

# Redegørelse om den skatte- og afgiftsmæssige behandling af den tredje gruppe på arbejdsmarkedet

## Forord

Beskæftigelsesministeriet udgav i december 2001 en række rapporter om atypisk beskæftigelse. Beskæftigelsesministeriet anvender i rapporterne udtrykket "Den tredje gruppe på arbejdsmarkedet" om disse atypiske beskæftigede. Andre terminologier om disse personer er "de selvbeskæftigede" og "de tilknyttede".

Beskæftigelsesministeriets rapporter konkluderer, at en væsentlig årsag til, at den tredje gruppe har problemer med at etablere sig på arbejdsmarkedet, skal findes i skattereglerne. Konkret fremføres 5 områder, hvor skattelovgivningen anses for at give problemer.

Denne redegørelse, som er udarbejdet af skatteministeriets departement og Told- og Skattestyrelsen, har først og fremmest til hensigt at lave en nærmere skattemæssig undersøgelse af, hvorvidt der i de situationer, som anses som problemområder, kan foretages forbedringer af skattelovgivningen. Disse forbedringer skal i givet fald kunne fremme etableringen af nye, mindre iværksættervirksomheder.

I redegørelsen er der desuden taget stilling til en række kritikpunkter, som er fremført af forskellige organisationer og eksperter inden for skatteområdet, og som vedrører den tredje gruppe på arbejdsmarkedet. Også i forhold til disse kritikpunkter, som blandt andet anbefaler ændrede grænsedragninger samt øget retsafklaring – særligt i forhold til hobbyvirksomhed - undersøges det, om der er mulighed for at foretage forbedringer af skattesystemet.

Redegørelsen er derfor ikke en færdig løsningsmodel, der kan give forventninger om en umiddelbar ændring af skattereglerne, som i givet fald forudsætter finansiering. Redegørelsen skal i stedet ses som Skatteministeriets debatindlæg som en reaktion på den kritik, som fremføres i Beskæftigelsesministeriets rapport om den tredje gruppe på arbejdsmarkedet og fra andre sider. Redegørelsens anbefalinger skal desuden ses i lyset af de forskellige forenklingstiltag, som i øvrigt er foreslået.

# Kapitel A Indledning

## A.1. Projektbeskrivelse

Beskæftigelsesministeriet har udarbejdet en samlet rapport<sup>[1]</sup> om en særegen gruppe på arbejdsmarkedet, også kaldet den "3. gruppe på arbejdsmarkedet". Gruppen omfatter personer, der med hensyn til deres atypiske beskæftigelsesformer afviger fra de to traditionelle, adskilte grupper på arbejdsmarkedet - lønmodtagerne og de selvstændigt erhvervsdrivende.

Rapporten søger at belyse, i hvilket omfang udviklingen inden for denne persongruppe påvirker og skaber behov for ændringer i lovgivningen på området, herunder også skattelovgivningen.

Skatteministeriet har efterfølgende bestemt, at der skal ske en materiel opfølgning på rapporten.

Denne opfølgning resulterede i nedsættelsen af en projektgruppe, der fik følgende kommissorium:

### A.1.1. Projektets kommissorium

"Den "3. gruppe på arbejdsmarkedet" er betegnelsen for en personkreds, hvis arbejdsrelationer er atypiske sammenlignet med de traditionelle grupper på arbejdsmarkedet. Ofte er arbejdsudføreren ikke i et traditionelt ansættelsesforhold, men er på den anden side heller ikke en traditionel selvstændigt erhvervsdrivende med eksempelvis ansatte m.v. Personkredsen løser derimod typisk afgrænsede opgaver i en periode, der som regel er aftalt på forhånd.

Personkredsen omfatter f.eks. konsulenter, rådgivere og freelancere m.v. Løsarbejdere og midlertidigt ansatte har altid været en del af arbejdsmarkedet. I takt med samfundsudviklingen kan der dog i dag spores en vis udbredelse af fænomenet - både hvad angår antallet af personer og inden for nye fagområder.

I Beskæftigelsesministeriets rapport om fænomenet og i pressen er der fra den 3. gruppe blevet ytret utilfredshed med det nuværende skattesystem og skattereglerne.

I den forbindelse har Skatteministeriet besluttet, at der skal ske en materiel opfølgning på rapporten.

Der skal for det første laves en analyse og en beskrivelse af gældende ret og praksis vedrørende den skattemæssige sondring mellem status som lønmodtager, selvstændigt erhvervsdrivende og "restgruppen" (honorarmodtager mv.).

Formålet er bl.a. at få en samlet beskrivelse af, hvad der i praksis lægges vægt på ved afgørelsen af, om der er tale om lønmodtagerforhold eller en selvstændig erhvervsvirksomhed i de tilfælde, hvor en persons arbejdsrelationer er atypiske i forhold til de traditionelle grupper på arbejdsmarkedet. Andre problemstillinger, som er rejst i rapporten, skal eventuelt også inddrages.

Beskrivelsen af gældende praksis foreslås gjort inden for følgende fire områder:

- skatteligningen af personer
- indeholdelsespligt (A- og B-indkomst)
- momsområdet
- arbejdsmarkedsbidrag

På baggrund af denne samlede beskrivelse af praksis skal det for det andet herefter vurderes, om gældende ret er hensigtsmæssig. Det kan f.eks. tænkes at munde ud i overvejelser omkring ændring af lovgivning, opdatering af vejledninger på området, behov for mere information i ligningsvejledningen m.v..

## A.2. Projektdeltagere

Projektejer: Jens Drejer.

Projektleder: Thomas Sørensen.

Projektdeltagere: Mads Ballegaard, Jochim Behrend, Bente Houdorf, Solveig Johnsen og Finn Thrysoe.

### A.3. Resume og anbefalinger

I **kapitel B** defineres redegørelsens personkreds. Det er primært den 3. gruppe på arbejdsmarkedet. Denne betegnelse dækker over en gruppe personer, der har nogle arbejdsrelationer, som er atypiske sammenlignet med de traditionelle grupper på arbejdsmarkedet - lønmodtagerne og de selvstændigt erhvervsdrivende.

Derudover er det også fundet relevant at inddrage en anden gruppe atypisk beskæftigede, nemlig de personer, der udelukkende, eller ved siden af deres erhvervsaktive liv som enten lønmodtager eller selvstændig, er beskæftiget med personligt arbejde af en sådan karakter, at det på den ene side ikke kan klassificeres som personligt arbejde i et tjenesteforhold i skattemæssig forstand og på den anden side heller ikke er selvstændig erhvervsvirksomhed. Denne restgruppe er atypisk i relation til skattelovgivningen.

Inddragelsen af disse beskæftigelsesformer medfører, at etablerings- og ophørssituationen for de atypisk beskæftigede også bliver behandlet.

Personkredsen i denne redegørelse er således udvidet i forhold til Beskæftigelsesministeriets rapport, som udelukkende drejer sig om den 3. gruppe på arbejdsmarkedet.

Redegørelsen beskæftiger sig således med 2 skattemæssige kategorier:

- **egentlig erhvervmæssig virksomhed,**

der er selvstændig erhvervsvirksomhed og personligt arbejde i et tjenesteforhold (lønmodtagere),

- **uegentlig erhvervmæssig virksomhed,**

der er honorarvirksomhed og hobbyvirksomhed.

I kapitlet redegøres der for den kritik af skattesystemet, der blandt andet har rettet sig imod skattereglernes sondring mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende og de heraf relaterede problemstillinger.

Der redegøres for den kritik, som fremkom under udarbejdelsen af Beskæftigelsesministeriets rapport, og for den mere generelle kritik, der blandt andet er blevet fremført i skattelitteraturen, medierne m.v.

Kritikpunkterne bunder grundlæggende i den forskelsbehandling, der sker i det nuværende skattesystem mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende, og som giver særlige problemer for de atypisk beskæftigede, der befinder sig i gråzonen mellem de to traditionelle grupper på arbejdsmarkedet.

Der er kritik af, at reglerne for den skattemæssige sondring mellem lønmodtagere og selvstændige er for uklare, hvilket medfører, at en atypisk beskæftiget person, der bliver klassificeret som selvstændigt erhvervsdrivende af skattemyndighederne, opnår væsentlige økonomiske og forretningsmæssige fordele set i forhold til en anden næsten tilsvarende atypisk beskæftiget person, der skattemæssigt bliver behandlet efter reglerne for lønmodtagere.

Af kritikpunkterne fremgår det, at den nuværende indretning af skattesystemet medfører nogle væsentlige problemer for gruppen af atypisk beskæftigede, og at disse problemer muligvis er med til at skabe begrænsninger i lysten til at starte selvstændig virksomhed. Herved kan den nuværende retstilstand være medvirkende til at modarbejde ønsket om at skabe en stærkere selvstændighedskultur her i landet.

For så vidt angår uegentlig erhvervmæssig virksomhed peges der på det forhold, at overskud anses som almindelig indkomst og beskattes, mens underskud ikke kan modregnes i anden indkomst og ikke kan fremføres til modregning i senere år uanset kilden. Denne praksis giver ingen støtte til virksomheder, der befinder sig i en atypisk etableringsfase. Desuden skaber den manglende lovmæssige regulering uklarhed om reglerne.

I kapitlet gives en kort gennemgang af de skatteregler, der gælder for henholdsvis egentlig erhvervs-mæssig virksomhed og uegentlig erhvervmæssig virksomhed. Regelgennemgangen er medtaget for at forstå den fremførte kritik og for at skabe et generelt overblik over de regler, som berører personkredsen.

På indkomstskatteområdet eksisterer der et omfattende sæt af lovregler for henholdsvis lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende.

De forskelle, der er i skattereglerne for henholdsvis selvstændigt erhvervsdrivende og lønmodtagere, har såvel økonomiske som administrative konsekvenser. Det betyder, at der typisk vil være væsentlige skattemæssige fordele ved at blive klassificeret som selvstændigt erhvervsdrivende i skattesystemet.

Dette kan illustreres ved, at det kun er selvstændigt erhvervsdrivende, der kan fradrage deres driftsomkostninger i den personlige indkomst. Derudover kan kun selvstændigt erhvervsdrivende anvende virksomhedsordningen, samt overføre overskud til medarbejdende ægtefælle.

Lønmodtagere kan ikke fratrage driftsomkostninger i den personlige indkomst. Lønmodtagere kan i stedet fratrage det beløb, hvormed de samlede udgifter (bortset fra udgifter til befordring, A-kasse og fagforening) overstiger et grundbeløb på 3.000 kr. ( i 2002: 4.600 kr.), som et ligningsmæssigt fradrag. Lønmodtagere kan i modsætning til selvstændigt erhvervsdrivende foretage indskud på etableringskonto og modtage skattefri godtgørelse for udgifter i forbindelse med arbejdets udførelse.

For opgørelsen af bidragsgrundlaget til betaling af AM-bidrag gælder der for selvstændigt erhvervsdrivende et nettoindkomstprincip, medens der for lønmodtagere og honorarmodtagere gælder et bruttoindkomstprincip.

Der foretages i kapitlet en sammenligning af skattereglerne for de forskellige grupper, og formålene bag de forskellige skatteregler diskuteres, og hvorefter forskelsbehandlingen vurderes i forhold til den faktiske udvikling på området.

I **kapitel C** foretages der en gennemgang og analyse af, hvorledes den retlige kvalificering af de forskellige grupper af hvervtagere skal ske ifølge de primære retskilder på området og retspraksis. Gennemgangen foretages for henholdsvis indkomstskat, arbejdsmarkedsbidrag og moms, først for erhvervmæssig virksomhed (afsnit C.2.) og dernæst for uegentlig erhvervsvirksomhed (afsnit C.3.).

### C.2. Erhvervmæssig virksomhed – lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende.

For så vidt angår sondringen mellem lønmodtagere og selvstændige er den primære retskilde på indkomstskattens område cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 (personskattecirkulæret), der opregner en lang række kriterier, der kan lægges vægt på ved vurderingen af, hvorvidt der foreligger et tjenesteforhold eller erhvervmæssig virksomhed. Højesteret har ved flere lejligheder henvist til, at afgrænsningen skal ske efter de kriterier, der er angivet i dette cirkulære, og at der skal foretages en samlet vurdering ud fra de nævnte kriterier. Selv om der således som udgangspunkt skal foretages en helhedsvurdering, er det imidlertid på baggrund af den foretagne gennemgang og analyse af retspraksis projektgruppens opfattelse, at det i praksis er et lille antal, bestemte kriterier, der er de afgørende for udfaldet, således at vurderingen i praksis oftest sker ud fra et betydeligt færre antal kriterier end angivet i cirkulæret.

Med hensyn til arbejdsmarkedsbidrag findes der så vidt vides ingen afgørelser vedrørende den nævnte afgrænsning, hvilket formentlig hænger sammen med, at en ændring af ansættelsen af indkomstskatten eller af A-skatteindeholdelsen oftest automatisk bliver bestemmende for bidragspligten. Der opstår derfor ikke nogen selvstændige arbejdsmarkedsbidragsager om afgrænsningen mellem de to grupper.

I momsloven er begrebsanvendelsen vedrørende selvstændig erhvervsvirksomhed ikke helt den samme som i skattelovgivningen. Momslovens § 3, der inkorporerer artikel 4 i 6. momsdirektiv, anvender således begrebet "selvstændig økonomisk virksomhed". Alligevel er der stort set ingen offentliggjorte afgørelser på momsområdet om afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændige, hvilket formentlig må tillægges den kendsgerning, at en skatteretlig omkvalificering fra selvstændig til lønmodtager på momsområdet alene sker med virkning for fremtiden. Til forskel fra skatteområdet mødes den omkvalificerede person således ikke med økonomiske krav om tilbagebetaling.

### C.3. Uegentlig erhvervsvirksomhed – hobbyvirksomhed og honorarvirksomhed.

På grund af ensartede regler for indkomstskat ved hobby- og honorarvirksomhed er alle retskilder orienteret imod en afgrænsning mellem erhvervsmæssig virksomhed og uegentlig erhvervsvirksomhed. Dog nævnes honorarvirksomhed ikke - ud over i Indeholdelsesvejledningen. Den vel nok mest detaljerede retskilde er Ligningsvejledningens afsnit E.A.1.2.2., hvor der opregnes en række kriterier, der i praksis har været lagt vægt på ved den nævnte afgrænsning. Ifølge vejledningen er ingen af kriterierne i sig selv afgørende for vurderingen, men en rentabilitetsbetragtning har været lagt til grund ved mange afgørelser.

Retspraksis er nærmere gennemgået i bilag 2, Skatteretsrådets notat af 13. juni 2000.

For arbejdsmarkedsbidragets vedkommende findes der ikke i de primære retskilder nogen retningslinjer for afgrænsningen mellem honorar- og hobbyvirksomhed, selv om der kun lægges arbejdsmarkedsbidrag på honorarvirksomhed. I retspraksis findes der kun en meget sparsom praksis vedrørende afgrænsningen af honorarvirksomhed over for lønmodtagervirksomhed/selvstændig erhvervsvirksomhed, da afgrænsningen typisk sker i forbindelse med den skattemæssige kvalifikation af skatteyderens aktiviteter.

På momsens område er fokus tilsvarende lagt på sondringen mellem selvstændig økonomisk virksomhed på den ene side og hobbyvirksomhed, der ikke anses for økonomisk virksomhed, på den anden side. Momsvejledningen indeholder en række betragtninger om de to typer virksomhed og opregner en række kriterier, der i høj grad svarer til de kriterier, der lægges til grund for vurderingen på indkomstskattens område. Retspraksis består imidlertid både af dansk praksis og EF-Domstolens praksis, og på baggrund af en meddelelse fra Skatteministeriet i 1997, der må anses som en praksisændring begrundet i den fælleseuropæiske retsstilling, synes der ikke længere at blive lagt vægt på de rentabilitets- og overskudsanalyser, som er fundamentale i den skatteretlige sondring. I stedet synes der vel nok at blive anlagt et mere fremadrettet perspektiv, hvor der i højere grad tages udgangspunkt i virksomhedens aktiviteter i forhold til på sigt at sikre sig en markedsposition.

I **kapitel D** tages der udgangspunkt i de kritikpunkter, der er rejst vedrørende den skattemæssige behandling af atypisk beskæftigede, og der fremlægges en række løsningsmodeller, der søger at imødekomme kritikken.

Løsningsmodellerne tager udgangspunkt i, at utraditionelle arbejdsindkomster på lige fod med lønindkomst og selvstændig erhvervsindkomst så vidt muligt fuldt ud skal integreres i det danske skattesystem på både indkomst- og fradragssiden.

Det diskuteres, hvorledes retstilstanden for indkomst indtjent ved honorarvirksomhed kan forbedres, samt om den nuværende praksis for så vidt angår såvel honorarvirksomhed som hobbyvirksomhed skal lovreguleres. Desuden drøftes det, om det vil være hensigtsmæssigt at indføre regler om underskudsfremførsel og særlige skatteregler for etableringssituationen ved honorar- og hobbyvirksomhed (afsnit D.4. og D.3.).

Det diskuteres, hvorledes skattesystemet kan operere med en klar og ensartet afgrænsningspraksis mellem de forskellige indkomstarter, og det overvejes, hvorvidt denne afgrænsning i højere grad burde tage højde for den nuværende skævvridning i reglerne, således at en forholdsmæssig større del af de atypisk beskæftigede i fremtiden vil blive betragtet som selvstændigt erhvervsdrivende i skattesystemet (afsnit D.5.).

Løsningsmodellerne tager højde for, at skattesystemet i højere grad skal være gearret til at kunne administrere det forhold, at svingende indkomstforhold ofte medfører et større tidsmæssigt skel mellem indkomst og de udgifter, der er relateret til indkomsterhvervelsen (afsnit D.9.).

Løsningsmodellerne ser desuden på reglerne for fradrag for driftsomkostninger i forbindelse med lønindkomst. Den oprindelige hensigt med at indføre forskellige fradragsmuligheder for selvstændige og lønmodtagere var i sin tid at tilskynde til, at udgifterne i forbindelse med arbejdet blev flyttet over på arbejdsgiveren. Denne overflytning er imidlertid kun sket i meget begrænset omfang for de atypisk beskæftigede, da denne persongruppe, med ofte flere hvervgivere, har svært ved at få den enkelte hvervgiver til at refundere udgifter i forbindelse med udførelsen af afgrænsede opgaver. To af løsningsmodellerne ser derfor på mulige ændringer af fradagsreglerne for egentlige driftsomkostninger (afsnit D.6.).

Endelig redegøres der for indførelse af en særlig indkomst for den 3. gruppe (afsnit D.7.).

Der henvises endvidere i kapitlet til løsningsmodeller, hvor der - gennem øget information, ændring af vejledninger og blanketter - skabes større klarhed over blandt andet spørgsmålet om momspligtens

indtræden og momspligtens ophør i relation til egentlig erhvervsvirksomhed, og større klarhed over spørgsmålet om, hvornår en indkomst er A- eller B-indkomst (afsnit D.8. og D.5.1.2.).

Endelig belyses behovet for administrative lettelser. Det konstateres, at i forhold til problemstillingerne for den tredje gruppe på arbejdsmarkedet er der næppe behov for egentlige administrative lettelser, idet de store administrative belastninger først opstår i forbindelse med ansættelse af lønnet arbejdskraft (afsnit D.10.).

I **kapitel E** er der foretaget en nærmere analyse af de løsningsmodeller, som er beskrevet i kapitel D. I forbindelse med analysens konklusioner giver projektgruppen en række anbefalinger. Analysen foretages ud fra de principper, som er fastlagt i Skatteministeriets "Skattepolitisk håndbog".

Afsnit E.2. vedrører løsningsmodeller til præcisering mv. af gældende praksis. Disse løsningsmodeller skønnes at have begrænsede provenumæssige konsekvenser.

Afsnit E.3. vedrører til gengæld de løsningsmodeller, der ændrer gældende praksis. Kendetegnende for disse løsningsmodeller er, at de ikke er provenuneutrale.

#### *Kodificering af reglerne for hobby og honorarvirksomhed*

I afsnit E.2.1. behandles et forslag om kodificering af reglerne for hobby- og honorarvirksomhed. Forslaget, som er beskrevet i afsnit D.3., går ud på at indføre regler, der fastslår, at indkomst ved hobby- og honorarvirksomhed er personlig indkomst, hvori årets udgifter kan fradrages, når blot nettoindkomsten ikke bliver negativ. Der vil fortsat ikke kunne foretages underskudsfræførsel. Samtidig giver en kodificering ret til fradrag for afskrivninger i form af det skønnede værditab på aktiverne i årets løb. Da den skattemæssige værdi af aktivet dermed i princippet altid svarer til markedsværdien, skal der ikke ske beskatning af genvundne afskrivninger. Endelig skal der for honorarvirksomheds vedkommende ske en præcisering af, hvorledes selvangivelsen skal udfyldes, således at arbejdsmarkedsbidraget kan beregnes korrekt.

Konklusionen er, at en kodificering af gældende praksis for hobby- og honorarvirksomheder indeholder en række fordele, fortrinsvis af administrativ, retssikkerhedsmæssig og retfærdighedsmæssig karakter. Samtidig er det projektgruppens opfattelse, at en kodificering i et vist omfang vil kunne medvirke til etablering af selvstændige virksomheder, idet kodificeringen skaber større forudsigelighed.

Imidlertid må det anses som problematisk, at honorarmodtageres status i forhold til dagpengesystemet hviler på en særlig anvendelse af selvangivelsen. Dagpengemyndighederne lægger således til grund, at personer – herunder honorarmodtagere - der selvangiver fradrag og afskrivninger som et fradrag i den personlige indkomst i selvangivelsens rubrik 29, er selvstændigt erhvervsdrivende i dagpengesystemet. En kodificering må derfor under alle omstændigheder ske i samarbejde med myndighederne på dagpengeområdet. Det er særligt forholdet til honorarmodtagere, der ud fra en retssikkerhedsmæssig synsvinkel gør en kodificering ønskelig, og det er netop her, at problemet med dagpengemyndighederne opstår.

Projektgruppen kan derfor anbefale en kodificering under forudsætning af, at dette sker i tæt samarbejde med dagpengemyndighederne.

#### *Præcisering via en objektiv begrebsdannelse*

I afsnit E.2.2. behandles et forslag om indførelse af en objektiv begrebsafgrænsning i forhold til sondringen mellem lønmodtagere og selvstændige. Forslaget, som er nærmere beskrevet i afsnit D.5.1.1., forudsætter en objektivisering af lønmodtagerbegrebet, således at afgrænsningen over for selvstændigt erhvervsdrivende sker på baggrund af et målbart grundlag i stedet for som nu på baggrund af et skøn. Konkret foreslås det, at objektiveringen sker ved at sætte omkostningerne i forhold til indtægterne, således at når indtægterne delt med omkostningerne kommer under et vist niveau, anses relationen for en selvstændig erhvervsvirksomhed.

Projektgruppen konkluderer, at et helt centralt problem med en objektiv begrebsafgrænsning er, om det er muligt at skabe et kriterium, som klart skelner mellem lønmodtagere på den ene side og selvstændigt erhvervsdrivende på den anden.

Det kriterium, som projektgruppen har analyseret, kan ikke anbefales. Der er tale om et kriterium, som på ingen måde lever op til kravet om klart at kunne sondre. Det er endvidere projektgruppens opfattelse, at et klart kriterium ikke eksisterer, og i hvert fald vil den nuværende retsikkerhed ved fortolkningen af lønmodtagerbegrebet blot blive afløst af problemer med fortolkningen af underliggende kriterier.

#### *Om- og opprioritering af sondringskriterier og reduktion i antallet af kriterier*

Afsnit E.2.3. analyserer et forslag om indførelse af en prioritetsrækkefølge for kriterierne til brug for sondringen mellem lønmodtagere og selvstændige og reduktion i antallet af kriterier. Forslaget, som er beskrevet i afsnit D.5.1.2., opprioriterer de tre mest anvendte kriterier (instruktion, brutto- eller nettoindkomst og økonomisk risiko) og foreslår desuden, at momenter, der ikke synes at blive anvendt i domspraksis, ikke længere skal lægges til grund.

Med forslaget tilsigtes det at opnå en mere ensartet afgrænsningspraksis. Der vil fortsat være tale om et ikke uvæsentligt antal kriterier, herunder også kriterier af skønsmæssig art, der skal vurderes og sammenvejes.

Det er projektgruppens opfattelse, at kun et mindre antal af de kriterier, som nævnes i personskattelovcirkulæret, anvendes i praksis. Alligevel må der udvises forsigtighed ved at opprioritere visse kriterier og fjerne andre, da de mere marginale elementer kan blive udslagsgivende i helt særlige tilfælde. På den anden side må det vel nok erkendes, at sådanne tilfælde er ganske fåtallige, hvorved den foreslåede ændring vil have positive administrative, retssikkerhedsmæssige og retfærdighedsmæssige konsekvenser.

Projektgruppen er derfor positiv over for modellen uden at anbefale den som en ønskelig løsningsmodel. I hvert fald må denne løsningsmodel, således som det også fremgår af beskrivelsen af modellen i afsnit D.5.1.2. kombineres med en intensiveret informationsindsats. Kun derved vil skatteyderne opleve forslaget som en forbedring.

#### *Præcisering af momspligtens omfang*

Afsnit E.2.4. analyserer et forslag om indførelse af større klarhed om momspligtens omfang. I afsnit D.8. beskrives en række løsningsmuligheder, der tilsigter en større klarhed vedrørende momspligten. Løsningsmodellen indebærer, at der enten i vejledninger og cirkulærer til myndighederne (tjenestebefalinger) eller som lovtiltag sker en præcisering af reglerne for omkvalificering, for momsregistreringens retsvirkning i forhold til momsloven og den øvrige skattelovgivning og endelig for beskrivelsen af momslovens særlige hobbybegreb. Alt i alt kan dette beskrives som dele af begrebet "momspligtens omfang".

Projektgruppen konkluderer, at der synes at være et behov for en præcisering på de områder inden for momsretten, som er nævnt. Det synes imidlertid også mest hensigtsmæssigt, såfremt en sådan præcisering sker i form af vejledninger og tjenestebefalinger. De områder, der ønskes præciseret er således allerede grundigt reguleret i momsloven eller decideret uegnede til at blive lovfæstet.

Projektgruppen anbefaler derfor, at der sker en præcisering i form af, at registreringsblanketten og registreringsbeviset forsynes med en bemærkning om, at der ikke med momsregistreringen er taget stilling til, hvorvidt virksomheden rent faktisk er momspligtig. Ligeledes anbefaler projektgruppen en præcisering af Momsvejledningen, således at det klart fremgår, at momslovgivningens og skatterettens hobbybegreber er forskellige. Endelig anbefaler projektgruppen, at de retlige konsekvenser af omkvalificeringen beskrives i en vejledning, som retter sig mod nystartede virksomheder.

I forlængelse af forslaget om yderligere tekst på registreringsblanketten eller registreringsattesten foreslår projektgruppen, at årsopgørelsen for selvstændig erhvervsvirksomhed ligeledes forsynes med en bemærkning om, at der ikke med udsendelsen af årsopgørelsen er taget stilling til, om den pågældende skatteborger er selvstændig, lønmodtager eller eventuelt udøver hobbyvirksomhed. For begrundelsen herfor henvises til afsnit D.5.1.4, hvor det konstateres, at den udsendte årsopgørelse af nogle anses for at være en endelig ligningsmæssig skattebehandling af personens selvangivelse.

#### *Forbedret information*

Afsnit E.2.5. behandler en række forslag om større klarhed gennem information. I afsnit D.5.1.3. er beskrevet en løsningsmodel, som lægger op til en forøget informationsindsats om sondringen mellem A-

og B-indkomst. Også andre steder i redegørelsen foreslås det, at informationsindsatsen forbedres. Dette gælder:

- Indføjelser af et afsnit i Ligningsvejledningen om honorarvirksomhed (Se afsnit D.3.1.)
- Ændring af teksten til rubrik 29 på selvangivelsen for at skabe større klarhed om nettoindkomstprincippet (Se afsnit D.3.3.1.)
- Præcisering af Momsvejledningens beskrivelse af hobbyvirksomhed (afsnit D.8.1.2.)
- Indføjelser af en bemærkning på registreringsblanketten og registreringsbeviset samt på årsopgørelsen for selvstændigt erhvervsdrivende om, at der ikke hermed er taget stilling til, hvorledes forholdet skal kvalificeres (afsnit D.5.1.4. og D.8.1.2.)
- Indføjelser af et afsnit i vejledningen til nystartede virksomheder, der beskriver de retlige konsekvenser af en omkvalificering i momsmæssig forstand (afsnit D.8.1.2.)
- Derudover forudsættes det, at der i forbindelse med eventuelle ændringer af personskattelovcirkulærets afsnit om sondringen mellem lønmodtagere og selvstændige iværksættes en effektiv informationskampagne.

Analysen af effekterne af en forøget informationsindsats tager udgangspunkt i forslaget om mere information om sondringen mellem A- og B-indkomst. Men der er tale om betragtninger af mere generel karakter. Analysen er dermed også anvendelig på de dele af redegørelsen, som i øvrigt foreslår en forøget informationsindsats.

Det er projektgruppens opfattelse, at generelt kan forøget information kun anbefales, såfremt indsatsen hermed opvejes af større klarhed i et væsentligt omfang. Med andre ord kan der gives så megen information, at skatteyderen ikke lader sig påvirke af den sidst tilkomne information. Det er imidlertid projektgruppens opfattelse, at dette ikke er tilfældet for så vidt angår de områder, hvor der i denne redegørelse foreslås en forøget informationsindsats. Projektgruppen anbefaler derfor de nævnte tiltag.

