

Returadresse: Skatteforvaltningen, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing

Mats Piilmann Magnussen

Jura, Erhverv og Skatterådssekretariat

Slet Parkvej 1-3
8310 Tranbjerg

Telefon 72 22 18 18
Skat.dk

25. januar 2022

Bindende svar fra Skatterådet

Skatterådet har den 25. januar 2022 behandlet din anmodning vedrørende om du skal anses som lønmodtager.

Skattestyrelsen fremsender hermed Skatterådets bindende svar.

Vi skal for god ordens skyld erindre om, at det bindende svar i henhold til Skatterådets forretningsorden vil blive offentliggjort på skat.dk/afgørelser.

Ved offentliggørelse vil alle oplysninger, der er omfattet af skattemyndighedernes særlige tavshedspligt blive anonymiseret. Kan det bindende svar ikke anonymiseres fuldt ud, sker der ikke offentliggørelse.

Inden offentliggørelsen sender vi den anonymiserede tekst til høring hos dig med anmodning om en udtalelse.

Venlig hilsen

Spørger

Mats Piilmann Magnussen

Jura, Erhverv og Skatterådssekretariat

Slet Parkvej 1-3
8310 Tranbjerg

Telefon 72 22 18 18
Skat.dk

25. januar 2022

Repræsentant

Bindende svar

Nr.	Spørgsmål	Spørgers opfattelse	Skattestyrelsens indstilling	Skatterådets svar
1	Kan Skatterådet kræfte, at spørger som Wolt-bud, der arbejder med levering af madvare, skal anses som lønmodtager i overensstemmelse med andre lignende leveringsfirmaers ansatte?	Ja	Ja	Ja

Anmodningens dato mv.

Anmodningen er modtaget d. 9. februar 2021
Gebyret er registreret indbetalt d. 9. februar 2021

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er Courier Partner for Wolt, herefter kurerpartner. Spørger bruger cykel som transportmiddel.

Wolt Danmark ApS er et datterselskab af det finske selskab Wolt Enterprises Oy. Det finske selskab driver en digital platform med levering af fødevarer. Wolt Danmark indgår kontrakter om levering med de danske kurerpartnere og sælger denne ydelse til Wolt Enterprises Oy, der herefter sælger leveringsservicen til danske kunder.

Kurerpartnere indgår ikke selv aftaler med restauranterne eller med kunderne. Aftalerne varetages af Wolt Enterprises Oy, der registrer og opbevarer alle informationer om bestilling og levering, samt tidsregistrering for alle forhold, både under levering og efter fuldført levering.

Spørger indgik d. 2. november 2020 en kontrakt med Wolt om at fungere som kurerpartner. Kontrakten er erstattet af en ny og gældende aftale af 8. marts 2021 Heraf fremgår bl.a.:

- *“2.1 General*
- *“2.1.1. During the term of this Agreement, Courier Partner performs Delivery Services to Wolt as set out below.*
- *2.1.2. In case of a seasonal campaign or a temporary pilot project, the Delivery Services to be provided under this Agreement may include delivering other small items that are sold by Wolt’s merchant partners, such as flowers or pieces of artwork. Occasionally, Wolt may also request the Courier Partner to deliver other items related to Wolt’s services offered through the Platform, such as a receipt printer or Wolt marketing material to a merchant partner.*
- *2.1.3. In fulfilling the rights and obligations determined in this Agreement, the Courier Partner shall render the Delivery Services independently by using its own methods, devices and equipment.*
- *2.1.4. The Agreement shall not restrict in any way the Courier Partner’s right to provide delivery services to third parties (including possible competitors of Wolt) or the right to conduct any other business.*
- *2.1.5. Upon execution of the Agreement, the Courier Partner is offered the possibility to participate in a “Partner Introduction”, where the Courier Partner will be introduced to the Platform and Courier Partner App. The Courier Partner will not receive any remuneration for participating in the Partner Introduction.*
- *2.1.6. If the Courier Partner wishes to use their own employees for the performance of the Delivery Services or to use another Wolt courier partner as the Courier Partner’s substitute, the Courier Partner shall contact Wolt. The Parties shall then agree separately on how to execute such delegation or substitution in practice.*
- *2.2. Provision of Delivery Services*
- *2.2.1. During the term of this Agreement, the Courier Partner is granted access to the Courier Partner App through which the Courier Partner will be able to report when the Courier Partner is available to perform Delivery Services.*
2.2.2. The Courier Partner selects, by using the Platform, the times during which the Courier Partner is available for performing Delivery Services. The Courier Partner reports availability by being online on the Platform. Wolt may also offer the Courier Partner a possibility to pre-book availability in situations where the Courier Partner wants to inform Wolt in advance that they will want to be available for Delivery Services at a certain time. If the Courier Partner wants to use the pre-booking possibility, the Courier Partner undertakes to report their genuine availability accurately, or the Courier Partner’s pre booking possibility may be discontinued and existing pre-bookings cancelled (without preventing the Courier Partner’s possibility to log online to perform Delivery Services). When the Courier Partner has reported availability, Wolt will inform the Courier Partner about Delivery Service requests through the Platform.

- 2.2.3. *The Courier Partner is not guaranteed a specific quantity of Delivery Services to be performed to Wolt, as the quantity is conditional on how much Wolt's services are used and on the availability of the Courier Partner. For clarity, Wolt guarantees no Delivery Services to the Courier Partner, despite the Courier Partner having reported availability on the Courier Partner App.*
- 2.2.4. *To ensure optimal quality of the delivery of food orders to the users of the Platform, Wolt shall, at Wolt's sole discretion, be entitled to allocate delivery orders among courier partners. The Courier Partner is free to reject Delivery Service requests offered to the Courier Partner through the Courier Partner App.*
- 2.3 *General obligations of Courier Partner*
- 2.3.1. *The Courier Partner shall be responsible for the Delivery Services being performed professionally, efficiently and in compliance with any applicable laws and regulations.*
- 2.3.2. *The Courier Partner shall be responsible for performing the Delivery Services in a way that maintains the quality of the delivered goods, ensures food safety and is compliant with applicable food safety regulations and any binding authority guidelines. This shall include at least the following:*
 - a) *The Courier Partner shall have an appropriate thermo-insulated bag for delivering meals, such as the delivery bag which upon request by the courier partner may be provided by Wolt, including a separate inner container. The Courier Partner shall regularly monitor and take care of the cleanliness of the delivery bag and shall store it in a clean and sanitary environment where third parties do not have access to it.*
 - b) *The Courier Partner shall accept goods for delivery that are carefully packed by the merchant in a way that is suitable for delivery and that ensures that the Courier Partner cannot come directly into contact with food items such as a made-to-order meal. The Courier Partner shall place the goods into a delivery bag (or cold container depending on the temperature and nature of the goods) immediately at the merchant's venue. The Courier Partner shall hand over the goods to the customer straight from the delivery bag to maintain the best possible quality of the food. The goods shall not be taken out of the delivery bag during the delivery (unless required for repositioning of the goods). The Courier Partner shall not hand over food items to customers that have been in delivery for more than 60 minutes and in case of frozen goods for more than 30 minutes. If any significant changes in the quality of the goods occur or the Courier Partner has reason to believe that food safety has been compromised during delivery, the Courier Partner shall notify Wolt immediately and shall not hand over the goods to the customer.*
 - c) *The Courier Partner shall take care of commonly good hygiene while performing the Delivery Services (including e.g. clean outerwear, good personal hygiene, clean vehicle, good surface hygiene of equipment and regular washing or disinfecting of hands. If the Courier Partner suffers from a generally contagious sickness (such as the flu), the Courier Partner shall refrain from performing the Delivery Services.*
 - d) *The Courier Partner shall also conduct and document a risk assessment and self-regulation program for food safety. An example of a template that the Courier Partner may use for this is included in Appendix 2. Should the*

Courier Partner either in the beginning of or in the course of the cooperation prefer to use their own version or make changes to Wolt's template suggestion, the Courier Partner shall provide their own separately signed and dated documentation to Wolt for review before they start or continue to perform the Delivery Services.

- *2.3.3. In case alcoholic beverages or tobacco products are a part of the customer's order, prior to handing over the goods to the customer, the Courier Partner shall request that the customer shows their valid photo identification card to the Courier Partner in case the Courier Partner suspects that the customer is underaged, i.e. under the age of 18. If the customer refuses to provide their valid photo identification card or should it be established that the customer is a minor, the Courier Partner is obliged to withhold the delivery of said goods and contact Wolt.*
- *2.3.4. The Courier Partner shall be responsible for the procurement of the equipment required for performing the Delivery Services. Having the required equipment includes at least the following:*
 - *a) The Courier Partner shall own or otherwise possess a car, motorbike, scooter or bicycle that is used for performing the Delivery Services and is responsible for all expenses resulting from the use of such vehicle (e.g. fuel, insurance, maintenance expenses as well as any applicable vehicle taxes). The Courier Partner shall ensure that the car, scooter or another vehicle used by the Courier Partner for performing the Delivery Services is registered in the territory where Delivery Services are provided (to the extent registration is required by law) and may be used by Courier Partner to perform the Delivery Services in such territory.*
 - *b) The Courier Partner shall own or otherwise possess an appropriate thermo-insulated bag for delivering meals, including a separate cold container, which shall not contain any other visible logos than possibly a Wolt logo. The delivery bag shall meet any reasonable quality standards set by Wolt in order to ensure that meals are transported in a sanitary environment. The Courier Partner may, at their discretion, obtain a delivery bag from Wolt against a possible deposit. If the delivery bag is obtained from Wolt, it shall be used only for performing the Delivery Services.*
 - *c) Courier Partner shall be responsible for obtaining and maintaining any devices, such as a smartphone, and connections needed for access to and use of the Courier Partner App. The Courier Partner also bears all charges related thereto.*
- *2.3.5. Wolt may offer to the Courier Partner a jacket or other outerwear that contains Wolt's logo for the duration of this Agreement. Wearing such outerwear while performing the Delivery Services is voluntary and based on the sole discretion of the Courier Partner, and the outerwear does not constitute equipment required for performing the Delivery Services.*
- *2.3.6. The Courier Partner shall be liable for all costs arising from performing the Delivery Services. Wolt shall not reimburse any expenses (incl. e.g. parking tickets etc.) or damages arising from performing the Delivery Services.*
- *2.3.7. The Courier Partner is responsible for ensuring that the Courier Partner has obtained any mandatory insurance coverage required by law and is also otherwise sufficiently insured in order to carry out the Delivery Services, e.g. that the Courier Partner's third party liability insurance covers*

- commercial use of the Courier Partner's vehicle and that the Courier Partner is insured against accidents occurring in the course of carrying out the Delivery Services. Upon request, the Courier Partner must provide Wolt with proof of having obtained mandatory insurance coverage (if applicable). In case the Delivery Services are provided in a country where Wolt has arranged some insurance coverage for the Courier Partner, the Courier Partner may freely opt-out of such coverage by notifying Wolt thereof in writing.*
- *2.3.8. The Courier Partner shall be responsible for any necessary permits, licenses or registrations required for performing the Delivery Services, including all permits relating to the Courier Partner's vehicle.*
 - *2.3.9. The Courier Partner must hold all necessary permits (incl. registrations) to transport food products obtained from the Danish Veterinary and Food Administration (in Danish "Fødevarestyrelsen") and any permit required to transport other goods. The Courier Partner shall present the permit to Wolt prior to commencing the performance of the Delivery Services. The Courier Partner shall also immediately inform Wolt, if the Courier Partner for any reason whatsoever no longer holds the necessary permit to transport the goods (including permit obtained from the Danish Veterinary and Food Administration).*
 - *2.3.10. The Courier Partner must hold a valid work and residence permit in case the Courier Partner has a nationality that requires such permit in order to carry out the Delivery Services in Denmark. Upon signing of this Agreement, the Courier Partner must provide Wolt with a copy of the work and residence permit. To the extent the Courier Partner's nationality requires a work and residence permit for providing the Delivery Services, the Courier Partner shall inform Wolt immediately in case the validity of the permit is about to expire.*
 - *2.3.11. The Courier Partner must during the term of this Agreement hold a valid driver's license in the territory in which the Delivery Services are provided, if the Courier Partner performs the Delivery Services by car, scooter or motorcycle or another vehicle requiring a driver's license. Upon request, the Courier Partner must provide Wolt with a copy of their driver's license.*
 - *2.3.12. The Courier Partner shall hold a clean criminal record during the entire period of this Agreement.*

...

- *4. Remuneration*
- *4.1. The remuneration valid at the time of signing for the Delivery Services is set out in the Remuneration Matrix attached hereto as Appendix 1.*
- *4.4. The Courier Partner agrees that Wolt is entitled to make deductions from the Courier Partner's remuneration in the following situations: i. if the Delivery Services are not performed in a reasonable time, considering the delivery time estimate of the delivery (ensures food safety), ii. if the Delivery Services fall below the expected quality standards, iii. if the Delivery Services result in user complaints from the users of the Platform.*
- *4.5. Courier Partner shall have the right to voice its view on any user complaints made regarding the Delivery Services before Wolt decides upon any deductions. Any deduction shall be equal to the compensation paid to the user of the Platform in relation to the user's complaint and cannot exceed*

such amount. Any decision regarding the deduction from the Courier Partner's remuneration is made at the sole discretion of Wolt.

- *4.6. The Courier Partner shall be solely responsible for its own tax obligations and for obtaining any statutory employment and social security insurances, in accordance with applicable laws.*
- *4.7. Each Party shall bear its own costs and expenses related to entering into the Agreement.*

...

- *9. Termination*
- *9.4. This Agreement comes into effect upon signature by both Parties. This Agreement shall remain in effect until further notice with a mutual one (1) business day's notice.*
- *9.5. Notwithstanding the above, the Parties have the right to terminate this Agreement with immediate effect in case the other Party materially breaches their obligations under this Agreement. For the sake of clarity, Wolt may always terminate this Agreement with immediate effect in case the Courier Partner: (i) does not hold some of the required permits or licenses including those set out under Section 2.3, (ii) has compromised food safety e.g. by not complying with the obligations set out in Section 2.3.2, (iii) has breached obligation related to data protection or privacy (including Section 2.3.13; 3 or 7), (iv) has endangered the safety of the users of the Platform or Wolt's employees or other courier or merchant partners, or (v) has received frequent negative feedback from the users (incl. merchants) of the Platform.*

...

- *10. Independent Contractors*
- *10.4. There is no employment relationship between Wolt, and the Courier Partner and the Parties shall be considered independent contractors for the purposes of this Agreement. This Agreement shall not be construed as establishing any relationship of subordination or employment between the Parties whatsoever. The Danish Salaried Employees Act or any other employment legislation, including but not limited to The Danish Holiday Act, does not apply to this Agreement.*

...

