udgifter eller risici forbundet med udførelsen af arbejdet, i modsætning til, hvad der normalt kendetegner selvstændig erhvervsvirksomhed.

Lovgrundlag

Der gælder det højst særegne for honorarindtægter, at begrebet ikke er defineret i skattelovgivningen i modsætning til stort set alle andre indkomsttyper, eksempelvis renteindtægter, aktieavance, kursgevinster, der er nøje lovreguleret.

Danmarks skatteadvokater har i en skrivelse til Folketingets skatteudvalg [7] i 2012 kritisk omtalt skattemyndighedernes praksis på området, og blandet andet anført følgende:

---

5) Juridisk Vejledning, Afsnit C.A.3.1.2 Honorar. Se endvidere: C.C.1.2.3 Selvstændig erhvervsvirksomhed, afgrænsning over for honorarmodtagere, der ikke anses for selvstændigt erhvervsdrivende

6 Derimod vil ledelsesmæssig assistance i form af Advisory Board kunne karakteriseres som indtægt ved selvstændig erhvervsmæssig virksomhed. Jf. SKM2020.270.SR. Se nærmere artiklen, udgivet 22 august 2020. "Beskatning af bestyrelseshonorarer"

7) Skatteudvalget 2012-13, SAU Alm.del Bilag 203

Offentliggjort d. 25. august 2020 på Vidensportalen V.dk

"Der er uden lovhjemmel i administrativ praksis indført et nyt begreb, honorarindkomst, som anses for en særlig form for indkomst, der beskattes på samme måde som hobbyvirksomhed, men adskilt fra skatteyderens øvrige aktiviteter og indkomster herfra."

Denne kritik har en vis berettigelsen. Omvendt er der dog ingen tvivl om, at denne praksis nu har vundet indpas dels ikke alene i administrativ praksis men også i et vist omfang i domspraksis samt enkelte steder i lovgivningen, men fortsat uden at begrebet er defineret.

I Juridisk Vejledning er der peget på, at der er en lovgivningsmæssige anerkendelse af begrebet honorarindtægter, hvilket bl.a. kan ses af loven om arbejdsmarkedsbidrag [8] hvorefter der skal betales arbejdsmarkedsbidrag af honorarindtægter og da på grundlag af bruttovederlaget, samt af skatteindberetningsloven [9] fra 2017, hvorefter vederlaget skal indberettes, når honoraret er B-indkomst. Videre kan nævnes, at eksistensen af honorarindtægter forudsat i forarbejderne til virksomhedsskatteordningen og andre skattelove. [10]

Også i domspraksis kan findes en vis støtte for beskatning af indtægter som honorarindtægter.

I en dom fra 2007 [11] der drejede sig om, hvorvidt en professor, der havde indtægter ved skribent- og foredragsvirksomhed, anerkendte Østre Landsret, at der hverken var tale om selvstændig erhvervsmæssig virksomhed eller lønindkomst, men at indtægten *"....måtte henregnes til den kategori, som er forudsat i forarbejderne til virksomhedsskatteloven og*

---

8) Arbejdsmarkedsbidragsloven § 2, stk. 1, nr. 2. Bestemmelsen omtaler dog ikke direkte begrebet "honorarmodtagere" men derimod "....Ethvert vederlag, som indgår i den personlige indkomst, i penge eller naturalier modtaget uden for ansættelsesforhold, når der ikke er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed"

9) Skatteindberetningsloven §§ 4-5 hvor det af § 4 fremgår: ! Skatteministeren kan fastsætte regler om, at honorar, provision og andet vederlag for personlig arbejds- eller tjenesteydelse, der er B-indkomst, herunder beløb, der er ydet som godtgørelse for afholdte udgifter ved indkomstens erhvervelse, hver måned skal indberettes til indkomstregisteret, jf. §§ 3 og 4 i lov om et indkomstregister."

10 Jfr. forarbejderne til lov nr. 1062 af 17. december 2002 om ændring i virksomhedsskatteloven og andre skattelove (Udligningsordning for kunstnere) (Kilde: Skatterådet 20200526 sag 9.2.5) Afgørelsen vistnok først truffet d. 23.6 2020

11) SKM2007.35.ØLR

Offentliggjort d. 25. august 2020 på Vidensportalen V.dk

senere ændringslov, der hverken kan betegnes som lønmodtagervirksomhed eller selvstændigt erhvervsvirksomhed"

Østre Landsret veg dog tilbage fra at benytte begrebet "honorarindtægter", formentligt fordi begrebet ikke er fastlagt i loven. Men resultatet var klart. Professorens indtægt skulle beskattes som honorarindtægt.