Det er imidlertid også projektgruppens opfattelse, at man skal være tilbageholdende med at udarbejde egentlige branchevejledninger, da disse ofte har et meget statisk præg, som hurtigt gør dem uaktuelle. Forekommer det alligevel, at der udarbejdes branchevejledninger, skal disse udarbejdes under stor påpasselighed, herunder at der løbende sker en opdatering. Det må heller ikke være sådan, at processen omkring udarbejdelsen af vejledningen er så langvarig, at retstilstanden har ændret sig i mellemtiden. Det må være oplagt, at de pågældende brancher deltager i arbejdet med udarbejdelsen af vejledninger; men hensynet til, at der sker en løbende opdatering, og at der kun sker en blåstempling af det, som skattemyndighederne kan acceptere, tilsiger imidlertid, at eventuelle branchevejledninger udarbejdes i skattemyndighedernes regi, men med inddragelse af relevante interessegrupper. I denne henseende er det et særligt problem, at den såkaldte tredje gruppe på arbejdsmarkedet ikke er så homogen, at den har egne repræsentanter. Vejledninger, der tilgodeser den tredje gruppe på arbejdsmarkedet, kan derfor næppe laves på anden måde end som en generel vejledning.

I denne henseende må den netop udkomne vejledning om start af egen virksomhed anses som et velegnet medie.

Man kan dog også spørge, hvilke hensyn der specielt tilsiger en større klarhed omkring sondringen mellem A- og B-indkomst. Her er det særegent, at behovet i mindst lige så høj grad er til stede uden for skattelovgivningen, nemlig i forbindelse med dagpengeloven. Til gengæld synes debatten om A- eller B-indkomst at være aftagende inden for skattelovgivningen, hvor fokus i stedet er flyttet over på retten til fradrag for omkostninger. En anden mulighed er altså at fjerne årsagen til problemstillingen: Dagpengeloven, som bæres af sociale hensyn, læner sig op ad den opkrævningsteknisk betingede kildeskattelov.

I modsætning til forslagene i afsnit E.2. er forslagene i afsnit E.3. ikke provenuneutrale. Der er således tale om løsningsmodeller til ændring af gældende ret.

#### *Ændring af reglerne for hobby- og honorarvirksomhed*

Afsnit E.3.1. analyserer et forslag om ændring af reglerne for hobby- og honorarvirksomhed.



Løsningsmulighederne omfatter

- et forslag til ændring af praksis vedr. afgrænsningen mellem hobby- og honorarvirksomhed og egentlig erhvervsvirksomhed, så der i mindre grad tages hensyn til virksomhedens fremtidige rentabilitet og i højere grad tages hensyn til mere aktuelle kriterier,
- et forslag om, at der kan foretages kildebegrænset underskudsfrøførsel ved hobby- og honorarvirksomhed, og
- et forslag om, at hobby- og honorarvirksomhed omfattes af de generelle regler for skattemæssige afskrivninger.

Det er projektgruppens opfattelse, at den nuværende sondring mellem uegentlig og egentlig erhvervsvirksomhed er både uhensigtsmæssig og opleves (berettiget) som uretfærdig. Projektgruppen anbefaler derfor, at sondringen fremover foretages ud fra mere aktuelle kriterier. Projektgruppen kan imidlertid ikke anbefale, at der lægges vægt på formelle kriterier, som kan opfyldes, uden at der følger egentlige realiteter med. Målet må være, at der ikke i nævneværdig grad stilles strengere krav til virksomheder, der som udgangspunkt anses for hobbybetonede, og andre virksomheder. Kun derved opnås den øgede adgang til iværksættelse af selvstændig virksomhed, som må anses for ønskelig. En ændring af kriterierne til vurdering af, om en virksomhed er hobbybetonet, vil medføre, at flere virksomheder anses for selvstændig erhvervsvirksomhed. Dermed vil en ændring være med til at skabe større overensstemmelse mellem det skattemæssige og det momsretlige hobbybegreb. Et sådant tiltag vurderes at skabe en større grad af retssikkerhed. Det bør dog stadig være således, at rent privatøkonomiske dispositioner, der mere eller mindre tilfældigt giver en indtægt, ikke sidestilles med erhvervs-mæssige aktiviteter.

Det er videre projektgruppens opfattelse, at indførelsen af en mulighed for underskudsfrøførsel vil kunne medvirke til at sætte gang i de nødvendige investeringer og ekspansioner, som medvirker til, at de pågældende virksomheder kommer ud over "køkkenbords"-stadiet. Da der i de pågældende situationer er en vis risiko for sammenblanding af private og erhvervs-mæssige udgifter anbefaler projektgruppen dog, at underskudsfrøførslen gøres kildebegrænset. En sådan kildebegrænset underskudsfrøførsel bør kombineres med regler om afskrivning efter de almindelige afskrivningsregler samt indførelsen af beskatning af genvundne afskrivninger. Projektgruppen er opmærksom på, at det i visse situationer kan være nødvendigt at skærpe de krav til dokumentation, som må stilles til uegentlige erhvervsvirksomhed.

Det skønnes under væsentlig usikkerhed, at forslaget medfører et provenutab på omkring 50 mill. kr. årligt. Det må desuden konstateres, at forslagene - i helt specielle situationer - kan medføre marginale skattestigninger.

Det er dog projektgruppens opfattelse, at forslagene kan anbefales, idet de har positive efficiensmæssige effekter samt vil have en positiv indflydelse på forbedring af retssikkerheden og retfærdighedsopfattelsen, og idet det vel nok er tvivlsomt, hvor mange - om nogen - der reelt vil opleve en skattestigning.

#### *Justering af afgrænsningssystematikken og indførelse af regler om visitation*

Afsnit E.3.2. analyserer et forslag om en justeret afgrænsningssystematik for sondringen mellem lønmodtagere og selvstændige og indførelse af visitation. Forslaget, som er nærmere beskrevet i afsnit D.5.1.5, bygger som hidtil på et antal kriterier, herunder også kriterier af skønsmæssig art. Det foreslås imidlertid, at afgrænsningssystematikken "vendes om", således at tvivlen skal resultere i, at den pågældende som udgangspunkt i højere grad betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende. Der skal herefter være tale om en række kriterier, der ikke må være opfyldt (eller skal være opfyldt), for at der i tvivltilfælde alligevel statueres tjenesteforhold. Desuden foreslås det at indføre visitationsregler i ligningsprocessen, så det undgås, at en person med flere forskellige indkomsttyper "hænger fast" i et bestemt ligningskontor - som oftest skatteforvaltningens lønmodtagerkontor. Det skønnes med betydelig usikkerhed, at forslaget medfører et provenutab på omkring 50 mill. kr.

Denne løsningsmulighed svarer i en vis udstrækning til forslaget om omprioritering af momenterne til brug for sondringen. Forslaget går imidlertid videre, idet systematikken i højere grad vil være, at den pågældende som udgangspunkt er selvstændigt erhvervsdrivende.

Det er projektgruppens opfattelse, at forslaget vil give væsentlige efficiensmæssige gevinster, ligesom forslaget vil være velegnet til at skabe såvel større retssikkerhed som retfærdighed, hvorfor forslaget anbefales.

### *Fuld fradragsret over bundgrænsen for lønmodtageres driftsomkostninger*

I afsnit E.3.3. analyseres et forslag om fuld fradragsret over bundgrænsen for lønmodtageres driftsomkostninger. Med denne løsningsmulighed, som er beskrevet i afsnit D.6.1, får lønmodtagere ret til at fradrage udgifter ved indkomsterhvervelsen i den personlige indkomst i stedet for som nu i den skattepligtige indkomst. Af administrative grunde foreslås det dog at bibeholde den bundgrænse for lønmodtagere, som er fastsat i ligningslovens § 9, stk. 1, og som reguleres efter personskatteovens § 20.

Det er projektgruppens opfattelse, at dette forslag genopretter en væsentlig del af den forskelsbehandling mellem lønmodtagere og selvstændige, som blev indført med skattereformen i 1986.

I forhold til den tredje gruppe på arbejdsmarkedet må det dog erkendes, at løsningsmodellen rammer bredt, således at alle lønmodtagere får bedre regler for fradrag af driftsomkostninger. Forslaget skal imidlertid ses som andet og mere end symptombehandling. Det må således konstateres, at en væsentlig del af de nyere afgørelser, som er truffet om sondringen mellem lønmodtagere og selvstændige, skyldes forskelsbehandlingen på fradragssiden. Løsningsmodellen tager derfor fat om selve kernen i problemstillingen.

Selv med ændrede og mere klare afgrænsningskriterier er det projektgruppens opfattelse, at der stadig vil være en restgruppe, som kvalificeres "forkert". Denne gruppe vil kun kunne blive tilgodeset, såfremt lønindkomst og indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed beskattes mere ens, end tilfældet er i dag.

Det er på denne baggrund, at provenutabet ved forslaget, som skønnes at udgøre ca. 100 mill. kr., skal ses. Det er således projektgruppens opfattelse, at der i bund og grund er tale om en forholdsvis lav pris for en væsentlig ændring af skattesystemet. Den lave pris skyldes blandt andet, at de nødvendige omkostninger i stor udstrækning allerede er flyttet over på arbejdsgiversiden. Dette er dog næppe tilfældet for den tredje gruppe, som vel nok har svært ved at få opdragsgiveren til at afholde de relevante omkostninger – i modsat fald ville der måske være mindre tvivl om kvalificeringen. Med andre ord vil ordningen i særlig grad tilgodese personer, der befinder sig i grænseområdet mellem selvstændig erhvervsvirksomhed og lønmodtagerforhold.

Ligeledes vil der være tale om en regelforenkligning, idet tilnærmelsesvist de samme regler gøres anvendelige i forhold til flere indkomstmodtagere.

Alt i alt anbefaler projektgruppen derfor forslaget. Det er desuden projektgruppens opfattelse, at dette forslag med fordel kan kombineres med forslaget om en justeret afgrænsningssystematik for sondringen mellem lønmodtagere og selvstændige og indførelse af visitation. Isoleret set skønnes de to forslag at medføre et provenutab på henholdsvis 50 og 100 mill. kr. Det skønnes dog, at kombinationen af de to forslag medfører et provenutab på mere end 100 mill. kr., men at det ikke vil beløbe sig til summen af de to forslag, da der formodes at være et væsentligt overlap mellem virkningerne af disse. Fordelen ved at kombinere er, at der sikres en større ligebehandling, selv om en justeret afgrænsningssystematik ikke giver et rent snit mellem lønmodtagere og selvstændige.

### *Fuld fradragsret over bundgrænsen for visse af lønmodtageres driftsomkostninger*

I afsnit E.3.4. analyseres et forslag om fuld fradragsret over bundgrænsen for visse driftsomkostninger. Denne løsningsmodel, som er en lettere udgave af forslaget i afsnit E.3.3, og som skønnes at medføre et provenutab på 75 mill. kr. medfører, at lønmodtagere kan fradrage visse udgifter såsom udgifter til befordring, telefon, kontorudgifter, efteruddannelse, arbejdsværelse og rejseomkostninger samt afskrivninger på driftsmidler (f. eks. edb og musikinstrumenter) i den personlige indkomst, jf. afsnit D.6.2.

Det er projektgruppens opfattelse, at forslaget om fuld fradragsret over bundgrænsen for visse udgifter i store træk indebærer de samme fordele og tilsigter de samme hensyn som forslaget om fuld fradragsret over bundgrænsen generelt. Man kan derfor vælge at se denne løsningsmodel som en billigere udgave af den foregående løsningsmodel.

Forslaget medfører dog også ulemper af retfærdighedsmæssig karakter, idet de forskellige lønmodtagergrupper i forskellig grad har udgifter, som i givet fald kan fradrages i den personlige indkomst, og udgifter, der kun kan fradrages i den skattepligtige indkomst.

I denne sammenhæng synes en merpris på cirka 25 mill. kr. i forhold til forslaget om fuldt fradrag for driftsudgifter over bundgrænsen for at undgå disse problemer ikke væsentlig.

Også dette forslag bør ses i sammenhæng med forslaget om en ændret afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende, hvorved merudgiften ved forslaget bliver mindre.

Projektgruppen kan dog kun anbefale forslaget, såfremt det ikke skønnes muligt at finde finansiering til forslaget om fuldt fradrag over bundgrænsen generelt.

#### *Introduktion af en særlig indkomst for selvbeskæftigede og tilknyttede*

I afsnit E.3.5. analyseres et forslag om indførelse af en særlig indkomst gældende for den tredje gruppe. Med denne løsningsmulighed, som er beskrevet i afsnit D.7., foreslås der introduceret en helt ny indkomstmodtagergruppe, de selvbeskæftigede og de tilknyttede, som defineres særskilt, og som i skattemæssig sammenhæng behandles som traditionelle selvstændigt erhvervsdrivende. Forslaget skønnes med væsentlig usikkerhed at koste 75 mill. kr. i mistet provenu.

Det er projektgruppens opfattelse, at indførelsen af en ny indkomstgruppe selvsagt løser det problem, at nogle personer fra den tredje gruppe vil falde i lønmodtagerkategorien og nogle vil falde i kategorien selvstændigt erhvervsvirksomhed. Med indførelsen af en ny indkomstgruppe opstår der imidlertid yderligere en grænseflade, som indkomster skal kategoriseres i forhold til. Dermed gøres skattesystemet tungere.

Det er ligeledes projektgruppens opfattelse, at metoden med indførelsen af en ny indkomstgruppe, som skal have den samme skattemæssige stilling som selvstændigt erhvervsdrivende, konkurrerer med metoden med ændring af afgrænsningssystematikken, hvor begrebet "selvstændigt erhvervsvirksomhed" udvides, jf. beskrivelsen i afsnit D.5.1.5, og analysen i afsnit E.3.2.; men ændringen af afgrænsningssystematikken indfører ikke nye begrebsdannelser, som skal indgå i fortolkningen af skattelovgivningen.

De begreber, som den nye indkomstgruppe i givet fald skal hvile på, er ikke indarbejdede i dansk ret, og som sådan er de ganske diffuse. Dermed vil der i en lang periode være stor uklarhed om, hvem der omfattes af begreberne. Denne uklarhed vil først blive mindsket, når administrative myndigheder og domstolene har skabt den nødvendige praksis.

Afhængig af udviklingen på arbejdsmarkedet er det imidlertid til en vis grad sandsynligt, at de øvrige løsningsmuligheder alligevel rammer skævt forstået således, at der til stadighed vil blive gjort brug af de helt centrale kriterier som instruktionsbeføjelse, økonomisk risiko og brutto-/nettoindkomstbetragtningen, hvorved en række skatteydere fra den tredje gruppe vedvarende bliver anset som lønmodtagere. Viser det sig, at en ændret afgrænsningspraksis – måske i kombination med lønmodtagerfradrag i den personlige indkomst - alligevel giver anledning til væsentlige problemer, er det projektgruppens opfattelse, at det på det tidspunkt kan blive nødvendigt at introducere en ny indkomstgruppe, såfremt man ønsker en mere varig løsning på problemerne.

Med det nuværende arbejdsmarked anbefaler projektgruppen således ikke løsningsforslaget.

#### *Fremførsel af omkostninger, som afholdes forinden etablering af selvstændig erhvervsvirksomhed*

I afsnit E.3.6. analyseres et forslag om fremførsel af omkostninger i forbindelse med påbegyndelse af selvstændig virksomhed. Løsningsmodellen, som er nærmere beskrevet i afsnit D.9., medfører, at udgifter, som er afholdt mindre end 2 – 3 år før etableringen af selvstændig erhvervsvirksomhed, og som vedrører indkomsterhvervelsen i den selvstændige virksomhed, kan fradrages, når der opnås indtægter fra den pågældende virksomhed.

Det er projektgruppens opfattelse, at forslaget om omkostningsfremførsel, som under betydelig usikkerhed skønnes at koste 50 mill. kr. i mistet provenu, medfører en række problemer, idet det vil være vanskeligt at målrette informationsindsatsen til de relevante skatteydere. Som en følge heraf vil en række skatteydere formentlig føle sig snydt, når de ved etableringen af selvstændig erhvervsvirksomhed konstaterer, at de kunne have fået fradrag for tidligere afholdte udgifter, såfremt de havde opbevaret den tilstrækkelige dokumentation.

Det må ligeledes konstateres, at der er tale om en komplicering af retstilstanden, hvorfor forslaget må skulle begrundes ud fra et stærkt erhvervspolitisk sigte, før den yderligere komplicering af skattesystemet kan forsvares.

Det er imidlertid projektgruppens umiddelbare opfattelse, at udviklingen på arbejdsmarkedet, herunder de hyppigere skift mellem lønmodtagerstatus og status som selvstændig erhvervsdrivende, kan være en sådan begrundelse.

Projektgruppen er derfor positiv over for forslaget, idet det dog ikke prioriteres på linje med forslagene om en ændret begrebsafgrænsning og lønmodtagernes ret til fradrag for driftsudgifter i den personlige indkomst.

---

[1] Beskæftigelsesministeriets rapport består dels af 3 delrapporter og en sammenfatningsrapport vedrørende fænomenet "Atypisk beskæftigelse" udarbejdet i samarbejde med konsulentfirmaet PLS Rambøll, og dels af en embedsmandsrapport om "Den 3. gruppe på arbejdsmarkedet" udarbejdet i samarbejde med andre ministerier og interesseorganisationer.

# Kapitel B Redegørelsens personkreds og den skatte- og afgiftsretlige behandling af disse

## B.1. Indledning

Nærværende redegørelse er Skatteministeriets opfølgning på Beskæftigelsesministeriets ovenfor nævnte rapport om den tredje gruppe på arbejdsmarkedet.<sup>[2]</sup> Der vil således blive anlagt en skatterelateret indgangsvinkel på problemstillingen. I det følgende redegøres der derfor for, at redegørelsens personkreds gøres bredere end den, som søges afgrænset i Beskæftigelsesministeriets rapport.

Der vil i sagens natur blive anvendt en terminologi og begrebsstruktur, der ligger i tråd med gældende praksis på området. Særligt bemærkes, at beskrivelsen af gældende ret vil anlægge en *personorienteret* indgangsvinkel: Det er i gældende praksis den enkelte skatteydere *tillagte personlige status* som enten 'lønmottager' eller 'selvstændigt erhvervsdrivende' – eller noget tredje - der er bestemmende for, hvilke skatteregler, der anses for relevante ved ligningen af den enkelte skatteyder.

Der vil blive argumenteret for den opfattelse, at denne metode i nutidens samfund bliver mere og mere tidssvarende, og at der derfor i stedet bør opereres med en mere konsekvent *indkomstorienteret* indgangsvinkel, som tager udgangspunkt i, hvilken indkomst eller mulige *forskellige indkomstarter* den enkelte skatteyder måtte oppebære. Med et sådant udgangspunkt vil ligningsmyndighederne være bedre gearet til at behandle de situationer, hvor en skatteyder oppebærer flere forskellige arter af indkomster – for nogle skatteydere vedkommende endda inden for samme indkomstår. Denne indgangsvinkel vil blive anvendt fra og med kapitel D.

### B.1.1. Nærmere beskrivelse af nærværende redegørelsens personkreds

Med udgangspunkt i rapportens definition af de atypisk beskæftigede må det umiddelbart antages, at der er tale om erhvervsaktive, fuldtidsarbejdende personer, der i skattesystemet bliver klassificeret som enten lønmottager eller selvstændigt erhvervsdrivende<sup>[3]</sup>.

I forhold til Beskæftigelsesministeriets rapporter om den 3. gruppe på arbejdsmarkedet er det ved påbegyndelsen af skatteministeriets projekt fundet relevant også at inddrage en anden gruppe (atypisk) beskæftigede.

Der tænkes her på de personer, der udelukkende, eller ved siden af deres erhvervsaktive liv som enten lønmottager eller selvstændig, er beskæftiget med personligt arbejde af en sådan karakter, at det på den ene side ikke kan klassificeres som personligt arbejde i et tjenesteforhold i skattemæssig forstand og på den anden side heller ikke er selvstændig erhvervsvirksomhed i skattemæssig forstand. Denne restgruppe er altså atypisk i relation til skattelovgivningen.

Disse beskæftigelsesformer inddrages bl.a., fordi det må antages, at en sådan beskæftigelse i særlig grad gør sig gældende for etablerede atypisk beskæftigede, der allerede arbejder med mange "bolde" samtidigt, og som ved siden af større, afgrænsede projekter kan tænkes at oppebære biindkomster ved f.eks. foredrag, artikelskrivning m.v.<sup>[4]</sup>. Der kan endvidere være situationer, hvor en atypisk beskæftiget – eksempelvis en entertainer – periodevis har begrænsede og sporadiske indtægter, der hverken oppebæres inden for rammerne af et eller flere tjenesteforhold eller ved selvstændig erhvervsvirksomhed.

Ved at inddrage denne persongruppe opfanges også personer, der lever på grænsen mellem at være lønmottager og atypisk beskæftiget. Sådanne personer vil antagelig have en række mindre honorarindtægter ved siden af deres lønindkomst eller eventuelt drive en mindre hobbyvirksomhed på "kælderniveau". Med andre ord vil inddragelsen af disse beskæftigelsesformer også indfange *etablerings- og ophørssituationen* for de atypisk beskæftigede.

En sådan bibeskæftigelse betegnes ofte som "hobbyvirksomhed" eller "honorarvirksomhed/-honorarmottager" i skattelitteraturen. Denne type bibeskæftigelse vil i nærværende redegørelse blive betegnet som enten honorarvirksomhed eller hobbyvirksomhed og samlet som "uegentlig erhvervmæssig virksomhed"<sup>[5]</sup>. Personligt arbejde i et tjenesteforhold og selvstændig erhvervsvirksomhed betegnes ofte i skattelitteraturen tilsammen som "erhvervmæssig virksomhed" (aktivitet, der berettiger til fradrag efter statsskattelovens § 6, stk. 1, jf. personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 1 og ligningslovens § 9).

Der tegner sig herefter to skattemæssige kategorier:

Egentlig erhvervsmæssig virksomhed: Personligt arbejde i et tjenesteforhold og selvstændig erhvervsvirksomhed

Uegentlig erhvervsmæssig virksomhed: Honorarvirksomhed og hobbyvirksomhed

Denne afgrænsning er frugtbar, fordi der, som det vil fremgå senere, især på indkomstskatteområdet eksisterer et omfattende sæt af lovregler for henholdsvis lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende, hvorimod den skattemæssige behandling af indkomster hidrørende fra ugentlig erhvervsvirksomhed i langt mindre grad er søgt reguleret via lovgivning, idet der her kun gælder en uhjemlet praksis.

Det bemærkes, at eventuelle løsningsmodeller vedrørende ugentlig erhvervsmæssig virksomhed ikke vil begrænse sig til at vedrøre personer inden for Beskæftigelsesministeriets 3. gruppe, der som nævnt i særlig grad også kan tænkes at oppebære biindkomster, men løsningsmodellerne vil derimod omfatte alle personer, der udøver ugentlig erhvervsmæssig virksomhed – honorarvirksomhed såvel som hobbyvirksomhed.

I det følgende redegøres der i afsnit B.1.1.1. for den afgrænsede, specielle gruppe af atypisk beskæftigede skatteborgere, der har status som lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende i skattesystemet [\[6\]](#).

I afsnit B.1.1.2. redegøres der for den bibeskæftigelse, der i skattesystemet hverken betragtes som et lønmodtagerforhold eller selvstændig erhvervsvirksomhed, og som bl.a. udføres af personer, der har/eller ønsker et arbejdsliv præget af atypisk beskæftigelse.

#### **B.1.1.1. Den 3. gruppes erhvervsmæssige virksomhed**

I de seneste år er der i stigende grad blevet sat fokus på en særlig gruppe på arbejdsmarkedet, nemlig de erhvervsaktive personer, der befinder sig i en gråzone mellem at være lønmodtager og selvstændig i arbejdsmarkedsmæssig forstand. De er *atypisk beskæftigede* i den forstand, at de hverken er typiske lønmodtagere eller typiske selvstændige.

Atypiske ansættelser er i sig selv ikke noget nyt fænomen. De har længe været kendt, især inden for kunstneriske erhverv, visse liberale erhverv og i medieverdenen. Det nye er, at disse former for atypiske ansættelser angiveligt har bredt sig til også at omfatte opgaver, som før typisk blev varetaget af lønmodtagere, og at gruppen nu omfatter både højtuddannede specialister og lavt- og mellemuddannede grupper.

Beskæftigelsesministeriet giver i sin rapport følgende kendetegn for personer i den 3. gruppe:

- arbejdsudfører er ikke i et traditionelt ansættelsesforhold og er heller ikke traditionel selvstændig
- arbejdsudfører er forpligtiget til at udføre hvervet personligt
- arbejdsudfører har ikke ansatte
- arbejdsudfører kan løse opgaver, som også udføres af lønmodtagere med typiske lønmodtagerrettigheder og -pligter
- arbejdsudfører får en væsentlig del eller hele indkomsten fra det pågældende hverv
- hvervet er begrænset til en periode, der som regel er aftalt på forhånd
- hvervet er opgavebestemt - der fokuseres på kvalitet og kvantiteten i udførelsen og ikke på den tid, det måtte tage at udføre opgaven.

Inden for den 3. gruppe kan der foretages en inddeling i henholdsvis "de selvbeskæftigede" og "de tilknyttede".

De selvbeskæftigede er kendetegnet ved personer, der arbejder for sig selv, men som typisk kun har én aftager af deres produkter. Den selvbeskæftigede arbejder typisk i egne lokaler og eventuelt også med eget udstyr. En selvbeskæftiget kan f.eks. være en konstruktør, der er blevet *outsourcet* af en virksomhed i entreprenør- og byggebranchen, der nu er blevet hvervgiveren. I stedet for at være ansat som konstruktør, bliver konstruktøren underleverandør af bl.a. projekteringsbistand til virksomheden. Et andet eksempel er inden for IT-området, hvor en IT-konsulent er tilknyttet en enkelt virksomhed på fuldtidsbasis i en given periode for at udføre et bestemt projekt.

De tilknyttede omfatter personer, der er tilknyttet en virksomhed for at udføre en bestemt opgave på en bestemt tid. Den tilknyttede kan, ligesom den selvbeskæftigede, arbejde i egne lokaler med eget udstyr. Den tilknyttede har ofte flere hvervgivere og med kortvarig tilknytning til den enkelte hvervgiver. En tilknyttet kan f.eks. være en journalist, der skriver artikler til en række blade og aviser og således

sammenstykker sit arbejdsliv med opgaver for et større antal hvervgivere samtidigt, eller en entertainer, som har mange enkeltstående arrangementer på restauranter, hoteller m.v.

Den 3. gruppe på arbejdsmarkedet er som nævnt ikke noget nyt fænomen. Det nye er, at der kan spores en større udbredelse af fænomenet - både hvad angår antallet af personer og inddragelsen af nye fagområder. Beskæftigelsesministeriets rapport beskriver, hvorledes denne udvikling skyldes kræfter både på arbejdsgiver- og arbejdstagersiden:

Erhvervslivets søgen efter en fleksibel og samtidig omkostningseffektiv produktion har øget fokus på, at hver eneste proces, halvfabrikata og serviceydelse tilvejebringes på netop det tidspunkt og i det omfang, det måtte efterspørges. En sådan fleksibilitet kan opnås ved en outsourcing, der samtidig kan medføre en større specialisering, samt færre administrative omkostninger og mindre planlægning i forbindelse med barsel, ferie, sygdom og uddannelse. At en større outsourcing kan medføre en større udbredelse af personer, der tilhører den 3. gruppe på arbejdsmarkedet, kan muligvis forklares med, at den viden, der skal anvendes til opgaveløsningen, i højere grad er knyttet til den enkelte person end til et net af medarbejdere, og at den teknologiske udvikling indenfor blandt andet databehandling har gjort det muligt at anskaffe aktiver til opgaveløsningen til priser, der står i forhold til indtjeningen for en enkelt person.

Parallelt kan der spores nye normer og værdier på arbejdsmarkedet. Den øgede individualisering har medført, at den enkelte har større frihed til at forme sit eget liv. Det har i dag høj status at være i konstant bevægelse, såvel mentalt som fysisk. Selvrealisation, forandring og frihed er nøgleord for den moderne arbejdskraft. Det skal dog påpeges, at dette oftest gælder for "de stærke" inden for persongruppen. Samtidig med, at virksomhederne opsøger løsere og mere fleksible arbejdsrelationer, skabes der en "svag" perifergruppe, der slås med ledighed, uforudsigelighed og dequalificering. [\[7\]](#)

Faggrupper inden for den 3. gruppe er i dag bl.a. IT- og analysekonsulenter, rådgivere, informationsmedarbejdere, kontorister, speciallæger og fysioterapeuter, freelancejournalister, arkitekter og ingeniører, undervisere, film- og tv-arbejdere, etablerede musikere og skuespillere m.v.

De atypisk beskæftigede har ofte længere uddannelser end lønmodtagere i almindelighed. Der er derfor tale om en ressourcestærk personkreds, der må antages (i fremtiden) at kunne artikulere deres interesser med relativ stor styrke.

Omtrent 2/3 af de atypisk beskæftigede er ifølge rapporten mænd og 1/3 er kvinder.

Med udgangspunkt i en snæver afgrænsning af atypisk beskæftigede er rapportens bud, at mellem 4 og 7 pct. (ca. 150.000 personer) af de 2,8 mill. erhvervsaktive på det danske arbejdsmarked overvejende lever af atypisk beskæftigelse. Personer, der udelukkende lever af indtægter ved atypisk beskæftigelse, menes at udgøre ca. 23.000 personer.