- *12.4. The appendices listed below form an integral part of this Agreement. In case of any discrepancy between the appendices and this Agreement, this Agreement shall prevail.*
 - 1) Remuneration Matrix*
 - 2) Food safety risk assessment and self-regulation program template*
 - 3) Value list for delivery bag and other items."*

Af appendix 1 – betalingsmatrixen fremgår:

- *"1. Remuneration based on performed deliveries Remuneration is based on delivery and distance fees for successfully performed deliveries as follows:*

All orders with a straight-line delivery distance, from restaurant to customer, less than 0.5 km is within the Task Fee = 35 DKK.

Additional 5 DKK in Distance fee is paid for every increment of 250 m., after the 0,5 km included in the Task Fee, of delivery distance:

0,5 - 0,749km = 5 DKK extra in Distance Fee (on top of the Task Fee)

0,75 - 0,99km = 5 DKK extra in Distance Fee

1,0 - 1,249km = 5 DKK extra in Distance Fee

1,25 - 1,49km = 5 DKK extra in Distance Fee

and so on up to the max delivery distance in a given city

Task and Distance Fees are calculated from the straight-line distance from merchant (e.g. restaurant) to customer. Delivery distance is the straight-line distance between pick-up (e.g. restaurant) and drop-off (customer). The distance is calculated based on the straight-line distance one way and not based on the distance on the roads.

Furthermore you get paid 20 DKK extra per delivery for Large deliveries and 40 DKK extra per delivery for Extra Large deliveries. The thresholds are currently determined by the value (size) of the order.

- Wolt may offer a possibility for the Courier Partner to pre-book hours during which the Courier Partner wishes to be genuinely available for Delivery Services. For pre-booked hours, remuneration is based on delivery and distance fees as defined above. However, if the total remuneration for the entire time slot that the Courier Partner had pre-booked and remained online on the Courier Partner App performing the Delivery Services does not reach the below thresholds, Wolt shall pay to the Courier Partner an additional fee which is the difference between the applicable threshold amount and the remuneration based on delivery and distance fees.”

Af appendix 2 fremgår bl.a:

“Risk-analysis and risk assessment for delivering goods from restaurants and merchants to customers

Objective: To highlight the food safety-related risks associated with transport from merchants to customers. Decision on CCP's (critical control points) and/or GMP's (good manufacturing practice, Gode arbejdsgange)

Step	Risk type	Possible cause	Assessment	Justification	CCP or GMP
1. Pick-up	Microbiological, pathogen bacteria	Cross contamination of bacteria and/or virus from courier or dirty carrying case to ready-to-eat food items.	Severity: high Likelihood: low	The severity is high as pathogen bacteria and virus can cause serious disease. The likelihood is judged to be low as the courier disinfect hands before pick-up and all goods are packaged at pickup.	GMP
1. Pick-up	Microbiological, pathogen bacteria	If cold/frozen goods are transported too warm, the cold chain isn't maintained. Maintained cold chain is significant for food safety, as bacteria grow more rapidly	Severity: high Likelihood: low	The severity is high as pathogen bacteria can cause serious disease., The likelihood is judged to be low due to short travel-time. Max one order with cold/frozen groceries is carried at a time.	GMP

		<i>the higher the temperature.</i>			
2. Transport. 3. Hand-over to customer	Microbiological, pathogen bacteria	Takeaway (made-to-order) food: If cold takeaway food is too warm, and warm takeaway food is too cold, bacteria can grow. Most pathogen bacteria are growing most rapidly between 10-30°C.	Severity: high Likelihood: low	The severity is high as pathogen bacteria can cause serious disease., The likelihood is judged to be low. The distance will be short, and travel times longer than 60 minutes will not be accepted. Cf. Note 1 below. The delivery at end-user's place is documented. End-user inspects and takes over responsibility for the items	GMP
2. Transport. 3. Hand-over to customer	Microbiological, pathogen bacteria	Groceries: If cold/frozen goods are transported for too long, the cold chain isn't maintained. Maintained cold chain is significant for food safety, as bacteria are growing more rapidly the higher the temperature	Severity: high Likelihood: low	The severity is high as pathogen bacteria can cause serious disease., The likelihood is judged to be low. Cold/frozen groceries will not be transported with warm goods/dishes. The distance will be short, and travel times longer than 30 minutes for frozen groceries and 60 minutes for cold groceries will not be accepted. Cf. Note 1 below. One order with cold/frozen goods is carried at a time. The delivery at end-user's place is documented. End-user inspects and takes over responsibility for the items.	GMP
2. Transport. 3. Hand-over to customer	Chemical, household chemicals	Cross contamination from broken items. E.g. contamination with detergents or drain cleaners to eatable items.	Severity: high Likelihood: low	The severity is high as chemicals can cause severe etching of hands, mouth, and throat. The likelihood is judged to be low as care is taken during transport. In case of dropped bag, bike crash or the like all items will be inspected before hand-over to customer. The delivery at end-user's place is documented. End-user inspects and takes over responsibility for the items.	GMP

Note 1. According to Hygiejnevejledningen afsnit 26.3 : Fødevarer virksomheder kan levere fødevarer direkte til den endelige forbruger uden at overholde temperaturkravene i de situationer, hvor virksomheden foretager den transport, som forbrugerne normalt selv står for. Det kan være fx levering af mad fra en diner transportable eller ved udbringning af fødevarer fra en købmand til den endelige forbruger. Fødevarer virksomheden skal sikre, at transporten ikke giver fødevarer sikkerhedsmæssige problemer, fx at varen bliver så varm, at sygdomsbakterier kan vokse. Det kan virksomheden gøre ved at begrænse tiden, hvor fødevarerne er udenfor køl, fx til en time.”

Af ”Self-regulation” program for levering til kunder fremgår:

“Self-regulation program for delivery to customers of takeaway food from restaurants and groceries from merchants Objective: Guidelines to ensure processes are in place to maintain food safety.

Step	Risk to be mitigated	Processes (GMP/Gode arbejds gange)	Documentation	If standard not met
1. Pick-up	Cross contamination of bacteria and/or virus from courier or dirty carrying case to ready-to-eat food.	Merchant with responsibility to pack undamaged, good quality items carefully into a bag. Make sure that the carrying back/case is clean. Make sure hands are clean. Make sure to pack items properly in carrying back/case.	Mark pick-up in Wolt Partner App	Clean the carrying case. Disinfect hands. Ask staff for replacement. Contact Wolt Support if doubt.
1. Pick-up	Traceability	Merchant with responsibility to pack the correct items. Do not add or remove items from packed goods.	Mark pick-up in Wolt Partner App	Ask staff for replacement. Contact Wolt Support if doubt.
1. Pick-up	Breaks in the cold chain.	Always transport cold/frozen goods in proper thermo bag. Do not pack cold/frozen groceries with warm groceries (take-away).	Mark pick-up in Wolt Partner App	Ask staff for correction. Contact Wolt Support if doubt. Contact Wolt Support if there are too many cold/frozen goods.
2. Transport	Breaks in the cold chain.	Maximum 30 minutes from pick-up to delivery if order includes frozen goods Maximum 60 minutes from pick-up to delivery if order includes cold, but no frozen goods.	Mark pick-up in Wolt Partner App	If travel-time from pick-up to delivery exceeds the threshold of 30/60 minutes, contact Wolt Support. Don't hand-over frozen or cold goods that exceed travel time.
2. Transport	Cross contamination from broken items. E.g. meat juice contamination of ready-to-eat items, contamination with detergents, drain cleaners, glass, or hard plastic to eat-able items.	Take care of the goods during transport. Place heavy items at the bottom, vulnerable items at the top.	None.	Contact Wolt Support if goods are ruined due to a dropped bag, bike crash or the like.
2. Transport	Traceability	Documentation by merchant	Mark “Pick-up” in Wolt Partner App, whereby merchant is documented.	N/A
3. Hand-over to customer	Takeaway food: Temperature burden.	Only hand-over goods with accept-	Mark “Pick-up” in Wolt Partner App for time-	If travel-time from pick-up to hand over exceeds the threshold of 60 min-

		able travel time (max 60 minutes)	stamp Mark "Delivered" in Wolt Partner App for time-stamp	utes, contact Wolt Support. Don't hand-over take away food that exceeds travel time.
3. Hand-over to customer	Breaks in the cold chain.	Only hand-over goods with acceptable travel time (30/60 minutes for frozen and cold goods respectively).	Mark "Pick-up" in Wolt Partner App for time-stamp Mark "Delivered" in Wolt Partner App for time-stamp	If travel-time from pick-up to hand over exceeds the thresholds of 30/60 minutes for frozen and cold goods respectively, contact Wolt Support. Don't hand-over groceries that exceed travel time.
3. Hand-over to customer	To ensure that food quality is still good at hand-over and avoid cross contamination from broken items. E.g. meat juice, household chemicals, foreign bodies (glass, hard plastic).	Only handover goods that have not been ruined during transport.	Mark "Delivered" in Wolt Partner App for documentation of hand over/drop-off at end-user's door	If one or more items are ruined during transport due to a dropped bag, bike crash or the like, contact Wolt Support. Hand-over only unruined items.
3. Hand-over to customer	Traceability	Only hand-over/leave goods to customer when certain about the right customer/location	Mark "Delivered" in Wolt Partner App for documentation of hand over/drop-off at end-user's door	Contact Wolt Support if doubt about customer's location.
3. Hand-over to customer	Cross contamination of bacteria and/or virus from courier.	Make sure hands are clean.	None.	Disinfect hands. Contact Wolt Support if doubt.

Af appendix 3 om hvad Wolt kan stille til rådighed fremgår:

“VALUE LIST FOR DELIVERY BAG AND OTHER ITEMS If requested by the Courier Partner, Wolt may sign away the below items for the use of the Courier Partner during the period of this Agreement. The Parties may agree on a deposit payable by the Courier Partner upon receiving the items (or deducted from delivery fees as soon as possible). Natural wear and tear from use of the acquired items is expected within reasonable limits. Upon return of the acquired items, cleaning is required to return the items in a good condition. The value of lost or unreturned items will be requested from the Courier Partner in DKK. This deposit is returned to the Courier Partner within 30 days after the Courier Partner has returned all the items received from Wolt back to Wolt

If any of the signed away items break or get lost, the Courier Partner shall compensate them in accordance with the value stated above. If any items break due to a manufacturing defect, it will be compensated by the manufacturer's warranty. In that case, the Courier Partner shall receive a new item as a replacement free of charge by returning the damaged item to a company representative at Wolt's office. In case of termination or expiry of this Agreement, the Courier Partner is obligated to return the equipment to Wolt without undue delay. The Courier Partner will then also receive back a possible deposit paid.”

Spørger har herudover fremlagt et skærmpoint vedrørende en chat mellem Spørger og Wolt supportteam om en opgave, hvor der spørges til, hvorfor en opgave bliver tildelt, når den allerede er 6 minutter forsinket. Wolt Support svarer, at der var ikke andre ledige bude. Spørgeren oplyser, at der allerede står 5 uden for udleveringsstedet, og Wolt Support svarer hertil, at de allerede har opgaver.

Der er fremsendt skærmpoint vedrørende en chat mellem Spørger og Wolt supportteam om, hvordan man som bud kan ansætte egen hjælp (som det fremgår af aftalen). Support svarer, at det kan man ikke.

Vedrørende introduktion er fremsendt en mail fra Wolt, hvor der står, at Spørger nu kan melde sig til introduktionsmøde. Det fremgår, at han på introduktionsmødet vil modtage træning og den nødvendige evaluering for at kunne blive et Wolt bud.

Spørger har fremsendt et link til en vejledning – ofte stillede spørgsmål – der ligger på Wolts hjemmeside. Siden er opdateret efter anmodningen er indsendt.

Spørger har oplyst, at han fortsat er tilknyttet Wolt. Han har fremsendt et skærmpoint, hvor Wolt Support skriver, at de ophæver kontrakten efter to måneder, hvis han ikke foretager sig noget. Det er dog ikke sket. Han har også fremsendt et skærmpoint, hvor han mere end to måneder herefter den 20. december 2021 har logget på app'en og er blevet tilbudt en opgave.

Spørger har oplyst, at han er omfattet af en af Wolt tegnet ulykkesforsikring, og har fremsendt et skærmbillede, der viser, at han har adgang til at anmelde skader.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørger ønsker, at Skattestyrelsen kommer frem til, at han som Wolt-bud er at betragte som en lønmodtager i overensstemmelse med andre lignende leveringsjobs.

Spørger har haft to kontrakter. Han har ikke lagt mærke til nogen ændring, siden den nye kontrakt er trådt i kraft. Der er skrevet en række ændringer ind i den nye kontrakt, så det fremstår mere som om, at man er selvstændig. At man ikke er forpligtiget til at bruge tøjet og at man kan tage vagter i andre firmaer osv. Men realiteten er den samme som før.

Wolt udøver i hverdagen reelt de nøjagtig samme beføjelser over budene, som en arbejdsgiver ville gøre, og budene har meget få af de rettigheder, som ellers ville være tilstede hos selvstændige erhvervsdrivende. Budene skal køre rundt i Wolts tøj og udadtil præsentere sig som Wolt. Wolt har lavet et temmelig detailreguleret kodeks for, hvordan man skal se ud og opføre sig, og f.eks. ikke må ryge i arbejdstiden.

Wolt har en vis bestemmelsesret med hensyn til arbejdets udførelse og kurerpartneren stiller sin arbejdskraft til rådighed på en sådan måde, at han/hun kommer i et vist underordningsforhold til Wolt.

Arbejdets udførelse kræver ikke nogen særlig kapitalindsats for kurerpartneren, der skal udføre arbejdet og kurerpartneren bærer ikke den økonomiske risiko (udover ikke at modtage sit honorar).

Kurerpartneren har ikke selv ansat nogen og har ikke værksted/forretningslokaler, maskiner, men skal alene sørge for køretøj. Kurerpartneren har ikke selv nogen aktivitet i form af annoncering/markedsføring, hvor denne virksomhed tilbydes andre.

Derudover sker aflønningen med fast takst.

Alt arbejdet hos Wolt er underlagt en række krav, som kan ses på deres hjemmeside (ofte stillede spørgsmål/FAQ).

På intromødet fik Spørger oplyst, at der var en række ting, som kunne føre til opsigelse, som blandt andet at ryge eller drikke i Wolt-tøj eller at undlade at gøre sin taske ren. Spørger tjekkede dette på hjemmesiden, da han startede. På daværende tidspunkt lå en guide hvoraf dette fremgik på Wolts hjemmeside. Vejledningen er nu blevet fjernet fra hjemmesiden. I stedet ligger ”Ofte stillede spørgsmål”.

