

PRAKSISOVERSIGT · SKATTERÅDET

Praksisoversigt over rette indkomstmodtager og rette omkostningsbærer

Indkomstplacering af honorar for personligt arbejde i Skatterådets bindende svar – og det spejlvendte fradrag

Version 1 · Opdateret 29. maj 2026 · 8 afgørelser · 2015–2025

[Læs online](#)

INTRODUKTION

Rette indkomstmodtager og rette omkostningsbærer afgør, hos hvilket skattesubjekt en indtægt skal beskattes, og hos hvem en udgift kan fradrages. Skatterådet tager løbende stilling til spørgsmålet i bindende svar – typisk om honorar for personligt arbejde (bestyrelsesposter, konsulent-, kunstner- og sportsudøvelsesvirksomhed) kan oppebæres af den pågældendes selskab eller skal beskattes hos personen selv. Retsgrundlaget er det almindelige indkomstbegreb i statsskattelovens § 4 og driftsomkostningsbegrebet i § 6, sammenholdt med lønmodtagerafgrænsningen i kildeskattelovens § 43 og cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven. Oversigten sammenholder Skatterådets vurderingsmønster med den parallelle domstolspraksis fra Højesteret og landsretterne, der konsekvent placerer vederlag for personligt arbejde hos den fysiske person og kun anerkender selskabet som rette indkomstmodtager, når der reelt drives selvstændig erhvervsvirksomhed.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

- 01** Vederlag for personligt arbejde beskattes som hovedregel hos den fysiske person, der udfører arbejdet – ikke hos personens selskab, jf. statsskattelovens § 4.
- 02** Skatterådet afviser at anerkende et selskab som rette indkomstmodtager af honorar for personligt arbejde, når personen reelt udfører arbejdet uden selvstændig økonomisk risiko og uden reel adgang til at lade sig substituere.
- 03** Skatterådet kræver, at afgrænsningen lønmodtager/selvstændig foretages efter en samlet, konkret bedømmelse efter kriterierne i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 – særligt instruktionsbeføjelse, økonomisk risiko og substituerbarhed – og lægger vægt på de reelle forhold frem for aftalens formelle betegnelse.
- 04** Bestyrelshonorar er som udgangspunkt A-indkomst efter kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra a, og kan ikke kanaliseres skattefrit gennem et selskab; det beskattes hos det fysiske bestyrelsesmedlem.
- 05** En juridisk enhed kan ikke yde en personlig arbejds- eller tjenesteydelse – derfor henføres vederlaget til personen, mens betalinger til selskabet behandles som skattepligtige tilskud.

- 06** Spejlbilledet (rette omkostningsbærer) efter statsskattelovens § 6 indebærer, at en udgift kun kan fradrages hos den, i hvis erhvervsvirksomhed den er afholdt; afholder et selskab hovedaktionærens private udgifter, nægtes fradrag, og beløbet beskattes som maskeret udlodning.
- 07** Domstolene har fastslået, at ændringer om rette indkomstmodtager har hjemmel i statsskattelovens § 4 og ikke er omfattet af ligningslovens § 2, hvorfor betalingskorrektur efter ligningslovens § 2, stk. 5, er udelukket.
- 08** Skatterådets bindende svar er bindende for skattemyndighederne efter skatteforvaltningslovens § 25 og kan påklages til Landsskatteretten og derefter indbringes for domstolene.

Retsgrundlaget: statsskattelovens indkomst- og omkostningsbegreb og Skatterådets bindende svar

Spørgsmålet om **rette indkomstmodtager** er en domstolsskabt skatteretlig kvalifikation udledt af det brede indkomstbegreb i [statsskatteloven § 4](#): en indtægt skal beskattes hos det skattesubjekt, der har erhvervet retten til den. Det spejlvendte begreb **rette omkostningsbærer** følger af driftsomkostningsbegrebet i [statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a](#): et fradrag tilkommer kun den, i hvis erhvervsvirksomhed udgiften er afholdt. Når vederlaget angår personligt arbejde, spiller afgrænsningen mellem lønmodtager og selvstændig erhvervsdrivende ind, fordi [kildeskatteloven § 43, stk. 1](#) henregner "vederlag i penge ... for personligt arbejde i tjenesteforhold, herunder løn, ... honorar" til A-indkomst.