Flere undersøgelser peger i retning af, at der ikke kan forventes en markant stigning i andelen af atypisk beskæftigede. Udviklingen sker som nævnt primært inden for det faglige udbud.

#### **B.1.1.2. Uegentlig erhvervsmæssig virksomhed – personer, der driver hobby- eller honorarvirksomhed**

Som nævnt inddrages der i nærværende redegørelse forskellige former for bibeskæftigelse, der i særlig grad må forventes at florere inden for den 3. gruppe på arbejdsmarkedet.

En person, der får en væsentlig del af sin indkomst ved enten typisk eller atypisk beskæftigelse, kan således også have en bibeskæftigelse som f.eks. honorarmodtager. Man kunne f.eks. tænke sig en selvbeskæftiget IT-konsulent, der ved siden af arbejdet som underleverandør af IT-løsninger har en bibeskæftigelse som foredragsholder, eller en traditionel lønmodtager, der, ved siden af sit ansættelsesforhold, oppebærer sporadiske indtægter ved salg af artikler til forskellige fagblade.

Det bemærkes, at der endvidere kan tænkes situationer, hvor en person udelukkende oppebærer indkomst ved uegentlig erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig forstand, og hvor personen derfor hverken klassificeres som lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende i skattesystemet. Man kunne f.eks. tænke sig en pensioneret lærer, der supplerer sin folkepension med honorarer som foredragsholder, eller en selvstændigt erhvervsdrivende, der vælger/nødsages til at fortsætte sin aktiviteter på et begrænset hobbyniveau. I Beskæftigelsesministeriets rapport inddrages der også kunstnerisk liberale (f. eks. en kunstner, der laver oplæsninger), der periodevist kun oppebærer honorarindkomster i skattemæssig forstand.

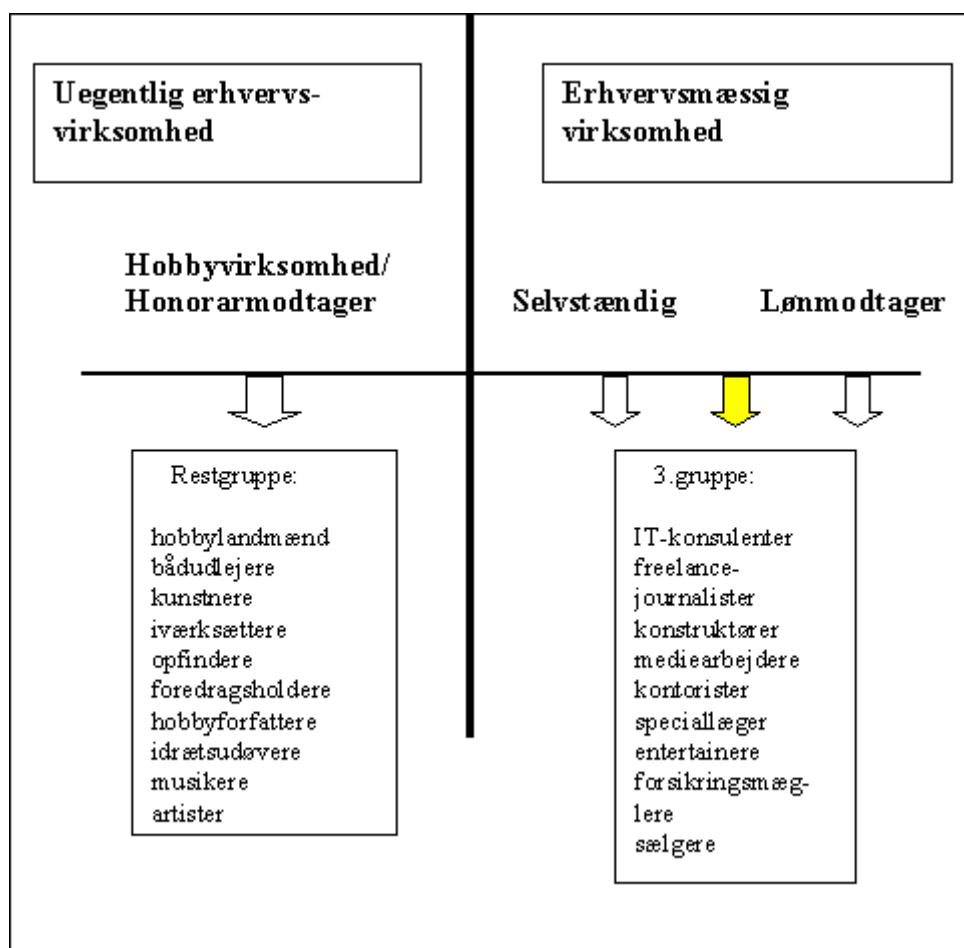
### B.1.1.3. Redegørelsens personkreds – oversigtsform

Nærværende redegørelse lægger sit fokus på en personkreds, der således i en given periode består af

- personer inden for den 3. gruppe på arbejdsmarkedet, defineret som atypisk beskæftigede på arbejdsmarkedet, der i skattemæssig forstand er klassificeret som lønmodtager og/eller selvstændigt erhvervsdrivende i skattemæssig forstand
- alle personer, inkl. personer inden for den 3. gruppe, der i skattemæssig forstand er klassificeret som lønmodtager og/eller selvstændigt erhvervsdrivende, og som ved siden af deres erhvervsmæssige virksomhed driver uegentlig erhvervsmæssig virksomhed som en bibeskæftigelse (hobbyvirksomhed og/eller honorarvirksomhed)
- alle personer, inkl. de få personer inden for den 3. gruppe (eksempelvis de kunstnerisk liberale), der *ikke* er klassificeret som hverken lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende i skattemæssig forstand, men som udelukkende driver uegentlig erhvervsmæssig virksomhed (hobbyvirksomhed og/eller honorarvirksomhed).

Personkredsen er illustreret ved figur B.1.1.3.:

**Figur B.1.1.3.: Redegørelsens personkreds – den 3. gruppe + skatteministeriets restgruppe**



Faggrupperne er kun illustrerende, og der forekommer overlap mellem de to grupper.

### B.1.2. Den fremførte kritik af det nuværende skattesystem

I det følgende redegøres der specifikt for den kritik af skattesystemet, der har rettet sig imod skattereglernes sondring mellem lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende på den ene side og



sondringen mellem uegentlig virksomhed (hobby- og honorarvirksomhed) og selvstændig erhvervsvirksomhed på den anden side og de heraf relaterede problemstillinger.

I afsnit B.1.2.1. redegøres der for den kritik, som er fremkommet under udarbejdelsen af Beskæftigelsesministeriets rapport.

I afsnit B.1.2.2. redegøres der for den mere generelle kritik, der bl.a. er blevet fremført i skattelitteraturen m.v.

#### **B.1.2.1. Kritik fremført ved rapporten**

I Beskæftigelsesministeriets rapport fremsætter den 3. gruppes interesseorganisationer<sup>[8]</sup> følgende kritikpunkter af nutidens skattesystem:

1) Der ønskes klarere regler for den skattemæssige sondring mellem henholdsvis lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende. Det er vanskeligt for både hvervtager og hvervgiver at forudse, om skattemyndighederne vil betragte hvervtager som selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtager. I rapporten fremføres det, at omkring 17 % af personerne inden for den 3. gruppe på mindst et tidspunkt som atypisk beskæftiget har oplevet ikke at have samme opfattelse som skattevæsenet af den skattemæssige status<sup>[9]</sup>. Fordi skatteligningen sker med tilbagevirkende kraft, kan en omligning have store negative økonomiske konsekvenser for både hvervtager og hvervgiver (forskellige fradrags- og afskrivningsregler, hæftelse og bøder ved manglende indeholdelse m.v.).

Det fremføres, at den atypisk beskæftigedes arbejdsrelationer til de forskellige hvervgivere ikke bliver vurderet hver for sig, men derimod bliver vurderet samlet. Eksempelvis bliver indkomster, der ikke i sig selv hidrører fra egentlige ansættelsesforhold, af skattemyndighederne alligevel statueret som lønindkomst, hvilket medfører lavere fradragsværdi for de indkomster, der er forbundet med indkomsterhvervelsen. Dette gælder specielt, når de enkelte arbejdsrelationer ligger inden for samme type arbejde. Det påstås, at personer med flere indkomstkilder generelt tillægges den samme skattemæssige status, medmindre vedkommende har haft indtægter fra to (eller flere) *klart afgrænsede* aktiviteter i skatteåret. Skattemyndighederne har tilsyneladende vanskeligt ved at håndtere, at en skatteyder samtidigt kan have både lønindkomst og anden arbejdsindkomst, som ikke hidrører fra et ansættelsesforhold.

Det fremføres endvidere, at selvbeskæftigede med få hvervgivere typisk af skattemyndighederne anses for lønmodtagere, selv om de arbejder "som om" de var selvstændige - hvilket bl.a. illustreres ved, at hvervtageren i sin kontrakt med hvervgiveren har "accepteret" ikke at påberåbe sig de ansættelsesretslige lønmodtagerrettigheder, men udtrykkeligt har fraskrevet sig retten hertil.<sup>[10]</sup>

2) Personer inden for den 3. gruppe, som skattemæssigt betragtes som lønmodtagere, har ikke ret til fuldt fradrag for deres driftsudgifter, som påstås at være større end "normale" lønmodtageres. Der ønskes derfor en forbedring af lønmodtageres reducerede fradragsret for driftsudgifter. For atypisk beskæftigede, der af skattemyndighederne betragtes som lønmodtagere, ønskes der fuldt fradrag for:

- befordring
- efteruddannelse og kompetenceudvikling
- arbejdsværelse i hjemmet
- straksafskrivning på elektronisk/digitalt udstyr, der forældes på 1 år.

Røster inden for den 3. gruppe ønsker således en ny skattemæssig kategori – en slags "speciallønmodtagere" i skattemæssig forstand, der på grund af deres specielle atypiske omkostningsforhold på visse områder tildeles fradragsmuligheder, "som om" de var selvstændigt erhvervsdrivende i skattesystemet. Det må antages, at man samtidig ønsker, at denne persongruppe kan bevare sin lønmodtagerstatus i relation til anden lovgivning, herunder specielt dagpengereglerne.

Derudover kan det nævnes, at 36 % af de atypisk beskæftigede ifølge rapporten på mindst et tidspunkt som atypisk beskæftiget har været uenig med skattevæsenet i forbindelse med selve anerkendelsen af fradraget for driftsudgifterne<sup>[11]</sup>. Problemerne bliver bl.a. beskrevet ved, at atypisk beskæftigede sjældent har en fast indtjening, men at indkomsten og de relaterede udgifter på grund af arbejdets organisering falder på vidt forskellige tidspunkter. Herved er det svært at påvise den fornødne sammenhæng mellem udgift og indkomst, og dette skulle tilsyneladende forringe de atypisk beskæftigedes fradragsmuligheder (i forhold til de traditionelt beskæftigede). Ifølge de i forbindelse med beskæftigelsesministeriets arbejde om den tredje gruppe nedsatte fokusgrupper bliver praksis på området af de atypisk beskæftigede betegnet som "vilkårlig".

3) Der ønskes klarere regler for sondringen mellem henholdsvis A- eller B-indkomst. Det fremføres, at arbejdsmarkedsmyndighederne ved beregning og tildeling af dagpenge lægger afgørende vægt på, om et vederlag er udbetalt som A- eller B-indkomst eller mod faktura[12]. Det pointeres videre, at dagpengemyndighedernes afgørelser kan have et præg af vilkårlighed over sig, idet arbejdsgiver-/hvervgiversiden ikke har tilstrækkeligt overblik over, hvornår betaling for personligt arbejde skal betragtes som A- eller B-indkomst.

Det påstås bl.a., at honorarmodtagere i skattemæssig forstand kan blive betragtet som selvstændigt erhvervsdrivende af arbejdsmarkedsmyndighederne, selv om personen ikke behandles som selvstændigt erhvervsdrivende i skattesystemet. Dette sker, når honorarmodtageren i overensstemmelse med praksis selvangiver fradrag og afskrivninger for driftsomkostninger som et fradrag i den personlige indkomst, hvilket i medfør af praksis på dagpengeområdet, jf. vejl. nr. 202 af 20. december 1995, side 9, *automatisk* betyder, at vedkommende betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende i relation til dagpengereglerne. Dette har bl.a. betydning for den enkeltes mulighed for arbejdsløshedsunderstøttelse og kan i værste fald medføre et tilbagebetalingskrav fra dagpengemyndighederne. Dette problem opstår typisk for udøvende kunstnere, der som honorarmodtagere med svingende indtjeningsforhold ikke er interesseret i at blive betragtet som selvstændigt erhvervsdrivende på grund af dagpengereglerne.

4) Der ønskes klarere regler for momspligt. Der ønskes klarere regler både for momspligtens indtræden og ved momspligtens ophør. Eksempelvis er der usikkerhed om, hvorvidt en momsregistrering er ensbetydende med en generel klassificering som selvstændigt erhvervsdrivende i skattesystemet. Det er endvidere gældende praksis, at selv om en person med tilbagevirkende kraft klassificeres som lønmodtager i skattemæssig forstand, vil de vederlag, som personen har modtaget i perioden, fortsat være momspligtige. Der er derimod usikkerhed om, hvorvidt den samme person vil have ret til modregning for den indgående moms i samme periode.

5) Generelt var holdningen blandt dem, der deltog i rapportens fokusgruppe, at lovgivningen på skatteområdet er for svært gennemskuelig for atypisk beskæftigede, og reglerne er en væsentlig hindring for et godt arbejdsliv. Dette skyldes bl.a., at skattespørgsmål anses for meget tidskrævende. Endvidere ses revisorhjælp ofte som en forudsætning for at kunne lave et skatteregnskab.

#### **B.1.2.2. Anden fremført kritik**

I det følgende redegøres for kritik fremført i skattelitteraturen, pressen m.v. vedrørende henholdsvis erhvervsmæssig virksomhed og anden aktivitet, der i nærværende redegørelse kategoriseres som ugentlig erhvervsmæssig virksomhed.

##### **B.1.2.2.1. Kritik vedrørende erhvervsmæssig virksomhed**

Foreningen af Registrerede Revisorer (FRR): FRR har i oktober 2001 udarbejdet et skatteoplæg med 40 forslag til forbedring af skatteopkrævningen. Under punkt 31 hedder det:

"31. Etablering af selvstændig virksomhed kontra lønmodtager.

Uden mulighed for at blive accepteret som selvstændig erhvervsdrivende af skattemyndighederne, kan man f.eks. ikke blive omfattet af virksomhedsordningen, hvilket igen betyder, at der er mange skattemæssige økonomiske byrder. Bl.a. er der færre fradragsmuligheder og ringere mulighed for at spare op og konsolidere virksomheden.

Reglerne omkring selvstændig virksomhed kontra lønmodtager har i den sidste tid været til megen debat, bl.a. fordi en del edb-folk har startet selvstændig virksomhed på konsulentbasis. Reglerne på området er uklare, og der er i væsentlighed lagt op til skøn, når skattemyndighederne skal beslutte sig for, om personen er lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende."

Dansk Musiker Forbund (DMF): Faglig sekretær og A-kasserådgiver i DMF, Esben Laursen, fremfører i Fyns Stiftstidende, 18. januar 2002, at de fleste musikere vælger status som lønmodtager, fordi det giver mulighed for at få supplerende dagpenge fra A-kasse. Til gengæld giver det en række andre problemer: "Det er én lang og konstant kamp med skattevæsenet. Musikere har typisk mange atypiske udgifter som almindelige lønmodtagere ikke har, og hvad kan man få lov at trække fra?". Laursen beskriver endvidere, at medlemmer, der "vælger" at blive selvstændigt erhvervsdrivende, for det første undgår denne fradragsdiskussion og for det andet får en lavere skat. Problemet er dog her, at musikere har meget svingende indkomstforhold: "Hvis ikke der er noget arbejde, kan du ikke gå noget sted hen og få

supplerende dagpenge...generelt skal folk kunne vise mig en situation, der er stabil over mange år, hvis de vil være selvstændige."

Dansk Handel & Service (DHS): Juridisk direktør i Dansk Handel & Service, Kim Munch Lendal fremfører i Børsen, 8. februar 2001, at der er en trend i retning af outsourcing af vidensydelser. Lønmodtagere forhandler med arbejdsgiveren om at etablere sig som konsulenter – enten i personligt regi eller som selskab: "Det danske erhvervsliv bevæger sig med syvmileskridt væk fra traditionelle ansættelsesforhold. Folk efterspørger ikke et livsvarigt ansættelsesforhold fra 8 til 16. Det er nærmere kortvarige, brudte perioder, og det er skattesystemet slet ikke indrettet til i dag." Lendal fremfører videre, at "vi ser i øjeblikket mange eksempler på, at der kan komme et gevaldigt eftersmæk. Men problemet er, at skattereglerne er alt for uklare på dette område og det bør tages op politisk."

Adv. Chr. Bachmann: Christian Bachmann, Dragsted Schlüter Aros, fremfører i Berlingske Tidende, 7. januar 2001, at "højtloønnede lønmodtagere, der overvejer at skifte deres ansættelsesaftale ud med en konsultantaftale i den tro, at de derved bliver anset for selvstændigt erhvervsdrivende af skattemyndighederne med de skattemæssige fordele, som flyder heraf, må indstille sig på, at skattemyndighederne vil interessere sig meget for det kontraktmæssige grundlag og den faktiske tilrettelæggelse af arbejdets udførelse. Da der kan gå mange år, før skattemyndighederne begynder at interesse sig for forholdet og da ligningen ofte sker med virkning for tre indkomstår tilbage, er det derfor særdeles afgørende, at konsulenten optager juridisk rådgivning, inden der indgås aftale om at skifte jobbet ud med en konsulenttilværelse. At disponere i tillid til, at den tidligere arbejdsgiver har styr på ansættelses- og skatteretlige konsekvenser, er efter min vurdering ren hasard i den situation."

#### **B.1.2.2.2. Kritik vedrørende uegentlig erhvervsmæssig virksomhed**

Engholm Jacobsen: Engholm Jacobsen fremfører i forbindelse med en redegørelse for nettoindkomstprincippet for hobbyvirksomhed i Skatteretten 1, at "Skatteministeriet bør på denne baggrund søge at fremskaffe klar lovhjemmel for den nævnte opgørelsespraksis, således at det klart fremgår af f.eks. PSL § 3, stk. 2, at driftsomkostninger m.v. for visse selvstændige, men ikke-erhvervsdrivende personer kan fratrækkes ved opgørelsen af den personlige indkomst" (Skatteretten 1, 3. udgave, kap. 3., side 221).

Ole Bjørn: I SR-Skat, nr. 6, 1999, fremfører Ole Bjørn på baggrund af en domsanalyse, at det synes utvetydigt, at domstolene (Højesteret) – på nær på lystgårdsområdet – fastholder en streng praksis, hvorefter underskud ved en økonomisk aktivitet ikke kan fratrækkes i anden indkomst, når der i en årrække på 3-5 år ikke har været konstateret resultater, der indeholder mulighed for en passende forrentning af den investerede kapital (rentabilitetskravet), medmindre det fra skatteyderens side kan dokumenteres eller sandsynliggøres, at dette krav vil blive opfyldt fremover. Ole Bjørn fremfører hertil, at et sådant bevis formentlig i praksis kun kan føres, såfremt sagens gang op gennem instanserne har taget så lang tid, at egentlige regnskabstal, der kan dokumentere en sådan prognose, foreligger på det tidspunkt, hvor Landsskatteretten eller domstolene skal tage stilling til sagen (med andre ord synes rent processuelle forhold at være afgørende for, om en given aktivitet bliver betragtet som erhvervsmæssig eller ej).

Kasper Vindelev: I Inspi nr. 3, 2002, konstaterer Kasper Vindelev, som i en offentliggjort kandidatafhandling har foretaget en detaljeret analyse af afgrænsningen mellem hobby- og erhverv<sup>[13]</sup>, at praksis omkring sondringen mellem hobby og erhverv er forholdsvis tvetydig selv på en række centrale faktorer, særligt fortolkningen af rentabilitetskravet. Han konstaterer videre, at dette medfører, at praksis til stadighed bevæger sig og kan "gradbøjes", hvilket i hvert fald ikke tilbyder skatteyderen et tilfredsstillende udgangspunkt for vurderingen af den pågældendes virksomheds status. Dette anser Vindelev for en hæmsko for udviklingen af små entreprenante virksomheders udvikling fra god idé / udviklingsstadium til producerende virksomhed. Den hurtige og innovative udvikling i erhvervslivet bør tilgodeses af lovgiver, men Vindelev lader skinne igennem, at den nuværende skatteretlige praksis for sondringen mellem erhvervsmæssig og "ikke-erhvervsmæssig" virksomhed modvirker en sådan udvikling.

### **B.2. Den skatte- og afgiftsretlige behandling af de forskellige indkomstmottagere**

For at forstå den fremførte kritik er det nødvendigt at have et generelt overblik over de regler, som de berørte personkredse er stillet over for.

I det følgende gives der derfor en kort redegørelse for de forskellige skatteregler der gælder for henholdsvis kategorien (egentlig) erhvervsmæssig virksomhed – lønmodtager eller selvstændigt

erhvervsdrivende - og kategorien uegentlig erhvervsmæssig virksomhed – hobbyvirksomhed eller honorarvirksomhed.

### **B.2.1. Erhvervsmæssig virksomhed – skatte- og afgiftslovgivningen for henholdsvis lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende**

På flere områder inden for skatte- og afgiftslovgivningen er reglerne forskellige alt efter, om den skattepligtige oppebærer indkomst som lønmodtager eller som selvstændigt erhvervsdrivende.

Sondringen har betydning for opgørelsen af slutskatten, for hvorledes skatterne opkræves, for opkrævningen af arbejdsmarkedsbidrag og moms og for den skattepligtiges regnskabs- og oplysningspligt. Sondringen har derfor økonomiske såvel som administrative konsekvenser for både hvervgiver og hvervtager.

#### **Indkomstskat:**

Efter personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 1, kan selvstændigt erhvervsdrivende - men ikke lønmodtagere - fradrage driftsudgifter i deres personlige indkomst. Tilsvarende kan kun selvstændigt erhvervsdrivende anvende virksomhedsskatteordningen, jf. virksomhedsskatteovens § 1, stk. 1, samt overføre overskud til medarbejdende ægtefælle, jf. kildeskattelovens § 25 A. Den foreløbige skat for selvstændigt erhvervsdrivende indbetales som B-skat<sup>[14]</sup>.

For lønmodtagere gælder som nævnt, at de ikke kan fratække driftsudgifter i deres personlige indkomst, og at fradrag i den skattepligtige indkomst alene kan ske med det beløb, hvormed de samlede udgifter (bortset fra udgifter til befordring, A-kasse og fagforening) overstiger et reguleret grundbeløb på 3.000 kr., jf. ligningslovens § 9, stk. 1. Bundbeløbet er i 2002 på 4.600 kr. Derimod kan lønmodtagere i modsætning til selvstændigt erhvervsdrivende foretage indskud på etableringskonto, jf. etableringskontolovens § 2, og oppebære skattefri godtgørelse for udgifter i forbindelse med arbejdets udførelse, jf. ligningslovens § 9. Den foreløbige skat for lønmodtagere opkræves ved indeholdelse af A-skat, jf. kildeskattelovens § 43, stk. 1, og § 46.

#### **AM-bidrag:**

Ifølge lov om en arbejdsmarkedsfond (AMFL) § 7, stk. 2, påhviler bidragspligten personer, der er hjemmehørende her i landet og driver selvstændig virksomhed, samt personer, der er hjemmehørende i udlandet og driver selvstændig virksomhed med fast driftssted her i landet.

For selvstændigt erhvervsdrivende, der ikke anvender virksomhedsordningen, opgøres bidragsgrundlaget som personlig indkomst vedrørende selvstændig erhvervsvirksomhed (virksomhedens skattepligtige overskud), jf. AMFL § 10, stk. 1. For selvstændigt erhvervsdrivende, der anvender virksomhedsordningen, opgøres bidragsgrundlaget efter særlige regler, jf. AMFL § 10, stk. 2.

Der opkræves i et kalenderår løbende foreløbige arbejdsmarkedsbidrag efter de samme regler som for opkrævning af foreløbig skat af B-indkomst. Endelig opgørelse af AM-bidraget foretages af de statslige told- og skattemyndigheder.

For lønmodtagere påhviler bidragspligten personer, der har lønindkomst m.v. fra beskæftigelse udført her i landet eller fra beskæftigelse udført i udlandet, for en arbejdsgiver her i landet, og som er fuldt skattepligtige eller begrænset skattepligtige, som følge af indkomst oppebåret ved beskæftigelse udført her i landet, jf. AMFL § 7, stk. 1, litra a.

For lønmodtagere gælder der modsat de selvstændigt erhvervsdrivende et bruttoindkomstprincip ved opgørelse af bidragsgrundlaget.

#### **Moms:**

Selvstændigt erhvervsdrivende, der leverer momspligtige varer og ydelser, skal registreres hos de statslige told- og skattemyndigheder og indbetale moms, der udgør 25 pct. af varens eller ydelsens pris. Samtidig kan den selvstændigt erhvervsdrivende fradrage momsen af indkøbte varer og ydelser til brug for leverancen tillige med energiafgifterne af den procesenergi, der er anvendt.

Lønmodtagere er ikke omfattet af momsloven. Dette medfører, at lønmodtageren ikke skal beregne og indbetale moms af vederlaget for arbejdsudførelsen. Desuden har lønmodtageren ikke ret til at fratække momsen af de varer og ydelser, som han har måttet købe for at sikre sin indkomsterhvervelse. Det samme gælder energiafgifterne for den procesenergi, som er medgået til produktionen, og som lønmodtageren har betalt for.

Efter fast praksis, som blandt andet er stadfæstet i INZO-dommen (C-110/94), medfører en omkvalificering ikke, at tidligere momsperioder skal nulstilles, medmindre momsregistreringen er opnået ved svig eller misbrug. Med andre ord sker omkvalificeringen med virkning for fremtiden.

### **Administrative forpligtelser**

Som selvstændigt erhvervsdrivende med personligt ejet virksomhed har man i henhold til skatte- og afgiftslovgivningen en række pligter i relation til registrering af virksomheden, angivelse og indbetaling af skat, moms og regnskabsførelse.

#### *Registrering*

Ved start som selvstændigt erhvervsdrivende skal der indsendes en registreringsblanket (Bilag 4.1) til den lokale told- og skatteregion. Told- og Skatteregionen foretager en gennemgang af de modtagne oplysninger og sender herefter et registreringsbevis (Bilag 4.2), hvoraf virksomhedens SE/CVR-nummer fremgår. Desuden fremgår det af registreringsbeviset, hvilken afregningsperiode, der skal anvendes. Afregningsperioden har betydning for, hvornår der skal angives og indbetales moms og/eller lønsumsafgift mv.

Momsregistreringsgrænsen bliver som tidligere nævnt forhøjet fra 20.000 kr. til 50.000 kr. pr. 1. juli 2002.

Nystartede virksomheder får fra starten kvartalet som afregningsperiode og skal angive og betale moms 1 måned og 10 dage efter kvartalets udløb.

I forbindelse med registreringen orienterer Told- og Skatteregionen bopælskommunen om, at personen påtænker at starte som selvstændigt erhvervsdrivende. Kommunen sender et forskudsskema til brug for eventuel ændring af forskudsregistreringen. Men man kan også selv rette henvendelse til kommunen og blive registreret som B-skatteyder.

På baggrund af forskudsregistreringen udskriver kommunen et antal girokort (B-skatteater) til betalingen af B-skat. Der skal betales B-skat den 20. i hver måned, bortset fra juni og december. Når kommunen beregner B-skatteaterne, tages der højde for det overskud/underskud, som personen regner med at få i det aktuelle år. Ved beregningen tages der samtidig højde for den A-skat, der er blevet betalt i årets løb. Den endelige skatteberegning sker efter indgivelsen af selvangivelsen.

Hvis man både er lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende, indregner kommunen den B-skat, der skal betales af virksomhedens overskud i trækprocenten, og man vil typisk få et nyt skattekort.

Først ved ligningen tager ligningsmyndigheden stilling til, om personen i skattemæssig henseende kan anses for at være selvstændig erhvervsdrivende.

#### *Regnskab/Dokumentation*

Virksomhedens indtægter og udgifter skal bogføres, og indtægterne og udgifterne skal kunne dokumenteres i form af bilag. Som udgangspunkt skal momsregnskabet afsluttes hvert kvartal, der skal udarbejdes et skattemæssigt årsregnskab, og varelageret skal tælles op ved årets udløb.

#### *Handel med udlandet*

Hvis man erhvervsmæssigt indfører varer til Danmark fra et land uden for EU, skal der ske en importørregistrering. Det samme gælder for varemottagere, som erhvervsmæssigt indfører varer, som forsendes til Danmark efter EU's forsendelsesordning. Importørregistreringen skal være foretaget, inden varerne indføres.

Importørregistrerede virksomheder kan få kredit med indbetaling af told. Det kræver, at virksomheden stiller sikkerhed.

Virksomheder, der erhvervsmæssigt udfører varer, skal eksportørregistreres.

### *Lønnede medarbejdere*

Af Beskæftigelsesministeriets rapport fremgår det, at flere hvervgivere, når de har brug for arbejdskraft, foretrækker at indgå aftale med en anden selvstændigt erhvervsdrivende eller en honorarmodtager fremfor med en lønmodtager. Baggrunden er et ønske om at undgå de administrative pligter, bl.a. indeholdelsespligten, der er ved lønadministration.