Selvom det ikke fremgår af reglerne, så styrer Wolts algoritme arbejdet ned til mindste detalje. Mens man arbejder, bliver man desuden overvåget af algoritmen. Hvis man er forsinket, fremgår det således af appen (der var medsendt et skærmbillede til illustration af dette). Derudover holder support (mellemløbet) øje med at arbejdet bliver udført tilstrækkeligt. Hvis der opstår problemer, er det support, som beslutter, hvad du skal gøre.

Herunder er listen over ting, som Wolt tidligere har angivet på deres hjemmeside, der medfører fyring:

“There are certain things that you should avoid as a Courier Partner. The list below will lead to termination of the partnership between the courier and Wolt.

- *Violating customer privacy*
- *Examples of violating customer privacy:*
 - *Entering customers' apartment without permission.*
 - *Asking a customer or restaurant staff out for a date.*
 - *Calling or sending text messages to customers after completing the delivery.*
 - *Stalking customers or restaurant staff.*
 - *If a Wolt courier violates customer privacy at any point, it will lead to immediate termination of the contract and most likely to police actions as well.*
- *Using customers' contact details for anything else except completing a delivery*
 - *It is strictly prohibited to contact any customer at any point after completing the delivery.*
- *Storing customers' contact details*
 - *It is strictly prohibited to store any phone numbers, names or addresses after completing the delivery.*
- *Picking up or dropping off orders without the heating or cooler bag*
- *Being rude to customers or restaurant staff.*
- *Getting into an argument with customers or restaurant staff*

- *Carrying pizza vertically.*
- *Talking on the phone while picking up or dropping off orders Constantly missing items from orders.*
- *Smoking or drinking alcohol with Wolt gear on.*
- *Smoking in the car while making deliveries.*
- *Don't ever eat orders that you're picking up".*

Det er efter Spørgers opfattelse ikke muligt at komme til at arbejde for Wolt, hvis ikke man deltager i introduktionsmødet. Spørger henviser i den forbindelse til den mail, Spørger fik vedr. opstart. I mailen anføres, at Spørger på mødet vil få de 'nødvendige oplysninger' for at blive Wolt-bud (kopi af beskeden var medsendt). Spørger har oplyst, at det først er, når man har deltaget på mødet, at man får adgang til appen og får udleveret Wolt tøj.

Spørger lægger bl.a. vægt på, at der efter hans opfattelse ikke er valgfrihed ift. opgaverne. Når man starter hos Wolt, er der ingen der fortæller dig, at du kan annullere en ordre. Når du modtager en ordre på appen, kan du kun se, hvor den skal hentes og hvor lang tid der går, før maden er klar. Derfor er man tilbøjelig til at tage den første opgave. Man kan ikke annullere ordren direkte, men, hvis ikke man ønsker at lave opgaven, kan man skrive en besked til support, og bede dem fjerne opgaven. Dette er tidskrævende og derfor er man tilbøjelig til at udføre opgaven alligevel.

Herudover lægger Spørger vægt på, at aflønningen kan være minimum 120 kroner i timen i København og 110 kroner uden for hovedstadsområdet, hvis du har en fast vagt. Hvis du tjener mere i løbet af vagten, bliver det bare tilføjet betalingen.

Spørger søgte jobbet på Wolts hjemmeside. De annoncerer massivt på sociale medier. På hjemmesiden skulle Spørger udfylde nogle personlige oplysninger og svare på nogle spørgsmål. Spørger modtog kort efter en mail om at deltage i et introduktionsmøde.

Wolt har sidenhen lavet en ny kontrakt med alle budene. Her forsøger de at gøre det mere tydeligt, at budene er selvstændige. Fx. skriver Wolt, at det er muligt at hyre sine egne ansatte til at udføre arbejdet (se kontraktens punkt 2.1.6.). Dette er dog ikke muligt i realiteten, hvilket den medsendte kopi af korrespondance med support viser.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørger som Wolt-bud, der arbejder med levering af madvare, skal anses som lønmodtager i overensstemmelse med andre lignende leveringsfirmaers ansatte.

Begrundelse

Lønmodtagerforhold afgrænses skatteretligt dels over for selvstændig erhvervsvirksomhed og dels over for honorarmodtagere.

Vurderingen af, hvorvidt der er tale om lønmodtagerforhold foretages på baggrund af de kriterier, der er angivet i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 til personskatteloven

pkt. 3.1.1. En lønmodtager kan overordnet beskrives som en modtager af vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold efter hvervgiverens anvisninger og for dennes regning og risiko.

Ved vurdering af, om der er tale om en lønmodtager(tjenesteforhold), lægges der efter praksis og Den juridiske vejledning vægt på følgende:

- hvervgiveren har en almindelig adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse, herunder tilsyn og kontrol
- indkomstmodtageren udelukkende eller i overvejende grad har samme hvervgiver
- der er indgået aftale mellem hvervgiveren og indkomstmodtageren om løbende arbejdsydelse
- indkomstmodtageren har arbejdstid fastsat af hvervgiveren
- indkomstmodtageren har ret til opsigelsesvarsel
- vederlaget er beregnet, som det er almindeligt i tjenesteforhold (timeløn, ugeløn, månedsløn, provision, akkord mv.)
- vederlaget udbetales periodisk
- hvervgiveren afholder udgifterne i forbindelse med udførelsen af arbejdet
- vederlaget i overvejende grad er nettoindkomst for indkomstmodtageren
- indkomstmodtageren anses for lønmodtager efter ferieloven, lov om arbejdsløshedsforsikring mv., funktionærloven, lov om arbejdsskade- og arbejdsmiljø.

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.

Det er en konkret vurdering om man er selvstændigt erhvervsdrivende, men selvstændigt erhvervsdrivende er herudover typisk kendetegnet ved at:

- 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 afhjulpes
- 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, fx forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue mv., og arbejdet udøves helt eller delvist fra lokalerne
- indkomstmodtagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilning og lignende, og om indkomstmodtageren har fået en sådan tilladelse
- indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkender giver, 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
- ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren.

Ingen af de nævnte kriterier, der taler for enten tjenesteforhold eller for selvstændig erhvervsvirksomhed, er i sig selv afgørende. Kriterierne har desuden ikke lige stor betydning i alle situationer. I praksis kan det være sådan, at visse sider af forholdet mellem hvervgiver og indkomstmodtager taler for, at det er et tjenesteforhold, mens andre sider taler for, at der foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed. I sådanne tilfælde afhænger afgørelsen af en samlet vurdering.

Det er forholdet mellem indkomstmodtageren og den enkelte hvervgiver, der skal bedømmes. Er der flere hvervgivere, kan indkomstmodtageren godt modtage indkomst som lønmodtager og som selvstændigt erhvervsdrivende samtidigt. Ved bedømmelsen af det enkelte forhold kan der dog lægges vægt på, om indkomstmodtageren i øvrigt er etableret som selvstændig inden for sit erhverv.

Honorarmodtagere er kendetegnet ved, at der typisk er tale om enkeltstående indtægter, der ikke modtages i tjenesteforhold eller som led i selvstændig erhvervsvirksomhed. Det er karakteristisk, at betalingen modtages hver gang, der fuldføres en arbejdsopgave – det kan f.eks. være betaling for at have holdt et foredrag, at have undervist på et kursus eller for at have skrevet en artikel til et videnskabeligt tidsskrift. Honorar kan optjenes både i tjenesteforhold og uden for tjenesteforhold. Når honorar modtages i tjenesteforhold, behandles indkomsten som løn. Et væsentligt kriterie for at statuere tjenesteforhold er, at der er tale om arbejde udført efter arbejdsgivers instruktionsbeføjelse.

Den juridiske vejledning nævner følgende som eksempel på honorarmodtagere:

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

Skatteretten 1, Jan Pedersen m.fl., 2021, nævner følgende eksempler:

- Musikere
- Kunstnere
- Forfattere
- Undervisere
- Foredragsholdere
- Artister
- Bestyrelsesmedlemmer

- Bloggere

Der behøver ikke at foreligge en egentlig ansættelseskontrakt, for at der er tale om et tjenesteforhold. Det afgørende er en bedømmelse af de faktiske forhold. Løn til løsarbejdere, der ansættes fra dag til dag, er således lønindkomst. Der kan også være tale om, at forhold, man ellers ville bedømme som selvstændig erhvervsvirksomhed, fx levering af enkeltstående ydelser, kan skifte karakter til et tjenesteforhold, hvis der opstår en mere fast tilknytning til en hvervgiver, jf. Den juridiske vejledning afsnit C.C.1.2.1.

Spørger har indgået en kontrakt med Wolt om at udføre transportopgaver for Wolt. Kontrakten beskriver rettigheder og forpligtigelser for begge parter – Spørger og Wolt. Der er ved besvarelsen taget udgangspunkt i den seneste underskrevne aftale, dateret den 8. marts 2021 med tilhørende appendix.

Herudover har Spørger fremsendt korrespondance mellem ham og Wolt og andet skriftligt materiale. Spørger anvender cykel som transportmiddel.

Der skal herefter foretages en vurdering af den indgåede kontrakt i forhold til de ovenfor nævnte kriterier.

Instruktionsbeføjelse

Hvis en hvervgiver har en almindelig adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse, herunder tilsyn og kontrol, taler det for lønmodtagerforhold, mens det taler for selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis indkomstmodtageren selv tilrettelægger, leder, fordeler og fører tilsyn med arbejdet uden anden instruktion fra hvervgiveren end den, der eventuelt følger af den afgivne ordre.

Det fremgår af kontraktens pkt. 2.1.3. at: ”... *the Courier Partner shall render the Delivery Services independently by using its own methods, devices and equipment*”
Ansvaret for opgavens udførelse påhviler kurerpartneren efter formuleringen i kontraktens pkt. 2.3.1 og pkt. 2.3.2:

“2.3.1. The Courier Partner shall be responsible for the Delivery Services being performed professionally, efficiently and in compliance with any applicable laws and regulations.

2.3.2. The Courier Partner shall be responsible for performing the Delivery Services in a way that maintains the quality of the delivered goods, ensures food safety and is compliant with applicable food safety regulations and any binding authority guidelines.”

Opgavens udførelse skal dog ske under hensyn til de krav, som Wolt fastsætter.

Der er i pkt. 2.3.2 b) givet en detaljeret beskrivelse af, hvordan kurerpartneren skal udføre opgaven:

- *“The Courier Partner shall accept goods for delivery that are carefully packed by the merchant in a way that is suitable for delivery and that ensures that the Courier Partner cannot come directly into contact with food*

items such as a made-to-order meal. The Courier Partner shall place the goods into a delivery bag (or cold container depending on the temperature and nature of the goods) immediately at the merchant's venue. The Courier Partner shall hand over the goods to the customer straight from the delivery bag to maintain the best possible quality of the food. The goods shall not be taken out of the delivery bag during the delivery (unless required for repositioning of the goods). The Courier Partner shall not hand over food items to customers that have been in delivery for more than 60 minutes and in case of frozen goods for more than 30 minutes. If any significant changes in the quality of the goods occur or the Courier Partner has reason to believe that food safety has been compromised during delivery, the Courier Partner shall notify Wolt immediately and shall not hand over the goods to the customer."

Og i pkt. 2.3.2 c) om hygiejne er anført:

- *"The Courier Partner shall take care of commonly good hygiene while performing the Delivery Services (including e.g. clean outerwear, good personal hygiene, clean vehicle, good surface hygiene of equipment and regular washing or disinfecting of hands. If the Courier Partner suffers from a generally contagious sickness (such as the flu), the Courier Partner shall refrain from performing the Delivery Services."*

Det er Skattestyrelsens vurdering, at Spørger er underlagt en instruktionsbeføjelse fra Wolt. Det vurderes således, at detaljeringsgraden ligger ud over, hvad der kan anses for at være en beskrivelse af den afgivne ordre.

Der er herved tillige lagt vægt på, at det fremgår af kontraktens appendix 2, at Wolt Support skal kontaktes i mange tilfælde, hvis en uventet situation opstår, fx leveringstiden ikke kan overholdes. Wolt Support vil derefter instruere kurerpartner i, hvordan denne skal forholde sig og evt. agere. Der er her tale om, at Wolt fastsætter konkrete instrukser for arbejdets udførelse.

Der er endvidere lagt vægt på, at Wolt herudover har enekompetencen til at træffe beslutning om den enkelte opgave er leveret succesfuldt (via registreringerne i app'en). Der sker kun vederlæggelse for succesfulde leveringer, jf. appendix 1.

Wolt sikrer sig således, at den enkelte opgave er leveret succesfuldt, inden vederlæggelse sker til kurerpartneren. Samtidigt fremgår det af kontraktens pkt. 4.4, at Wolt er berettiget til at reducere betaling, fx hvis en levering er under forventet standard. Wolt fører således tilsyn og kontrol med kurerpartneres udførelse af de enkelte transportopgaver.

Det er herudover Wolt, der alene træffer beslutning om, hvorvidt der skal ske modregning i kurerpartnerens betaling, i tilfælde af godtgørelse til kunden for en ikke tilfredsstillende levering, jf. pkt. 4.4. Kurerpartneren høres herom, men det er Wolt, der alene har kompetencen til at beslutte, hvorvidt kurerpartneren skal have reduceret sin betaling helt eller delvist. Dette sker igennem en kontrol af selve transportopgaven.

Det er på den baggrund Skattestyrelsens vurdering, at Spørger har en meget begrænset frihed med hensyn til udførelsen af opgaven, og at forholdet mindst er sammenlignelig med situationen i SKM2021.221.ØLD, hvor Østre Landsret fandt, at det talte for lønmodtagerforhold, såfremt der ikke er reel metodefrihed for arbejdets udførelse.

I landsrettens dom var der lagt vægt på, at projektet var yderst detaljeret beskrevet, både i forhold til forholdet mellem G1 og H1 og mellem H1 og dykkerne også selvom baggrunden for den meget detaljerede beskrivelse af opgaven, utvivlsomt til dels var høje sikkerhedskrav.

Efter Skattestyrelsens vurdering må det samme gøre sig gældende ift. de krav til fødevarer sikkerhed som kurerpartnerne er underlagt.

Hertil kommer at arbejdets karakter gør at det kun i mindre grad kræver mere ledelsesmæssig instruktion, ledelse og tilsyn end det der udøves gennem app'en.

Ovenstående taler efter Skattestyrelsens opfattelse imod, at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed.

En eller flere hvervgivere

Ved vurdering af, om der er tale om lønmodtagerforhold, kan der lægges vægt på, hvorvidt indkomstmodtageren udelukkende eller i overvejende grad har samme hvervgiver eller om indkomsten oppebæres fra en ubestemt kreds af hvervgivere.