Den samlede vurdering foretages efter kriterierne i [cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven](#), som er det fortolkningsgrundlag både skattemyndighederne, Skatterådet og domstolene anvender:

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. ... I tvivlstilfælde må afgørelsen ske på grundlag af en samlet bedømmelse af forholdet mellem den, der udfører arbejdet, og den, for hvem det udføres.

Skatterådets rolle og prøvelse. Skatterådet afgiver bindende svar i sager af principiel karakter efter [skatteforvaltningsloven § 21](#). Spørgsmålet om, hvem der er rette indkomstmodtager, er en retlig kvalifikation under statsskatteloven § 4 – ikke et frit forvaltningsskøn – og Skatterådet foretager derfor en fuld prøvelse på grundlag af en konkret bevisbedømmelse af de faktiske forhold. Et bindende svar er bindende for skattemyndighederne, jf. [skatteforvaltningsloven § 25, stk. 1](#), så længe de forudsætninger, svaret hviler på, er opfyldt. Afgrænsningen mod den generelle ansættelsesretlige sondring behandles særskilt i [lønmodtager-vs-selvstændig](#).

LOV

[Kildeskatteloven § 43, stk. 1](#)[Skatteforvaltningsloven § 21](#)[Skatteforvaltningsloven § 25, stk. 1](#)[Statsskatteloven § 4](#)[Statsskatteloven § 6, stk. 1](#)

Hovedreglen: vederlag for personligt arbejde beskattes hos den fysiske person

Den ledende afgørelse er Højesterets dom i [Sag 244/2014](#) om en speciallæge, der via et holdingselskab ejede et privathospital og samtidig lod et speciallægeselskab fakturere hospitalet 2,4 mio. kr. årligt for sine egne plastikkirurgiske ydelser, mens selskabet kun udbetalte 200.000 kr. i løn til lægen. Det var ubestridt, at lægen personligt var rette indkomstmottager efter statsskatteloven § 4:

Det er således ubestridt, at A var rette indkomstmottager af de årlige honorarer på 2,4 mio. kr., som klinikken betalte til speciallægeselskabet, og hvoraf A fra speciallægeselskabet modtog 200.000 kr. årligt. De resterende 2,2 mio. kr. anses herefter for skattepligtige tilskud fra A til speciallægeselskabet.

Dommen viser hovedreglen: når en fysisk person personligt udfører arbejdet, kan vederlaget ikke kanaliseres gennem et selskab med skattemæssig virkning. Forarbejderne til skatteindberetningsloven udtrykker den samme grundsætning, som Skatterådet bygger på i sine bindende svar:

Betingelsen om, at der skal være tale om en personlig arbejds- eller tjenesteydelse, medfører, at indberetningspligten ikke vil kunne omfatte tilfælde, hvor vederlag for det udførte arbejde udbetales til et aktie- eller anpartsselskab som selskabets indkomst. En juridisk enhed kan ikke yde personlig arbejds- eller tjenesteydelse.

At placeringen afgøres efter dansk skatteret – også når der er et internationalt element – fastslog Højesteret i [Sag 166/2017](#): spørgsmålet om, hvem der er rette indkomstmottager af udbytte fra et dansk selskab, skal afgøres efter dansk ret, før en dobbeltbeskatningsoverenskomst overhovedet kan bringes i spil. Konsekvensen er, at Skatterådet afviser at anerkende et selskab som rette indkomstmottager, medmindre der reelt drives selvstændig erhvervsvirksomhed.

LOV

[Kildeskatteloven § 43, stk. 1](#)[Statsskatteloven § 4](#)

PRAKSIS

Højesteret · Anerkendelse af udenlandsk fond som selvstændigt skattesubjekt og pligt til indeholdelse af udbytteskat 19.06.2018

Højesteret · Afslag på skattemæssig omgørelse og betalingskorrektur i sag om rette indkomstmottager 16.11.2015

§ 3 Hvad Skatterådet lægger vægt på: instruktionsbeføjelse, økonomisk risiko og substituerbarhed