Ved lønadministration skal arbejdsgiveren være opmærksom på en lang række forhold.

I den aftale, som arbejdsgiveren har indgået med den ansatte, vil der typisk være bestemmelser, som arbejdsgiveren skal tage hensyn til, når der udbetales løn. Mange arbejdsforhold er endvidere reguleret af en overenskomst.

Flere elementer i aftalen/overenskomsten har direkte betydning for arbejdsgiverens lønadministration. Der vil typisk være fastsat regler om mindsteløn, og hvilke tillæg der skal betales, hvis en ansat eksempelvis har overarbejde eller arbejder i weekenden. Det vil også være aftalt, om den ansatte får løn under ferie, eller om der indbetales feriegodtgørelse til Feriekonto eller en privat feriekortordning. Indbetalinger til pensionsordninger vil også være aftalt - herunder fordelingen af pensionsbidraget mellem lønmodtager og arbejdsgiver.

Udover aftale og overenskomst skal arbejdsgiveren i forbindelse med lønadministrationen tage højde for en række regler, der er reguleret i love og bekendtgørelser. Nogle af de væsentligste er reglerne om indeholdelse af A-skat, AM- og SP-bidrag, ATP-reglerne, reglerne om lønindeholdelse og reglerne om indgivelse af oplysninger til Danmarks Statistik.

For at kunne anvende/opfylde alle disse regler og for at kunne udbetale løn skal arbejdsgiveren udføre en række konkrete registreringer vedrørende den enkelte ansatte. Er den ansatte eksempelvis timelønnet, skal det konkrete antal arbejdstimer i perioden registreres, eventuelt fordelt på almindelige ugedage samt lørdage og søndage. Også sygedage skal typisk registreres. Endvidere skal den ansattes timeløn registreres.

### *A-skat, AM-bidrag og SP-bidrag*

Indeholdt A-skat, AM-bidrag og SP-bidrag skal som udgangspunkt angives og indbetales af arbejdsgiveren en gang om måneden. Der er også mulighed for at angive og betale via internettet. Der skal også indsendes en angivelse, hvis der i en måned ikke er indeholdt A-skat mv. Det gælder dog ikke for virksomheder, der har fået tilladelse til at angive sporadisk.

I forbindelse med hver angivelse skal den indeholdelsespligtige indberette CPR-numre til de statslige told- og skattemyndigheder på de personer, der har modtaget A-indkomst i perioden. Det gælder også, selv om der ikke skal indeholdes A-skat, eksempelvis fordi den ansatte har frikort.

I relation til AM-bidrag har arbejdsgiveren også en oplysningspligt over for pensionsinstitutter - herunder ATP. Det skyldes, at pensionsinstitutterne skal trække AM-bidrag af de beløb, som virksomheden indbetaler til pensionsordninger - herunder ATP - for ansatte. Virksomheden skal underrette pensionsinstituttet om, hvilke indbetalinger pensionsinstituttet skal trække AM-bidrag af.

Endelig har virksomheder, der i løbet af et kalenderår har udbetalt løn, honorarer, pension m.v., pligt til at oplyse de statslige told- og skattemyndigheder om, hvor meget virksomheden har udbetalt og til hvem. Det sker i praksis ved, at virksomheden indsender en oplysningsseddel vedrørende den enkelte ansatte en gang om året. Oplysningssedlen danner baggrund for den ansattes årsopgørelse og den endelige beregning af AM-bidrag, SP-bidrag og skat.

På oplysningssedlen indberettes alle de indkomster, som virksomheden har trukket A-skat, AM- og SP-bidrag af, samt vederlag til honorarmodtagere. Derudover indberettes værdien af visse personalegoder og enkelte andre ydelser. Indberetningen skal ske via edb eller på blanketter.

### *ATP-bidrag*

Reglerne for opkrævning af ATP-bidrag findes i lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension. Tilbageholdte ATP-bidrag (og tillægsbidrag ved udbetaling af sygedagpenge) afregnes kvartalsvis bagud. En gang årligt

skal det samlede ATP-bidrag pr. lønmodtager indberettes. Det sker via den årlige oplysningsseddel, som indsendes til de statslige told- og skattemyndigheder.

#### *Lønindeholdelse*

De offentlige myndigheder har på en række områder adgang til at pålægge arbejdsgivere at tilbageholde en del af lønmodtagernes løn ved offentlige restancer.

#### *FerieKonto*

Arbejdsgivere, der har ansatte, som løbende optjener feriegodtgørelse, skal efter hvert kvartals udløb indbetale og indberette feriepenge til FerieKonto for disse lønmodtagere. Det gælder dog ikke for arbejdsgivere, som benytter en feriekortordning i henhold til en kollektiv overenskomst i stedet for at benytte FerieKonto-systemet.

#### *Danmarks Statistik*

Oplysninger til lønstatistikken skal indsamles i henhold til lov om Danmarks Statistik. Der skal ske indberetning for de medarbejdere, hvis gennemsnitlige ugentlige arbejdstid overstiger 8 timer, dog ikke for medarbejdere, hvis ansættelsesforhold varer mindre end en måned. For den enkelte medarbejder skal der indberettes personoplysninger (CPR-nummer, arbejdsfunktion, ansættelsesvilkår m.v.), lønoplysninger (bruttoindkomst, pensionsbidrag, fraværsbetaling m.v.) og oplysninger om arbejdstid og fravær.

#### *LetLøn*

Fra april 2002 kan virksomhederne vælge kun at indberette oplysninger om løn og ansatte til et sted, til LetLøn, som er et nyt elektronisk indberetningssystem for lønoplysninger.

Knudepunktet i LetLøn er LetLøn Centret hos Told/Skat. Centret er både et elektronisk indberetningssystem og en administrativ enhed med personale. Virksomhederne kan indberette alle oplysningerne om løn og ansatte til centret, der så fordeler oplysningerne til:

- Told/Skat
- ATP
- FerieKonto
- Finansstyrelsen
- Danmarks Statistik
- Dansk Arbejdsgiverforening
- Pensionsinstitutter.

En automatisk betalingsordning hører også med til LetLøn, således at arbejdsgivere kan klare indberetning og betaling i en og samme arbejdsgang. Arbejdsgiverne behøver dog ikke at bruge den automatiske betalingsordning, men kan også betale på andre måder.

#### *Konklusion*

Det må konstateres, at der vel nok stilles en række administrative krav til personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed. Disse krav er dog ikke at anse for overvældende. Det er først i det øjeblik, at en virksomhed ansætter personale, at den administrative belastning for alvor bliver stor.

#### **Oversigt – skatte- og afgiftsmæssig behandling af lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende**

For personer inden for den 3. gruppe, kan man skematisk opsummere de fordele og ulemper, der gælder, når personen enten klassificeres som lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende i skattesystemet, jf. skema B.2.1.

### Skema B.2.1.

3. gruppe			
Lønmodtager		Selvstændigt erhvervsdrivende	
Fordele	Ulemper	Fordele	Ulemper
Fradrag: - skattefri godtgørelser  Ordninger: - etableringskonto  AM-bidrag:  Moms: - ingen momspligt ved nogen tjenesteydelse  Administration: - ingen regnskabs- eller bogføringspligt	- bundgrænse og reduceret fradragsværdi for omkostninger, herunder renteudgifter  - typisk egen bevisbyrde ved tvivlstilfælde ved fradrag for omkostninger  - bruttoindkomst-princip ved opgørelse af bidragsgrundlaget  - moms ved køb af driftsmidler uden efterfølgende fradrag  - hvervgivers indeholdelsesbyrde	- fuld fradragsværdi for omkostninger, inkl. renteudgifter  - typisk skattevæsenets bevisbyrde ved tvivlstilfælde ved fradrag for omkostninger  - virksomhedsordning  - konjunkturudligning  - indkomstoverførsel til medarbejdende ægte-fælle  - (lav) udbytte- og selskabsbeskatning for selvstændige i selskabsform  - nettoindkomstprincip ved opgørelse af bidragsgrundlaget  - momsfradrag (fordel især ved etableringen af virksomheden)  - ingen indeholdelsesbyrde for hvervgiver	- momspligt (kun ulempe ved hvervgiver, der ikke kan fratække momsen)  - regnskabs- og bogføringspligt

Derudover kan det nævnes, at der på den ene side findes en række lønmodtagerrettigheder og -pligter i anden lovgivning, mens det på den anden side for selvstændigt erhvervsdrivende gælder, at de ligesom i skattelovgivningen opererer for egen regning og risiko og derfor ikke nyder samme tryghed og beskyttelse som lønmodtagerne.

I Beskæftigelsesministeriets rapport gives der udtryk for, at det netop er denne tryghed og forudsigelighed som lønmodtager, som er den væsentligste "barriere", der forhindrer selvrealisationen som selvbeskæftiget eller løst tilknyttet på arbejdsmarkedet.

### B.2.2. Uegentlig erhvervmæssig virksomhed – skatte- og afgiftslovgivningen for personer, der driver henholdsvis hobbyvirksomhed og honorarvirksomhed

#### Indkomstskat:

Det er gældende *praksis*, at der ved indkomstopgørelsen for honorar- og hobbyvirksomhed gælder et nettoindkomstprincip. Udgifter, der er afholdt med henblik på at erhverve indtægter ved honorar- eller hobbyvirksomhed, kan fradrages i disse indtægter. Det samme gælder omkostninger i form af det skønnede værditab på aktiverne i den uegentlige virksomhed (afskrivninger).

I det omfang en person, der driver honorar- eller hobbyvirksomhed, afholder fradragsberettigede udgifter, kan fradraget ifølge praksis således ske ved opgørelsen af den personlige indkomst og ikke den



skattepligtige indkomst, således som tilfældet er for lønmodtagere. Der gælder heller ikke en bundgrænse for fradraget.

Et eventuelt nettounderskud ved honorar- eller hobbyvirksomhed kan dog ikke i modsætning til selvstændig erhvervsvirksomhed fradrages i anden indkomst. Underskud ved honorar- og hobbyvirksomhed kan ifølge praksis heller ikke fremføres til modregning i senere års indkomst, herunder overskud fra den pågældende virksomhed.

Honorarer, som oppebæres uden for et ansættelsesforhold, er som udgangspunkt B-indkomst. Hvervgiveren skal indberette honoraret til skattemyndighederne.

Visse former for honorarer er gjort til A-indkomst (honorarer til f.eks. formand, kasserer eller bestyrelsesmedlem i private eller erhvervsmæssige foreninger, jf. kildeskatteloven § 43, stk. 2). I de tilfælde har hvervgiveren pligt til at indeholde A-skat af honoraret [\[15\]](#).

Ved hobbyvirksomhed er eventuel indkomst eller overskud B-indkomst. Alle modtagere af B-indkomst skal selvangive indkomsten.

#### **AM-bidrag:**

Efter AMFL § 7, stk. 1, litra c, påhviler bidragspligten personer, der er skattepligtige efter kildeskattelovens § 1 af vederlag, honorarer eller anden indkomst for personligt arbejde her i landet uden for tjenesteforhold, som ikke kan henføres til selvstændig erhvervsvirksomhed.

Bidragsgrundlaget opgøres med hjemmel i AMFL § 8, stk. 1, litra e. Der gælder et bruttoindkomstprincip ved opgørelse af bidragsgrundlaget.

Hvervgiver skal ikke indeholde AM- bidrag af honorarindtægter omfattet af AMFL § 8, stk. 1, litra e. Bidraget opgøres og opkræves af de statslige told - og skattemyndigheder.

Indkomst ved hobbyvirksomhed er derimod ikke AM-bidragspligtig. Honorarvirksomhed er til forskel fra hobbyvirksomhed karakteriseret ved, at der ved honorarvirksomhed foreligger en modydelse for et stykke personligt arbejde uden for et tjenesteforhold. Afgrænsningen skal foretages ud fra de konkrete omstændigheder og kan i visse tilfælde give anledning til tvivl. Denne afgrænsning diskuteres i bilag 2.

#### **Moms:**

Såkaldt hobbyvirksomhed anses efter fast praksis ikke for at være omfattet af momsloven. Personer, der udøver hobbyvirksomhed er derfor normalt ligestillet med lønmodtagere i momsretlig forstand. Ved vurderingen af, om der er tale om hobbyvirksomhed anvendes ikke helt den samme sondring som i skattelovgivningen, idet hobbybegrebet i skattelovgivningen er bredere. Med andre ord kan virksomheder, som i skattemæssig forstand anses som hobbyvirksomheder, i momsmæssig forstand blive anset som momspligtige.

Derudover er virksomheder, som har en årlig momspligtig omsætning på under 20.000 kr. fritaget for at blive registreret. Derved vil nogle virksomheder, som måske ville blive kategoriseret som hobbyvirksomhed, under alle omstændigheder blive fritaget for moms. Fra 1. juli 2002 hæves denne grænse til 50.000 kr.

De forskellige former for honorarvirksomhed kan være selvstændig økonomisk virksomhed i momslovens forstand. Imidlertid er flere af de typiske honorarvirksomhedstyper fritaget for afgift i medfør af momslovens § 13. Dette gælder for eksempel forfattervirksomhed, kunstnerisk virksomhed og visse typer af foredrag. Ligeledes vil honorarvirksomhed kunne være af så beskedent omfang, at virksomheden falder under grænsen på 20.000 kr. (50.000 kr.).

Efter fast praksis, som blandt andet er stadfæstet i INZO-dommen (C-110/94), medfører en omkvalificering ikke, at tidligere momsperioder skal nulstilles, medmindre at momsregistreringen er opnået ved svig eller misbrug. Med andre ord sker omkvalificeringen med virkning for fremtiden.

### **B.2.3. De forskellige regelsæt - forskelsbehandling**

I afsnit B.2.3.1. analyseres de forskellige skatteregler og praksis *mellem* de to kategorier erhvervsmæssig og uegentlig erhvervsmæssig virksomhed.

I afsnit B.2.3.2. analyseres de forskellige skatteregler og praksis *inden for* hver af de to kategorier: I afsnit B.2.3.2.1. analyseres de forskellige regler for henholdsvis lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende, og i afsnit B.2.3.2.2. analyseres de forskellige regler ved henholdsvis hobbyvirksomhed og honorarvirksomhed.

I afsnit B.2.4. foretages en nærmere analyse af formålene bag denne forskelsbehandling.

### **B.2.3.1. Forskelsbehandling mellem erhvervmæssig virksomhed og uegentlig erhvervmæssig virksomhed**

Som det ses af ovenstående redegørelse, er der betydelige forskelle ved den skattemæssige behandling imellem kategorierne erhvervmæssig virksomhed og uegentlig erhvervmæssig virksomhed.

Der gælder ved erhvervmæssig virksomhed et omfattende regelsæt. Ud fra forskellige hensyn – herunder fiskale, administrative, erhvervspolitiske og arbejdsmarkedspolitiske - har lovgivningsmagten fastsat en række forskelligartede regler for fradrag, opgørelse, indeholdelse, henlæggelser m.v. ved indkomsterhvervelse ved henholdsvis personligt arbejde i et tjenesteforhold og selvstændig erhvervsvirksomhed. I afsnit B.2.3.2.1. analyseres dette regelsæt nærmere.

Hvad angår uegentlig erhvervmæssig virksomhed er reglerne derimod funderet på administrativ praksis og domstolspraksis. Hvis en hobbyvirksomhed eller honorarvirksomhed er nettoindkomstgivende, indtræder der efter praksis fuld indkomstbeskatning, hvorimod et underskud ikke kan fratrækkes i anden indkomst eller modregnes i senere års indkomst, uanset indkomstkilden. På den anden side har praksis fastslået, at der gælder et nettoindkomstprincip ved uegentlig erhvervmæssig virksomhed, hvorefter man kan fratække kilderelaterede udgifter i det omfang, udgifterne kan indeholdes i indkomsten fra den uegentlige erhvervmæssige virksomhed. I praksis vil sådanne uegentlige erhvervmæssige aktiviteter derfor ofte fremstå som "nul-overskud-virksomheder", hvor den pågældende skatteyder "afstemmer" sine udgifter i forhold til eventuelle indtægter. Undtagelsen hertil er de nærmere specificerede bestyrelseshonorarer m.v., der administrativt er gjort til A-indkomst. Disse honorarer er kendetegnet ved, at de ofte udgør en nettoindkomst for indkomstmodtageren.

Det skal dog bemærkes, at anden honorarvirksomhed, der er (del af) en etablering herimod selvstændig erhvervsvirksomhed, og som derfor periodevis meget vel kan være underskuds-givende, på samme måde som ved hobbyvirksomhed berøres af den nuværende praksis.

Billedet er således, at der ved uegentlig erhvervmæssig virksomhed ikke eksisterer en tilsvarende lovregulering som ved erhvervmæssig virksomhed, men hvor praksis – i mangel af bedre – har været "nødsaget" til at finde sin form ud fra de enkelte skattemæssige grundprincipper i statskattelovens (SL) §§ 4-6. En vigtig konsekvens heraf er, at underskud i *etableringsfasen* af selvstændig erhvervmæssig virksomhed – når etableringen sker ud fra en uegentlig virksomhed - efter disse grundprincipper bliver betragtet som en rent privat udgift, hvorefter underskuddet - i modsætning til ved erhvervmæssig virksomhed - ikke kan fratrækkes i anden indkomst eller overføres til modregning i senere års indkomst, jf. SL § 6, stk. 2. Hvis virksomheden i etableringsfasen derimod måtte kaste indkomst af sig, pålægges der - ligesom ved erhvervmæssig virksomhed - indkomstbeskatning, igen i naturlig forlængelse af enkelte grundprincipper, jf. SL § 4.

### **B.2.3.2. Forskelsbehandling inden for hver af de to kategorier – erhvervmæssig virksomhed og uegentlig erhvervmæssig virksomhed**

I det følgende diskuteres de forskellige skatteregler, når en person oppebærer indkomst ved erhvervmæssig virksomhed som enten lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende, og når en person oppebærer indkomst ved uegentlig erhvervmæssig virksomhed som enten honorarmodtager eller ved hobbyvirksomhed.

#### **B.2.3.2.1. Erhvervmæssig virksomhed - forskelsbehandling mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende**

Ovenstående oversigt, skema B.2.1., over skattereglerne for henholdsvis lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende viser, at der – omend ikke entydigt – er væsentlige *skatte- og afgiftsmæssige* fordele forbundet med at være klassificeret som selvstændigt erhvervsdrivende.

Den mest markante forskel består i lønmodtagergruppens reducerede fradragsværdi for omkostninger. Dette gælder for såvel indkomstskatterne som for AM/SP-bidraget, hvor lønmodtagere skal benytte et bruttoindkomstprincip ved opgørelse af bidragsgrundlaget. I kombination med bundgrænsen for visse

lønmotagerfradrag betyder dette, at lønmodtagere i realiteten betaler fra 44,3 % til 63,3 % i indkomstskat og AM/SP-bidrag af alle egentlige indkomstrelaterede driftsudgifter under 4.600 kr. og op til 30,7 % i indkomstskat og AM/SP-bidrag af driftsudgifter over bundgrænsen (2002)[\[16\]](#) . En topskatteyder, der som freelancefotograf er nødsaget til at investere i et driftsaktiv til en pris på 40.000 kr. incl. moms for at kunne udføre en bestemt opgave, skal med andre ord lægge yderligere 37.548 kr. oven i arbejdsvederlaget for blot at kunne dække denne driftsomkostning, hvis pågældende efterfølgende bliver klassificeret som lønmodtager af ligningsmyndighederne.

Hvad angår traditionelle lønmodtagerudgifter til befordring, A-kasse og fagforening, opfattes fradraget ofte som et statsligt tilskud, der skal øge mobiliteten og tilskynde lønmodtagere til at organisere sig på arbejdsmarkedet. Hvis man derimod ser medlemskab af fagforening m.v. som en *nødvendig* udgift, som indkomsterhvervelsen afhænger af, er konsekvensen af de gældende regler, at der endvidere betales op til 30,7 % i indkomstskat og AM/SP-bidrag af disse udgifter, uanset udgifternes størrelse.

Til forskel herfra har den selvstændigt erhvervsdrivende fuldt fradrag for alle indkomstrelaterede udgifter, uanset udgifternes størrelse (i forhold til ovennævnte freelancefotograf betyder dette, at den pågældende isoleret set kan tilbyde en stærkt konkurrencedygtig pris for samme opgave, der er 37.548 kr. lavere end "lønmotagerfotografen", og stadigvæk have den samme indtjening efter skat). Med brug af virksomhedsordningen gælder denne skævvridning tillige driftsudgifter i form af renter. Hertil skal bemærkes, at den selvstændigt erhvervsdrivende efter praksis kan få anerkendt fradrag for driftsudgifter, der ikke umiddelbart ligger i forlængelse af indkomsterhvervelsen, hvorimod der fra myndighedernes side kræves en langt større sammenhæng mellem indkomst og dertil knyttet udgift for lønmodtagere.

En anden forskel er den indeholdelsesbyrde, som lønmodtageren påfører arbejdsgiveren. I modsætning til den selvstændigt erhvervsdrivende vil hvervgiver ved et ansættelsesforhold være nødsaget til at indeholde A-skat i hvervtagers vederlag, hvilket hvervgiver kan anse for administrativt byrdefuldt. Herudover betyder A-skattetrækket en likviditetsforringelse for lønmodtageren og kan for nogle atypisk beskæftigede virke i direkte modstrid med selvopfattelsen som selvstændige, frie agenter på arbejdsmarkedet.

Hertil skal lægges, at der eksisterer en række ordninger, der på forskellig vis søger at lette forholdene specielt for de selvstændigt erhvervsdrivende.

Fordelene er samlet af en sådan grad og omfang, at en atypisk beskæftiget, der er klassificeret som selvstændigt erhvervsdrivende af skattemyndighederne, herved kan opnå væsentlige forretningsmæssige og økonomiske fordele i forhold til en atypisk beskæftiget kollega, der generelt eller i den enkelte arbejdssituation klassificeres som lønmodtager af skattemyndighederne. Eneste undtagelse gælder den situation, hvor en selvstændig atypisk beskæftiget udbyder en ydelse til en hvervgiver, der efterfølgende ikke kan fratække momsen, eksempelvis en offentlig institution. I denne situation vil lønmodtageren umiddelbart stå bedre, idet der ved et ansættelsesforhold ikke skal pålægges moms. Denne fordel er dog jf. ovenfor givne eksempel helt afhængig af, hvor mange udgifter til udstyr, transport m.v., der er forbundet med udførelse af det enkelte hverv. Atypisk beskæftigede har ofte et væsentligt højere omkostningsniveau end traditionelle lønmodtagere.

I Beskæftigelsesministeriets rapport fremføres det, at atypisk beskæftigede ofte opererer i et "hul" imellem lønmodtagere og egentlige konsulentfirmaer. Atypisk beskæftigede trækkes ind af virksomhederne i det omfang, virksomhederne ser fordele ved at trække på den selvbeskæftigede konsulent i stedet for at anvende konsulentbistand fra et egentligt konsulentfirma. Det er her afgørende, at den atypisk beskæftigede konsulent har de fornødne rammebetingelser for at kunne være et attraktivt alternativ til de selvstændige konsulentfirmaer. Herunder gælder ikke blot det at være et rentabelt, konkurrencedygtigt alternativ, men også det ikke at skulle pålægge virksomheden unødige administrative omkostninger, herunder indeholdelsespligten. Derfor kan den skattemæssige status – både generelt og ved den enkelte arbejdssituation – blive meget afgørende.

Med andre ord er den 3. gruppe en *kritisk case*, der tydeligt illustrerer forskelligheden ved de to regelsæt ved erhvervmæssig virksomhed og belyser, hvor markante konsekvenserne er for de personer, der på grund af deres atypiske beskæftigelse virker på knivsægget mellem de to regelsæt.

Skævvridningen mellem de to regelsæt gør, at det i en lang række sammenhænge er af betydelig interesse for aktørerne at vide, om en given indtægts- eller udgiftspost i en tvivlssituation stammer fra en selvstændigt erhvervsdrivende eller ej.

Dette er en væsentlig forklaring på, at så godt som alle skatteretlige sager inden for dette problemområde ved Landsskatteretten og domstolene drejer sig om, at den pågældende skatteyder ønsker at blive beskattet som selvstændigt erhvervsdrivende, se eventuelt afsnit C.2.2.

Til sammenligning kan nævnes, at arbejdsretten og arbejdsmarkedsretten giver en bedre retsstilling til lønmodtagere, hvorfor nærværende alle sager i dette system drejer sig om, at en part ønsker at blive anset som lønmodtager imod den anden parts eller imod myndighedernes opfattelse.

#### **B.2.3.2.2. Uegentlig erhvervsmæssig virksomhed - forskelsbehandling mellem personer, der driver hobbyvirksomhed og honorarvirksomhed**

Hvad angår opgørelse af indkomstskat findes der ingen forskelsbehandling mellem henholdsvis hobbyvirksomhed og honorarvirksomhed. Der gælder i begge tilfælde et nettoindkomstprincip, hvorefter der i modsætning til lønmodtagerforhold gives fuldt fradrag for indkomstrelaterede udgifter. Det gælder for begge underkategorier, at et eventuelt underskud ikke kan fradrages i anden indkomst eller overføres til modregning i senere års indkomst uanset indkomstkilden.

Hvad angår opkrævning af indkomstskatten gælder det specielt for honorarvirksomhed, at visse honorarer er gjort til A-indkomst, hvorefter der i modsætning til hobbyvirksomhed skal indeholdes A-skat af hvervgiveren. Dette betyder også, at den enkelte honorarmodtager er nødsaget til at foretage rettelse i den fortrykte selvangivelse i det omfang, der er udgifter forbundet med indkomsterhvervelsen.

Hvad angår såvel AM-bidrag og SP-bidrag som moms, gælder der derimod forskellige regler ved henholdsvis honorarvirksomhed og hobbyvirksomhed. Hvor hobbyvirksomhed er fritaget for såvel AM-bidrag og SP-bidrag som moms, skal der betales AM-bidrag og SP-bidrag af honorarindtægter (her i landet). Honorarvirksomhed er ikke et begreb, der anvendes i momsretten, men der skal ofte beregnes moms af honorarvirksomhed, nemlig hvis honoraret er optjent ved selvstændig økonomisk virksomhed. Flere typer honorarvirksomhed er dog omfattet af momsfritagelsesreglerne.

For en nærmere analyse af indkomstopgørelsen ved uegentlig erhvervsmæssig virksomhed henvises til bilag 2.

#### **B.2.4. Formål bag denne forskelsbehandling – intention og virkelighed**

I det følgende diskuteres de eventuelle formål, der måtte ligge bag den beskrevne forskelsbehandling.

I forlængelse heraf diskuteres, i hvilket omfang disse formål er opfyldt, og hvilke konsekvenser dette specielt har haft for den 3. gruppe på arbejdsmarkedet.

##### **B.2.4.1. Intention og virkelighed bag forskelsbehandlingen mellem erhvervsmæssig virksomhed og uegentlig erhvervsmæssig virksomhed**

Som beskrevet i afsnit B.2.3.1. er retstilstanden ved uegentlig erhvervsmæssig virksomhed i modsætning til erhvervsmæssig virksomhed på skatteområdet præget af yderst begrænset lovregulering. Derimod er uegentlig erhvervsmæssig virksomhed i skattemæssig henseende reguleret ved en administrativ praksis, der endimensionalt er baseret på skattemæssige grundprincipper.

En årsag hertil kan findes i det forhold, at der sjældent ses skattelovgivning på områder, der traditionelt anses for at tilhøre *civilsfæren*. Det skaber stor aversion mod skatteopkrævningen, hvis denne bevæger sig ind på livsområder, der tilhører det private, civile liv. Dette er formentlig årsagen til, at "nul-overskudsvirksomhed" i vid udstrækning er accepteret/billiget af skattemyndighederne, således at indkomstbeskatning kan undgås på et område, hvor dette ville blive opfattet som illegitimt.

En anden årsag kan være, at eventuel skattelovgivning på dette område ville støde ind i uoverstigelige kontrol- og inddrivelsesmæssige problemer. I modsætning til erhvervsmæssig virksomhed, der opererer på et gennemreguleret arbejdsmarked, vil man ved uegentlig erhvervsmæssig virksomhed ikke have nær de samme muligheder for kontrol og inddrivelse.

En tredje årsag er, at området i sagens natur ikke er præget af stor indkomstgenerering, men derimod er præget af periodisk underskudsvirksomhed. En generel skattelovregulering af hele området ville medføre, at aktiviteter, der drives ud fra overvejende private interesser, måtte skulle indrømmes underskudsfradrag og underskudsfremførsel til senere år. Dette ville for det første være et alvorligt brud med hele skattesystemets struktur og ville for det andet - alt andet lige - medføre et væsentligt provenutab for staten.

Endelig har eventuelle eksisterende interessegrupper på området formentlig ikke haft tilstrækkelig gennemslagskraft til at sikre en ønsket regulering af området.

Fordelene ved den nuværende retstilstand er derfor, at man ikke har bevæget sig ind på et område, der på den ene side ville skabe en mængde administrative og politiske problemer mellem skattemyndighederne og skatteborgerne, og som på den anden side alt andet lige ville medføre et væsentligt provenutab.

På den anden side har denne ikke-regulerings politik medført, at retstilstanden i mangel af bedre er fastsat efter grundprincipper i skattesystemet.