Det fremgår af Den juridiske vejledning afsnit C.C.1.2.1 om afgrænsning mellem selvstændigt erhvervsdrivende og lønmodtagere, at *"det er i princippet forholdet mellem indkomstmodtageren og den enkelte hvervgiver, der skal bedømmes. Er der flere hvervgivere, kan indkomstmodtageren godt modtage indkomst som lønmodtager og som selvstændigt erhvervsdrivende samtidigt. Ved bedømmelsen af det enkelte forhold kan der dog lægges vægt på, om indkomstmodtageren i øvrigt er etableret som selvstændig inden for sit erhverv."*

Det fremgår af kontrakten, at transportopgaven udføres for Wolt, der er mellemlid mellem restaurant og den kunde, der har bestilt maden. Det er således ikke den enkelte restaurant eller kunde, der har kontakten til kurerpartneren, jf. det anførte om Wolts organisering. Kontrakten indgås med Wolt, der efterfølgende tilbyder udbringning af mad og varer til forskellige kunder. Der kan kun modtages opgaver, hvis kurerpartneren har Wolts app og er online. Wolt skal dermed anses som hvervgiver.

Spørger har oplyst, at han i en kort periode i 2021 har arbejdet for en tilsvarende platform. Det er uvist, hvordan indkomsten herfra er behandlet skattemæssigt.

Det fremgår af Den juridiske vejledning afsnit C.C.1.2.1 om afgrænsning mellem selvstændigt erhvervsdrivende og lønmodtagere, at det er *"i princippet forholdet mellem indkomstmodtageren og den enkelte hvervgiver, der skal bedømmes. Er der flere hvervgivere, kan indkomstmodtageren godt modtage indkomst som lønmodtager og som selvstændigt erhvervsdrivende samtidigt. Ved bedømmelsen af det en-*

kelte forhold kan der dog lægges vægt på, om indkomstmodtageren i øvrigt er etableret som selvstændig inden for sit erhverv.”

Som nævnt i Den juridiske vejledning, er det forholdet mellem indkomstmodtageren og den enkelte hvervgiver, der skal vurderes, dog således at det kan påvirke denne vurdering, såfremt indkomstmodtagere eksempelvis er etableret som selvstændig inden for sit erhverv. Spørger ses ikke at være etableret som selvstændig inden for sit erhverv og det at Spørger kortvarigt har haft indkomst fra en lignende platform i 2021, ses ikke at føre til et andet resultat.

Løbende arbejdsydelse eller enkelt ordreforhold

Hvis der er indgået aftale mellem hvervgiveren og indkomstmodtageren om løbende arbejdsydelse, taler det for lønmodtagerforhold. Hvis forpligtelsen overfor hvervgiveren derimod er afgrænset til det enkelte ordreforhold, taler det for selvstændig erhvervsvirksomhed.

Der er i nærværende tilfælde tale om en løbende aftale om levering af transportydelser og opgaver.

Opsigelsesvarslet er meget kort, men opsiges kontrakten ikke af en af parterne, udløber kontraktforholdet ikke. En kurerpartner kan herefter løbende tilmelde sig opgaver ved at logge på app'en. Det er alene et krav, at kurerpartneren melder sig klar via app'en, jf. kontraktens pkt. 2.2.1. Når Spørger åbner app'en og dermed stiller sig til rådighed for arbejde tildeler Wolt opgaver, jf. kontraktens pkt. 2.2.2. Der er således tale om en løbende arbejdsydelse – dog med kort opsigelsesvarsel.

Spørger har oplyst, at han i december 2021 har logget sig på Wolts app og er blevet tilbudt arbejdsopgaver. Hans kontrakt med Wolt er ikke blevet opsagt trods han i en periode ikke har haft kørt for Wolt.

Dette taler imod, at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed.

Fast arbejdstid

Det taler for, at der er tale om lønmodtagerforhold, hvis indkomstmodtageren har arbejdstid fastsat af hvervgiveren.

Ifølge kontraktens pkt. 2.2.2 beslutter kurerpartneren selv, hvornår han ønsker at være til rådighed for opgaver. Der er således ikke tale om, at indkomstmodtageren har arbejdstid fastsat af hvervgiveren, og dette forhold taler for selvstændig erhvervsvirksomhed.

Opsigelsesvarsel

Det taler for, at der er tale om lønmodtagerforhold, hvis indkomstmodtageren har ret til opsigelsesvarsel.

Ifølge kontraktens pkt. 9.4 er der et gensidigt opsigelsesvarsel på én dag. Wolt kan i visse tilfælde opsiges kontrakten ”with immediate effect” i visse nærmere opremsede situationer, jf. pkt. 9.5.

SKM2007.215.VLR drejede sig om, hvorvidt 7 EOD-eksperter (sprængningseksperter) var ansatte lønmodtagere. Her havde hvervgiver ret til at afbryde aftalen med en uges skriftligt varsel.

Landsretten fandt, at EOD-specialisterne var underlagt HH-Gruppens instruktionsbeføjelse og kontrol, og at EOD-specialisterne modtog månedligt vederlag samt ikke afholdt erhvervmæssige udgifter i forbindelse med arbejdets udførelse, herunder at EOD-specialisterne fik stillet arbejdskraft og materiel til rådighed. På den baggrund fandt landsretten, at EOD-specialisterne var lønmodtagere. Landsretten lagde tilsyneladende ikke vægt på opsigelsesvarslet.

I SKM2006.739.SR fandt Skatterådet ikke, at de arbejdsopgaver, som en "drilling supervisor" udførte på en boreplatform, kunne karakteriseres som selvstændig erhvervsvirksomhed.

Som udgangspunkt kunne indkomstmodtagerne tages ud af et projekt med mellem 14 dage op til 1 måneds varsel, men da man arbejder efter princippet "no show - no pay", var det reelle varsel fra olieselskaberne kortere. Der ses heller ikke her at være lagt vægt på opsigelsesvarslet.

Et opsigelsesvarsel på een dag er usædvanligt i lønmodtagerforhold, hvilket taler for, at det er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, men det er ikke et kriterium, der vejer særligt tungt, jf. SKM2007.715.VLR og SKM2006.739.SR.

Vederlag

Hvis et vederlag er beregnet, som det er almindeligt i tjenesteforhold (timeløn, ugeløn, månedsløn, provision, akkord mv.) samt udbetales periodisk, så taler det for lønmodtagerforhold, mens det taler for selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis vederlaget betales efter regning, og betaling først ydes fuldt ud, når arbejdet er udført som aftalt og eventuelle mangler afhjulpet.

Vederlag udbetales periodisk på baggrund af antal udførte opgaver, jf. pkt. 4 og appendix 1.

Vederlaget beregnes som et fast beløb, pr. opgave og tillæg beregnet efter afstand. Der er også anført kriterier for yderligere betaling for f.eks. større opgaver. Der er således tale om en form for akkord aflønning.

Spørger udsteder ikke faktura til Wolt, men aflønnes periodisk i forhold til antallet af udførte opgaver, jf. ovenfor under vurderingen i forhold til lønmodtagerkriterierne. Efter kontrakten kan Spørger få reduceret sit vederlag, såfremt der var mangler ved opgavens udførelse.

Vurderingen af Spørgers indkomstforhold på dette punkt trækker ikke i retning af selvstændig erhvervsvirksomhed

Udgifter

Det taler for lønmodtagerforhold, hvis hvervgiveren afholder udgifterne i forbindelse med udførelsen af arbejdet, mens det taler for selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis indkomstmodtageren ejer de anvendte arbejdsredskaber.

Det fremgår af kontrakten, at kurerpartneren selv afholder alle udgifter, jf. aftalens pkt. 2.3.6.

Kurerpartneren skal selv stille transportmiddel til rådighed og afholde alle udgifter til dette samt have de fornødne registreringer og tilladelser, jf. aftalens pkt. 2.3.4 a, pkt. 2.3.8 og pkt. 2.3.9.

Spørger afholder udgifter til cykel, og telefon eller andet, hvor han kan opnå adgang til app'en.

Kurerpartneren skal endvidere have en termotaske, der passer til opgaven, jf. aftalens pkt. 2.3.4 b. Termotaske og tøj stilles efter aftalen dog til rådighed af Wolt, jf. aftalens pkt. 2.3.2 a) og 2.3.5, såfremt kurerpartneren ønsker dette.

Afholder Spørger selv udgiften til termotaske, er det dog Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke er tale om en udgift i en størrelsesorden, der er ikke usædvanlig i forhold til lønmodtagere, men er sammenlignelig med fx håndværkere, der selv stiller håndværktøj til rådighed, jf. Den juridiske vejledning afsnit C.C.1.2.1.

Landsretten fandt i SKM2021.221.ØLD, at dykkernes udgifter til eget dykkerudstyr, ikke var en udgift ud over, hvad der var sædvanligt for lønmodtagere.

Der er således ikke tale om, at indkomstmotageren afholder udgifter, der er usædvanlige i lønmodtagerforhold, hvilket taler imod, at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed.

Personale/medhjælp

Det taler for, at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis indkomstmotageren har ansat personale, og er frit stillet med hensyn til at antage medhjælp.

Kurerpartneren må efter kontrakten substituere sig med en anden, jf. kontraktens pkt. 2.1.6. Det skal aftales med Wolt, hvordan dette arrangeres.

Det fremgår af et medsendt skærmbillede af en dialog mellem Spørger og Wolt Support, at Spørger har spurgt Wolt Support om, hvordan han kan ansætte en medhjælper. Svaret fra Wolt Support er, at Spørger ikke kan ansætte en medhjælper. Det vurderes derfor, at der er en vis usikkerhed omkring dette forhold.

Det er dog Skattestyrelsens opfattelse, at uanset om Spørger kunne ansætte en medhjælper, vil dette ikke i sig selv medføre, at han ville blive betragtet som selvstændig erhvervsdrivende, jf. SKM 2012.231.SR. Skatterådet fandt i den pågældende sag, at selvom spørger havde afholdt udgifter til medhjælp, var dette ikke tilstrækkeligt til at anse spørger som selvstændig erhvervsdrivende.

Vurderingen af Spørgers indkomstforhold på dette punkt trækker ikke entydigt i retning af selvstændig erhvervsvirksomhed.

Øvrige kriterier, der taler for lønmodtagerforhold

- indkomstmodtageren anses for lønmodtager efter ferieloven, lov om arbejdsløshedsforsikring mv., funktionærloven, lov om arbejdsskadeforsikring og lov om arbejdsmiljø.

Kontrakten angiver i pkt. 10, at der ikke er tale om et lønmodtagerforhold. Skat-testyrelsen er ikke vidende om, hvorvidt indkomstmodtageren efter anden lovgivning anses for lønmodtager.

Der er således usikkerhed om dette og dermed kan der ikke konkluderes på, hvorvidt dette taler for lønmodtagerforhold.

Øvrige kriterier, der taler for selvstændig erhvervsvirksomhed

- indkomstmodtageren ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre.

Det fremgår af kontraktens pkt. 2.1.4, at kontrakten ikke er til hinder for, at kurerpartneren kan udføre opgaver for andre hvervgivere af tilsvarende art – også for konkurrenter til Wolt.

Kontraktens pkt. 2.1.4 taler således for selvstændig erhvervsvirksomhed.

- indkomstmodtageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko.

Hvis Wolt vurderer, at en opgave ikke er udført succesfuldt, risikerer Spørger, at han ikke får udbetalt sit vederlag for opgavens udførelse.

Spørger har dog meget begrænsede udgifter (om nogen) i forbindelse med udførelsen af en opgave.

Spørger ses dermed ikke at have nogen egentlig økonomisk risiko ved arbejdet, som overstiger, hvad der er sædvanlig i lønmodtagerforhold, hvilket taler for, at der ikke er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed.

- indkomsten afhænger af et eventuelt overskud.

Spørger har efter det oplyste ikke fradragsberettigede erhvervsmæssige udgifter. Indkomsten har således karakter af nettoindkomst, hvilket også taler for, at der ikke er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed.

- indkomstmodtageren helt eller delvist leverer de materialer, der anvendes ved arbejdets udførelse

Dette vurderes ikke at være relevant her, da der er tale om en transportydelse.

- indkomstmodtageren har etableret sig i egne lokaler, fx forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue mv., og arbejdet udøves helt eller delvist fra lokalerne.

Dette vurderes ikke at være relevant her, da der er tale om en transportydelse.

- indkomstmodtagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilning og lignende, og om indkomstmodtageren har fået en sådan tilladelse

Der er, jf. det i note 1 i appendix 2 anførte, ikke særlige krav, når der er tale om transport af fødevarer, som forbrugerne normalt selv står for.

- indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at vedkommende er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art.

Det kræver ikke særlige forudsætninger at blive rekrutteret som kurerpartner. Kurerpartneren har ikke annoncering mv., da alle opgaver modtages via Wolt app'en, hvilket tillige taler for, at der ikke er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed.

- indkomstmodtageren i henhold til momsloven er momsregistreret, og ydelserne er faktureret med tillæg af moms.

Spørger er ikke momsregistreret, hvilket taler for, at der ikke er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed.

- ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren.

Det fremgår af pkt. 2.3.7 at det er kurerpartneren, der har ansvaret for, at der er en dækkende forsikring på kurerpartnerens køretøj i forhold til opgaven.

Wolt har i nogle lande tegnet ulykkesforsikring for kurerpartnerne, herunder Danmark. Kurerpartneren kan i de tilfælde vælge at blive omfattet af forsikringen.

Spørger har oplyst, at han er dækket af en ulykkesforsikring tegnet af Wolt. Dette taler derfor for, at der ikke er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed.

Skattestyrelsens samlede vurdering af Spørgers skatteretlige status:

Efter en samlet vurdering af kriterierne ovenfor er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger ikke er selvstændig erhvervsdrivende.

Der er herved lagt væsentlig vægt på, at Wolt har en betydelig instruktionsbeføjelse overfor Spørger. Wolt har således konkret fastsat en række generelle og konkrete instrukser for arbejdets udførelse.

Der er endvidere lagt væsentlig vægt på, om arbejdet udføres for indkomstmodtagerens egen regning og risiko, jf. cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger ikke har afholdt udgifter, der overstiger, hvad der er normalt for lønmodtagerforhold. Der er herved lagt vægt på, at Spørger alene har udgifter til en cykel, en mobiltelefon eller lign, samt evt. til en termotaske, hvis denne ikke lånes af Wolt. Skattestyrelsen anser endvidere ikke Spørger for at have påtaget sig en selvstændig økonomisk risiko.

Der er endeligt lagt vægt på, at der er tale om en løbende arbejdsydelse samt at vederlaget udbetales periodisk og minder om en akkordløn.

Det forhold, at Spørger ikke har fast arbejdstid eller et sædvanligt opsigelsesvarsel, kan efter Skattestyrelsens opfattelse ikke føre til et andet resultat.

Det skal herefter afgøres, om Spørger kan betragtes som lønmodtager eller honorarmodtager.

I skatteretten findes ikke en entydig definition af honorarmodtagere. Afgrænsningen heraf skal findes i retspraksis.