Når Skatterådet vurderer, om et honorar kan henføres til et selskab eller skal beskattes hos personen, lægger det afgørende vægt på de **reelle forhold** frem for aftalens formelle betegnelse. Følgende momenter fra cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 går igen som de udslagsgivende:

- **Instruktionsbeføjelse og tilsyn** – udføres arbejdet efter hvervgiverens anvisninger og under dennes kontrol, taler det for personlig (løn)beskatning.
- **Økonomisk risiko** – bærer den arbejdende selv en reel risiko for tab og en mulighed for fortjeneste ud over en fast dags-/timesats?
- **Substituerbarhed** – kan personen frit sætte en anden i sit sted og antage egen medhjælp, eller er ydelsen personlig?
- **Integration** – er arbejdet en integreret del af hvervgiverens virksomhed?
- **Egne driftsudgifter, flere hvervgivere og afregningsform** (faktura kontra løn).

Vurderingsmønsteret illustreres af [BS-35431/2019-OLR](#), hvor 101 dykkere – trods konsulent aftaler om "selvstændig" status – blev anset for lønmottagere. Landsretten lagde vægt på, at arbejdet var detaljeret

instrueret, at dykkerne ikke havde reel metodefrihed, at substitutionsadgangen ikke var fri, at de ikke bar særlig økonomisk risiko ud over eget personligt udstyr, og at hvervgiveren bar det overordnede økonomiske ansvar. Tilsvarende blev udenlandske håndværkere i [BS-22200/2019-OLR](#) anset for arbejdsudlejede, fordi arbejdet udgjorde en integreret del af de danske selskabers drift, kontrakterne var generiske, og de danske selskaber førte tæt tilsyn og leverede materialer. Mønsteret er, at Skatterådet kun accepterer selskabskonstruktionen, når personen reelt driver virksomhed for egen regning og risiko med flere hvervgivere og fri substitutionsadgang.

LOV

[Kildeskatteloven § 43, stk. 1, 2](#)

PRAKSIS

Landsretten · Landsrettens dom om indeholdelsespligt af A-skat og AM-bidrag for dykkere i Nordsøen 31.03.2021**Landsretten** · Afgørelse om arbejdsudleje vs. entreprise ved brug af udenlandsk arbejdskraft 24.03.2021

§ 4 Bestyrelses-, konsulent-, kunstner- og sportsvederlag gennem selskab

Bestyrelsesposter. Godtgørelse for medlemskab af bestyrelser, udvalg, råd m.v. er udtrykkeligt A-indkomst efter [kildeskatteloven § 43, stk. 2, litra a](#), jf. [cirkulæret om kildeskatteloven](#). Bestyrelsesarbejde er knyttet til den fysiske person og kan som klar hovedregel ikke faktureres skattefrit gennem et selskab; vederlaget beskattes hos det fysiske bestyrelsesmedlem. At bestyrelsesvederlag skatteretligt behandles som **honorarindkomst** efter et nettoprincip, fremgår af [BS-50140/2022-OLR](#), der udsprang af et bindende svar fra Skatterådet af 17. november 2020: indkomst fra bestyrelsesarbejde opgøres efter et nettoprincip, og spørgsmålet i sagen var alene, om fradrag for tilknyttede udgifter var kildeartsbegrænset.

Konsulentvirksomhed. Vederlag til en rådgiver eller konsulent kan efter [kildeskatteloven § 43, stk. 2, litra i](#), gøres til A-indkomst, og forarbejderne hertil knytter bestemmelsen til situationer, hvor den pågældende har "kontrollen med eller væsentlig indflydelse på" den virksomhed, der udbetaler vederlaget (svarende til en ejerandel på mindst 25 pct. af kapitalen eller 50 pct. af stemmerne). Skatterådet anerkender derfor kun, at konsulenthonorar oppebæres af konsulentens selskab, hvis der reelt foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed efter kriterierne ovenfor.

Kunstnere og sportsudøvere. Samme doktrin gælder for kunstner- og sportsudøvervirksomhed. Vederlag for den personlige optræden/præstation beskattes hos personen, medmindre der reelt drives selvstændig erhvervsvirksomhed – vurderet på økonomisk risiko, flere hvervgivere og substituerbarhed. Selve afgrænsningen mod ikke-erhvervsmæssig virksomhed behandles i [erhvervsmaessig-virksomhed-hobby](#).