Konsekvensen af den nuværende retstilstand er, at overskud ved ugentlig erhvervmæssig virksomhed som nævnt anses for almindelig indkomst, der skal beskattes, hvorimod et tilsvarende underskud anses for en privatudgift, der er indkomstbeskatningen uvedkommende, og som derfor hverken kan fratrækkes i anden indkomst eller fremføres til modregning i senere års indkomst uanset kilden.

Personer, der ønsker at starte selvstændig virksomhed, modtager selvsagt ingen støtte af denne praksis. Dog giver etableringskontoordningen for lønmodtagere mulighed for fordelagtigt opsparing til etablering af egentlig erhvervmæssig virksomhed.

I afsnit D diskuteres det, hvorvidt der for så vidt angår beskatning af hobbyvirksomhed og honorarvirksomhed kan foretages ændringer, der kunne sikre, at skattesystemet i højere grad end i dag var en afspejling af det moderne samfunds komplekse indkomstforhold, og som derudover i højere grad tilgodeså en selvstændighedskultur her i landet.

#### **B.2.4.2. Intention og virkelighed bag forskelsbehandling inden for hver af de to kategorier – erhvervmæssig virksomhed og uegentlig erhvervmæssig virksomhed.**

I det følgende diskuteres formålene bag forskelsbehandlingen, når en person oppebærer indkomst ved erhvervmæssig virksomhed som enten lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende, og når en person oppebærer indkomst ved uegentlig erhvervmæssig virksomhed som enten honorarmodtager eller ved hobbyvirksomhed.

Disse formål vurderes herefter i forhold til den faktiske udvikling på området.

##### **B.2.4.2.1. Erhvervmæssig virksomhed – lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende**

###### **Lønmodtagernes reducerede fradragsret for driftsudgifter**

Lønmodtagernes reducerede fradragsret blev gennemført i forbindelse med skattereformen i 1986 (L 181 af 12. februar 1986).

Af forarbejderne til lovforslaget fremgår det, at den reducerede fradragsret havde følgende formål (ingen prioriteringsrækkefølge):

- driftsomkostninger hos lønmodtager flyttes over som refusion fra arbejdsgiver
- forenkling af reglerne om lønmodtagerfradrag for driftsomkostninger
- fradragssanering til finansiering af reformens skattelettelser for de laveste indkomster m.v.

Med lovforslaget blev det præciseret, at i det omfang en lønmodtager har dokumenterede udgifter, som arbejdsgiveren refunderer som udlæg efter regning, er dette indkomstopgørelsen uvedkommende. Godtgørelse, som udbetales af arbejdsgiveren til dækning af de udgifter, lønmodtageren påføres som følge af arbejdet, medregnes derimod til den skattepligtige indkomst (undtagen rejse- og befordringsudgifter). Lønmodtageren kan omvendt foretage et tilsvarende fradrag i den skattepligtige indkomst i det omfang, de udgifter, godtgørelserne tilsigter at dække, er fradragsberettigede efter de almindelige regler. Med forslaget blev værdien af dette lønmodtagerfradrag reduceret.

Hvis den enkelte lønmodtager fik refunderet sine dokumenterede udgifter af arbejdsgiveren, blev pågældende ikke berørt af lovforslaget. Lovændringen var derimod alt andet lige en skærpelse over for de lønmodtagere, som også efter reformen modtog godtgørelse for driftsudgifter af arbejdsgiveren. Dette gjaldt i særdeleshed for højtlønnede lønmodtagere, der for udgifter ud over bundgrænsen, som berørte

alle lønmodtagere med egentlige driftsudgifter, oplevede asymmetri mellem beskatning af godtgørelsen og det tilsvarende fradrag.

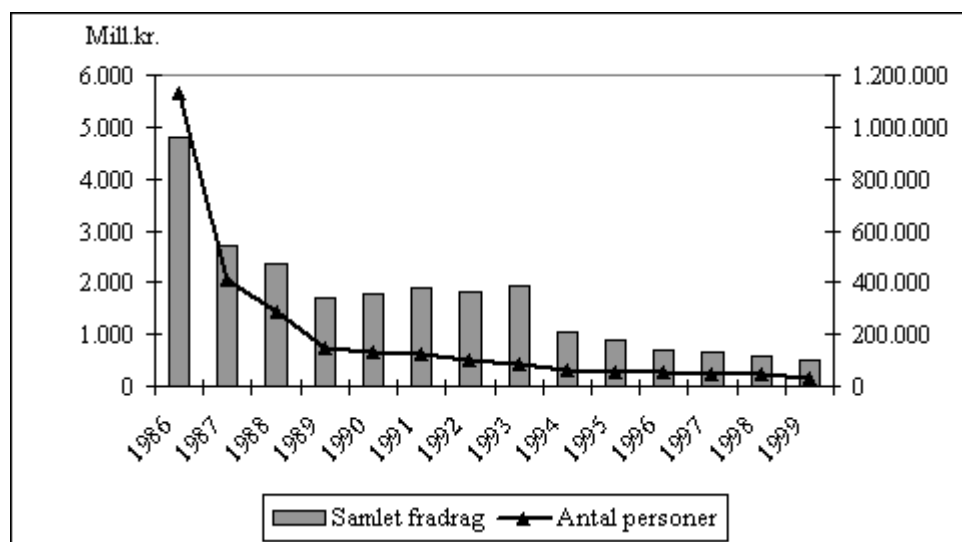
Med de forskellige regler søgte man således fra lovgivers side at tilskynde til en udvikling på arbejdsmarkedet, hvor de faktiske udgifter, som en arbejdstager måtte have i forbindelse med arbejdets udførelse, i stedet blev flyttet over til arbejdsgiveren.

Med lovforslaget blev der indført en bundgrænse for fradrag af visse lønmodtagerudgifter. Formålet var her at forenkle praksis for lønmodtagerligningen, idet langt størstedelen af lønmodtagergruppen ikke afholder udgifter over bundgrænsen. Man kunne således forvente betydelige administrative forenklinger ved bundgrænsens indførelse.

Merprovenuet ved ændringen af fradragsreglerne var en del af finansieringen af skattereformen, der bl.a. betød en nedsættelse af skattebyrden for de laveste indkomster (forhøjelse af personfradragene, indførelse af børnefamilieydelsen m.m.). De laveste lønmodtagergrupper blev derfor kompenseret for reduktionen af lønmodtagerfradraget.

Ændringen af lønmodtagerfradragsreglerne betød, at antallet af skatteydere, der fik indrømmet fradrag for lønmodtagerudgifter, blev reduceret væsentligt, ligesom også de indrømmede fradragsbeløb blev mindsket voldsomt.

Udviklingen i øvrige lønmodtagerfradrag 1986-1999.



I 1986 havde ca. 1,1 mill. personer samlede fradrag for øvrige lønmodtagerudgifter på knap 6 mia. kr., hvilket er faldet til ca. 0,5 mia. kr. for ca. 34.000 personer i 1999.

Det må endvidere antages, at lønmodtagerne har sørget for, at arbejdsgiverne i højere grad har refunderet driftsudgifter efter regning i stedet for at udbetale godtgørelse. Hvorvidt dette i særdeleshed gælder for højtlønnede lønmodtagere er dog uvist.

Som det også blev fremhævet af oppositionen ved forhandlingerne til lovforslaget, må det dog antages, at denne udvikling ikke i samme grad har været gældende for personer, der ikke har én fast arbejdsgiver, men derimod er atypisk beskæftigede med flere hvervgivere inden for samme indkomstår.

Denne persongruppe kan netop ikke få den enkelte hvervgiver til at refundere udgifter i forbindelse med udførelse af den afgrænsede opgave. Det er netop karakteristisk ved de selvbeskæftigede, at de *outsources* af virksomhederne ud fra den kalkule, at virksomheden kan spare de udgifter, som en alternativ fastansættelse måtte medføre.

Dette samme forhold gør sig også gældende for de løst tilknyttede, der ikke kan forvente, at den enkelte hvervgiver vil betale for driftsudgifter, som en konkurrerende hvervgiver derved spares for. Den løst tilknyttede må derfor lægge disse driftsudgifter oven i sit honorar, og det kan således blive afgørende, at

pågældende ikke bliver betragtet som lønmodtager, hvorefter driftsudgifterne som beskrevet i afsnit B.2.3.2.1. bliver beskattet, hvilket igen medfører, at den pågældende ikke kan tilbyde en konkurrencedygtig pris for en given ydelse.

Såfremt personer i den tredje gruppe med væsentlige driftsudgifter generelt bliver kategoriseret som selvstændige, vil dette imidlertid ikke være noget problem.

Men de statistiske oplysninger kunne indikere, at der er personer i den tredje gruppe, der har væsentlige udgifter, som bliver fratrukket som lønmodtagerfradrag.

I 1999 havde således 34.000 personer (svarende til ca. 1,2 pct. af de beskæftigede) lønmodtagerfradrag over bundgrænsen. Det gennemsnitlige lønmodtagerfradrag over bundgrænsen for denne gruppe var på ca. 15.000 kr.

Der foreligger ikke statistiske oplysninger om de skattemæssige forhold for personer i den tredje gruppe, da disse som hovedregel enten kategoriseres som lønmodtagere eller selvstændigt erhvervsdrivende.

Dog er det muligt ved hjælp af oplysninger om B-indkomst at udsøge en persongruppe hvoraf en stor andel må formodes at tilhøre den tredje gruppe<sup>[17]</sup>.

Når hvervgiveren ikke indeholder A-skat, vil denne indberette indkomsten som B-indkomst i kategorien "bidragspligtige honorarer".

Hvis lønmodtagerfradraget for denne gruppe er større end for de beskæftigede i øvrigt, indikerer dette, at nogle af disse B-indkomstmodtagere betragtes som lønmodtagere, samtidig med at disse har lønmodtagerudgifter ud over det sædvanlige. Dette indikerer, at man er u hensigtsmæssigt kategoriseret som lønmodtager frem for selvstændigt erhvervsdrivende.

Det kan anføres, at også honorarmodtagere vil registrere honorarindkomsten som denne type B-indkomst. Dette kan dog ikke forklare høje lønmodtagerfradrag for gruppen som sådan, da udgifter i forbindelse med erhvervsen af honorarindkomst efter praksis fratrækkes i indkomsten, og ikke som lønmodtagerfradrag.

For år 2000 er der i alt 1.806 personer der har en B-indkomst som "bidragspligtige honorarer" på over 100.000 kr., og hvor denne udgør mere end 50 pct. af den samlede personlige indkomst. Ca. 22 pct. af denne gruppe (398 personer) har registreret øvrige lønmodtagerudgifter over bundgrænsen. For disse personer er gennemsnittet af de øvrige lønmodtagerudgifter over bundgrænsen på ca. 44.000 kr. For de 1.806 B-indkomstmodtagere er de øvrige lønmodtagerudgifter altså både hyppige og store.

Samlet må det konkluderes, at tallene indikerer, at personer i den tredje gruppe hyppigere fratrukker udgifter som lønmodtagerudgifter, og at beløbene er større. Dette indikerer, at personer i den tredje gruppe er nødsaget til at bruge denne fradragsmulighed med en lav skatteværdi af udgifterne som konsekvens.

Konklusionen er, at formålene bag lønmodtagernes reducerede fradragsret for driftsomkostninger i en vis udstrækning er opfyldt – for traditionelle lønmodtagere.

Konsekvensen har dog været, at personer, der oppebærer indkomst ved atypisk beskæftigelse, med lovændringen er blevet stillet i den vanskelige situation, at den *skattemæssige status*, og ikke arbejdet i sig selv, i alt for høj grad er blevet bestemmende for, om den enkelte atypisk beskæftigede overhovedet har mulighed for at virke i denne atypiske arbejdsform på arbejdsmarkedet.

## **Kildeskattesystemet**

Kildeskattesystemet blev her i landet gennemført med ikrafttrædelse den 1. januar 1970. Et tilsvarende system var på det tidspunkt allerede indført i en række europæiske lande.

Kildeskattesystemet havde til formål at skabe den størst mulige samtidighed mellem indkomsterhvervsen, skatteberegningen og skattebetalingen. Man indførte for lønmodtagere et system, hvorefter arbejdsgiveren løbende med indkomsterhvervsen indeholder en foreløbig skat i arbejdsindkomsten. Et forskudsregistreringssystem skal sikre, at den indeholdte, foreløbige skat tilnærmelsesvis svarer til årets endelige skat. For selvstændigt erhvervsdrivende, hvor et egentligt kildeskattetræk selvsagt ikke er praktisk gennemførligt, søges samtidigheden opnået ved, at den

pågældende løbende i indkomståret betaler en foreløbig skat opgjort på basis af årets forventede og forskudsregistrerede netto-indkomstforhold (skattepligtige virksomhedsoverskud).

Samtidigheden mellem indkomsterhvervelsen og den endelige skat er således for både lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende betinget af, at skatten af den forskudsregistrerede forventede indkomst tilnærmelsesvis svarer til den endelige slutskat. En række foranstaltninger – herunder renteordninger ved restskat – søger at motivere skatteyderne til en adfærd, som opfylder denne betingelse.

I det omfang denne målsætning opfyldes, medfører systemet, at indkomstskatten tilnærmelsesvis kommer til at svare til den aktuelle skatteevne.

For skatteyderen betyder dette, at skatten hele tiden tilpasses den løbende indtægt, og systemet reducerer derfor bl.a. risikoen for skatterestancer. For skattemyndighederne betyder dette en administrativ lettelse som følge af færre inddrivelsesforanstaltninger, og systemet medfører alt andet lige et noget højere skatteprovenu som følge af reduktionen i egentlig skatteuerholdelighed.

Hvorvidt ordningens formål er opfyldt, er som nævnt afhængig af, om skatteydernes foreløbige skatteindbetalinger tilnærmelsesvis svarer til den endelige slutskat. Der er ingen tvivl om, at der indtil fornylig var en tendens til, at skatteyderne – især de selvstændigt erhvervsdrivende – forskudsregistrerede sig for lavt og således brugte skattesystemet som en midlertidig långiver. Med de seneste lovændringer på området [\[18\]](#), hvor man i lige grad med stok og gulerod forsøger at modvirke denne låntagning hos staten, må denne praksis formodes at være blevet reduceret.

Hertil kommer, at der med kildeskatteordningen er skabt et skattesystem, hvor det store flertal af lønmodtagere oplever, at skatteopkrævningen er blevet automatiseret i en sådan grad, at spørgsmålet om deres skat er blevet reduceret til en hurtig gennemgang af årsopgørelsen og eventuelt en vedlagt check på et par tusinde kroner i overskydende skat. Dette system er i anden sammenhæng blevet kritiseret for at skabe apati og fremmedgørelse hos lønmodtagerne over for både skattesystemet og årsagerne til skatteopkrævningen.

Kildeskattesystemet opdeler arbejdsrelaterede indkomster i to kategorier – A-indkomst og B-indkomst. A-indkomster er indkomster, der efter sin art egner sig til, at der indeholdes foreløbig skat ved indkomstkilden (arbejdsgiveren), hvorimod B-indkomst er indkomst, der efter sin art *ikke* egner sig til, at der indeholdes foreløbig skat ved indkomstkilden, men hvor B-indkomstmodtageren derimod selv skal indbetale den foreløbige skat i rater.

Arbejdsrelaterede A-indkomster defineres nærmere som enhver form for vederlag i penge m.m. samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi for personligt arbejde i tjenesteforhold, hvorimod B-indkomster defineres som enhver skattepligtig indkomst, der ikke er A-indkomst (eller aktieudbytte og royalty m.m.), jf. KSL § 43, stk. 1, og § 41, stk. 2. Hertil kommer, at visse former for indkomst, der principielt er henholdsvis A- eller B-indkomst, er gjort til B- hhv. A-indkomst. Som eksempel kan nævnes løn til hushjælp og anden medhjælp i private husholdninger, som er gjort til B-indkomst, selv om der ret beset er tale om et tjenesteforhold.

Distinktionen mellem henholdsvis A- og B-indkomst er ikke kun ren teknik, men er derimod et væsentligt middel til at opnå de overordnede mål. Ved at pålægge arbejdsgiveren indbetalingspligt for skat af A-indkomst opnås for denne gruppe af indkomstmodtagere den størst mulige samtidighed mellem indkomsterhvervelse og beskatning, således at kildeskattesystemets fiskalpolitiske (reduktion af restancer og uerholdelighed) og administrative formål (lettelse af skattevæsenets skatteopkrævning) sikres. Med andre ord plejes der et sagligt hensyn, når en given indkomst bliver statueret som en A-indkomst af skattemyndighederne – og vel og mærke et hensyn, der har forrang for andre (merkantile) hensyn, se TfS 1989. 486.

For langt de fleste skatteydere vedkommende er der ingen tvivl om, hvorvidt de pågældende oppebærer indkomst i et tjenesteforhold eller ej. Indførelsen af kildeskattesystemet medførte derfor *ingen forskelsbehandling* imellem traditionelle lønmodtagere, men må vel derimod alt andet lige betragtes som en væsentlig reduktion af den traditionelle lønmodtagers tidsforbrug og øvrige omkostninger forbundet med skattebetalingen.

Anderledes synes det at forholde sig for de skatteydere, der på grund af deres atypiske beskæftigelse ligger i gråzonen mellem at være lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende. For denne persongruppe medfører kildeskattesystemet, at der er betydelig usikkerhed om, hvorvidt indkomst oppebåret i en given atypisk beskæftigelsesituation skal betragtes som A-indkomst eller ej. I Beskæftigelsesministeriets



rapport gives der konkrete eksempler på, hvorledes der ved helt identiske arbejdssituationer blev foretaget kildeskattetræk ved én hvervgiver, hvorimod der ved en anden hvervgiver ikke blev foretaget kildeskattetræk.

Denne tilstand medfører, at der sker en *vilkårlig forskelsbehandling* mellem atypisk beskæftigede indbyrdes i de tilfælde, hvor indkomsten for den ene atypisk beskæftigede behandles som A-indkomst og for den anden atypisk beskæftigede behandles som B-indkomst uanset lighed mellem deres relation til hvervgiveren.

Denne forskelsbehandling har ifølge kritikken primært konsekvenser i relation til dagpengereglerne, hvor lønnens fremtrædelsesform som enten A- eller B-indkomst har betydning for tildelingen af dagpenge. Også inden for Lønmodtagernes Garantifond menes det at have betydning, hvorvidt en indkomst måtte være A- eller B-indkomst.

Denne forskelsbehandling giver sig også udtryk i, hvilke administrative indeholdelsesbyrder der pålægges hvervgiver, og således i hvilket omfang den enkelte atypisk beskæftigede har held med at fremstå som et attraktivt alternativ til egentlige konsulentfirmaer m.v.

#### **B.2.4.2.2. Uegentlig erhvervmæssig virksomhed – hobbyvirksomhed eller honorarvirksomhed**

Den markante forskel mellem hobbyvirksomhed og honorarvirksomhed er, at der som nævnt ved honorarvirksomhed som udgangspunkt er pålagt AM- og SP-bidragspligt, og at visse honorarer er omfattet af momsloven.

Når honorarvirksomhed er inddraget i skatte- og afgiftslovgivningen på disse punkter, skyldes det, at der modsat ved hobbyvirksomhed er tale om et hvervgiver-hvervtager forhold, hvor det fra lovgivers side er muligt at pålægge parterne pligter, der i praksis kan administreres, herunder kontrolleres og sanktioneres.

Endvidere er honorarvirksomhed i højere grad end hobbyvirksomhed udtryk for en økonomisk aktivitet med gevinst for øje her og nu. Honorarvirksomhed er oftest – men ikke udelukkende – en nettoindkomstaktivitet. Der er derfor tale om en reel skattekilde. Hvad angår indkomstkatten, har man som nævnt gjort en række honorarer til A-indkomst, hvorefter kildeskattesystemet har sikret skatteopkrævningen. Hvad angår honorarer, der er B-indkomst, er der indført indberetningspligt for hvervgiveren.

Problemet er her, at det indberettede bruttohonorar herefter også bliver grundlaget for opgørelsen af AM- og SP-bidraget. Opgørelsesmetoden for AM- og SP-bidraget for honorarindkomst skal efter loven følge et bruttoindkomstprincip. Som nævnt i afsnit B.2.3.2.2. gælder der derimod et nettoindkomstprincip for indkomstkatten, hvorefter skatteydere, der modtager honorarer, selv skal foretage rettelser i den fortrykte selvangivelse. Hvis disse rettelser sker i selvangivelsens rubrik 12 (bruttoghonorarer mv. før AM- og SP-bidraget) og ikke i rubrik 29 (øvrige fradrag i den personlige indkomst) medfører dette, at opgørelsen af AM- og SP-bidraget kun følger et nettoindkomstprincip, se eventuelt bilag 3. Der er i praksis udbredt usikkerhed på dette område. Hvis rubrik 29 af ligningsmyndighederne udelukkende opfattes som en udgiftspost for fradrag for erhvervmæssig befordring, herunder også hos honorarmodtagere, tvinges skatteborgerne til ukorrekt at ændre i rubrik 12 (bruttoghonoraret). Spørgsmålet er, hvorvidt de kommunale ligningsmyndigheder har det fornødne incitament til at skride ind over for en sådan praksis, idet en reduktion af AM- og SP-bidraget alt andet lige betyder en højere andel af indkomstkatten til kommunen.

Den eventuelt manglende accept af fradrag i rubrik 29 for andet end det i ligningsloven § 9 B hjemlede befodringsfradrag kan vel derudover generelt ses som et indicium på, at indkomst oppebåret ved honorarvirksomhed ikke i tilstrækkeligt omfang er blevet indarbejdet som en specifik og ligeværdig indkomstkategori i det danske skattesystem på linie med lønindkomst og indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.

I lyset af, at der med udviklingen på det danske arbejdsmarked skabes en langt mere diffus og pluralistisk indkomststruktur, er det en udfordring at justere skattesystemet således, at systemet lige fra lovgivning til den praktiske skatteopkrævning er gearret til, at skatteyderne ud over lønindkomst og indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed også i dag kan have indkomster fra honorarvirksomhed.

I afsnit D diskuteres det, hvorledes retstilstanden for indkomst oppebåret ved honorarvirksomhed kan forbedres.

---

[2] I det følgende kaldet rapporten. I modsætning hertil kaldes nærværende for "redegørelsen".

[3] Rapporten inddrager dog også indkomstgrupper, der periodevist kun oppebærer sporadiske honorarindtægter.

[4] Eksemplet er kun relevant, såfremt disse biindkomster ikke af skattemyndighederne anses som hørende under pågældendes eventuelle selvstændige erhvervsvirksomhed, eller hvis pågældende generelt anses for lønmodtager.

[5] Det har været foreslået at anvende samlebetegnelsen "ikke-erhvervsmæssig virksomhed". Denne betegnelse synes dog for honorarvirksomheds vedkommende at støde an mod den anerkendte sprogbrug i arbejdsmarkedsfondsloven og muligvis også i momsloven. Dette forhold bør også inddrages, såfremt man ved et eventuelt lovinitiativ på området skal vælge en korrekt samlebetegnelse. Yderligere kan det forekomme misvisende at betegne alle aktiviteter inden for den nævnte kategori "ikke-erhvervsmæssige".

[6] Det bemærkes, at det også er muligt at have status som lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende samtidigt, men dog næppe i almindelighed i relation til samme opdragsgiver.

[7] Disse tendenser er konstateret i mange sammenhænge. Der kan blandt andet henvises til kapitel 4 og 5 i Arbejdsministeriets rapport fra udvalget om informationssamfundets betydning for jobindhold og arbejdets organisering, 1998, og kildehenvisningerne heri.

[8] Disse er:

- Dansk Arbejdsgiverforening (DA)
- Sammenslutning af Landbrugets Arbejdsgiverforeninger (SALA)
- Finanssektorens Arbejdsgiverforening (FA)
- Landsorganisationen i Danmark (LO)
- Funktionærernes og Tjenestemændenes Fællesråd (FTF)
- Akademikernes Centralorganisation (AC)
- Dansk Journalistforbund (DJ)
- Danske Dagblades Forening
- Dansk Musiker Forbund

[9] Det skal bemærkes, at spørgsmålet ved Beskæftigelsesministeriets rapport blev formuleret således: "Har De nogensinde oplevet (som atypisk beskæftiget), at have været uenig med skattevæsenet i forbindelse med status som enten lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende." Dette betyder, at der med meget stor sandsynlighed *ikke* er et tilsvarende antal, der på årsbasis er uenige med skattemyndighederne om fradragene. Sandsynligvis er tallet på årsbasis betydeligt lavere. Det skal dog bemærkes, at spørgeskemaundersøgelsens population i rapporten blev udvalgt efter kriterier, hvor man bl.a. fravalgte personer, der havde lønindkomst på mindst 75 pct. af den samlede indkomst, og personer, som havde 1 eller 2 egentlige arbejdsgivere. Med disse fravælgelseskriterier søger man at indkredse en population af "rigtige" atypisk beskæftigede med mange kortvarige tilknytninger til mange hvervgivere ("de løst tilknyttede"). Konsekvensen er dog, at man i høj grad fravælger kategorien "de selvbeskæftigede", der på et givent tidspunkt ofte kun har 1 eller 2 hvervgivere, men som alligevel arbejder med en høj selvstændighedsgrad. Ved denne beskæftigelsesform vil der i særlig grad være divergerende opfattelser om personens status i skattesystemet, se evt. retspraksis C.2.2. Spørgeskemaundersøgelsens resultat bør vurderes ud fra dette forhold.

[10] Projektgruppen skal allerede på dette sted bemærke, at denne problemstilling skal ses i sammenhæng med, at ansættelseslovgivningen generelt ikke kan fraviges ved individuelle aftaler til skade for den ansatte. Derfor er domstolene særdeles tilbageholdende med at lægge vægt på den type aftalevilkår.

[11] Det bemærkes, at spørgsmålet ved Beskæftigelsesministeriets rapport blev formuleret således: "Har De nogensinde oplevet (som atypisk beskæftiget), at have været uenig med skattevæsenet i forbindelse

med fradrag for driftsudgifter." Dette betyder, at der med meget stor sandsynlighed *ikke* er et tilsvarende antal, der på årsbasis er uenige med skattemyndighederne om fradragene. Sandsynligvis er tallet på årsbasis betydeligt lavere.

[12] Det bemærkes, at det i kritikken antydes, at også *skattemyndighederne* i deres behandling af borgerne lægger vægt på, om et vederlag udbetales som A- eller B-indkomst. Det påstås bl.a., at personer, der honoreres med B-indkomst, *af den grund* efterfølgende bliver klassificeret som selvstændigt erhvervsdrivende af ligningsmyndighederne. Sammenhængen kunne lige såvel gælde for personer, der modtager A-indkomst (klassificeres som lønmodtager). Påstanden er ud fra *gældende ret* ikke korrekt. Det fremgår eksempelvis tydeligt af Told\*Skat's juridiske vejledning om Indeholdelse af A-skat, afsnit B.1.1.1., at sondringen mellem lønmodtager og selvstændig erhvervsdrivende er afgørende for sondringen mellem A- og B-indkomst – og *ikke* omvendt. Der er endvidere ingen dokumentation for, at ligningsmyndighederne *i praksis* udviser en sådan adfærd. Nærværende redegørelse vil derfor ikke arbejde videre med denne påstand. Det er dog projektgruppens opfattelse, at påstanden i givet fald kan underlægges en selvstændig redegørelse, hvor bl.a. en retssociologisk undersøgelse kan belyse, om kildeskatteordningens opkrævningstekniske hensyn i praksis er blevet styrende for den ligningsmæssige afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende.

[13] Kasper Vindelev: "Den skattemæssige afgrænsning af erhvervsvirksomhed over for hobbyvirksomhed", 2001.

[14] I visse tilfælde kan bestyrelseshonorarer være en del af indkomsten ved selvstændig erhvervsvirksomhed. Efter de gældende regler i kildeskatteloven og kildeskattebekendtgørelsen skal der for så vidt angår bestyrelseshonorar m.v. ske indeholdelse af A-skat, jf. Ligningsvejledningen, E.A.4.1. og Vejledningen om indeholdelse af kildeskat, B.2.1.

[15] Bestyrelseshonorarer, der optjenes i forbindelse med selvstændig erhvervsvirksomhed, er ikke "honorarvirksomhed" inden for nærværende redegørelses begrebsafgrænsning.

[16] Kommuneskatter på 32,6% for en gennemsnitskommune. Der bortses fra kirkeskat på 0,7% for 2002.

[17] Det må formodes, at mange personer i den tredje gruppe betaler A-skat af indkomsten. De udsøgte personer med B-indkomst kan derfor ikke tages som udtryk for antallet af personer i den tredje gruppe.

[18] Lov nr. 277 af 13. maj 1998 og lov nr. 956 af 20. december 1999.

# Kapitel C Praksis om den retlige kvalificering af grupperne af hvervtagere

## C.1. Generelt vedrørende beskrivelsen af praksis

Af projektets kommissorium fremgår det, at der skal foretages en indsamling og analyse af domspraksis og praksis fra Told- og Skattestyrelsen, Ligningsrådet og Landsskatteretten. I den nedenfor foretagne beskrivelse af gældende ret er der imidlertid hovedsageligt fokuseret på offentliggjorte afgørelser fra domstolene og fra Landsskatteretten.