Skatteretligt knytter honorarbegrebet sig til honorarer, som udbetales som vederlag for personligt arbejde, der udføres uden for tjenesteforhold, og som heller ikke stammer fra egentlig selvstændig erhvervsvirksomhed.

Der er således tale om personer, som er beskæftiget med personligt arbejde af en sådan karakter, at det på den ene side ikke kan anses som personligt arbejde i et tjenesteforhold i skattemæssig forstand og på den anden side heller ikke er selvstændig erhvervsvirksomhed.

Begrebet afgrænses således negativt i forhold til lønmodtagere og selvstændig erhvervsvirksomhed.

Et honorar, der udbetales som led i et konkret tjenesteforhold, adskiller sig ikke væsentligt fra almindelig løn.

Forskellen, i forhold til om det skal anses for honorarmodtagerindkomst og ikke lønmodtagerindkomst, ligger i selve tilknytningen til den det personlige arbejde udføres for.

En lønmodtager arbejder efter en arbejdsgivers anvisning som led i en aftale om en løbende arbejdsydelse, mens en honorarmodtager er mere uafhængig og dermed har en løsere tilknytning til hvervgiveren.

Hverken honorarmodtageren eller lønmodtageren har typisk væsentlige udgifter eller økonomisk risiko forbundet med udførelsen af det personlige arbejde.

Traditionelt set er det musikere, forfattere, foredragsholdere, konsulenter, mv. der er blevet betragtet som honorarmodtagere. Disse har typisk meget skiftende hvervgivere.

I praksis lægges der således ved afgrænsningen bl.a. vægt på, om der er tale om enkeltstående aftaler eller et løbende aftaleforhold.

Det illustreres eksempelvis i SKM2020.366.SR, hvor spørgeren ikke blev anset for lønmodtager i forhold til aktiviteten med transport af fly.

Der blev i afgørelsen lagt vægt på, at der var tale om få og korte enkeltstående opgaver for forskellige hvervgivere, hvorfor der ikke ville opstå et tjenesteforhold til disse.

Det blev endvidere vurderet, at spørger ikke kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, da den pågældende ikke påtog sig en særskilt økonomisk risiko. Spørger blev herefter anset for honorarmodtager.

Ved vurderingen indgår også, om arbejdet udføres i henhold til en række nærmere anvisninger, eller om den pågældende er mere uafhængig i forhold til arbejdets udførelse.

SKM2021.221.ØLR vedrørte den skatteretlige status for 101 dykkere. Landsrettens flertal lagde bl.a. lagt vægt på, at dykkerne ikke havde nogen metodefrihed af betydning ved opgavens udførelse, uanset dette forhold utvivlsomt havde sammenhæng med høje sikkerhedskrav. Dykkerne blev i sagen anset for lønmodtagere.

Af Den juridiske vejledning afsnit C.C.1.2.1 fremgår, at honorarindkomst, hvor hvervgiveren har en instruktionsbeføjelse, anses for lønmodtagerforhold. Tilsvarende vil honorarindkomst, hvor der opstår en mere fast tilknytning til en hvervgiver kunne skifte karakter til tjenesteforhold.

Uanset det i kontrakten anførte, om at kurerpartneren selv træffer afgørelse om, hvordan opgaven løses, er det Skattestyrelsens vurdering, at Spørger har en begrænset frihed med hensyn til dette. Wolt har således konkret overfor Spørger fastsat generelle og konkrete instrukser for arbejdets udførelse, herunder fører Wolt tilsyn og kontrol med opgavens udførelse. Skattestyrelsen henser her bl.a. til, at der eksempelvis er en meget detaljeret beskrivelse af, hvordan opgaver skal udføres og der føres herudover konkret kontrol over den pågældende levering, herunder hvorvidt den er succesfuldt leveret. I en lang række tilfælde skal Wolt kontaktes, hvorefter der så udstedes konkrete instrukser for arbejdets udførelse. Hertil kommer karakteren af det arbejde, der udføres, der kræver relativt lidt instruktion.

Det er, henset til SKM2021.221.ØLR samt karakteren af det arbejde, der skal udføres, Skattestyrelsens vurdering, at Wolts generelle og konkrete instrukser, samt deres tilsyn og kontrol er af et sådant omfang og karakter, at Wolt i det konkrete tilfælde må anses at udøve instruktionsbeføjelse overfor Spørger.

Honorarmodtagere har normalt også meget skiftende hvervgivere, hvilket også ses ved, at det typisk er musikere, forfattere, foredragsholdere, konsulenter, mv. der anses for honorarmodtagere.

Dette er efter Skattestyrelsens opfattelse, ikke tilfældet i den foreliggende sag, hvor Spørger har en løbende og mere fast tilknytning til Wolt. Der er herved lagt vægt på, at Spørger har indgået en løbende aftale med Wolt, der alene ophører, hvis en af parterne opsiger den.

Det er på den baggrund og efter en konkret vurdering Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger ikke kan anses for at være honorarmodtager, men må anses for at være lønmodtager.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Ja”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Statsskattelovens § 4

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, således f eks:...

Kildeskattelovens § 43

Til A-indkomst henregnes enhver form for vederlag i penge samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi for personligt arbejde i tjenesteforhold, herunder løn, feriegodtgørelse, honorar, tantieme, provision, drikkepenge og lignende ydelser. ...

Forarbejder

LFF nr. 26 af 12. juli 1966 – Lov om opkrævning af indkomst og formueskat for personer

Til § 43

...

ad nr. 1. Det er her foreslået, at vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold skal anses for A-indkomst. **Lønindtægt vil normalt i alt væsentligt være nettoindtægt for modtageren, således at forstå, at indtægtserhvervelsen ikke er forbundet med udgifter, ligesom de fleste lønmodtagere sædvanligt vil oppebære deres indtægt fra en enkelt eller dog et fåtal af arbejdsgivere.** De fradrag, der i sådanne tilfælde skal indrømmes ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen, vil normalt være nogenlunde ensartede fra år til år. Lønindtægt forekommer således velegnet til at behandles som A-indkomst og er da også den indtægtsart, som udenlandsk skattelovgivning i første række har inddraget under indeholdelsessystemet. Det er kun vederlag for arbejde i tjenesteforhold, der er omfattet af bestemmelsen; om arbejdet udføres i det offentlige tjeneste eller for en privat arbejdsgiver, er derimod uden betydning, ligesom det i sidstnævnte tilfælde principielt er uden betydning, om arbejdet udføres i arbejdsgiverens erhvervsvirksomhed eller i hans private husførelse.

På den anden side falder indkomst, der oppebæres ved **selvstændig erhvervsvirksomhed**, uden for bestemmelsen. Sådanne indtægter vil normalt være lidet egnede til at være genstand for indeholdelse, da **de ikke repræsenterer nettoindtægt for modtageren og i øvrigt ofte oppebæres fra en ubestemt kreds**, således at indeholdelse allerede af denne grund ville være praktisk uigennemførlig. Den foreløbige beskatning af indtægt ved selvstændig erhvervsvirksomhed må derfor ske ved opkrævning i henhold til skattebillet.

Afgørende for om der skal ske indeholdelse efter den her omhandlede bestemmelse er som anført, om der foreligger en lønindtægt i et tjenesteforhold. De samme omstændigheder er efter bestemmelsen i ligningslovens § 9 afgørende for, om den skattepligtige er berettiget til lønmodtagerfradrag. Det må derfor være berettiget i almindelighed at gå ud fra, at indtægter, der begrundes lønmodtagerfradrag, må anses som A-indkomst i henhold til den her omhandlede bestemmelse, og at der omvendt i de tilfælde, hvor der ikke kan gives lønmodtagerfradrag, heller ikke foreligger A-indkomst.

I de fleste tilfælde vil det næppe frembyde vanskeligheder at afgøre, om der foreligger et tjenesteforhold, der betinger indeholdelsespligt for arbejdsgiveren, idet den skattepligtige udfører arbejdet efter arbejdsgiverens anvisninger og i det hele for dennes regning. Omvendt vil man normalt uden vanskelighed kunne bortse fra de tilfælde, der falder uden for bestemmelsens område, fordi der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Der vil dog utvivlsomt i praksis forekomme en del tilfælde, hvor det vil være vanskeligt at afgøre, om en indtægt er oppebåret i eller uden for et tjenesteforhold. **Som momenter, der i så henseende kan få betydning, kan eksempelvis nævnes, at den, der udfører arbejdet, selv tilrettelægger det uden instruktion fra den, i hvis interesse arbejdet udføres, eller at den pågældende selv afholder visse udgifter f.eks. til materialer, således at det vederlag han modtager, skal tjene både som vederlag for arbejdet og til dækning af de udgifter, han har afholdt. Det kan endvidere tænkes, at den pågældende selv ejer de redskaber eller maskiner, der benyttes ved arbejdet, eller at arbejdet udføres i hans egne lokaler. Disse omstændigheder behøver ikke at betyde, at der ikke foreligger et tjenesteforhold; når arbejderen selv tilrettelægger arbejdet, kan det skyldes, at arbejdsgiveren finder dette fuldt forsvarligt, og selv om den pågældende arbejder må afholde visse udgifter i forbindelse med arbejdet, kan disse dog være af så underordnet betydning i forhold til arbejdsvederlaget, at man ikke af den grund kan hævde, at der ikke skulle foreligge et tjenesteforhold; om der i sådanne tilfælde er tale om tjenesteforhold eller ej, må afgøres efter en samlet bedømmelse af forholdet mellem den, der udfører arbejdet, og den, for hvem det udføres. Der må endvidere kunne henses til, hvordan retsordenen i øvrigt, f.eks. ved praktiseringen af loven om ferie med løn, ulykkesforsikringsloven, funktionærloven og lovene om arbejderbeskyttelse, ser på det pågældende arbejdsforhold, men de hensyn, der ligger bagved den her foreslåede lovbestemmelse, kan dog medføre, at man i denne forbindelse må bedømme forholdet anderledes end i andre relationer.**

Det er – på samme måde som med hensyn til lønmodtagerfradraget – uden betydning, under hvilken form lønindtægten oppebæres; indeholdelsen skal efter bestemmelsen foretages i **enhver form for vederlag i tjenesteforhold**, hvad enten der er tale om fast løn, timeløn, **akkordløn**, tantieme, provision eller drikkepenge. Det er

ligeledes uden betydning, om den skattepligtige i kraft af tjenesteforholdet indtager en stilling af overordnet karakter i virksomheden, f.eks. som direktør for denne, ligesom det er uden betydning, om der er tale om hovedbeskæftigelse eller bibeskæftigelse. I sidstnævnte tilfælde er der grund til at bemærke, at hvor bibeskæftigelsen udøves i forbindelse med en af den pågældende drevet erhvervsvirksomhed, således at eventuelle udgifter ved bibeskæftigelsen må anses for indeholdt i udgifterne til den samlede virksomhed, og hvor der derfor normalt ikke vil være grundlag for at indrømme lønmodtagerfradrag, jfr. skattedepartementets cirkulære af 29. december 1951, skal der desuagtet ske indeholdelse i lønindtægten for bibeskæftigelsen.

Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 til personskatteloven

(...)

3.1.1. Afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende

Reglerne for opgørelsen af personlig indkomst afhænger af, om der er tale om en lønmodtager eller en selvstændig erhvervsdrivende. Kun selvstændige erhvervsdrivende kan således anvende virksomhedsordningen eller kapitalafkastordningen, fradrage driftsomkostninger i deres personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 1, foretage investeringsfondshenlæggelser, jf. investeringsfondslovens § 2, stk. 1, og varelager nedskrivninger, jf. varelagerlovens § 1, stk. 1, samt overføre overskud til medarbejdende ægtefælle, jf. kildeskattelovens § 25 A. Den foreløbige skat for selvstændige erhvervsdrivende indbetales som B-skat.

For lønmodtagere gælder, at de som udgangspunkt kun kan fratække driftsomkostninger i skattepligtig indkomst, jf. punkt 3.3.2. nedenfor, og at fradrag i den skattepligtige indkomst alene kan ske med det beløb, hvormed de samlede udgifter (bortset fra visse befordringsudgifter og udgifter til A-kasse og fagforening) overstiger et grundbeløb på 3.800 kr. (1994), jf. ligningslovens § 9, stk. 1 og 2.

I punkt 3.1.1.1.-5. redegøres der for, hvorledes afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende foretages. Afgrænsningen skal foretages på samme måde, uanset i hvilken relation inden for skattelovgivningens område, spørgsmålet er relevant. Den samme afgrænsning skal ligeledes foretages i relation til lov om arbejdsmarkedsfonde.

Som lønmodtager anses den, der modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold. I de fleste tilfælde er det ikke vanskeligt at afgøre, om der foreligger et tjenesteforhold, idet indkomstmodtageren udfører arbejdet efter arbejdsgiverens anvisninger og i det hele for dennes regning.

Omvendt kan man normalt uden vanskelighed afgøre, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. **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.**

Der kan dog i praksis forekomme tilfælde, hvor det er vanskeligt at afgøre, om indkomstmodtageren står i et tjenesteforhold til hvervgiveren eller er selvstændig erhvervsdrivende. I tvivlstilfælde må afgørelsen ske på grundlag af en samlet bedøm-

melse af forholdet mellem den, der udfører arbejdet, og den, for hvem det udføres. Den pågældende skattemyndighed må tage selvstændig stilling uanset, om spørgsmålet eventuelt har været behandlet af en anden skattemyndighed.

Punkt 3.1.1.1.-5 omhandler alene den generelle afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende. At en skattepligtig herefter må anses som selvstændig erhvervsdrivende, behøver således ikke nødvendigvis at betyde, at den pågældende f.eks. kan anvende virksomhedsordningen eller kan foretage henlæggelser til investeringsfonds m.v., idet der i disse regelsæt kan være andre betingelser, der skal være opfyldt.

Endelig kan der forekomme tilfælde, 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.

3.1.1.1. Tjenesteforhold - kriterier

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

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

3.1.1.2. Selvstændig erhvervsvirksomhed - kriterier

Ved vurderingen af, hvorvidt der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, kan der lægges vægt på, hvorvidt

- a) indkomstmodtageren tilrettelægger, leder, fordeler og fører tilsyn med arbejdet uden anden instruktion fra hvervgiveren end den, der eventuelt følger af den afgivne ordre,
- b) hvervgiverens forpligtelse over for indkomstmodtageren er begrænset til det enkelte ordreforhold,
- c) indkomstmodtageren ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre,

- d) indkomstmodtageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko,
- e) indkomstmodtageren har ansat personale og er frit stillet med hensyn til antagelse af medhjælp,
- f) vederlaget erlægges efter regning, og betaling først ydes fuldt ud, når arbejdet er udført som aftalt og eventuelle mangler afhjulpet,
- g) indkomsten oppebæres fra en ubestemt kreds af hvervgivere,
- h) indkomsten afhænger af et eventuelt overskud,
- i) indkomstmodtageren ejer de anvendte redskaber, maskiner og værktøj eller lign.,
- j) indkomstmodtageren helt eller delvis leverer de materialer, der medgår til arbejdets udførelse,
- k) indkomstmodtageren har etableret sig i egne lokaler, f.eks. forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue m.v., og arbejdet helt eller delvis udøves herfra,
- l) indkomstmodtagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilling o.l. og indkomstmodtageren er i besiddelse af en sådan tilladelse,
- m) indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkender, at han/hun er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art,
- n) indkomstmodtageren i henhold til lov om merværdiafgift er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms,
- o) ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren.