Beskatning af honorarindtægter

Er der skattemæssigt tale om honorarindtægter, skal der ikke indeholdes kildeskat, da der ikke foreligger noget tjenesteforhold. Honoraret udbetales følgelig som udgangspunkt som B-indkomst, medmindre det er fastsat særlige regler, om at der vedrørende givne honorarindtægter, skal indeholdes A-skat, Det gælder eksempelvis bestyrelseshonorarer [12]. Eventuel udbetaling af bonus i honorarforholdet, følger beskatningen af det honorar, bonusudbetalingen kan henføres til. [13] [14]

Der gælder i et vist omfang ensartede skatteregler for honorarindtægter og hobbyvirksomhed, som begge er ikke-erhvervsmæssige virksomhedsformer. Bl.a. er det nettoindkomsten, som bliver beskattet og da som personlig indkomst [15], hvilket medfører, at der kan blive tale om den højeste marginale beskatningsprocent.

For honorarmodtagerne betyder det videre fx, at omkostningerne ved indkomsterhvervelsen kan reducere den personlige indkomst, og at dette kan ske uden den bundgrænse, der gælder for lønmodtagere.[16].

---

12 Med hjemmel i KSL § 43, stk. 2., jf. kildeskattebekendtgørelsens § 18

13) KSL § 43, stk. 2.

14) Se KSL bek § 18. Vederlaget skal indberettes, når honoraret er B-indkomst. Se SKL § 7 A, stk. 2

15 Jfr. Personskattelovens § 3, stk. 1 jf. nettoindkomstprincippet i SL § 4.

16 LL § 9, stk. 1,

Offentliggjort d. 25. august 2020 på Vidensportalen V.dk

Fradraget for omkostninger er dog begrænset til de udgifter, der specifikt vedrører honorarvederlaget, d.v.s. der gælder en kildeartsbegrænsning. Nettoindkomstprincippet betyder, at fradrag, herunder for afskrivninger, ikke kan overstige indtægten ved den enkelte aktivitet, dvs. vederlag efter fradrag af arbejdsmarkedsbidrag [17] Der kan følgelig ikke opstå et fradragsberettiget skattemæssigt underskud.

Beskatningstidspunkt

Honorarindtægter modtaget uden for tjenesteforhold regnes med i indkomstopgørelsen på retserhvervelsestidspunktet.

Acontobeløb beskattes normalt i de år, de bliver udbetalt. I nogle tilfælde må et acontobeløb dog anses som forskud, og beskatningen udskydes derfor til det tidspunkt, hvor aftalen om arbejde er opfyldt.

"Honorarindtægter" der ikke er honorarindtægter

Prisen for anvendelse af et begreb, der ikke er lovfæstet, og derfor fungerer som en samlebetegnelse for en given beskatningsform af visse indtægter, er, at begrebet anvendes i flæng for andre indtægter, der ikke beskattes som honorarindtægter.

Visse erhvervsgrupper modtager vederlag, som ofte betegnes som honorarer, men bliver alligevel anset for at være indtægt ved selvstændigt erhvervsdrivende, hvis de i øvrigt opfylder betingelserne. Det er fx: Bygningshåndværkere, entreprenører, arkitekter, rådgivende ingeniører og revisorer. [18]

Disse anses ifølge Skattestyrelsens vejledning også for at være selvstændigt erhvervsdrivende, selvom de kun driver deres virksomhed som bivirksomhed, i hvilken sammenhæng det bemærkes, at det ofte er indtægter ved bivirksomhed.

---

17 Jfr. PSL § 3, stk. 2, nr. 7, jf. LL § 8 M.

18) Afsnit C.C.1.2.3 Selvstændig erhvervsvirksomhed, afgrænsning over for honorarmodtagere, der ikke er selvstændigt erhvervsdrivende

Offentliggjort d. 25. august 2020 på Vidensportalen V.dk

Kunstnere

Som nævnt, kan underskud ikke fratrækkes, hvis en given indkomst karakteriseres som honorarindtægter. Dette i modsætning til indtægt ved selvstændig erhvervsmæssig virksomhed. Det har særligt ramt kunstnere, der er havnet i gruppen "honorarmodtagere" og ikke "selvstændige erhvervsdrivende" med deraf følgende begrænsning i retten til fradrag for underskud.

Unge kunstnere, der endnu ikke har slået igennem, må ofte konstatere, at trods mange timers arbejde, kan det knibe med at opnå et overskud – endsige at opfylde kravene for at aktiviteten anerkendes som selvstændig erhvervsmæssig virksomhed. Dette gælder nok særligt rentabilitetskravet, d.v.s. kravet om at aktiviteten skal have udsigt til at opnå en fortjeneste, der står i et rimeligt forhold til kunstneres arbejdsindsatsen.