Dette hænger sammen med den måde, hvorpå denne type sager indgår i skattesystemet. I praksis er det typisk således, at skatteyderen ikke på forhånd prøver at få en vurdering fra myndighedernes side af, hvorvidt den pågældende skal betragtes som selvstændig eller lønmodtager. Skatteyderen anmoder derfor ikke i særlig mange tilfælde om bindende forhåndsbesked fra Ligningsrådet eller om en fortolkning fra Told- og Skattestyrelsen. Som oftest selvangiver skatteyderen blot sin indkomst efter enten lønmodtagerreglerne eller reglerne for selvstændigt erhvervsdrivende, og det viser sig så efterfølgende i en del tilfælde, at skattemyndighederne anlægger den modsatte vurdering af skatteyderens status. Herefter påklages visse af disse sager til Landsskatteretten, og eventuelt indbringes de også for domstolene. Tilsvarende gælder principielt for moms.

Hertil kommer, at afgørelser fra Ligningsrådet og Told- og Skattestyrelsen generelt hurtigt vil miste deres relevans som følge af senere afgørelser fra Landsskatteretten og domstolene.

Når der kun er medtaget offentliggjorte afgørelser, skyldes det, at disse er med til at udstikke retningslinjerne for senere praksis, mens de ikke offentliggjorte afgørelser kun har betydning for den pågældende myndighed selv.

## C.2. Erhvervsmæssig virksomhed – lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende

I det følgende gives en beskrivelse af praksis vedr. afgrænsningen mellem kategorierne lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende i skattelovgivningen (indkomstskat, AM-bidrag og moms).

### C.2.1. Indkomstskat – primære retskilder

Retningslinierne ved afgrænsningen af kategorierne lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende på skattelovgivningens område, er at finde i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 til personskatteloven, herefter 1994-cirkulæret.

Højesteret har ved flere lejligheder, jf. TfS 1996.449, TfS 1997.473 og SKM 2002.154 HR (Højesterets dom af 12. februar 2002), fastslået, at dette cirkulære fastlægger retningslinierne for den skatteretlige sondring mellem kategorierne lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende.

I 1994-cirkulæret hedder det således i pkt. 3.1.1.:

*"I punkt 3.1.1.1.-5. redegøres der for, hvorledes afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændigt 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 erhvervsaktivitet. Selvstændig erhvervsaktivitet 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 selvstændigt erhvervsdrivende. I tvivlstilfælde må afgørelsen ske på grundlag af en samlet bedømmelse 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 selvstændigt 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 selvstændigt 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) indkomstmotageren ejer de anvendte redskaber, maskiner og værktøj eller lign.,

j) indkomstmotageren helt eller delvis leverer de materialer, der medgår til arbejdets udførelse,

k) indkomstmotageren har etableret sig i egne lokaler, f.eks. forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue m.v., og arbejdet helt eller delvis udøves herfra,

l) indkomstmotagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilling o.l. og indkomstmotageren er i besiddelse af en sådan tilladelse,

m) indkomstmotageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at han/hun er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art,

n) indkomstmotageren 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 indkomstmotageren.

### **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 kriterier har endvidere ikke lige stor betydning i alle situationer.

I praksis kan det være således, at visse sider af forholdet mellem hvervgiver og indkomstmotager 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 indkomstmotageren og den enkelte hvervgiver, der skal bedømmes. Er der flere hvervgivere, kan indkomstmotageren således godt oppebære indkomst som lønmodtager og som selvstændig erhvervsdrivende samtidigt. Ved bedømmelsen af det enkelte forhold kan der dog lægges vægt på, om indkomstmotageren i øvrigt er etableret som selvstændig inden for sit erhverv.

### **3.1.1.4. Erhvervsmæssige omkostninger**

Såfremt indkomstmotagerens 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), f.eks. løn til ansat personale, medarbejdende ægtefælle, leje af erhvervslokaler, kontorholdsudgifter eller betaling for maskinanvendelse, vil der som oftest være tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Tilsvarende gælder ved anvendelse af væsentlige driftsmidler eller af kapital i øvrigt.

Den omstændighed, at indkomstmotageren i et vist mindre omfang selv afholder driftsudgifter, f.eks. 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 bevirker ikke i sig selv, at vederlaget må anses for indkomst oppebåret ved selvstændig erhvervsvirksomhed. Endvidere er det ikke enhver lønudgift, der kan berettige hertil, hvis arbejdet, der udføres af den pågældende medhjælp, er af begrænset karakter. Hvis den pågældende medhjælp er den skattepligtiges ægtefælle, samlever eller en nærstående 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.

### **3.1.1.5. Selvstændig arbejdstilrettelæggelse**

At indkomstmotageren tilrettelægger arbejdet selvstændigt, behøver ikke at betyde, at der ikke foreligger tjenesteforhold. Der kan f.eks. være tale om højt uddannede personer eller overordnet personale, herunder direktører. Der behøver heller ikke at foreligge en egentlig ansættelseskontrakt. 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, f.eks. ved levering af enkeltstående ydelser, kan skifte karakter til et tjenesteforhold, hvis der opstår en mere fast tilknytning til en hvervgiver. At der beregnes moms af vederlaget udelukker ikke, at der kan være tale om lønindkomst."*

### **C.2.2. Indkomstskat – retspraksis**

Retspraksis på området er for indkomstskattens vedkommende kendetegnet ved, at det i høj grad er en række typetilfælde, herunder først og fremmest en række brancher, der har givet anledning til problemer. Dette skyldes, at visse brancher er kendetegnet ved, at arbejdet sker på nogle specielle vilkår, som kan gøre sondringen mellem lønmodtagerstatus og status som selvstændigt erhvervsdrivende vanskelig, f.eks. fordi arbejdet sker borte fra virksomheden og med betydelig adgang til selv at planlægge arbejdet. I den følgende beskrivelse er det derfor fundet mest hensigtsmæssigt at gruppere afgørelserne efter branche og/eller typetilfælde.

#### **C.2.2.1. Referat af domme og afgørelser Kunstnere**

##### **UfR 1973.151 H** (Jazzhus Tagskægget – udenlandske solister – A- eller B-indkomst)

En udenlandsk solist var engageret til solistoptræden i jazzhuset 2x20 min. på samme dag. En anden var engageret til solistoptræden med en af hende engageret trio mellem kl. 21 og 2 hver aften i 3 dage; hendes solistoptræden varede i 3x20 min. pr. aften.

Jazzhuset gjorde gældende, at de optrædende ikke var fast ansat eller engageret for længere perioder, at de ikke kunne erstattes af andre, at deres honorar var en bruttoindtægt, at de ikke havde krav på sygedagpenge, sygeløn eller ATP, og at de ikke var underkastet jazzhusets instruktionsbeføjelse med hensyn til det kunstneriske og musikalske indhold af deres optræden. Der bestod i det hele ikke et over/underordningsforhold mellem dem og jazzhuset. Desuden savnedes lovhjælp til at henregne vederlaget til A-indkomst.

Højesterets flertal fandt, at efter det om de to solisters engagementsforhold oplyste, kunne det mellem dem og jazzhuset bestående retsforhold ikke anses som et egentligt tjenesteforhold, og det var derfor ikke omfattet af KSL § 43, stk. 1.

##### **UfR 1975. 511 H** (Tivoli Friheden – udenlandske artister – A- eller B-indkomst)

Nogle udenlandske artister var engageret til optræden i forlystelsesetablissement i 8 til 15 eller 16 dage. Ansættelsesforholdene blev af Landsretten ikke anset som egentlige tjenesteforhold omfattet af KSL § 43, stk. 1, idet der henvistes til de af tivoliselskabet anførte grunde og til kildeskattelovens forarbejder. Tivoliselskabet havde bl.a. anført, at kontrakterne ikke angik udførelsen af arbejdsydelser efter selskabets anvisninger, men derimod de af artisterne eller gruppen selv indstuderede numre, og selskabet stod derfor som køber ikke af arbejdskraft, men af et højt specialiseret arbejdsresultat. Selskabet havde ikke nogen instruktionsbeføjelse over for gruppen ud over, hvad der følger af forholdets natur vedr. den praktiske tilrettelæggelse af rammerne for gruppens udførelse af sine numre. De ydede honorarer var bruttovederlag, hvoraf gruppen selv måtte afholde væsentlige dele af deres driftsudgifter, og gruppen bar selv risikoen for medlemmernes sygdom.

Højesterets flertal henviste til den fortolkning af KSL § 43, stk. 1, der var lagt til grund i UfR 1973.151 og med en bemærkning om, at det ikke kunne gøre nogen forandring, at sagen drejede sig om engagementer på indtil en halv måneds varighed, tiltrådtes det herefter af de i dommen anførte grunde, at vederlagene ikke var omfattet af KSL § 43, stk. 1.

##### **UfR 1981.349 Ø** (Københavns Sommertivoli – udenlandske artister – A- eller B-indkomst)

Nogle udenlandske udøvende kunstnere og artister optrådte på plænen i Tivoli i perioder på op til 7 uger.

Tivoli havde især henvist til den manglende instruktionsbeføjelse og til lighederne for så vidt angår forholdet til artisterne med UfR 1975.511.

For så vidt angik instruktionsbeføjelsen fremgik det af kontrakterne, at direktionen var berettiget til at opsplitte forestillingen og til at afkorte eller ændre på denne. Artisterne opførte i øvrigt nøjagtigt de numre, de havde forevist, da de blev udvalgt.

Landsretten fandt, at efter indholdet af de indgåede kontrakter og det i øvrigt oplyste om forholdet mellem sagsøgeren og artisterne fandtes disses honorarer ikke at kunne betegnes som vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold. Varigheden af engagementerne kunne ikke bevirke nogen ændring heri.

**TfS 1986.239 LSR** (musiker – honorarindtægter - investeringsfonds)

En skatteyder drev landbrug og havde herudover i indkomståret 1983 haft honorarindtægter på 23.100 kr. som musiker. LSR mente, at en musiker ikke kunne anses for selvstændig erhvervsdrivende i investeringsfondslovens forstand. Honorarindtægterne kunne derfor ikke danne grundlag for beregning af skattefri henlæggelse til investeringsfond.

**TfS 1988.316 Ø** ( udenlandsk orkester i cirkus – A- eller B-indkomst)

Sagen drejede sig om et orkester, der spillede musik i ca. 20 min. før hver forestilling og under pauser i forestillingen. Orkestret valgte repertoire, men cirkusdirektøren havde indflydelse på repertoire, hvilket i praksis gav sig udslag i, at han foranledigede, at der blev spillet døgnaktuelle danske melodier. Den musik, der blev spillet under artisternes optræden, var udvalgt af artisterne.

Landsretten mente, at orkestrets opgave adskilte sig markant fra den optræden, som artister m.fl. leverer. Dets opgave bestod efter det oplyste i første række i at yde musikledsagelse efter nærmere anvisning til de optrædende artister, og orkestret måtte herunder antages at være undergivet en vis ledelsesbeføjelse for cirkusdirektionen. Orkestret havde været engageret for hele cirkus' sæson 1985 og havde fulgt det på dets rejse, herunder til Færøerne og Sverige.

Det udbetalte vederlag blev derfor anset for vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold og dermed A-indkomst.

**TfS 1997.541 LSR** (skuespiller – honorarindtægter - driftsudgifter)

En skuespiller oppebar ud over en fast lønindtægt honorarer fra en række enkeltstående engagementer ved reklamebureauer og filmselskaber med indtaling af film. Hans repræsentant gjorde bl.a. gældende, at klageren personligt udførte sine job uden instruktion, idet han var en del af den kreative proces, at de få driftsudgifter ikke kunne bevirke, at klageren blev anset som lønmodtager, at han havde rettighederne til sine indtægter, at han havde mange hvervgivere, og at hans risiko bestod i selve hvervningen af kunderne, idet dette skete for egen regning og risiko.

Landsskatteretten udtalte mere generelt, at der ved vurderingen af, hvorvidt klageren måtte anses for lønmodtager eller selvstændig, måtte henses til bl.a. vilkårene for hans erhvervsudøvelse samt til arten og omfanget af de dermed forbundne udgifter. Vedr. vederlagene skulle der lægges vægt på, om der heri i væsentligt omfang indgik betaling for andet end den personlige arbejdsydelse, således f.eks. hvor indkomstmodtagerens kontraktforhold med hvervgiveren forudsætter, at der af vederlaget blev afholdt væsentlige erhvervsmæssige omkostninger, der var atypiske for lønmodtagerforhold. At indkomstmodtageren tilrettelagde arbejdet selvstændigt, var ikke uden videre ensbetydende med, at den pågældende blev anset for selvstændigt erhvervsdrivende, ligesom der ikke behøvede at foreligge en egentlig ansættelseskontrakt for at blive anset for lønmodtager.

Flertallet fandt, at klagerens driftsudgifter hverken i art eller omfang oversteg, hvad der var sædvanligt i lønmodtagerforhold, ligesom disse udgifter ikke kunne siges at være afholdt uden sikkerhed for indtægt, idet honorarerne havde været fastsat forud. Klageren havde således ikke båret en sådan risiko som normalt kendetegnede selvstændig erhvervsvirksomhed.

**TfS 1997.562 LSR** (solomusiker - honorarindtægter)

Klageren ernærede sig ved engagementer som solomusiker. Han spillede til fast honorar og modtog et fast beløb til kørsel beregnet på grundlag af instrumenternes vægt.

LSR bemærkede, at klageren havde været ansat i en række kortvarige engagementer, at han mod et forudbestemt vederlag havde forpligtet sig til at yde en arbejdsindsats, og at han ikke bar nogen økonomisk risiko i forbindelse med engagementerne. Retten fandt derfor ikke, at klageren kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Retten anså herefter klageren for honorarmodtager i relation til de oppebårne arbejdsvederlag.



LSR fandt desuden – på grundlag af bemærkningerne til Ligningslovens § 9 B – at klageren var berettiget til at opgøre sit befodringsfradrag efter § 9 B. Fradraget var at foretage i den personlige indkomst.

#### **TfS 1998.485 H** (operasanger – kunstnerisk virksomhed i selskabsform)

Sagen drejede sig om, hvorvidt en operasanger, der var ansat som lønmodtager ved Det Kongelige Teater og derudover havde indtægter ved koncerter og andre kunstneriske aktiviteter, skattemæssigt kunne drive sidstnævnte aktiviteter gennem et anpartsselskab.

Højesteret bemærkede, at det forhold, at selskabets virksomhed i det væsentlige ville bestå i udbud af kunstneriske aktiviteter, som kun kunne opfyldes af operasangeren selv, ikke afgørende adskilte virksomheden fra anden erhvervsudøvelse, som i de senere år også i skattemæssig henseende var anerkendt udøvet i selskabsform. Der var hverken i statskattelovens § 4 eller på andet grundlag fornøden hjemmel til at frakende udøvelse af kunstnerisk virksomhed i selskabsform skattemæssig betydning.

#### **TfS 1999.391 LSR** (musiker - honorarindtægter)

En musiker, der var ansat som lønmodtager i et symfoniorkester, havde derudover oppebåret indtægter fra en musikskole samt fra enkeltstående arrangementer. Indtægterne ansås ikke for oppebåret som led i selvstændig virksomhed, men en del af disse måtte anses som indtægt ved ikke erhvervmæssig aktivitet, mens indtægten fra musikskolen ansås som lønindkomst.

Landsskatteretten bemærkede, at indtægterne fra musikskolen måtte anses som oppebåret som led i tjenesteforhold, idet klageren vedrørende dette kontraktforhold havde forpligtet sig til at yde en løbende arbejdsydelse. Om de øvrige honorarindtægter (18.423 kr.) bemærkede retten, at under hensyntagen til omfanget af den foreliggende aktivitet ansås klageren ikke herved at have udøvet et virke, der i skattemæssig henseende kunne anses for udøvelse af selvstændig virksomhed. Retten tilføjede, at aktiviteterne ikke fandtes anlagt med fornøden intensitet og systematisk indtægtserhvervelse for øje og fandt, at de skatteretligt skulle behandles som hobby. Ved opgørelse af indkomsten herfra kunne fradrages de dermed forbundne og kildeartsbestemte udgifter, i det omfang de var dokumenteret og kunne indeholdes i denne indtægt.

#### **Liberale erhverv**

#### **TfS 1988.67 LSR** (vagtlæge – medarbejdende ægtefælle)

En læge havde deltaget i en vagtordning, der var omfattet af Praktiserende Lægers Organisations overenskomst med Sygesikringen. Ifølge overenskomsten var der ikke tale om nogen form for tjenesteforhold til sygesikringen. Klageren henviste desuden bl.a. til, at omkostningerne ved virksomheden påhvilede den enkelte læge. Klageren ønskede derfor at blive ligestillet skattemæssigt med praktiserende læger. Landsskatteretten fandt i overensstemmelse med klagerens påstand, at vagtlægeordningen måtte anses for selvstændig virksomhed, og der kunne herefter – som følge af det oplyste om ægtefællens arbejdsindsats – ske overførsel af overskud til den medhjælpende ægtefælle.

#### **TfS 1990.370 LSR** (disponent i vinfirma – fritidsundervisning - driftsudgifter)

En disponent i et vinfirma havde som bibeskæftigelse undervisning og foredragsvirksomhed om vin ved forskellige fritidsundervisningsinstitutioner. Kurserne omfattede normalt 6 aftener. Bruttoindtægten fra foredragsvirksomheden androg 58.735 kr. og udgifterne hertil 10.904 kr. Klageren var af de stedlige skattemyndigheder blevet anset for lønmodtager. Landsskatteretten var enig i, at klageren ikke var berettiget til det faste lønmodtagerfradrag med 3.200 kr. ved siden af fradraget for de faktiske udgifter. Landsskatteretten lagde vægt på, at klageren havde oppebåret en fast timeløn uden hensyn til antallet af tilmeldte deltagere. Der forelå således ikke det for selvstændigt erhvervsdrivende særlige kendetegn, at der for egen regning og risiko var udøvet en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå overskud. Hertil kom, at det ikke kunne antages, at klageren afholdt driftsudgifter, der efter deres art og omfang lå væsentligt ud over, hvad der var sædvanligt i lønmodtagerforhold.

#### **TfS 1993.342 Ø** (musikpædagog tilknyttet aftenskoler)

Klageren, en musikpædagog, underviste elever ved forskellige aftenskoler i klaverspil. Undervisningen foregik i klagerens eget hjem, hvor klagerens eget flygel blev benyttet. Landsskatteretten fandt, at musikundervisningen ikke kunne betragtes som selvstændig virksomhed og lagde herved bl.a. vægt på, at

aftalerne om musikundervisning blev indgået mellem eleverne på den ene side og aftenskolerne på den anden side. Klageren var engageret af aftenskolerne og vederlagdes herfor med en nærmere aftalt timeløn, der var uafhængig af aftaler med eleverne. De driftsudgifter, som klageren havde måttet afholde, gik efter Landsskatterettens opfattelse ikke ud over, hvad der er almindeligt i lønmodtagerforhold. Landsretten tiltrådte Landsskatterettens afgørelse af de af Landsskatteretten anførte grunde.

**TfS 1994.651 LSR** (pressefotograf - bivirksomhed)

En pressefotograf, der var ansat ved en avis, udlejede sit kameraudstyr til avisen, som havde fastsat lejen. Han solgte desuden egne billeder i overensstemmelse med pressefotografforbundets overenskomst. Landsskatteretten bemærkede vedrørende udlejningen af kameraudstyr, at vederlaget blev fastsat og reguleret af avisen, og at indgåelse af lejeaftalen var en forudsætning for ansættelsen som pressefotograf. Forholdet blev derfor anset for en del af ansættelsesforholdet. For så vidt angik salget af billeder fandt retten, at selv om disse aktiviteter var professionelt anlagt, så havde de i klageåret været af et helt begrænset omfang. Klageren havde desuden alene kunnet sælge billeder, som havde produceret og anvendt i hans ansættelsesforhold. Herefter måtte forholdet betegnes som ikke-erhvervsmæssig bivirksomhed, hvis resultat kunne opgøres efter et nettoprincip.

**TfS 1997.473 H** (konsulent tilknyttet Naturgas Syd)

Skatteyderen, der tidligere havde været ansat som lønmodtager hos et ingeniørfirma og været udlånt til Naturgas Syd, fik mulighed for fortsat tilknytning til Naturgas Syd kun ske på basis af en kontrakt om ydelse af konsulentbistand og ikke en ansættelsesaftale. Højesteret fandt, modsat Landsrettens flertal, at kriterierne i personskattecirkulæret efter den samlede vurdering, der skal foretages, førte til, at skatteyderen ikke havde drevet erhvervsvirksomhed for egen regning og risiko. Højesteret lagde særlig vægt på, at han var engageret for en længere periode, hvor han var undergivet forflyttelsespligt, og at han ikke afholdt driftsudgifter af en sådan art og størrelse, som man måtte forvente af en selvstændigt erhvervsdrivende inden for den pågældende branche.

**TfS 1997.922 LSR** (læge – konsulent ved privathospital)

Klageren, der var ansat som anæstesilæge ved et offentligt hospital, var herudover tilknyttet et privathospital som konsulent på honorarbasis. Klageren blev aflønnet med en fast timeløn på privathospitalet afhængig af faktisk ydede timer. Hans indtægter fra privathospitalet var i de pågældende indkomstår henholdsvis 57.450 kr. og 122.600 kr., mens udgifterne ved indkomsterhvervelsen var 15.565 kr. og 17.203 kr. Over for Landsskatteretten havde klagerens advokat bl.a. gjort gældende, at Lønmodtagernes Garantifond fandt, at konsulenterne ved hospitalet var selvstændige, samt at klageren bar risikoen for manglende indtjening ved sygdom, eller hvis der ikke var brug for ham. Landsskatteretten, der henviste til personskattecirkulæret, bemærkede, at klagerens driftsudgifter i de pågældende år hverken i art eller omfang oversteg, hvad der var sædvanligt i lønmodtagerforhold, ligesom klageren ikke kunne siges at have båret den for selvstændigt erhvervsdrivende karakteristiske økonomiske risiko, bl.a. da honorarerne havde været fastsat forud. Klageren blev herefter ud fra en samlet bedømmelse anset for lønmodtager.

**TfS 1998.695 LSR** (gymnasielærer/ forfatter – honorarindtægter)

Klageren var ansat som gymnasielærer og var herudover medforfatter til nogle lærebøger. I den forbindelse havde han indgået kontrakter med et forlag om udgivelse af bøgerne og modtog indkomst herfra i form af honorarer. Skatteankenævnet mente, at klagerens honorararbejde ikke afveg væsentligt fra, hvad der er almindeligt i lønmodtagerforhold.

Landsskatteretten fandt, at klageren på baggrund af de foreliggende forlagsaftaler ikke kunne anses som lønmodtager med fast tjeneste hos forlaget. Den af klageren udøvede ikke-erhvervsmæssige aktivitet som forfatter måtte anses som en fritidsbeskæftigelse, der i skatteretlig henseende var omfattet af den praksis, som klagerens advokat havde henvist til (dvs. praksis vedrørende hobbyvirksomhed). De kilderelaterede udgifter kunne derfor fradrages i indkomsten fra forfatterarbejdet.

**TfS 2000.715 H** (leder af et kommunalt edb- projekt)

En skatteyder havde haft selvstændig virksomhed som freelancekonsulent siden 1973. Fra 1986 blev han knyttet til Odsherredskolen som leder af et kommunalt projekt vedrørende edb. Sagen drejede sig om, hvorvidt skatteyderen kunne anses som selvstændigt erhvervsdrivende vedrørende indtægterne fra

Odsherredskolen. Han var ansat for et år ad gangen fra 1986 til og med 1989. Der blev trukket A-skat af vederlagene fra skolen, som tillige lod oprette en pensionsordning for ham.

Landsretten fandt det ikke godtgjort, at skatteyderen havde afholdt udgifter vedrørende arbejdets varetagelse, der gik ud over, hvad der måtte anses normalt i ansættelsesforhold. Landsretten fandt, at skatteyderen under disse omstændigheder ikke kunne anses som selvstændigt erhvervsdrivende. Højesteret tiltrådte, at skatteyderen i sit arbejde for skolen var lønmodtager. Højesteret tiltrådte endvidere, at den pågældende i årene 1990 til 1992, hvor han alene havde haft indtægter i form af dagpenge fra en arbejdsløshedskasse og efterløn, ikke drev selvstændig virksomhed.

#### **TfS 2001.932 V** (journalistvikar - A- eller B-indkomst - AM-bidrag)

En journalist arbejdede som freelance ved et dagblad, hvor han fungerede som afløser (vikar) for andre journalister ved sygdom og ferie. Journalisten havde ingen ansættelseskontrakt og havde samme arbejdstid og arbejdsopgaver som den journalist, han afløste. Han fremsendte faktura for udført arbejde og fik udbetalt vederlag én gang om måneden. Han fik ikke feriepenge og løn under sygdom.

Efter en samlet bedømmelse fandt landsretten, at journalistens indkomst ved dagbladet måtte anses som lønindkomst, således at der skulle indeholdes A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Landsretten lagde herved særlig vægt på, at journalisten var underlagt samme arbejdsvilkår som de journalister, han vikarierede for, og på, at han fik udbetalt kørselsgodtgørelse og ulempetimebetaling. Endvidere lagde retten vægt på, at journalisten udførte arbejde for dagbladet gennem flere år, og på, at han blev aflønnet månedligt efter faste takster.

#### **Plejesektoren**

##### **LSRM 1975.92** (fodterapeut - investeringsfond)

En skatteyder havde autorisation som fodterapeut, og hendes væsentligste indtægter hidrørte fra behandling af patienter dels på kommunens plejehjem, dels i patienternes hjem og på hendes klinik for enkelte patienters vedkommende. Skatteyderens arbejdsaftale med kommunen beroede alene på en mundtlig aftale, og hun havde ikke funktionærstatus, ligesom hun heller ikke var omfattet af ferie- og dagpengeordningen. Arbejdsaftalen kunne opsiges med øjeblikkelig varsel. Af indtægten i 1971 var en del udbetalt som A-indkomst, men denne ændring af udbetalingsformen skyldtes alene pålæg herom fra skattemyndighederne. Landsskatteretten fandt, at skatteyderens arbejde for kommunen måtte karakteriseres som udøvelse af selvstændig virksomhed, og at skatteyderen herefter var berettiget til at foretage fradrag for henlæggelse til investeringsfond.

##### **TfS 1987.483 LR** (plejehjemsvirksomhed – virksomhedsordningen)

En skatteyder havde på en nedlagt landbrugsejendom etableret et døgnplejehjem med plads til 4 beboere. Skatteyderen modtog plejevederlag fra det offentlige efter standardsatser, der traditionelt betragtes som A-indkomst. Ligningsrådet henviste til cirkulære af 9/12 1986 om virksomhedsskatteoven, hvoraf det bl.a. fremgår, at hvis erhvervsarten af en A-indkomst forudsætter afholdelse af væsentlige driftsomkostninger, der efter deres art og omfang ligger væsentligt ud over, hvad der er sædvanligt i lønmodtagerforhold, må virksomheden anses for selvstændig erhvervsvirksomhed.

Under hensyn til virksomhedens art og omfang fandt rådet herefter, at skatteyderen kunne anses for at drive selvstændig erhvervsvirksomhed, og hun kunne derfor anvende virksomhedsskatteoven på indtægt ved døgnplejen.

##### **TfS 1989.622 LSR** (dagplejemoder – fradrag)

En dagplejemoder, der havde fradraget en tredjedel af dagplejevederlaget, klagede over, at fradraget var blevet reduceret med bundfradraget på 3000 kr. efter ligningslovens § 9, stk. 1. Hun henviste til, at fradraget dækkede udgifter til kost, frugt og andre fornødenheder til børnene samt vedligeholdelse af hjemmet, der var udsat for ekstra slitage. Landsretten anførte, at indtægt ved dagpleje ikke er indtægt ved selvstændig erhvervsvirksomhed, og at det var med rette, at klagerens fradrag for udgifter ved dagplejen var blevet reduceret med 3000 kr.

### **TfS 1998.70 H** (plejehjemsdrift)

Sagen drejede sig om, hvorvidt sagsøgeren i indkomstårene 1982 – 85 skulle anses som selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtager vedrørende driften af et plejehjem, hvis bygninger og ejendom ejedes af sagsøgeren. Sagsøgeren drev i de relevante indkomstår plejehjemmet i henhold til en overenskomst med kommunen, som omfattede samtlige hjemmets pladser. Kommunen betalte samtlige omkostninger vedrørende plejehjemmet i henhold til budgettet, herunder løn til den daglige ledelse og til ansat personale. Sagsøgeren stod selvstændigt for anskaffelse af driftsmidler. Han havde kompetence til at ansætte og afskedige personale og havde en vis personlig økonomisk risiko i forbindelse med mulige uberettigede afskedigelser. Landsretten fandt, at sagsøgeren ikke var selvstændigt erhvervsdrivende med hensyn til plejehjemmets drift. Højesteret bemærkede, at overenskomsten måtte forstås således, at sagsøgeren var ejer af det anskaffede inventar, selv om udgifterne blev refunderet fuldt ud af kommunen. Han havde desuden det direkte økonomiske ansvar for driften af plejehjemmet, der blev drevet i hans lokaler og med hans inventar og driftsmidler. Han ansatte og afskedigede personale og stod ikke i et ansættelsesforhold til kommunen, der kun kunne bringe samarbejdet til ophør ved at opsiges den samlede plejehjemskontrakt med 3 års varsel. At den samlede betaling i overensstemmelse med reglerne for statslig refusion af kommunale udgifter til plejehjemsdrift var specificeret som refusion af udgifter vedrørende fast ejendom, inventar, lønninger m.v. kunne ikke i sig selv tillægges selvstændig betydning. Højesteret fandt herefter, at sagsøgeren var selvstændigt erhvervsdrivende.