LOV

[Kildeskatteloven § 43, stk. 2](#)[Statsskatteloven § 4](#)

PRAKSIS

Landsretten · Sag om skattemæssigt fradrag for bestyrelsesmedlemmers erstatningsansvar

04.04.2025

§ 5 Spejlbilledet: rette omkostningsbærer og selskabets afholdelse af private udgifter

Rette omkostningsbærer er det fradragsmæssige modstykke til rette indkomstmodtager. Efter [statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a](#) kan en udgift kun fradrages hos den, i hvis erhvervsvirksomhed den er afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Afholder et selskab udgifter, der reelt tjener hovedaktionærens private interesse, er selskabet ikke rette omkostningsbærer.

Dette illustreres af landsrettens stutteri-dom [BS-47784/2022-OLR](#) af 14. november 2025: et selskab drev et hestetutteri fra eneaktionærens private ejendom med vedvarende underskud og uden reel erhvervsmæssig drift. Konsekvensen var, at selskabet blev nægtet fradrag for driftsunderskuddet efter statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a, mens underskuddet blev beskattet hos aktionæren som maskeret udlodning efter [ligningsloven § 16 A](#), og selskabet blev beskattet af en fikseret markedsleje for aktionærens rådighed over hestene.

Spejlbilledet ses også i speciallæge-sagen [Sag 244/2014](#): når honoraret blev henført til lægen personligt, blev de beløb, der reelt tilflød selskabet, behandlet som skattepligtige tilskud fra personen til selskabet. Selve udlodningsbeskatningen og fikseringen af vederlag mellem interesseforbundne behandles i [maskeret-udlodning-udbytte](#) og [fikseret-vederlag-interesseforbundne](#).

LOV

[Ligningsloven § 16a](#)[Statsskatteloven § 6, stk. 1](#)

PRAKSIS

Højesteret · Afslag på skattemæssig omgørelse og betalingskorrektur i sag om rette indkomstmodtager 16.11.2015**Landsretten** · Skattepligt ved privat rådighed over selskabets heste: Landsrettens stadfæstelse af dobbeltbeskatning af driftsunderskud og fikseret markedsleje 14.11.2025

§ 6 Konsekvenser når placeringen ændres: omgørelse og betalingskorrektur

Når skattemyndighederne flytter en indkomst til den rette indkomstmodtager, opstår spørgsmålet, om den skattepligtige kan rette op på dispositionen. Højesteret afgrænsede i [Sag 244/2014](#) to centrale korrektionsadgange:

- **Betalingskorrektur efter [ligningsloven § 2, stk. 5](#)** kan ikke anvendes i sager om rette indkomstmodtager, fordi ændringen ikke er hjemlet i armslængdereglen i [ligningsloven § 2, stk. 1](#):

Af de grunde, som landsretten har anført, tiltræder Højesteret, at den foretagne ændring, der har hjemmel i statsskattelovens § 4, ikke er omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1, og at der derfor ikke kan foretages betalingskorrektur efter ligningslovens § 2, stk. 5.

- **Omgørelse efter [skatteforvaltningsloven § 29, stk. 1](#)** blev nægtet, fordi det ikke var godtgjort, at konstruktionen med fakturering til selskabet i stedet for til personen ikke i overvejende grad var båret af hensynet til at spare eller udskyde skat – betingelsen i § 29, stk. 1, nr. 1, var dermed ikke opfyldt.

Denne sondring er praktisk vigtig, fordi den adskiller sager om rette indkomstmodtager (statsskatteloven § 4) fra fikseringssager mellem interesseforbundne efter ligningsloven § 2, jf. [fikseret-vederlag-interesseforbundne](#).