Netop dette forhold har medført, at Højesteret i 2 tilfælde i 2013 har afvist en kunstners fradragsret for underskud. [19]

I den ene sag [20] modtog den pågældende kunstner en livsvarig ydelse efter loven om Statens Kunstfond. Dette beløb kunne efter Højesterets opfattelse imidlertid ikke medregnes ved bedømmelse af, hvorvidt der var tale om selvstændig erhvervsmæssig virksomhed ligesom underskuddet ved kunstnerens udøvelse af sin aktivitet ikke kunne modregnes i denne livsvarige ydelse.

Højesteret fandt i denne sag, at den livsvarige ydelse på finansloven, som kunstneren modtog efter loven om Statens Kunstfond, ikke kunne anses som en indtægt, der var erhvervet ved driften af kunstnerens kunstnervirksomhed. Endvidere udtalte Højesteret bl.a., at det følger af de sædvanlige skatteretlige kriterier for erhvervsmæssig virksomhed, at virksomheden dels må have et vist omfang, dels må være etableret med udsigt til at opnå en fortjeneste, der står i et rimeligt forhold til den investerede kapital og arbejdsindsats.

---

19) SKM2013.241.HR samt SKM2013.534.HR

20) SKM2013.241.HR

I den anden sag[21] fandt Højesteret , at kunstnervirksomheden ikke blev drevet med udsigt til at opnå en rimelig fortjeneste i forhold til kunstnerens arbejdsindsats. Virksomheden kunne derfor ikke anses som erhvervsmæssig i de pågældende indkomstår. Kunstneren var herefter ikke berettiget til at fratrække udgifterne ved kunstnervirksomheden i sin skattepligtige indkomst for disse år.

Disse præmisser lå på linie med den *senere* afgørelse refereret i SKM2013.534HR, hvor Højesteret bemærkede at:

"Efter oplysningerne om indtægter og udgifter i A's kunstnervirksomhed gennem årene fandt Højesteret, at kunstnervirksomheden ikke opfyldte rentabilitetskravet, idet den ikke blev drevet med udsigt til at opnå en rimelig fortjeneste i forhold til arbejdsindsatsen. Virksomheden kunne derfor ikke anses for erhvervsmæssig .... og det kunne ikke føre til et andet resultat, at A er en fagligt kompetent, dygtig og anerkendt kunstner, der havde deltaget på adskillige udstillinger. A var herefter ikke berettiget til at fratrække underskuddet ved kunstnervirksomheden i sin øvrige skattepligtige indkomst for disse år."

Bestyrelseshonorarer

Særligt vedrørende bestyrelseshonorarer er det en almindelig misforståelse, dels at sådanne indtægter indgår i virksomhedsskatteordningen. Denne misforståelse har en række afledede virkninger, herunder den misforståede opfattelse, at det følgelig er tilladt at anvende firmaets bil, der indgår i virksomhedsskatteordningen ved kørsel til bestyrelsesmøder.

Kun for enkelte persongrupper, herunder advokater [22] kan bestyrelseshonorarer indgå i virksomhedsskatteordningen. Advokatreglen kan efter seneste afgørelse fra skatterådet

---

[21]) SKM2013.534.HR

[22]) For *advokater* fandt spørgsmålet sin afklaring allerede i 1981. Advokaters bestyrelsesarbejde er traditionelt anset for at være en integreret bestanddel af en advokatvirksomheds samlede ydelser, jf. herved LSRM 1981 nr. 62 Landsskatteretten. Se nærmere artiklen " Beskatning af bestyrelseshonorarer" på hjemmesiden ***www.V.dk*** af 22-08-2020.

I en afgørelse fra 23. juni 2020 [23] fastslog Skatterådet, at en statsautoriseret revisor ikke kunne anvende "advokatreglen", men var henvist til de nedenfor anførte regler for konsulenter. Dog kunne arbejde vedrørende det ikke klart definerede begreb ledelsesmæssige assistance i form af Advisory Board arbejde, kunne karakteriseres som indtægt ved selvstændig erhvervsmæssig virksomhed.

Konsulenter

For så vidt angår konsulenter gælder det, at bestyrelsesarbejdet kan indgå i konsulentvirksomheden, hvis bestyrelsesarbejdet anses som et integreret led i og et udslag af det konsulentarbejde, der er udført for det konkrete selskab.

Er man ikke omfattet af sådanne grupper, vil kørsel i firmaets bil blive betragtet som privat kørsel med deraf følgende beskatning, der efter omstændighederne kan blive ret voldsom. Det er følgelig vigtigt at gøre sig klart, hvorvidt der er tale om indtægt ved selvstændig erhvervsmæssig virksomhed eller om honorarindtægter

——— o ———

23) Jf. SKM2020.270.SR, samt artiklen " Beskatning af bestyrelseshonorarer" på hjemmesiden ***www.V.dk*** (xxxx Er endnu ikke offentliggjort)