### **Assurandører**

#### **TfS 1988.228 V** (assurandør - medarbejdende ægtefælle)

En assurandør, der var ansat som filialbestyrer i et forsikringselskab, modtog i indkomstårene 1981 og 1982 provisionsløns fra selskabet på henholdsvis 471.654 kr. og 565.346 kr. Heraf afholdt han driftsomkostninger, der med tillæg af udgifter til drift af bil for indkomståret 1981 udgjorde ca. 11 pct. og for indkomståret 1982 ca. 10 pct. af bruttoindtægterne. Assurandørens ægtefælle, som var uddannet inden for forsikringsbranchen, udførte ulønnet sekretærarbejde for klageren 4-5 timer daglig. Herudover havde assurandøren fra forsikringselskabet stillet en halvtidssekretær til rådighed, som var sekretær for i alt 5 assurandører.

Landsrettens flertal lagde til grund, at sagsøgeren uanset sin stilling som lønmodtager i meget vidt omfang selv havde tilrettelagt sit arbejde. Det lagdes videre til grund, at sagsøgeren, der alene var provisionslønnen uden garanteret minimumsløn, ikke havde kunnet oppebære en indtægt, der lå så væsentligt over den gennemsnitlige for assurandører i selskabet, uden at gøre brug af betydelig mere kontorassistance end den, selskabet ville stille til rådighed for ham. Sagsøgerens driftsudgifter fandtes således at ligge væsentligt udover, hvad der er sædvanligt i lønmodtagerforhold. Herefter og når tillige hensås til karakteren og omfanget af den medhjælpende ægtefælles arbejdsindsats, fandtes sagsøgeren at have drevet erhvervsvirksomhed i den forstand, hvori begrebet er anvendt i den tidligere § 37 A i kildeskatteloven. Sagsøgeren var derfor berettiget til at foretage indkomstoverførsel til ægtefællen efter reglerne for medhjælpende ægtefæller.

#### **TfS 1989.248 LSR** (assurandør - virksomhedsordningen)

Klageren, der var assurandør, arbejdede for et forsikringselskab i henhold til selskabets generelle overenskomst for assurandører. Han kunne forsikringsmæssigt udelukkende arbejde for selskabet, var underlagt dets instruktion og skulle efter 2 år indtræde i pensionsordningen i Dansk Funktionærforbund. Funktionær- og ferielovens regler var i øvrigt gældende. For det relevante indkomstår (1987) var de faktiske indtægter som assurandør og driftsudgifter opgjort til henholdsvis 558.598 kr. og 94.521 kr. Klageren påstod sig berettiget til at anvende virksomhedsordningen i 1987, idet han gjorde gældende, at hans driftsudgifter lå væsentligt ud over, hvad der var sædvanligt i lønmodtagerforhold. Desuden påberåbte han sig Vestre Landsrets dom af 7.4.1988 (TfS 1988.228).

Landsskatteretten fandt ikke, at nærværende tilfælde – hverken med hensyn til ansættelsesforholdets karakter eller arten og omfanget af de afholdte udgifter – i væsentlig grad adskilte sig fra det ved landsretsdommen afgjorte tilfælde. Han kunne derfor anvende virksomhedsordningen på indkomsten fra virksomheden som assurandør.

#### **TfS 1990.247 LSR** (assurandør – virksomhedsordningen)

Klageren var assurandør hos B, der stillede kontor og sekretærhjælp til rådighed for klageren og en anden assurandør. B havde tilbageholdt skat og indbetalt kapitalpension for klageren. Denne havde ud over

udgifter til erhvervsmæssig bilkørsel haft udgifter til repræsentation, kontorhold m.v. på i alt 10.811 kr. Heraf var tærepenge fratrukket med de for lønmodtagere gældende standardsatser.

Klagerens revisor henviste til Landsskatterettens kendelse af 13/2 1989 (TfS 1989.248), ved hvilken en assurandør blev anset for berettiget til at anvende virksomhedsordningen.

Landsskatteretten fandt, at forholdene i nærværende sag afveg fra forholdene i den nævnte afgjorte sag, idet klageren i nærværende sag ikke havde haft væsentlige erhvervsudgifter, der afveg fra, hvad der var sædvanligt for lønmodtagere. Retten fandt derfor, at klageren måtte anses for lønmodtager, således at han ikke kunne anvende virksomhedsordningen på indkomsten som assurandør.

#### **TfS 1995.458 V** (assurandør – virksomhedsordningen)

Sagsøgeren arbejdede som branddirektør i et forsikringsselskab A i henhold til en ansættelseskontrakt samt som mægler i forsikringsselskab B i henhold til en samarbejdsaftale. Han havde indrettet kontor i hjemmet og havde ingen ansatte. Stillingen i A blev aflønnet med en fast grundløn, hvortil kom bonus, provisioner og honorarer efter reglerne i en lønaftale indgået mellem A's branddirektørforening og A. Grundlønnen inkluderede udgifter til telefon, porto m.v., og der blev desuden udbetalt kørselsgodtgørelse. Sagsøgeren var pligtig at arbejde efter A's tariffer og instruktioner.

Mæglerarbejdet fungerede som et samarbejde mellem B og sagsøgeren, der alene modtog provision fra B beregnet ud fra de tegnede forsikringer, men i øvrigt hverken modtog omkostningsdækning eller nogen form for funktionærgoder.

Landsretten lagde vedrørende sagsøgerens samarbejde med B til grund, at B ikke garanterede sagsøgeren nogen grundløn og ikke havde refunderet ham nogen del af hans betydelige driftsomkostninger. Han havde heller ikke i øvrigt i forhold til B funktionærlignende vilkår og oppebar ikke feriepenge og lign. B havde ikke nogen instruktionsbeføjelser over for sagsøgeren, ligesom B ikke sås at hæfte for fejl over for sagsøgerens kunder. Sammenfattende fandtes sagsøgeren derfor i forholdet til B at drive selvstændig erhvervsvirksomhed og kunne benytte virksomhedsordningen.

Vedrørende samarbejdet med A lagdes det til grund, at sagsøgeren i henhold til ansættelseskontrakten havde en fast minimumsløn, at A ydede tilskud til dækning af telefon-, kontor- og transportudgifter, at hans lønforhold blev forhandlet af en lønmodtagerorganisation, og at han ikke havde været friere stillet, end det fremgik af ansættelseskontrakten. Han fandtes derfor at have været undergivet A's instruktion i henhold til den ret indgående regulering i lønaftalen og måtte derfor i forhold til A anses for lønmodtager.

#### **Salgsagenter**

##### **LSRM 1973.163** (møbelagentur – medhjælpende hustru)

Skatteyderen, der med sin bopæl som kontor drev agentur med salg af møbler fra 18 møbelfabrikker til møbelhandlere i Jylland og på Fyn, klagede over, at skatterådet ved beregningen af hans indkomstskat for indkomståret 1970 ikke havde anvendt bestemmelsen i KSL § 37 A, stk. 2, om medhjælpende hustru. Det er en betingelse for lovbestemmelsens anvendelse, at hustruen skal have deltaget i driften af mandens eller ægtefællernes fælles erhvervsvirksomhed. Ved bedømmelsen af spørgsmålet, om der var tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, fandt Landsskatteretten det ikke eneafgørende, om skatten af den pågældende indtægt var opkrævet som A-skat eller B-skat, og efter hvad der var oplyst i sagen, herunder navnlig at klageren havde foretaget sine forretningsdispositioner som agent for egen regning, måtte Landsskatteretten, uanset hvorledes de klageren påhvilede skatter opkrævedes, holde for, at klageren havde drevet selvstændig erhvervsvirksomhed i den nævnte lovbestemmelses forstand.

##### **UFR 1981.159 Ø** (handelsagent – henlæggelser til investeringsfond)

Sagsøger, der var handelsagent, arbejdede fra egne lokaler for 2 agenturgivere i henhold til skriftlige aftaler. Agenten modtog provision af betalte leverancer og modtog hverken løn eller feriepenge. Han afholdt alle udgifter ved salgsarbejdet og disponerede selv over sin tid uden instruktion fra agenturgivernes side. Agenten optog ordrer, der blev sendt til agenturgiveren, som derefter sendte ordrebekræftelse til kunden. Agenten hæftede ikke for varernes betaling.

Sagsøger gjorde bl.a. gældende, at den ydelse, en agent leverer og honoreres for, ikke er den vare, der leveres fra agenturgiveren, men agentens salgsvirksomhed og markedsføring af varen. Derfor var det ikke

afgørende, om han handler for egen regning og risiko med hensyn til varen, men kun med hensyn til sit eget produkt.

Retten udtalte, at der efter det oplyste ikke bestod et sådant kontraktligt forhold mellem agenten og agenturgiverne, at han ikke kunne betragtes som selvstændigt forretningsdrivende handelsagent i kommissionslovens forstand, jf. lovens § 65. Virksomheden blev således drevet for agentens egen regning og risiko, uanset at den ikke omfattede finansieringen af selve vareomsætningen. Der var ikke holdepunkter for at forstå betingelsen i investeringsfondsloven om, at skatteyderen skal drive selvstændig erhvervsvirksomhed, snævrere end den forståelse, der er angivet i kommissionsloven, og som også er i overensstemmelse med almindelig sprogbrug. Agenten kunne derfor foretage henlæggelser.

#### **TfS 1984.150 Ø** (handelsagent – medhjælpende ægtefælle)

Sagsøgeren solgte – foruden at beklæde en fuldtidsdirektørstilling i et andet firma – kommanditanparter på provisionsbasis i Dansk Investeringsfond (Difko). Salgsarbejdet for Difko blev drevet fra hans bopæl, hvor hans hustru passede det kontor, som han skulle stille til rådighed ifølge kontrakten, og hvor hun modtog telefoniske henvendelser om dagen. Sagsøgerens honorarer fra Difko havde efter fradrag af omkostninger været 154.668 kr. i 1978, der var det for sagen relevante indkomstår, 228.479 kr. i 1979 og 407.483 kr. i 1980.

Retten lagde til grund, at sagsøgeren i forhold til Difko havde været berettiget til selvstændigt at tilrettelægge salgsarbejdet. Det måtte anses for forudsat, at hvervets udførelse ville være forbundet med et vist kontorhold, og at den fornødne kontorhjælp skulle antages af sagsøgeren på egen hånd og i eget navn. Når dette sammenholdtes med oplysningerne om salgsarbejdets omfang og med, at hvervtagerens ret til vederlag i alt væsentligt beroede på de præsterede salgsresultater, fandtes sagsøgeren at have drevet erhvervsvirksomhed i den forstand, hvori begrebet er anvendt i kildeskattelovens § 37 om indkomstoverførsel til medhjælpende ægtefælle. Han kunne derfor foretage indkomstoverførsel efter disse regler.

#### **TfS 1988.358 Ø** (salgsagent – A- eller B-indkomst)

En salgsagent havde indgået aftale med et selskab om at formidle salg af selskabets varer til en kundekreds, som agenten havde oparbejdet gennem sit hidtidige virke, og som ikke før var kunder hos selskabet. Hans vederlag bestod alene af provision betinget af accepterede ordrer. Han skulle selv afholde alle omkostninger vedrørende ordreoptagelserne. Selskabet havde kreditrisikoen vedrørende de accepterede ordrer.

Landsretten udtalte, at sagsøgeren tilførte selskabet en kundekreds, som han havde oparbejdet under sit tidligere arbejde i branchen. Han skulle formidle salg af selskabets produkter til denne kundekreds. Det måtte efter det oplyste lægges til grund, at han selv tilrettelagde sit arbejde fra sin bopæl uden instruktion eller tilsyn fra selskabet og uden pligt til at rapportere til dette. Han havde lov til at arbejde for andre hvervgivere, blot disse ikke konkurrerede med selskabet. Hans vederlag bestod alene i provision af accepterede ordrer, og hans fakturaer til selskabet blev tillagt moms. Han betalte selv de udgifter til bil, ophold m.v., der var forbundet med hvervet. Efter en samlet bedømmelse fandtes der derfor ikke at foreligge et tjenesteforhold mellem sagsøgeren og selskabet, og det udbetalte vederlag var følgelig B-indkomst.

#### **TfS 1992.292 V** (annoncesælger – A- eller B-indkomst)

En annoncesælger tegnede annoncer for et firma, der udgav tre distriktsblade. For sit arbejde hermed modtog han vederlag i form af provision og senere et fast månedligt beløb. Han gjorde gældende, at han drev sin virksomhed på en særlig og fra de andre annoncesælgere forskellig måde, samt at han havde driftsudgifter, der væsentligt oversteg, hvad der er normalt for en lønmodtager. Han havde således anskaffet sig 2 edb-anlæg og afholdt drifts- og administrationsudgifter, der alle var naturlige og velbegrundede for hans virksomhed.

Retten lagde til grund, at sagsøgeren for sit arbejde med annoncetegninger modtog vederlag i form af provision og senere en fast månedlig ydelse, samt at han herudover modtog et fast månedligt beløb til dækning af kørselsudgifter. Sagsøgeren fastlagde ikke prisen på den enkelte annonce og havde ikke godtgjort, at han i noget tilfælde kunne yde rabat eller havde ydet rabat på betalingen for annoncer. Det lagdes desuden til grund, at han havde afholdt drifts- og administrationsudgifter samt ikke uvæsentlige biludgifter, men det fandtes ikke godtgjort, at disse udgifter var nødvendiggjort af eller havde afgørende betydning for hans arbejde som annoncetegner. Efter en samlet bedømmelse fandt retten herefter, at

indtægterne, der var oppebåret ved annoncetegningen, måtte anses som vederlag for arbejde i et tjenesteforhold og dermed som A-indtægt.

#### **TfS 1993.235 Ø** (salg af tæpper fra Iran)

Sagsøgeren havde i en årrække solgt tæpper fra et iransk firma, der tilhørte sagsøgerens broder. Ifølge sagsøgerens oplysninger modtog han en månedlig løn fra arbejdsgiveren i Iran, der årligt beløb sig til 54.000 kr. årligt i 1972, stigende til 72.000 kr. i 1982. Samtidig skulle arbejdsgiveren yde ham lån, der skulle tilbagebetales, når han fik sit hus solgt.

Sagsøgte gjorde bl.a. gældende, at virksomheden var drevet for sagsøgers egen regning og risiko, og at sagsøger derfor var skattepligtig af resultatet. Der henvises her bl.a. til, at sagsøger egenhændigt havde disponeret i virksomheden. Landsretten tog sagsøgte frifindelsespåstand til følge i henhold til de af sagsøgte anførte grunde. Sagsøgeren kunne således ikke anses som lønmodtager, men måtte anses som selvstændigt erhvervsdrivende med salg af tæpper.

#### **TfS 1996.449 H** (Tupperwareforhandler)

Sagsøgeren solgte tupperwareprodukter ved "homeparties" i henhold til en forhandlersamarbejdsaftale med distributører for firmaet. Forhandlerens honorar herfor udgjorde en nærmere fastsat procentdel af de vejledende udsalgspriser. Hun modtog bestillinger på stedet og indkøbte herefter varerne ved Tupperware. Dog kunne der ved forhandlerens køb af særlige tilbudsvarer etableres eget lager. Ifølge samarbejdsaftalen skete forhandlerens køb af produkterne hos distributøren for egen regning og i eget navn, og forhandleren afholdt alle udgifter ved salget af produkterne. Sagsøgerens driftsudgifter udgjorde i det pågældende indkomstår i alt 28.500 kr.

Sagsøgeren gjorde gældende, at Højesterets dom fra 1974 (UfR 1975.150), hvor vederlaget til en tupperwareforhandler blev anset for vederlag for arbejde i tjenesteforhold og dermed som A-indkomst, ikke længere var bindende, da forholdet mellem grossister og forhandlere siden da havde undergået væsentlige ændringer. Desuden var det retlige grundlag ændret i henseende til den betydning, som sondringen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende har for skattens størrelse.

Højesteret bemærkede, at den sag, som blev afgjort ved Højesterets dom af 20/12 1974 (UfR 1975.150) alene vedrørte spørgsmålet om opkrævningsmåden. Fra og med 1987-skattereformen havde den skatteretlige sondring mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende fået større og større betydning for størrelsen af såvel den skattepligtige indkomst som den effektive skatteprocent. På den baggrund måtte afgrænsningen i dag ske efter de kriterier, der var angivet i cirkulære nr. 129 af 4/7 1994 om personskatteloven. Disse kriterier fører ikke entydigt til at anse tupperwareforhandlere som selvstændigt erhvervsdrivende, men Højesteret fandt dog efter en samlet vurdering dette resultat mere nærliggende end at anse forhandlerne som lønmodtagere. Det blev herved særligt tillagt vægt, at forhandlerne helt frit bestemmer deres arbejdstid, at de selv afholder alle udgifter ved udførelsen af arbejdet, at disse udgifter medfører en betydelig omkostningsprocent, at forhandlerne ikke anses som lønmodtagere ved praktiseringen af ferieloven m.v., at de ikke er begrænset i adgangen til at udføre arbejde for andre, at de er frit stillet med hensyn til at antage medhjælp, at de er momsregistreret, og at de må antages at have påtaget sig i alt fald en vis økonomisk risiko.

#### **Underentreprenører**

##### **UfR 1977.844 H** (vognmand med heldagskørsel for samme selskab – A- eller B-indkomst)

Et aktieselskab indgik i 1972 en aftale med en vognmand, som blev fornyet i 1973 og 1974, og hvorefter vognmanden mod et fast månedligt vederlag skulle udføre heldagskørsel for selskabet og i øvrigt hjælpe på selskabets lager med forefaldende arbejde. Han skulle stille bil til rådighed incl. i tilfælde, hvor hans egen bil var på værksted, og sørge for forsikringer, momsregistrering, skat, vægtafgift o.a. vedrørende vognen, idet han efter aftalen var at betragte som en selvstændig, der havde indgået en aftale om heldagskørsel. Aftalerne var gensidigt opsigelige med et kortere varsel, og vognmanden havde efter de senere aftaler 4 ugers ferie årligt.

Skattemyndighederne betragtede vederlaget som A-indkomst og gjorde bl.a. gældende, at der var tale om en almindelig chaufføransættelse af vognmanden, der ikke havde nogen selvstændig stilling, men alene kørte for selskabet med en vogn, der bar selskabets reklameskilte. Den omstændighed, at han selv ejede vognen og afholdt driftsudgifterne, kendtes fra andre tjenesteforhold.

Hverken landsretten eller Højesteret fandt tilstrækkeligt grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skøn, hvorefter vederlaget var at anse som A-indkomst.

#### **TfS 1999. 377 H** (diskjockeyer –A- eller B-indkomst)

Nogle restauratører udbetalte vederlag til 4 diskjockeyer uden at indeholde A-skat, idet restauratørerne anså de pågældende som selvstændigt erhvervsdrivende/B-skattepligtige. Højesteret fandt - lige som landsretten - at diskjockeyernes vederlag måtte anses for ydet for personligt arbejde i tjenesteforhold, og at virksomhederne derfor skulle have indeholdt A-skat. Højesteret lagde herved særlig vægt på, at diskjockeyerne løbende skulle præstere deres arbejdsydelser som en integreret del af restaurationsernes differentierede ydelsesudbud, og at de således indgik i virksomhedernes ordinære struktur med - som anført af landsretten - fast mødetid, vagtplan samt løn pr. time, uafhængig af omsætningen og i det væsentlige som en nettoindkomst

#### **Indehavere af aktier eller anparter**

#### **TfS 1987.457 Ø** (konsulentvederlag - personlig indkomst eller selskabsindkomst)

En direktør, der havde opsagt sin stilling til udgangen af 1979, oprettede et anpartsselskab, der indgik en aftale med direktørens hidtige firma A om konsulentbistand fra 2.1. 1980. Konsulentarbejdet skulle udføres hos A, der stillede de fornødne kontorfaciliteter, herunder evt. sekretærbistand, til rådighed. Vederlaget udgjorde et fast beløb pr. time + moms. Ifølge aftalen var såvel anpartsselskabet som skatteyderen frit stillet med hensyn til at arbejde for tredjemand, forudsat det ikke var til ulempe for konsulentarbejdet, og således at de ikke påtog sig hverv, hvor der konkurreredes med A. Af konsulenthonoraret hævdede skatteyderen ca. 1/3, mens resten opsparedes i selskabet. Konsulentaftalen blev i oktober 1979 opsagt af A med ophørstidspunkt den 1.5. 1980, og skatteyderen fik kort efter opsigelsen en ny stilling pr. 1.5. 1980.

Retten lagde til grund, at skatteyderen ved stiftelsen af anpartsselskabet ud over konsulentarbejdet for A påregnede anden økonomisk virksomhed inden for selskabets rammer. Opsparingen i det nyetablerede selskab af en stor del af konsulenthonoraret måtte anses som en naturlig forretningsmæssig disposition til konsolidering af selskabet, og der var derfor ikke grundlag for at tilsidesætte skatteyderens opdeling af indtægten mellem ham selv og selskabet.

#### **TfS 1998.485 H** (operasanger – kunstnerisk virksomhed i selskabsform)

Se afsnittet om *Kunstnere*.

#### **SKM2002.154.HR** (konsulentvederlag – personlig indkomst eller selskabsindkomst)

En konsulent havde i 1990 omdannet sin hidtil personligt drevne virksomhed til selskab ved stiftelsen af selskabet B ApS, hvis formål var revisions- og bogføringsvirksomhed, økonomisk rådgivning, finansiering m.v. I 1991 indgik B ApS repræsenteret ved konsulenten en samarbejdsaftale med et sommerhusudlejningsbureau D. Konsulenten skulle hovedsageligt varetage D's økonomifunktion og var herudover bl.a. hovedansvarlig for funktionen af D's administrations- og serviceafdelinger. Han var forpligtet til at anvende sin fulde arbejdskraft, men kunne som udgangspunkt videreføre sin sædvanlige virksomhed. Han skulle modtage et fast vederlag fra D pr. måned og var herudover berettiget til at fakturere D for "direkte dokumenterbare omkostninger". Ifølge aftalen, der kunne opsiges med 3 måneders varsel, skulle D betale konsulenthonorar under ferie, der afholdtes i overensstemmelse med ferielovens princip.

Højesteret tiltrådte ud fra en samlet vurdering af de kriterier, der er angivet i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994, at det vederlag, der i årene 1992-94 var udbetalt af selskabet D i henhold til samarbejdsaftalen, måtte anses som løn for sagsøgerens personlige arbejde i D's tjeneste. Højesteret lagde herved særlig vægt på, at arbejdet ikke bestod af en bestemt, nærmere afgrænset opgave, men havde karakter af fuldtidsbeskæftigelse med løbende varetagelse af centrale ledelsesopgaver vedrørende økonomi og personale som et led i virksomhedens almindelige drift, at han var undergivet bestyrelsesformandens instruktionsbeføjelse, at vederlaget havde karakter af en fast månedsløn, og at D afholdt alle udgifter, herunder kørselsudgifter i forbindelse med arbejdets udførelse. At der i årene 1992-94 forelå et tjenesteforhold, understøttedes tillige af samarbejdsaftalen, der lagde op til "et eventuelt senere decideret ansættelsesforhold" og indeholdt bestemmelser om løn under ferie, opsigelsesvarsel og konkurrenceklausul



## Kompagniskabsforhold m.v.

**UfR 1982.738 Ø** (afskrivninger på fly – interessefællesskab).

Sagsøgeren, der var administrerende direktør i Sterling Airways A/S, havde foretaget fradrag af et skattemæssigt underskud ved driften af et Caravelle-fly, som ejedes af et interessentskab oprettet af sagsøgeren og pastor E. Krogager i fællesskab, og som af interessentskabet blev udlejet til Sterling Airways A/S.

Retten fandt, at interessentskabsaftalen mellem sagsøgeren og pastor Krogager og lejeaftalen med Sterling Airways A/S på grund af interessefællesskabet måtte antages at have haft til hensigt at tilvejebringe et formelt medejerforhold for sagsøgeren uden nogen økonomisk indsats eller risiko for denne og uden nogen adgang til at råde over anparten. Fradraget for driftsunderskuddet, herunder afskrivninger m.v., blev derfor ikke godkendt.

**TfS 1987.207 LSR** (brugsuddeler – fradrag for tab)

Klageren, der var brugsuddeler, havde frivilligt refunderet brugsforeningen et tab, der var fremkommet ved hans indfrielse af en falsk check. Han anførte, at han måtte sidestilles med selvstændigt erhvervsdrivende, da han var ansat som ansvarlig leder af forretningen, var delvis provisionslønnede og skulle stille kaution for tab. Landsskatteretten fandt, at klageren ikke kunne ligestilles med en selvstændigt erhvervsdrivende, og at tabet måtte anses for påført arbejdsgiveren. Det kunne således ikke anses for en almindelig driftsrisiko for klageren, men måtte for hans vedkommende anses for et ikke fradragsberettiget formuetab.

### C.2.2.2. Analyse af retspraksis vedrørende indkomstskat.

En gennemgang af retspraksis vedrørende sondringen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende viser, at ved bedømmelsen af, hvorvidt der foreligger et tjenesteforhold eller ej, lægges den afgørende vægt som oftest på nogle bestemte kriterier. Det drejer sig først og fremmest om den eventuelle tilstedeværelse af en instruktionsbeføjelse hos arbejdsgiveren/hvervgiveren. Dette kriterium er da også specielt fremhævet i personskattecirkulæret, idet det forhold, at en indkomstmottager udfører arbejdet efter arbejdsgiverens anvisninger normalt vil bevirke, at vedkommende betragtes som lønmodtager. Det er således i de tilfælde, hvor der er tvivl om instruktionsbeføjelsen, eller hvor der ikke er nogen instruktionsbeføjelse, men hvor andre elementer er karakteristiske for lønmodtagere, at der især kan være grund til at se nærmere på disse andre kriterier.

Tilstedeværelsen eller den manglende tilstedeværelse af en ret til instruktion hos arbejdsgiveren/hvervgiveren nævnes eksplicit i en række af de refererede domme og afgørelser, især i domme og afgørelser vedrørende assurandører og salgsgenter. Det er karakteristisk for disse grupper, at de som regel arbejder borte fra hvervgiverens virksomhed, hvilket giver dem mulighed for i høj grad selv at kunne planlægge arbejdet og råde over deres arbejdstid. I flere af dommene fremhæves det derfor typisk, at personen har været berettiget til selvstændigt at tilrettelægge salgsarbejdet uden instruktion (f.eks. TfS 1988.228 V, TfS 1984.150 Ø og TfS 1988.358 Ø). Da instruktionsbeføjelsen i sådanne tilfælde kan give sig udslag i et tilsyn fra virksomheden, nævnes det eventuelt også, at arbejdet udføres uden tilsyn fra virksomhedens side og uden pligt til at rapportere til denne. Det afgørende kan måske i sådanne tilfælde siges at være, om hvervgiveren har en ret til at gribe ind i det løbende arbejdsforhold, snarere end om han rent faktisk gør det.

I de tilfælde, hvor det statueres, at personer, der umiddelbart synes at have en ret selvstændig stilling, alligevel er underkastet hvervgiverens instruktion, kan dette følge af f.eks. en ret indgående regulering af lønaftalen (TfS 1995.458 V, assurandør) eller af, at de indgår i virksomhedens ordinære struktur med fast mødetid, vagtplan m.v. (TfS 1999.377 H, diskjockeyer).

I sager om udøvende kunstnere og artister kræves det formentlig, for at der foreligger en instruktionsbeføjelse, at hvervgiveren har indflydelse på det kunstneriske indhold og ikke blot over de ydre rammer (tidspunktet for arrangementet m.v.). I TfS 1988.316 Ø, hvor et cirkusorkestres opgave betragtes som personligt arbejde i tjenesteforhold, er begrundelsen således, at opgaven i første række var at yde musikledsagelse efter nærmere anvisning, hvorfor orkestret måtte antages at være undergivet en vis ledelsesbeføjelse fra direktionens side. I de lidt ældre sager vedrørende kunstnere er det i øvrigt svært at se, hvilke kriterier der især er lagt vægt på. Da de gennemgående drejer sig om kortvarige engagementer, hvor kunstneren typisk selv fastlægger repertoire m.v., må det imidlertid antages, at spørgsmålet om tilstedeværelsen af en instruktionsbeføjelse har været af en vis betydning.

Foreligger der en løbende instruktionsbeføjelse mellem den, der udfører arbejdet, og den, for hvem arbejdet udføres, vil der normalt blive statueret lønmodtagerforhold. Det modsatte er derimod ikke tilfældet, jf. bl.a. TfS 1997.541 LSR (skuespiller). Er der ikke nogen instruktionsbeføjelse, er det ikke ensbetydende med, at den, der udfører arbejdet, er selvstændigt erhvervsdrivende, men der inddrages nogle yderligere kriterier i bedømmelsen. Heraf er et par kriterier af økonomisk art helt dominerende i en lang række af dommene, idet der ses dels på størrelsen af de udgifter, der er forbundet med arbejdet, og dels på spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en økonomisk risiko for den, der udfører arbejdet.

For så vidt angår størrelsen af driftsudgifterne går det således igen i domme m.v., hvor en person bliver anset for lønmodtager - i overensstemmelse med afsnit 3.1.1.4. i personskattecirkulæret - at personens driftsudgifter hverken efter deres art eller omfang overstiger, hvad der er sædvanligt i lønmodtagerforhold. Der er således i overvejende grad tale om en nettoindtægt. Det modsatte gælder naturligvis for selvstændige. Kriteriet anvendes i udbredt grad i den gruppe domme m.v., der er opført under "liberale erhverv" og "plejesektoren", ligesom der henvises til det i en af de senere kunstnerafgørelser vedrørende en skuespillers indtaling af film.