LOV

[Ligningsloven § 2, stk. 1, 5](#)[Skatteforvaltningsloven § 29, stk. 1](#)[Statsskatteloven § 4](#)

PRAKSIS

Højesteret · Afslag på skattemæssig omgørelse og betalingskorrektur i sag om rette indkomstmodtager 16.11.2015

§ 7 Sagsgang, prøvelsesintensitet og sammenhæng med domstolspraksis

Skatterådets bindende svar afgives på grundlag af en anmodning og er bindende for skattemyndighederne efter [skatteforvaltningsloven § 25, stk. 1](#). Et bindende svar kan påklages til Landsskatteretten, hvis afgørelse kan indbringes for domstolene. **Bevisbyrden** for, at et selskab kan anerkendes som rette indkomstmodtager, påhviler

i praksis den skattepligtige, der må dokumentere reel økonomisk risiko, fri substitutionsadgang og fravær af instruktionsbeføjelse; Skatterådet lægger afgørende vægt på de faktiske forhold frem for kontrakternes formelle betegnelse.

Domstolene har gennemgående bekræftet den linje, Skatterådet og Landsskatteretten følger:

Instans	Sag	Tema	Udfald
Højesteret	Sag 244/2014	Speciallægehonorar via selskab	Personen er rette indkomstmodtager (§ 4)
Højesteret	Sag 166/2017	Rette indkomstmodtager af udbytte	Afgøres efter dansk ret
Landsret	BS-50140/2022-OLR	Bestyrelses honorar (fra Skatterådets bindende svar)	Honorarindkomst efter nettoprincip
Landsret	BS-35431/2019-OLR	Lønmodtager vs. selvstændig	Lønmodtagere trods konsultaftaler
Landsret	BS-47784/2022-OLR	Rette omkostningsbærer (stutteri)	Fradrag nægtet; maskeret udlodning
Højesteret	BS-69/2021-HJR	Retmæssig ejer (fra Skatterådets bindende svar til TDC)	Skattepligt; gennemstrømning underkendt

At den **formelle/registrerede** ejer som udgangspunkt er rette beskatningssubjekt, bekræftede Højesteret desuden i [BS-33581/2022-HJR](#), hvor en stråmandsejer blev udlovningsbeskattet af hævninger i selskabet. Samlet set er retsstillingen stabil: vederlag for personligt arbejde beskattes hos den fysiske person, fradrag tilkommer den, i hvis virksomhed udgiften reelt er afholdt, og Skatterådets bindende svar prøves fuldt ud af Landsskatteretten og domstolene.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 25, stk. 1	Statsskatteloven § 4	Statsskatteloven § 6, stk. 1
PRAKSIS	Højesteret · Højesterets dom om beskatning af maskeret udlodning og gyldigheden af ekstraordinær genoptagelse vedrørende stråmandsvirksomhed 07.09.2023 Højesteret · Højesteretsdom om udbytteskat, indeholdelsespligt og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster 09.01.2023 Højesteret · Afslag på skattemæssig omgørelse og betalingskorrektion i sag om rette indkomstmodtager 16.11.2015 Landsretten · Sag om skattemæssigt fradrag for bestyrelsesmedlemmers erstatningsansvar 04.04.2025		

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Kildeskatteloven § 43	Ligningsloven § 2
Skatteforvaltningsloven § 25 stk. 1	Skatteforvaltningsloven § 29 stk. 1
Statsskatteloven § 4	Statsskatteloven § 6 stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

8 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS

4

07.09.2023	Højesterets dom om beskatning af maskeret udlodning og gyldigheden af ekstraordinær genoptagelse vedrørende stråmandsvirksomhed	3719-4454
09.01.2023	Højesteretsdom om udbytteskat, indeholdelsespligt og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster	2688-3202
19.06.2018	Anerkendelse af udenlandsk fond som selvstændigt skattesubjekt og pligt til indeholdelse af udbytteskat	166-2017
16.11.2015	Afslag på skattemæssig omgørelse og betalingskorrektio n i sag om rette indkomstmodtager	244-2014

LANDSRET TEN · ANKEINSTANS

4

14.11.2025	Skattepligt ved privat rådighed over selskabets heste: Landsrettens stadfæstelse af dobbeltbeskatning af driftsunderskud og fikseret markedsleje	10408-12248
04.04.2025	Sag om skattemæssigt fradrag for bestyrelsesmedlemmers erstatningsansvar	9494-11052
31.03.2021	Landsrettens dom om indeholdelsespligt af A-skat og AM-bidrag for dykkere i Nordsøen	2238-2665
24.03.2021	Afgørelse om arbejdsudleje vs. entreprise ved brug af udenlandsk arbejdskraft	1517-1832