3.1.1.3. Afgrænsning

Ingen af de i punkt 3.1.1.1. og 2. nævnte kriterier, der taler henholdsvis for tjenesteforhold og selvstændig erhvervsvirksomhed, er i sig selv afgørende. De anførte momenter har endvidere ikke lige stor betydning i alle situationer.

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

Det er i princippet forholdet mellem indkomstmodtageren og den enkelte hvervgiver, der skal bedømmes. Er der flere hvervgivere, kan indkomstmodtageren således godt oppebære indkomst som lønmodtager og som selvstændig erhvervsdrivende samtidigt. Ved bedømmelsen af det enkelte forhold kan der dog lægges vægt på, om indkomstmodtageren i øvrigt er etableret som selvstændig inden for sit erhverv.

(...)

Praksis

SKM2021.221.ØLD

Sagen vedrørte, om 101 dykkere skulle anses for lønmodtagere eller selvstændige erhvervsdrivende i forbindelse med deres arbejde i Nordsøen for et udenlandsk sel-

skab, og om selskabet derfor var forpligtet til at indeholde og hæftede for skat og arbejdsmarkedsbidrag.

Landsrettens flertal fandt det efter en samlet vurdering af sagens faktiske omstændigheder sammenholdt med kriterierne anført i Skatteministeriets cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven ikke ved aftalerne mellem det udenlandske selskab og dykkerne bevist, at dykkerne drev selvstændig erhvervsvirksomhed for egen regning og risiko, som det ellers fulgte af de indgåede konsulentaftaler.

Flertallet lagde i den forbindelse vægt på, at dykkerne ikke havde nogen metodefrihed af betydning ved opgavens udførelse, at dykkerne ikke havde ansat personale eller hyret medhjælp til projektet, ligesom substitutionsadgangen ikke var fri, og at dykkerne ikke kunne anses for af deres vederlag at have afholdt erhvervsmæssige udgifter, der lå ud over, hvad der er sædvanligt i lønmodtagerforhold. Dette uanset dykkerne selv afholdte udgifter til personligt dykkerudstyr, som dykkerne selv skulle medbringe, herunder dykkerdragt, underdragt og dykkerkniv, ligesom udgifter til de for opgaven fornødne certifikater, herunder dykkercertifikat, påhvilede dykkerne selv. Endvidere lagde flertallet vægt på, at dykkernes økonomiske risiko var begrænset, og at det udenlandske selskab bar det overordnede økonomiske ansvar ved projektet.

Uanset indholdet af konsulentaftalerne, og om dykkerne i det udenlandske selskabs hjemland måtte blive betragtet som selvstændigt erhvervsdrivende, herunder afregnede moms, og uanset at dykkerne opfattede sig som selvstændige, skulle dykkerne derfor anses for lønmodtagere.

Idet dykkerne ved enslydende konsulentaftaler var hyret som en homogen gruppe til at udføre offshore opgaven i Nordsøen, og det var godtgjort, at SKAT havde korriigeret indeholdelsespligten for nogle af dykkerne, fandt flertallet ikke grundlag for at hjemvise sagen til fornyet behandling hos skattemyndighederne.

SKM2007.215.VLR

Sagen drejer sig om, hvorvidt 7 EOD-eksperter (sprængningseksperter) var ansatte lønmodtagere hos HH-Gruppen I/S i 2001 med henblik på ammunitionsrydning, og om HH-Gruppen derfor var indeholdelsespligtige af A-skatter og AM- og SP-bidrag. Yderligere vedrørende sagen, hvorvidt HH-Gruppen hæftede for ikke-indbetalte A-skatter og AM-bidrag og SP-bidrag i forbindelse med udbetalingerne til sprængningseksperterne.

Af den indgåede kontrakt mellem parterne fremgår, at "Selv om det på enhver måde forventes, at nærværende aftale kører tiden ud, kan dette dog ikke garanteres, og Selskabet skal til enhver tid være berettiget til, med en uges skriftlig varsel, at hæve eller afbryde aftalen eller enhver del heraf, hvorefter alt arbejde skal stoppe med undtagelse af, hvad Selskabets udpegede repræsentant måtte beslutte. Selskabet skal betale et retfærdigt og rimelig beløb for arbejde udført i henhold til aftalen men skal ikke hæfte for et eventuelt tab af indtjening eller driftsmæssig indtægt, og det beløb, der udbetales, skal under ingen omstændigheder overstige de i Bilag I og § 1 til nærværende aftale anførte honorarer."

Landsretten fandt, at EOD-specialisterne var underlagt HH-Gruppens instruktionsbeføjelse og kontrol, og at EOD-specialisterne modtog månedligt vederlag samt ikke afholdt erhvervmæssige udgifter i forbindelse med arbejdets udførelse, herunder at EOD-specialisterne fik stillet arbejdskraft og materiel til rådighed. På den baggrund fandt landsretten, at EOD-specialisterne var lønmodtagere i forhold til HH-Gruppen, hvorfor HH-Gruppen var pligtig at indeholde A-skat, AM-bidrag og SP-bidrag.

For så vidt angår spørgsmålet om HH-Gruppens hæftelse for ikke-indeholdte A-skatter mv. fandt landsretten, at HH-Gruppen hæftede for disse. Dette skyldtes blandt andet, at HH-Gruppen i aftalegrundlaget specifikt havde fraskrevet sig forpligtelser i relation til skattebetalinger uden at have afklaret dette med skattemyndighederne.

SKM2020.366.SR

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.

Af Skatterådets afgørelse fremgår bl.a.:

"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 statskattelovens §§ 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.”

SKM2012.231.SR

Spørger drev en speciallægevirksomhed, som indgik en kontrakt med et privathospital om levering af konsulentbistand som anæstesilæge.

Spørger havde en fast overlægestilling på et offentligt sygehus, som var hans hovedarbejdssted. I speciallægevirksomheden blev arbejdede han på 6-7 forskellige klinikker, hvor han var ansvarlig for anæstesen. Det var meget skiftende, hvor meget tid han brugte på hver klinik. I en "gennemsnitsmåned" var han cirka på ørelægeklinker 2-3 dage, på tandklinikker 3-5 dage og på Privathospitalet 5-10 dage.

Det bindende svar vedrørte privathospitalet. Spørger var overfor privathospitalet ansvarlig for, at der kom en anæstesilæge, når der var brug for en, hvilket vil sige, at spørger aflønnede en anæstesilæge, når han var optaget andetsteds.

Skatterådet fastslog, at spørger ikke kunne betragtes som selvstændig erhvervsdrivende, når han arbejdede som konsulent som anæstesilæge på privathospitalet. Det forhold, at en anden læge i enkelte tilfælde var trådt til i stedet for spørger, var ikke tilstrækkeligt til at anse spørger for selvstændig erhvervsdrivende.

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.

Om de faktiske omstændigheder er bl.a. anført: *”Der udbetales ikke feriepenge mv., og konsulenten omfattes ikke af nogen pensionsaftale hos formidlingsselskabet. Konsulenterne må gerne evt. via deres konsulentselskaber indgå kontrakt med flere formidlingsselskaber på samme tid.*

Konsulenterne er alle i besiddelse af særlige faglige kvalifikationer, som de kan arbejde med på forskellige projekter for forskellige olieselskaber. Projekterne kan vare mellem nogle få uger og op til et år. Opgaverne er altid tidsbegrænsede opgaver. Som udgangspunkt kan konsulenterne tages ud af et projekt med mellem 14 dage op til 1 måneds varsel, men da man arbejder efter princippet "no show - no pay", er det reelle varsel fra olieselskaberne kortere.”

Af Skatterådets begrundelse fremgår bl.a.: *”I sin argumentation for selvstændig erhvervsvirksomhed tager revisor udgangspunkt i forholdet mellem formidlingsselskabet og konsulentselskabet/A, hvilket er uden betydning, idet arbejdet udføres for olieselskabet og ikke for formidlingsselskabet. Formidlingsselskabet er blot et indskudt mellemlid.*

Revisor fremhæver f.eks., at manglende instruktionsbeføjelser fra formidlingsselskabets side i henhold til kontrakten er et argument for selvstændig erhvervsvirksom-

hed. Dette argument er efter SKAT's opfattelse uden betydning, da det er forholdet til olieselskabet, der skal vurderes på, når det skal afgøres om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Kontrakten indeholder ikke konsulentselskabets forhold til olieselskabet."

SKM2004.286.LSR

Chauffører på cykeltaxier, der var ejet af et cykeltaxifirma, kunne ikke anses at udføre personligt arbejde i tjenesteforhold, og der skulle derfor ikke indeholdes A-skat af vederlagene. Der blev bl.a. lagt vægt på, at chaufførerne havde påtaget sig en vis økonomisk risiko, og at vederlagene var erhvervet direkte fra kunderne, samt at der skulle betales for leje af cyklerne. Lønsumsafgiften for virksomheden skulle endvidere reguleres i overensstemmelse hermed.

Den juridiske vejledning 2021-2, afsnit C.C.1.2.1 om afgrænsningen af selvstændig erhvervsvirksomhed overfor lønmodtagere

Regel

Lønindkomst anses ikke for at være indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.

Hverken PSL § 3, stk. 2, nr. 1, VSL § 1, stk. 1, KSL § 25 A, etablerings- og iværksætterkontoloven eller arbejdsmarkedsbidragsloven indeholder en afgrænsning af selvstændig erhvervsvirksomhed over for lønindkomst.

Afgrænsningen skal dog foretages på samme måde, uanset i hvilken relation inden for skattelovgivningens område, spørgsmålet er relevant. Dette fremgår bl.a. af forarbejderne til disse bestemmelser og af skd.cirk nr. 129 af 4. juli 1994. I dette cirkulære står også de retningslinjer, som nævnes nedenfor i dette afsnit.

Selvstændig

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

Det er en forudsætning, at

- virksomheden udøves nogenlunde regelmæssigt og gennem en ikke helt kort periode
- virksomheden ikke er af ganske underordnet omfang.

Det er uden betydning, om den skattepligtige har indkomst som lønmodtager ved siden af sin virksomhed.

Lønmodtager

Som lønmodtager anses den, der modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold. **En lønmodtager er desuden kendetegnet ved at udføre arbejde efter arbejdsgiverens anvisninger** og for dennes regning og risiko. Se afsnit C.A.3.1.1, hvor der står mere om lønmodtagere og lønindkomst.

Når der skal afgrænses

I de fleste tilfælde er det ikke vanskeligt at afgøre, om der foreligger et tjenesteforhold, fordi indkomstmotageren udfører arbejdet efter arbejdsgiverens anvisninger og helt for dennes regning.

Der kan dog i praksis være tilfælde, hvor det er vanskeligt at afgøre, om indkomstmotageren står i et tjenesteforhold til hvervgiveren eller er selvstændigt erhvervsdrivende.

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

Ved bedømmelsen skal der lægges vægt på, om der i vederlaget i væsentligt omfang indgår betaling for andet end den personlige arbejdsydelse. Se nedenfor om erhvervsmæssige omkostninger.

Kriterier, der taler for tjenesteforhold

Ved vurdering af, om der er tale om tjenesteforhold, kan der lægges vægt på, i hvilket omfang,

- hvervgiveren har en almindelig adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse, herunder tilsyn og kontrol
- indkomstmotageren udelukkende eller i overvejende grad har samme hvervgiver
- der er indgået aftale mellem hvervgiveren og indkomstmotageren om løbende arbejdsydelse
- indkomstmotageren har arbejdstid fastsat af hvervgiveren
- indkomstmotageren har ret til opsigelsesvarsel
- vederlaget er beregnet, som det er almindeligt i tjenesteforhold (timeløn, ugeløn, månedsløn, provision, akkord mv.)
- vederlaget udbetales periodisk
- hvervgiveren afholder udgifterne i forbindelse med udførelsen af arbejdet
- vederlaget i overvejende grad er nettoindkomst for indkomstmotageren
- indkomstmotageren anses for lønmodtager efter ferieloven, lov om arbejdsløshedsforsikring mv., funktionærloven, lov om arbejdsskadeforsikring og lov om arbejdsmiljø.

Kriterier, der taler for selvstændig erhvervsvirksomhed

Ved vurderingen af, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, kan der lægges vægt på, hvorvidt

- indkomstmotageren 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 indkomstmotageren er begrænset til det enkelte ordreforhold
- indkomstmotageren 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, fx forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue mv., og arbejdet udøves helt eller delvist fra lokalerne
- indkomstmodtagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilning 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
- ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren.

Samlet vurdering

Ingen af de nævnte kriterier, der taler for enten tjenesteforhold eller for selvstændig erhvervsvirksomhed, er i sig selv afgørende. Kriterierne har desuden ikke lige stor betydning i alle situationer. I praksis kan det være sådan, at visse sider af forholdet mellem hvervgiver og indkomstmodtager taler for, at det er et tjenesteforhold, mens andre sider taler for, at der foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed. I sådanne tilfælde afhænger afgørelsen af en samlet vurdering.

Det er i princippet forholdet mellem indkomstmodtageren og den enkelte hvervgiver, der skal bedømmes. Er der flere hvervgivere, kan indkomstmodtageren godt modtage indkomst som lønmodtager og som selvstændigt erhvervsdrivende samtidigt. Ved bedømmelsen af det enkelte forhold kan der dog lægges vægt på, om indkomstmodtageren i øvrigt er etableret som selvstændig inden for sit erhverv.

Erhvervsmæssige omkostninger

Hvis indkomstmodtagerens kontraktforhold med hvervgiveren forudsætter, at der af vederlaget afholdes væsentlige erhvervsmæssige omkostninger, der er atypiske for lønmodtagerforhold (dvs., at der i vederlaget i væsentligt omfang indgår betaling for andet end den personlige arbejdsydelse), vil der som oftest være tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Eksempler på sådanne væsentlige erhvervsmæssige omkostninger, er

- løn til ansat personale
- løn til medarbejdende ægtefælle

- leje af erhvervslokaler
- kontorholdsudgifter
- udgifter til anskaffelse af væsentlige driftsmidler, bortset fra udgifter til bil
- betaling for maskinanvendelse
- reklame- og annonceudgifter.

Der vil som oftest også være tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis der anvendes væsentlige driftsmidler eller kapital i øvrigt.

Den omstændighed, at indkomstmodtageren i et vist mindre omfang selv afholder driftsudgifter, fx til håndværktøj eller andre mindre driftsmidler, udgifter til kontorhold eller repræsentationsudgifter, udelukker dog ikke, at der kan foreligge et tjenesteforhold. Driftsudgifterne skal både efter deres art og omfang ligge væsentligt ud over, hvad der er sædvanligt i lønmodtagerforhold. Væsentlige udgifter til transport, egen bil, fortæring, overnatning eller andre lignende udgifter, der efter deres art ligger tæt op ad private udgifter, bevirker altså ikke i sig selv, at vederlaget må anses for indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed.

Hvis den skattepligtige har lønudgifter

At den skattepligtige afholder lønudgifter, fører ikke i sig selv til, at den skattepligtige anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende. Dette vil fx ikke være tilfældet, hvis arbejdet, der udføres af medhjælpen, er af begrænset karakter. Således blev en anæstesilæge, der var konsulent ved et privathospital og havde en anden læge som tilkaldevagt, ikke anset for selvstændig erhvervsdrivende. Se SKM2012.231.SR.

Hvis den skattepligtige har lønudgifter til ægtefælle, samlever eller en nærtstående person

Hvis medhjælpen er den skattepligtiges ægtefælle, samlever eller en anden nærtstående person, skal betingelserne med hensyn til dokumentation for arbejdets omfang og udførelse for medarbejdende ægtefælle være opfyldt. Det vil som udgangspunkt sige mindst 3-4 timers daglig arbejdsindsats, der ellers skulle have været udført af fremmed arbejdskraft. Se afsnit C.A.8.4.1.1 om medhjælpende ægtefælle.

Hvis den skattepligtige selv tilrettelægger arbejdet

At indkomstmodtageren tilrettelægger arbejdet selvstændigt, behøver ikke at betyde, at det ikke er et tjenesteforhold. Der kan fx være tale om højt uddannede personer eller overordnet personale, herunder direktører.

Betydning af ansættelseskontrakt

Der behøver heller ikke at foreligge en egentlig ansættelseskontrakt, for at der er tale om et tjenesteforhold. Det afgørende er en bedømmelse af de faktiske forhold. Løn til løsarbejdere, der ansættes fra dag til dag, er således lønindkomst. Der kan også være tale om, at forhold, man ellers ville bedømme som selvstændig erhvervsvirksomhed, fx levering af enkeltstående ydelser, kan skifte karakter til et tjenesteforhold, hvis der opstår en mere fast tilknytning til en hvervgiver.

Betydning af, at der beregnes moms

Som nævnt under "Kriterier, der taler for selvstændig erhvervsvirksomhed", taler det for, at der er selvstændig virksomhed, når indkomstmodtageren er momsregistreret i henhold til momsloven, og når ydelsen er faktureret med tillæg af moms.

I en række domme og afgørelser er den faktiske momsregistrering et moment, der indgår i vurderingen. Se fx følgende afgørelser i afsnit C.C.1.2.2:

TfS 1996, 449 HRD om forhandlere af Tupperware, SKM2011.655.BR om en nedrivningsvirksomhed og SKM2004.304.VLR om en handelsagent.

I SKM2005.280.VLR blev en altmuligmand anset for at være lønmodtager.

At der i praksis beregnes moms af vederlaget, udelukker dog ikke, at der kan være tale om lønindkomst.

Se fx i afsnit C.C.1.2.3 om en buschauffør, der drev et buschaufførbureau som en momsregistreret enkeltmandsvirksomhed, men som af skattemyndighederne blev anset for at være lønmodtager i TfS 1995, 154 TSS.

Se også SKM2011.707.BR stadfæstet ved SKM2012.599.VLR i afsnit C.C.1.2.2 om østeuropæiske håndværkere, der blev anset for at være lønmodtagere i relation til en dansk virksomhed, selvom de var blevet momsregistreret i både Østeuropa og Danmark. Se også SKM2014.407.SR om en momsregistreret polsk håndværker.

Deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab - regler for indkomstår, der påbegyndes 1. januar 2018 eller senere.

Ved lov nr. 684 af 8. juni 2017 om ændring af ligningsloven (Kvalifikation af selvstændig erhvervsvirksomhed ved deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab) (L194) er der indført en ny paragraf 4 i ligningsloven.

Se herom Afsnit C.C.1.2.4 Selvstændigt erhvervsdrivende ved deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab.

Bemærk - generelt om afsnit C.C.1.2.1.

Dette afsnit, C.C.1.2.1, vedrører kun den generelle afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende. Hvis en skattepligtig efter denne afgrænsning må anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende, behøver det ikke nødvendigvis at betyde, at den skattepligtige fx kan anvende virksomhedsordningen eller andre særregler for selvstændigt erhvervsdrivende. Dette skyldes, at der i disse regelsæt kan være andre betingelser, der også skal være opfyldt.

Der kan desuden være tale om hobbyvirksomhed, dvs. ikke-erhvervmæssig virksomhed, som ikke beskattes på samme måde som egentlig selvstændig erhvervsvirksomhed. Se afsnit C.C.1.1.2 om betydningen af, at virksomheden er ikke-erhvervmæssig. Se afsnit C.C.1.3 om afgrænsningen over for hobbyvirksomhed.

Endelig kan der være tilfælde, hvor der hverken er tale om lønmodtagere eller selvstændigt erhvervsdrivende. Det kan fx være i tilfælde, hvor den skattepligtige er honorarmodtager eller driver forskellige former for bivirksomhed, som på grund af det

beskedne omfang ikke kan karakteriseres som indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed. Se nærmere afsnit C.C.1.2.3 om denne afgrænsning.

Den juridiske vejledning 2021-2, afsnit C.A.3.1.2 om honorar

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.

Den lovgivningsmæssige anerkendelse af honorarmodtagerbegrebet kan bl.a. ses af AMBL § 2, stk. 1, nr. 2, hvorefter der skal betales arbejdsmarkedsbidrag af bruttovederlaget, og af SIL §§ 4-5, hvorefter vederlaget skal indberettes, når honoraret er B-indkomst.

Kørselsgodtgørelse efter statens takster er ikke honorarer. Der er i stedet tale om en udgiftskompensation til at dække udgifter til transport i forbindelse med arbejdet, og der skal derfor ikke betales arbejdsmarkedsbidrag af godtgørelsen. Se SKM2003.494.LSR, hvor der ikke skulle betales arbejdsmarkedsbidrag. Sagen vedrørte en fodbold dommer, der ikke skulle betale arbejdsmarkedsbidrag af en udgiftsgodtgørelse for transport til kampene, opgjort i overensstemmelse med det daværende Ligningsråds satser for befordringsgodtgørelse.

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).

Se også

Se også afsnit A.B.4.1 om indeholdelse af A-skat og AM-bidrag.

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 2021-2, afsnit C.C.1.2.3 Selvstændig erhvervsvirksomhed, afgrænsning over for honorarmodtagere, der ikke er selvstændigt erhvervsdrivende

Indhold

Dette afsnit beskriver afgrænsningen af selvstændig erhvervsvirksomhed over for honorarmodtagere, som hverken er i tjenesteforhold eller er selvstændigt erhvervsdrivende. Desuden beskrives den særlige beskatning af disse honorarmodtagere.

Afsnittet indeholder:

- Overblik vedrørende honorarer
- Honorarmodtagere, som er selvstændigt erhvervsdrivende
- Honorarer som led i tjenesteforhold

- Honorarer, som hverken er optjent som led i tjenesteforhold eller selvstændig erhvervsvirksomhed
- Beskatning, når honorarmodtager hverken er selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtager
- Praksis om bestyrelses honorarer
- Særligt om bestyrelses honorarer til advokater og visse konsulenter
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Overblik vedrørende honorarer

Vederlag, der kaldes honorar, kan vedrøre:

- Selvstændig erhvervsvirksomhed
- Tjenesteforhold (lønmodtagerforhold)
- Ikke erhvervsmæssig virksomhed, som ikke er led i tjenesteforhold.

Honorarmodtagere, som er selvstændigt erhvervsdrivende

Visse erhvervsgrupper modtager vederlag, som ofte betegnes som honorarer, men bliver alligevel anset for at være selvstændigt erhvervsdrivende, hvis de i øvrigt opfylder betingelserne. Det er fx:

- Bygningshåndværkere
- Entreprenører
- Arkitekter
- Rådgivende ingeniører
- Advokater og revisorer.

Disse anses også for at være selvstændigt erhvervsdrivende, selvom de kun driver deres virksomhed som bivirksomhed.

Bemærk

Enkeltstående honorarer

Enkeltstående honorarer anses som regel ikke for at være indtægter ved selvstændig erhvervsvirksomhed. Ved vurderingen af, om honoraret er enkeltstående eller løbende, kan det være nødvendigt at afgrænse, om indtægten er løn eller ej.

Eksempel på enkeltstående honorar

En statsautoriseret revisor, der var ansat i et revisionsfirma modtog en B-indkomst på ca. 10.000 kr. som honorar for revisionsarbejde for et interessentskab og dets to interessenter. En sådan begrænset revisorbistand kunne ikke anses for at være selvstændig erhvervsvirksomhed. Se LSRM 1985.47.LSR.

Honorarer som led i tjenesteforhold

Honorarer, der udbetales som led i et konkret tjenesteforhold, adskiller sig ikke fra almindelig løn. Se afsnit C.A.3.1.2 om honorarer, som henviser til afsnit C.A.3.1.1 om løn.

Afsnit C.A.3.1. beskriver også, hvordan det afgøres, om der er tale om løn eller om honorarvirksomhed optjent i eller uden for et tjenesteforhold.

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.

på honorarmodtagere, der hverken er selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtagere

En gymnasielærer, der også var medforfatter til nogle lærebøger, var ikke selvstændigt erhvervsdrivende i forbindelse med forfatterarbejdet. Se TfS 1998, 695 LSR.

En professor i historie udøvede også forfatter- og foredragsvirksomhed. Denne virksomhed lå inden for eller i forlængelse af fuldtidsstillingen som professor og var derfor en bibeskæftigelse. Desuden påtog professoren sig ikke en selvstændig økonomisk risiko og havde ikke væsentlige udgifter ved aktiviteten. Virksomheden kunne hverken betegnes som lønmodtagervirksomhed eller som selvstændig erhvervsvirksomhed. Se SKM2007.35.ØLR.

En skatteyder havde påtaget sig et hverv for EU-kommissionen uden at være ansat. Hun modtog en sekretariatsgodtgørelse i forbindelse med arbejdet. Skatterådet fandt, at hun var honorarmodtager. Se SKM2020.97.SR.

En skatteyder var uddannet som og arbejdede som pilot. Herudover indgik han aftaler med et andet firma, om at transportere fly på langdistanceflyvninger. Han modtog et vederlag for dette, der gav ham et overskud på mellem 4.000 kr. og 6.000 kr., efter at han havde afholdt sine rejseomkostninger (hotel og hjemtransport). Skatterådet anså skatteyderen for honorarmodtager i forhold til denne aktivitet, da der blev udført få, enkeltstående flyvninger, og der ikke påhvilede skatteyderen den

for selvstændige erhvervsvirksomhed karakteristiske økonomiske risiko. Se SKM2020.366.SR.

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 AMBL § 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. 6, jf. LL § 8 M).

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

Honorarmodtagere kan efter praksis foretage afskrivninger jf. AL kapitel 2 og 3, som fratrækkes efter nettoindkomstprincippet, jf. SL § 4. De almindelige betingelser for afskrivning skal imidlertid være opfyldt. Det er fx en betingelse, at driftsmidler bruges udelukkende eller delvist i honorarvirksomheden. Privat benyttelse giver ikke adgang til afskrivning. Se TfS 1999, 90 LSR.

Praksis om bestyrelseshonorarer

Et bestyrelseshonorar er som udgangspunkt vederlag for personligt arbejde og beskattes derfor som A-indkomst. Se KSL § 43, stk. 1, og stk. 2, litra a, (honorarindkomst).

Se også SKM2011.623.SR, hvor Skatterådet afviste, at indkomst fra bestyrelsesposter kan anses for at være selvstændig erhvervsvirksomhed, der kan indgå i virksomhedsordningen. Afgørelsen er stadfæstet ved SKM2012.437.LSR. Landsskatte retten 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 cirk. 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 bestyrelsesarbejde 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.

Særligt om bestyrelseshonorarer til advokater og visse konsulenter

Bestyrelseshonorarer anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed, når indtægten indgår i et interessentskab, der driver virksomhed med bestyrelsesarbejde, eller når indtægter fra bestyrelsesposter i øvrigt er et naturligt led i erhvervsvirksomheden.

Advokater

For så vidt angår advokater gælder det, at bestyrelsesarbejde anses for en integreret del af advokatvirksomheden. Vederlaget kan derfor indtægtsføres i advokatvirksomheden, selvom honoraret er A-indkomst for modtageren.

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. Se SKM2002.108.LR, hvor bestyrelsesarbejdet havde været tæt knyttet til og et udslag af det konsulentarbejde, som bestyrelsesmedlemmet havde udført for de pågældende virksomheder. Se også SKM2011.716.SR, hvor Skatterådet bekræftede, at virksomheden A var rette indkomstmodtager af vederlag for konsulenttydelser, som partneraktionærerne udførte som et integreret led i A's konsulentvirksomhed. Sagen adskilte sig fra SKM2012.437.LSR (tidligere SKM2011.623.SR) ved, at A's hovedaktivitet bestod af rådgivning og konsulenttydelser, og der blev ved afgørelsen lagt vægt på, at hovedaktiviteten netop var konsulenttydelser, og at bestyrelsesarbejdet udsprang af dette konsulentarbejde. SKM2012.437.LSR omtales ovenfor under Praksis om bestyrelseshonorarer.

Se også

Se også SKM2011.84.SR, SKM2011.283.SR og SKM2011.629.SR, hvor Skatterådet fastslår, at bestyrelseshonorar (når der ses bort fra specifikke undtagelser) er vederlag for personligt arbejde. I SKM2020.270.SR fandt Skatterådet, at bestyrelsesarbejdet ikke kunne anses for en del af spørgers konsulentvirksomhed.

Ministersvar til Skatteudvalget – spørgsmål 407 (FT 2020-21) af 26. marts 2021

Spørgsmål:

Ministeren bedes kommentere den interne præsentation fra Wolt Danmarks foretræde for Skatteudvalget den 25. marts 2021 om skatte- og momsudfordringer for platformsvirksomheder m.v., jf. SAU alm. del - bilag 194.

Svar

Wolt har i forbindelse med et foretræde for Skatteudvalget den 25. marts 2021 gjort opmærksom på de udfordringer, som Wolt vurderer, der er med skattebetaling for udbydere på digitale platforme i bred forstand.

Wolt peger bl.a. på, at der ikke er indeholdelsespligt for B-skat ved udbetaling af honorarer, og at de platforme, der formidler kontakt mellem udbydere og aftagere, har vanskeligt ved at finde ud af, om den enkelte udbyder når registreringsgrænsen for moms på 50.000 kr., når udbyderen benytter sig af flere platforme.

Indledningsvis bemærkes, at det er en konkret vurdering, hvorvidt der for den enkelte digitale platform er tale om, at tjenesteudbyderne skal anses for lønmodtagere, honorarmodtagere eller for selvstændigt erhvervsdrivende.

Er der tale om honorarmodtagere, er udgangspunktet, 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, skal indberettes. Den, der som led i virksomhed udbetaler sådanne beløb, skal således indberette herom til Skatteforvaltningen.

Platforme, som formidler ydelser, hvor vederlaget udgøres af honorarer, er dog ikke indberetningspligtige, da platformen blot formidler ydelserne og honorarerne. Den skattepligtige skal således selv oplyse om den skattepligtige indkomst, ligesom der ikke automatisk indeholdes en foreløbig skat.

Skatteministeriet er bekendt med de udfordringer, som Wolt har fremført for Skatteudvalget. Der pågår således allerede i regi af Skattelovrådet et nærmere analysearbejde af den såkaldte ”tredje gruppe på arbejdsmarkedet”. Den tredje gruppe på arbejdsmarkedet omfatter personer, som ikke umiddelbart falder inden for de mere traditionelle beskæftigelsesformer i form af at være enten lønmodtagere eller selvstændigt erhvervsdrivende. Når Skattelovrådets anbefalinger foreligger, vil eventuelle tiltag på området blive overvejet.

Derudover blev Rådets direktiv (EU) 2021/514 af 22. marts 2021 om ændring af direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet (DAC7) vedtaget den 22. marts 2021. Direktivet pålægger digitale platforme at indberette bruger- og transaktionsoplysninger til Skatteforvaltningen fra 1. januar 2023, og det forventes, at de indberettede oplysninger vil bidrage positivt i forbindelse med den fremtidige skatteopkrævning. Direktivet vil blive implementeret i dansk ret ved et lovforslag på Skatteministeriets område, som forventes at blive fremsat i foråret 2022.

Det skal endvidere bemærkes, at det er den enkelte udbyder af ydelser på en platform, som er forpligtet til at lade sig registrere for moms og til at indgive momsangivelser. Pligten til at lade sig momsregistrere og dermed opkræve moms indtræder allerede ved udstedelse af den første faktura, hvis det efter forholdene er åbenbart, at omsætningen indenfor 12 måneder vil overstige 50.000 kr.

Endelig kan jeg oplyse, at EU-Kommissionen for øjeblikket undersøger, om der bør udformes nye momsregler for salg gennem platforme og i givet fald hvilke. Fra dansk side vil vi deltage aktivt i dette arbejde med henblik på at sikre, at reglerne bliver enkle, men også robuste og fremtidssikrede.

Ministersvar til Skatteudvalget – spørgsmål 458 (FT2020-21) af 17. maj 2021

Spørgsmål

Hvor mange kontroller pr. år har Skattestyrelsen de seneste år foretaget af, hvorvidt soloselvstændige, der arbejder for platformsvirksomheder, der sælger ydelser til privatpersoner, reelt er selvstændige eller lønmodtagere?

Svar

Jeg kan henholde mig til følgende, som jeg har modtaget fra Skattestyrelsen:

”Skattestyrelsen har i perioden fra januar 2017 til marts 2021 modtaget data fra ni arbejdsplatforme om ca. 17.000 personer (herefter udbydere), som har haft indtægter ved at udbyde deres arbejdskraft. Det er på nuværende tidspunkt ikke alle platforme, der er færdigvurderet ift. deres status som arbejdsgiver for udbydere eller ej.

Skattestyrelsen har indtil nu ikke anset nogen af de vurderede arbejdsplatforme for at være arbejdsgiver for udbydere i skattemæssig sammenhæng. Udbydere er anset for at være honorarmodtagere eller for at drive erhvervmæssig virksomhed.

Nogle udbydere er momsregistrerede enkeltpersoner, mens andre udbydere driver deres virksomhed i selskabsform og har ansatte. Endelig er der udbydere, som har omsat for under 50.000 kr., og dermed er under grænsen for momsregistreringspligt.

Skattestyrelsens samlede kontrolindsats i perioden fra januar 2017 til marts 2021 vedrørende personer, der har indtægter via arbejdsplatforme, er opsummeret i tabel 1 nedenfor.

Tabel 1 Skattestyrelsens samlede kontrolindsats vedrørende personer, der har indtægter via arbejdsplatforme (2017 - marts 2021)

År	2017	2018	2019	2020	2021 (jan-mar)	I alt
Nettoprovenu (mio. kr.)	11,4	7,8	25,5	46,9	5,9	97,5
Antal kontroller ¹	2.517	980	3.509	6.027	666	13.699
Træfpct.	100	97	99	97	94	98

¹) Kontrolindsatsen opgøres dynamisk, dvs. registreringsfejl mv. bliver korrigeret bagudrettet, hvorfor tallene løbende kan ændre sig og dermed afvige fra tidligere opgørelser. Tallene er opgjort pr. 14. april 2021.

²) Antallet af kontroller svarer ikke 1:1 til antallet af kontrollerede personer. Er en person eks. både reguleret for skat og moms, tæller dette som to kontroller.

”

Ministersvar til Skatteudvalget – spørgsmål 459 (FT2020-21) af 17. maj 2021

Spørgsmål

Med henvisning til artiklen i Fagbladet 3F af 23. marts 2021 ”Eksperter modsiger Skattestyrelsen: Wolt-bude er lønmodtagere” udbedes ministerens kommentarer til disse vurderinger samt oplysning om, hvordan Skattestyrelsen har håndhævet den juridiske vejledning (C.C.1.2.1) over for soloselvstændige og platformsvirksomheder, der sælger ydelser til privatpersoner. (<https://fagbladet3f.dk/artikel/wolt-bude-er-loenmodtagere>)

Svar

Jeg kan henholde mig til følgende, som jeg har modtaget fra Skattestyrelsen:

”Skattestyrelsen kan grundet tavshedspligten ikke udtale sig vedrørende en konkret platform. Skattestyrelsen kan derfor ikke kommentere på indholdet i artiklen.

Skattestyrelsen kan generelt om afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændige oplyse, at det i de fleste tilfælde ikke er vanskeligt at afgøre, om der foreligger et lønmodtager/tjenesteforhold. I tvivlstilfælde beror det på en konkret vurdering af de faktiske forhold, og der kan være elementer i en aftale, som peger i retningen af, at der er tale om lønmodtagerforhold, og andre elementer i samme aftale, der peger i retning af selvstændig erhvervsvirksomhed.

Den juridiske vejledning giver udtryk for Skatteforvaltningens opfattelse af gældende praksis og har cirkulærestatus. Den juridiske vejledning er bindende for Skatteforvaltningens medarbejdere, medmindre vejledningens indhold klart ikke er i overensstemmelse med højere rangerende retskilder.

Den juridiske vejledning er således ikke bindende over for borgere og virksomheder, men kan danne grundlag for en afgørelse fra Skattestyrelsens side ifm. en kontrol eller lignende.”

Ministersvar til Skatteudvalget – spørgsmål 460 (FT2020-21) af 17. maj 2021

Spørgsmål

Med henvisning til at flere domme i andre europæiske lande har fastslået, at soloselvstændige, der arbejder for platformsvirksomheder, som leverer ydelser til private forbrugere, reelt er lønmodtagere, bedes ministeren oplyse, om det giver anledning til at revurdere Skattestyrelsens vejledning (C.C.1.2.1).

Svar

Jeg kan henholde mig til følgende, som jeg har modtaget fra Skattestyrelsen:

”Den juridiske vejledning ajourføres to gange årligt (pr. 1. januar og pr. 1. juli) med vedtagen lovgivning og med ny dansk skatteretlig praksis. Der sker således løbende opdatering af afsnittene, herunder også afsnit C.C.1.2.1. Skattestyrelsen finder ikke, at domme fra andre europæiske lande vedrørende digitale platforme (og særligt ikke ansættelsesretlige domme) har betydning fra dansk skatteretlig praksis. Disse eventuelle domme giver derfor ikke Skattestyrelsen anledning til at revurdere Den juridiske vejledning.

Ny skatteretlig praksis i Danmark vedr. digitale platforme, herunder om der i konkrete tilfælde er tale om lønmodtagere, honorarmodtagere eller selvstændigt erhvervsdrivende, vil derimod skulle indføres ind i Den juridiske vejledning.”

Ministersvar til Skatteudvalget – spørgsmål 342 (FT 2018-2019) af 19. marts 2019

Spørgsmål

Ministeren bedes oplyse, hvor mange af de cykelbude, der er selvstændige erhvervsdrivende i regi af udbringningsfirmaet Wolt, der indberetter deres indtægter til Skatteforvaltningen.

Svar

Jeg kan henholde mig til følgende, som jeg har modtaget fra Skattestyrelsen:

”Skattestyrelsen er ikke i besiddelse af præcise oplysninger om det samlede antal cykelbude, der kører for udbringningsfirmaet Wolt, og har derfor heller ikke mulighed for at oplyse, hvor mange som indberetter deres indtægt til Skatteforvaltningen.

Det skal dog bemærkes, at det ikke kan forudsættes, at alle cykelbudene, der kører for Wolt, er selvstændigt erhvervsdrivende. Der kan ofte forekomme tilfælde, hvor indtægten for det enkelte bud bliver anset for at være en honorarlignende indtægt.

Der er også en række tilfælde, hvor budene tjener så meget, at de skal afregne moms. Den skatte- og afgiftsmæssige behandling vil altid bero på en samlet vurdering af, hvorledes konceptet er for den enkelte digitale platform og de enkelte bude.”

Ministersvar til Skatteudvalget – spørgsmål 343 (FT 2018-19) af 19. marts 2019 – svar fortroligt

Spørgsmål

Ministeren bedes oplyse, hvor mange af de cykelbude, som Skattestyrelsen, jf. svar på SAU alm. del – spørgsmål 342, har oplysninger om, der betaler skat og moms.

Ministersvar til Skatteudvalget – spørgsmål 344 (FT 2018-19) af 19. marts 2019 – svar fortroligt

Spørgsmål

Ministeren bedes oplyse, hvor mange af de cykelbude, som Skattestyrelsen, jf. svar på SAU alm. del – spørgsmål 342, har oplysninger om, der betaler skat og moms.

Ministersvar til Skatteudvalget – spørgsmål 405 (FT2018-19) af 11 april 2019 – svar fortroligt

Spørgsmål

Ministeren bedes oplyse, hvor mange af de cykelbude, som Skattestyrelsen, jf. svar på SAU alm. del – spørgsmål 342, har oplysninger om, der betaler skat og moms.

Svaret er bindende for skattemyndighederne i følgende periode

Svaret er bindende i 5 år, der regnes fra modtagelsen af svaret, jf. skatteforvaltningslovens § 25, stk. 1.

Et bindende svar om et aktivs værdi er bindende for skattemyndighederne i forhold til spørgeren eller andre som nævnt i skatteforvaltningslovens § 21, stk. 2, ved behandlingen af det pågældende forhold i 6 måneder regnet fra spørgerens modtagelse af svaret.

Hvornår er svaret ikke bindende

Svaret er jf. skatteforvaltningslovens § 25, stk. 2, ikke bindende i følgende tilfælde:

- hvis der sker ændringer i de faktiske forhold eller forudsætninger, der har været afgørende for svaret,
- hvis de love og bekendtgørelser, som har ligget til grund for svaret ændres,
- hvis det bindende svar er i strid med EU-retten.

Et svar, der vedrører fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er, jf. skatteforvaltningslovens § 25, stk. 3, ikke bindende, i det omfang en udenlandsk, respektive en færøsk eller en grønlandsk, skattemyndighed lægger en anden vurdering af det pågældende spørgsmål til grund.

Klagevejledning

Hvis I vil klage

Så kan I enten klage over afgørelsen til Skatteankestyrelsen eller indbringe afgørelsen for domstolene.

Hvis I vil klage til Skatteankestyrelsen

Så skal I skrive til Skatteankestyrelsen, som skal have modtaget klagen senest tre måneder efter den dag, hvor I har fået denne afgørelse. Skatteankestyrelsen er sekretariat for Landsskatteretten og ankenævnene.

Skriv alle de punkter, I vil klage over, og begrund for hvert punkt, hvorfor I mener, afgørelsen er forkert. Vedlæg afgørelsen. Har I fået en sagsfremstilling ved siden af afgørelsen, skal I også vedlægge den. Hvis I har dokumenter, som støtter og underbygger jeres klage, beder vi jer også sende dem med. Ønsker I et møde med en sagsbehandler i Skatteankestyrelsen, skal I skrive jeres telefonnummer i klagen.

Det koster 1.100 kr. at klage. Hvis I får helt eller delvist ret i jeres klage, får I pengene tilbage.

Hvis I vil indbringe afgørelsen for domstolene

I kan også vælge at indbringe afgørelsen for domstolene senest tre måneder efter afgørelsens dato. I skal sende stævningen til den byret, som jeres bopæl/adresse hører under. Byrettens adresse fremgår af domstolenes hjemmeside domstol.dk.

Har I ikke bopæl/adresse her i landet, skal I sende stævningen til Københavns Byret.

Stævningen skal udtages mod Skatteministeriet, Nicolai Eigtveds Gade 28, 1402 København K. I kan finde mere vejledning om sagsanlæg på domstol.dk

Sådan sender I klagen og betaler

I skal sende klagen elektronisk via Skatteankestyrelsens klageformular på skatteankestyrelsen.dk, hvor I samtidig skal betale med betalingskort eller Mobile-Pay.

Kun hvis I er fritaget for Digital Post, kan I sende klagen som brev til Skatteankestyrelsen, Ved Vesterport 6, 4. sal, 1612 København V. Betal ved at overføre beløbet til kontoen med registreringsnr. 0216 og kontonr. 4069029361, og skriv virksomhedens navn og cvr-nr. eller jeres navne og cpr-nr. i meddelelsesfeltet.

I kan søge om at få betalt jeres rådgiver

Hvis I får en rådgiver til at hjælpe med klagesagen, kan I i nogle tilfælde søge om at få rådgivningen betalt helt eller delvist. I kan dog ikke få betalt rådgivning til den del af sagen, som knytter sig til jeres pligter som arbejdsgiver. I kan læse mere om denne mulighed på skat.dk/omkostningsgodtgørelse