Det er næppe muligt at fastsætte en bestemt omkostningsprocent, der fører til status som selvstændig. Der skal formentlig normalt ganske betydelige udgifter til, før disse kan siges at overstige, hvad der er sædvanligt for en lønmodtager, især når det drejer sig om udgifter relateret til motorkøretøjer. I 1977.844 H skulle en vognmand således selv stille bil til rådighed, også hvis hans egen bil var på værksted, og sørge for forsikringer, skat, vægtafgift m.v. vedrørende bilen. Der er tale om en ældre dom, hvor sondringen mellem status som lønmodtager og selvstændig havde mindre betydning end i dag. Dommen er imidlertid i overensstemmelse med personskattecirkulærets punkt 3.1.1.4, ifølge hvilket væsentlige udgifter til transport, egen bil, fortæring, overnatning o. lign. ikke i sig selv bevirker, at vederlaget må anses for indkomst oppebåret ved selvstændig virksomhed.

For specielt assurandører har der dannet sig en praksis, hvor kriteriet vedrørende udgifternes størrelse er af væsentlig betydning. Udgifterne skal antagelig ses i sammenhæng med de opnåede indtægter, idet størrelsen af disse sammenholdt med udgifterne ofte indikerer, at der er tale om en bruttoindtægt, som også skal dække udgifter til f.eks. medhjælp, herunder en medhjælpende ægtefælle. Anvendelsen af kriteriet kan derfor føre til status som selvstændig i forhold til f.eks. virksomhedsordningen, selv om en række andre kriterier peger på lønmodtagerstatus (f.eks. TfS 1989.248 LSR). Kriteriet er dog ikke eneafgørende, men følges normalt op af en vurdering af, hvorvidt der foreligger en økonomisk risiko, ligesom der indledningsvis ses på, om hvervgiveren har en ret til instruktion.

Forbundet hermed er spørgsmålet, om der er ydet tilskud af hvervgiveren til dækning af hvervtagerens omkostninger i forbindelse med arbejdet. Det fremhæves således i visse domme, at der ikke er blevet ydet tilskud af hvervgiveren til dækning af disse omkostninger (bl.a. TfS 1988.358 Ø og 1996.449 H vedrørende salgsganter og TfS 1995.458 V vedrørende en assurandør).

Det andet væsentlige økonomiske kriterium er som nævnt, hvorvidt den, der udfører arbejdet, påtager sig en selvstændig økonomisk risiko.

Tilstedeværelsen af en økonomisk risiko, der peger på status som selvstændig, kan antage flere former afhængig af branche. For assurandører og handelsagenter kan der være tale om, at den pågældende alene får vederlag i form af provision, mens en fast grundløn trækker i den modsatte retning (jf. f.eks. TfS 1995.458 V). En manglende økonomisk risiko, der fører til, at personen betragtes som lønmodtager, kan f.eks. skyldes, at der på forhånd er aftalt et fast vederlag, jf. f.eks. afgørelserne om kunstnere i TfS 1997.541 LSR og TfS 1997.562 LSR, eller at der f.eks. ved aftenskoleundervisning modtages en fast timeløn uafhængigt af antal tilmeldte deltagere.

I afgørelser vedrørende kompagniskabsforhold m.v. kræves det foruden indflydelse over virksomheden også, at f.eks. en ansat direktør deltager i virksomhedens økonomiske risiko, hvis et medejerskab og dermed status som selvstændig skal accepteres.

Af andre kriterier, der kan have betydning ved bedømmelsen, selv om det ikke er i samme omfang som de ovenfor nævnte kriterier, kan nævnes spørgsmålet om, hvorvidt den, der udfører arbejdet, har mulighed for at arbejde for andre end den, arbejdet udføres for. Dette moment tillægdes formentlig en betydelig vægt i TfS 1987.457 Ø vedrørende en konsulent, der skulle arbejde for sit tidligere firma via et anpartsselskab. Her lagde retten til grund, at skatteyderen ved stiftelsen af selskabet ud over konsulentarbejdet for det tidligere arbejdssted påregnede anden økonomisk virksomhed inden for selskabets rammer. Momentet er tilsvarende blevet tillagt vægt i TfS 1996.449 H og TfS 1988.358 Ø, hvor det dog nok er mindre afgørende.

Desuden kan nævnes spørgsmålet om arbejdets varighed og en eventuel dermed forbundet forflyttelsespligt, der sammen med spørgsmålet om driftsudgifternes størrelse og økonomisk risiko indgår som kriterier, der lægges særlig vægt på, i TFS 1997.473 H (Naturgas Syd). Noget lignende er tilfældet i TFS 1988.316 Ø (cirkusorkester), hvor der ud over cirkusdirektionens ledelsesbeføjelse blev henvist til, at orkestret havde været engageret for hele cirkus' sæson og havde fulgt det på dets rejse.

Herudover kan nævnes forholdet til ferieloven m.v., hvem der fastlægger arbejdstiden, momsregistrering og muligheden for at ansætte eller afskedige personale. Disse kriterier indgår dog også kun eksplicit i enkelte afgørelser, og for så vidt angår adgangen til (eller nødvendigheden af) at ansætte personale vil dette ofte indgå i vurderingen af, hvorvidt driftsudgifterne overstiger, hvad der er normalt for lønmodtagere. Kriterierne har derfor næppe nogen selvstændig betydning. Afhængig af de særlige omstændigheder i sagerne kan endelig forskellige mere konkret bestemte kriterier indgå.

Uanset at det således i realiteten kun er nogle få af de kriterier, der opremses i personskattecirkulæret, der har været dominerende ved vurderingen, er det dog stadig en helhedsbedømmelse, der skal foretages. Dette betones i et par nyere domme fra Højesteret. I 1996.449 H (Tupperware) bemærker Højesteret således, at fra og med 1987-skattereformen har den skatteretlige sondring mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende fået større og større betydning for størrelsen af såvel den skattepligtige indkomst som den effektive skatteprocent. På den baggrund må afgrænsningen i dag ske efter de kriterier, der er angivet i personskattecirkulæret. Højesteret fandt herefter ud fra en samlet vurdering, at det var mere nærliggende at betragte Tupperware-forhandlerne som selvstændigt erhvervsdrivende end som det modsatte, og anvendte derefter en række af de kriterier, der opremses i cirkulæret.

I TFS 1997.473 H (Naturgas Syd) blev det tilsvarende fastslået, at sondringen i dag skal ske efter de kriterier, som er angivet i cirkulæret, og ud fra en samlet vurdering. Dette hindrer imidlertid ikke, at der i begrundelsen henvises til nogle enkelte kriterier.

Højesterets dom i Tupperware-sagen TFS 1996.449 H sammenholdt med den tidligere dom om Tupperware-forhandlerne i UfR 1975.150 H, hvor vederlaget til forhandlerne blev anset for vederlag for arbejde i tjenesteforhold, viser samtidig, at der i de senere år er sket en lempelse af praksis vedrørende sondringen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende, således at flere anses for selvstændige med de fordele, dette indebærer skattemæssigt.

Konklusionen er, at der som udgangspunkt foretages en helhedsvurdering i de enkelte sager. I praksis er det imidlertid et lille antal bestemte kriterier, der er de afgørende for udfaldet, og efter projektgruppens opfattelse sker vurderingen således i praksis ud fra et betydeligt færre antal kriterier end angivet i cirkulæret. Først og fremmest vurderes det,

- om der eksisterer et instruktionsforhold i det hele taget,
- om indtægten må anses som brutto- eller nettoindkomst for hvervtageren, og
- om hvervtageren i øvrigt er udsat for en økonomisk risiko.

### **C.2.3. Arbejdsmarkedsbidrag – primære retskilder**

I 1994-cirkulæret hedder det i pkt. 3.1.1.:

*"I punkt 3.1.1.1.-5. redegøres der for, hvorledes afgrænsningen mellem lønmodtager og selvstændigt 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."*

### **C.2.4. Arbejdsmarkedsbidrag – retspraksis**

Så vidt vides, findes der ingen særskilte afgørelser vedr. afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende i relation til AM-bidragspligten. Dette skyldes formentlig, at stillingtagen til, om der foreligger lønmodtagerforhold eller selvstændig virksomhed, typisk sker i forbindelse med den ligningsmæssige behandling af skatteyderens selvangivelse, eller hvor hvervgiver er i tvivl, om der ved betaling af et vederlag skal indeholdes A-skat eller ej og beder arbejdsgiverkontrolmyndigheden træffe afgørelse herom. En ændring af skatteansættelsen eller af A-skatteindeholdelsen vil således oftest automatisk blive bestemmende for bidragspligten, og dermed opstår der ikke en selvstændig arbejdsmarkedsbidragsag om afgrænsningen mellem de to grupper.

## **Boks 1: Artikel 4 i 6. momsdirektiv**

”AFSNIT V

AFGIFTSPLIGTIGE PERSONER

Artikel 4

1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

3. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person ligeledes anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i stk. 2 omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning; medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af dette kriterium på ombygninger og definere begrebet "tilhørende jord"; medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, således perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år; ved "bygning" forstås enhver grundfast konstruktion ;  
b) levering af en byggegrund;  
ved "byggegrunde" forstås grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.

4. Ved udtrykket "selvstændigt", som er anvendt i stk. 1, undtages fra beskatningen lønmodtagere og andre personer, for så vidt de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.

Med forbehold af det i artikel 29 nævnte samråd har de enkelte medlemsstater mulighed for at betragte personer, som er etableret i indlandet, og som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.

5. Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning.

Under alle omstændigheder anses de ovennævnte organer som afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag D opregnede former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.

Medlemsstaterne kan anse den virksomhed, som udøves af ovennævnte organer, og som er fritaget for afgift i henhold til artikel 13 eller 28, som virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed.”

### **C.2.5. Moms – primære retskilder**

#### **C.2.5.1. Momslovens ordlyd og dens forarbejder**

Momslovens begrebsanvendelse er ikke formuleret på helt samme måde som skattelovgivningens. Af momslovens § 3 fremgår således, at afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

Bestemmelsen inkorporerer artikel 4 i direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 (Rådets 6. momsdirektiv). Artikel 4 er dog betydelig mere detaljeret end ordlyden af momslovens § 3, jf. boks 1.

Det fremgår af forarbejderne til bestemmelsen, jf. Folketingstidende 1993/94, Till. A, sp. 4380 ff., at definitionen svarer til direktivets artikel 4. Det fremgår endvidere, at udtrykket "afgiftspligtig person" i loven anvendes synonymt med udtrykket "virksomhed".

Forarbejderne lægger sig forholdsvist tæt op ad ordlyden i direktivets artikel 4 (boks 1) og fastslår, at begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed omfatter enhver form for virksomhedsdannelse, herunder selskaber og personligt drevne virksomheder.

Det fastslås dernæst, at den afgiftspligtige person skal drive selvstændig økonomisk virksomhed, hvorved lønmodtagere og andre personer, der er forpligtede over for en arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller lignende, som skaber et arbejdstager-/arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar, er undtaget for afgiftspligt.

Videre fastslås, at udtrykket "økonomisk virksomhed" omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller leverandør af ydelser, herunder virksomhed inden for de liberale og dermed ligestillede erhverv. Ligeledes anses også transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle og immaterielle goder og rettigheder med henblik på opnåelse af

indtægter af en vis varig karakter, for eksempel patent- og varemærkerettigheder som økonomisk virksomhed. Ligeledes er det heller ikke afgørende, hvori formålet eller resultatet med virksomheden består, ligesom begrebet omfatter såvel varig som mere lejlighedsvis virksomhedsudøvelse.

#### **C.2.5.2. Momsvejledningen**

Dernæst indeholder Momsvejledningen en række betragtninger om definitionen af momspligtige personer. For det første gentager disse betragtninger bestemmelsen i momsdirektivets artikel 4 og forarbejderne til momsloven. For det andet tilføjes en række betragtninger af national herkomst, som blandt andet er kommet til udtryk i "Redegørelse fra Skatteministeriets arbejdsgruppe om harmonisering af skatte- og afgiftsregler, maj 1991," hvor der plæderes for en ensartet fortolkning af lønmodtagerbegrebet inden for momslovgivningen og skatteretten:

##### **"C.1 Momspligtige personer**

Efter § 3, stk. 1, er momspligtige personer - eller afgiftspligtige personer, som er den betegnelse, der bruges i loven - juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

*Afgrænsningen af hvilke former for virksomhed, der anses som økonomisk virksomhed, er direkte reguleret af EU-retlige regler og EF-Domstolens fortolkning af disse regler. Det beror derfor på en selvstændig momsretlig vurdering, om virksomheden er en økonomisk virksomhed. Den momsretlige afgrænsning af økonomisk virksomhed er således ikke altid sammenfaldende med den skatteretlige vurdering af, om virksomheden er erhvervs-mæssig. Se TFS 1997, 639.*

*Der henvises til 6. momsdirektiv artikel 4.*

##### **C.1.2 Juridiske og fysiske personer**

*Momspligtige personer er både juridiske og fysiske personer, og en momspligtig person kan derfor*

*også være enhver form for selskabs- og virksomhedsdannelse, f.eks. et aktie- eller anpartsselskab, et*

*interessentskab, en forening, en fond og et enkeltmandsfirma.*

*Momspligtige personer omfatter både registreringspligtige og ikke-registreringspligtige virksomheder. F.eks. er læger og tandlæger momspligtige personer, selv om der ikke betales moms af deres ydelser til patienterne, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 1, se D.11.1.*

##### **C.1.3 Selvstændig virksomhed**

*Arbejde, der udføres af lønmodtagere, er ikke omfattet af begrebet selvstændig virksomhed. En lønmodtager udfører normalt personligt arbejde i et tjenesteforhold - dvs. efter arbejdsgiverens instruktioner og for dennes regning - og får sin betaling i form af løn, feriegodtgørelse, honorar, tantieme, provision, akkord, drikkepenge og lign.*

*Der lægges således vægt på, om det udbetalte vederlag anses for A-indkomst (tjenesteforhold) eller B-indkomst (selvstændig erhvervsvirksomhed) i kildeskattelovens forstand, jf. Ligningsvejledningen.*

Afgørelsen af, om den, der udfører arbejdet, er lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende, sker på grundlag af en samlet vurdering af forholdet mellem den, der udfører arbejdet, og den, for hvem det udføres.

Der kan her lægges vægt på, om der i vederlaget i væsentligt omfang indgår betaling for andet end den personlige arbejdsydelse, og om der afholdes væsentlige erhvervsmæssige omkostninger, som er atypiske for lønmodtagere. I vurderingen kan også indgå, om den, der udfører arbejdet, ejer de anvendte redskaber og helt eller delvist leverer materialer til arbejdet. Se i øvrigt Skatteministeriets cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om Personskatteloven, pkt. 3.1.1 - 3.1.1.3, om de kriterier, der lægges vægt på.

Spørgsmålet, om der er tale om en lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende, opstår ofte i forbindelse med de personer, der arbejder som konsulenter eller rådgivere mv. Spørgsmålet må i hvert tilfælde afgøres konkret ud fra de kriterier, der er omtalt ovenfor. Se f.eks. TfS 1996, 449, hvor Højesteret fandt, at en tupperwareforhandler skulle anses for selvstændig erhvervsdrivende. Højesteret lagde herved vægt på, at forhandlerne helt frit bestemte egen arbejdstid, at de selv afholdt alle udgifter, at disse medførte en betydelig omkostningsprocent, at forhandlerne ikke blev anset som lønmodtagere ved praktiseringen af ferieloven mv., at de var frit stillede med hensyn til at arbejde for andre og med hensyn til at antage medhjælp, at de var momsregistrerede, samt at de påtog sig en vis økonomisk risiko.

Fysiske personer, der som ejere af virksomheder driver fremstillingsvirksomhed inden for industri, håndværk eller landbrug, anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende. Det samme gælder virksomheder inden for engros- og detailhandel og liberale erhverv, f.eks. læger, advokater, revisorer, arkitekter og vekselere.

#### **C.2.6. Moms – retspraksis**

Selv om sondringen mellem lønmodtagere og selvstændige er helt fundamental for anvendelsen af momslovens regler, har projektgruppen imidlertid kun kendskab til en enkelt offentliggjort afgørelse om emnet. Dette er dog ikke ensbetydende med, at spørgsmålet ikke har trængt sig på.

##### **SKM 2001.345 Ø (Østre Landsrets afgørelse af 19. februar 2001)**

A varetog alt omkring den daglige drift af et landbrug, som efter de formelle akter blev ejet af E, der imidlertid aldrig blandede sig, og stort set aldrig var til stede, ud over at han undertiden holdt ferie på landbrugsejendommen, i hvilken forbindelse han havde hjulpet en smule med driften. Skattemyndighederne anså derfor A som momspligtig indehaver af landbruget.

Landsretten udtalte i den forbindelse, at det i overensstemmelse med de under sagen fremlagte bilag, som udgangspunkt måtte lægges til grund, at såvel et tidligere selskab som det nuværende enkeltmandsfirma og dets kontor samt landbrugsejendommen tilhørte E, og at A alene optrådte som fuldmægtig og daglig leder i henhold til de til ham udstedte skriftlige fuldmagter.

Landsretten udtalte videre, at for at retten kan tilsidesætte sådanne bilag, som var blevet fremlagt, som pro forma dokumenter, kræves beviser, som ud over enhver rimelig tvivl antageliggør, at der fra A's side havde været tale om omgæelse med henblik på at unddrage sig betaling af moms. Det var landsrettens opfattelse, at A's faktiske optræden, hans arbejde og dispositioner ikke var uforenelige med, at han alene var fuldmægtig. De afgivne vidneforklaringer kunne ikke begrunde en tilsidesættelse, men styrkede snarere dennes rigtighed på nogle punkter.

##### **C.2.6.1. Analyse af retspraksis**

Den manglende tilstedeværelse af offentliggjorte afgørelser vedrørende sondringen mellem lønmodtagere og selvstændige skal formentlig ikke ses som udtryk for, at der ikke opstår problemer af denne karakter i momsmæssig henseende.

Det ses således ofte, at det i forbindelse med bedømmelsen af, om en person er lønmodtager eller selvstændig i forhold til skattelovgivningen, bliver påberåbt til støtte for, at den pågældende er selvstændig, at han er momsregistreret.<sup>[5]</sup> Der lægges dog aldrig vægt på dette argument som det endegyldige, ligesom der kun sjældent henvises til momsforholdet i afgørelsens præmisser. Dette kan dog ikke tages til indtægt for, at sondringen skulle være forskellig. I praksis vil den pågældende, såfremt han skatteretligt kategoriseres som lønmodtager, blive anmeldt fra momsregistrering med virkning for fremtiden. Der kan dog ikke kræves tilbagebetaling af eventuel negativ moms. Det fremgår således af EF-Domstolens faste praksis, at fra det tidspunkt, hvor myndighederne har accepteret, at virksomheden er afgiftspligtig, kan dette principielt ikke senere ændres med tilbagevirkende kraft, medmindre der er tale om svig eller misbrug (Sag C-110/94 INZO).

Dette er måske også en årsag til fraværet af afgørelser: Den person, der af skattemyndighederne bliver omkvalificeret fra selvstændig til lønmodtager, og som ikke bliver mødt af et økonomisk krav om tilbagebetaling, vil ikke have store incitamentter til at føre sag med påstand om omkvalificering.

Ved tilmelding til momsregistret vil sontringen dog have betydning, såfremt der ikke sker en ensartet fortolkning fra sag til sag. I den første periode af virksomhedsetableringen vil momstilsvaret ofte være negativt, hvilket kan have betydning for prisen for leverancen. En person, der bliver nægtet registrering med henvisning til, at han er lønmodtager, stilles således dårligere, såfremt der ikke eksisterer en helt ensartet praksis.

Den sag, som er nævnt, opstod vel nærmest som et forsøg på at sikre en momsbetaling, mere end som en strid om, hvorvidt en virksomhed var momsplichtig eller ej. Derfor er sagen atypisk. Imidlertid fastlår sagen dog også det princip, at skatte- og afgiftslovgivningen ikke – i modsætning til arbejds- og ansættelsesretten – sondrer mellem virksomhedens øverste ansatte ledelse og mere underordnede lønmodtagere. Dermed får kriteriet om, at der skal foreligge en instruktionsbeføjelse, et lidt mere flydende præg, idet det er underforstået, at selskabsdirektører og topledere i enkeltmandsfirmaer mere repræsenterer ejersiden og dermed selv har en væsentlig instruktionsbeføjelse, uden at de af den grund bliver selvstændigt erhvervsdrivende.

### **C.3. Uegentlig erhvervsvirksomhed – hobbyvirksomhed og honorarvirksomhed**

Denne redegørelse anvender, som beskrevet i afsnit B1.1., betegnelsen uegentlig erhvervsmæssig virksomhed om de personer, der er beskæftiget med hobbyvirksomhed eller honorarvirksomhed. I afsnit C.3.2. henvises der til et notat fra Skatteretsrådet, hvor betegnelsen "ikke-erhvervsmæssig virksomhed" anvendes som dækkende denne type virksomhed.

#### **C.3.1. Indkomstskat – primære retskilder**

På grund af ensartede regler for indkomstskat ved hobby- og honorarvirksomhed er alle retskilder orienteret imod en afgrænsning mellem erhvervsmæssig virksomhed på den ene side og anden, uegentlig virksomhed på den anden side.

I 1994-cirkulæret hedder det således i pkt. 3.1.1.:

"Endelig kan der forekomme tilfælde, hvor der hverken er tale om lønmodtagere eller selvstændigt 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."

Vedr. afgrænsningen mellem erhvervsmæssig virksomhed og uegentlig erhvervsmæssig virksomhed (her fokuseret på hobbyvirksomhed) hedder det i Ligningsvejledningen 2001, afsnit E.A.1.2.2.:

*"Erhvervsmæssig virksomhed vil – i modsætning til hobbyvirksomhed – være indrettet på systematisk indtægtserhvervelse, dvs. det afgørende formål er den fortjeneste, der kan opnås.*

*Ved hobbyvirksomhed vil indtægtserhvervelsen ikke være det primære formål. Virksomheden vil typisk være et udslag af en personlig interesse (en hobby) og en vis personlig deltagelse i virksomheden er almindelig.*

*De relevante kriterier, der har været lagt på i praksis, har bl.a. været:.*

- om der er udsigt til, at virksomheden før eller siden vil give overskud (er rentabel)
- om virksomhedens underskud er forbigående, f.eks. indkøringsvanskeligheder, eller om virksomheden vedvarende forudsætter, at ejeren har stabile indtægter fra anden side for at neutralisere et underskud
- om der forud for virksomhedens start har været foretaget undersøgelse af lønsomhed/udsigterne til rentabel drift, herunder om der har været lagt budgetter mv.
- om virksomheden har den fornødne intensitet og seriøsitet
- om ejeren har særlige faglige forudsætninger for at drive virksomheden, og om virksomheden har en naturlig sammenhæng med skatteyderens eventuelle øvrige indtægtsgivende erhverv
- om der er andre erhvervsmæssige formål med virksomheden
- om skatteyderen har været afskåret fra at anvende virksomhedens aktiver til privat brug

- om virksomhedens omfang/varighed er af en vis størrelse
- om driftsformen er sædvanlig for virksomheder af den pågældende art
- om virksomheden lever op til den erhvervsmæssige standard, der er gældende for det pågældende erhverv
- om virksomheden i givet fald kunne sælges til tredjemand, dvs. om den trods underskud i tredjemands øjne måtte have potentiel indtjeningsværdi, eller om den slet ikke kunne tænkes drevet løsrevet fra den ejendom, person eller det regi, hvor den hidtil har været drevet.

*Ingen af disse kriterier er i sig selv afgørende for vurderingen af, om virksomheden er erhvervsmæssig. Det afhænger bl.a. af, hvilken type virksomhed, der er tale om, men rentabilitetsbetragtningen har været lagt til grund ved mange afgørelser."*

Der henvises i øvrigt til Skatteretsrådets "Redegørelse om retssikkerhed" fra marts 1992, der konkluderer, at vurderingen af, om en virksomhed er erhvervsmæssigt anlagt eller ej, foretages ud fra en konkret bedømmelse af samtlige relevante forhold.

### **C.3.2. Indkomstskat – retspraksis**

For en redegørelse om domspraksis vedrørende honorar- og hobbyvirksomhed henvises til et notat fra Skatteretsrådet om indkomstopgørelsen i ikke-erhvervsmæssig virksomhed, Skatteretsrådet, den 13. juni 2000. Se notatet i bilag 2.

### **C.3.3. Arbejdsmarkedsbidrag - primære retskilder**

Der er som nævnt i afsnit B.2.2. pålagt arbejdsmarkedsbidrag på honorarindkomst, hvorimod indkomst ved hobbyvirksomhed ikke er arbejdsmarkedsbidragspligtig.

Der findes ikke ved de primære retskilder til arbejdsmarkedsbidraget retningslinier for afgørelsen af, om en indkomst er oppebåret ved henholdsvis honorarvirksomhed og hobbyvirksomhed.

Der findes heller ikke tilsvarende retskilder vedrørende sondringen mellem erhvervsvirksomhed på den ene side og anden uegentlig virksomhed på den anden side – herunder den bidragspålagte honorarvirksomhed.

### **C.3.4. Arbejdsmarkedsbidrag - retspraksis**

**TfS 1998. 559 LSR** ( forfatterhonorar ).

En skatteyder blev anset for bidragspligtig af et forfatterhonorar fra et bogforlag efter lov om arbejdsmarkedsfonde § 7, stk 1, litra c, da Landsskatteretten fandt, at honoraret kunne anses som modydelse for personligt arbejde her i landet uden for tjenesteforhold, og da honoraret ikke kunne henføres til selvstændig erhvervsvirksomhed. Klageren havde gjort gældende, at forfatterhonoraret var en betaling for frugten af forfatterens indsats og således for det frembragte produkt og ikke for arbejdsindsatsen som sådan. Landsskatteretten udtalte videre, at "vederlaget skulle indgå uden reduktion af udgifter mv. ved opgørelsen af bidragsgrundlaget. Denne opgørelse var således uafhængig af, at indkomsten ved den almindelige indkomstbeskatning blev opgjort efter et nettoprincip, jf. den skatteretlige praksis for hobbyvirksomhed efter statsskattelovens § 4."

Den sparsomme praksis på området skyldes sandsynligvis, at afgrænsning af honorarvirksomhed over for lønmodtagervirksomhed og over for selvstændig erhvervsvirksomhed typisk sker i forbindelse med den skattemæssige kvalifikation af skatteyderens aktiviteter, se afsnit C.2.4.

### **C.3.5. Moms – primære retskilder**

Der eksisterer ikke retskilder, der i momsmæssig henseende beskriver sondringen mellem hobbyvirksomhed på den ene side og honorarvirksomhed på den anden side. Fokus er i stedet lagt på sondringen mellem selvstændig økonomisk virksomhed på den ene side og hobbyvirksomhed på den anden.

#### **C.3.5.1. Momslovens ordlyd og dens forarbejder**

Som i skattelovgivningen indeholder momsloven heller ingen direkte ordlyd, som undtager hobbyvirksomhed fra de regler, der gælder erhvervsvirksomhed. Der skal dog ikke ske registrering efter momsloven, hvis den årlige omsætning er under et vist niveau, for tiden 20.000 kr., men fra den 1. juli 2002 50.000 kr.



Momslovens forarbejder udtaler endog, at økonomisk virksomhed ikke alene omfatter varig virksomhedsudøvelse, men også mere lejlighedsvis økonomiske transaktioner. Yderligere udtaler forarbejderne, at økonomisk virksomhed omfatter enhver form for sådan virksomhed uanset formålet med eller resultatet af virksomheden, jf. Folketingstidende 1993/94, Tillæg A, spalte 4380f.

### **C.3.5.2. Momsvejledningen**

Momsvejledningen indeholder en række betragtninger om økonomisk virksomhed og hobbyvirksomhed:

#### **"C.1.4 Økonomisk virksomhed**

*Økonomisk virksomhed omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller leverandør af ydelser samt virksomhed inden for liberale erhverv og dermed sidestillede erhverv, uanset formålet med eller resultatet af virksomheden. Formålet vil dog oftest være at opnå økonomisk gevinst. Salg af egne private effekter anses ikke for økonomisk virksomhed i momslovens forstand.*

*Det er både den regelmæssige virksomhedsdrift og de mere lejlighedsvis økonomiske transaktioner, der falder ind under begrebet økonomisk virksomhed i momslovens forstand.*

*Udnyttelse af materielle eller immaterielle goder, f.eks. patenter, varemærke- og mønsterrettigheder, med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, anses også som økonomisk virksomhed.*

*Et holdingselskabs deltagelse i administrationen af et datterselskab anses som økonomisk virksomhed. Et holdingselskab, der alene besidder kapitalinteresser i andre virksomheder, udøver derimod ikke økonomisk virksomhed, medmindre selskabet samtidig direkte eller indirekte griber ind i administrationen af de selskaber, hvori kapitalinteresserne besiddes. Det gælder, når holdingselskabet griber ind, ud over hvad der følger af de rettigheder, indehaveren af kapitalinteresserne har i sin egenskab af aktionær eller selskabsdeltager. Det fremgår af EF-dommene C-102/00, Welthgrove og C-16/00, Cibo Participations SA. Om C-16/00, se afsnit J.2.1.1.*

*Udlejning af et materielt gode er en udnyttelse af godet, der anses som økonomisk virksomhed, når udlejningen iværksættes med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. Se EF-Domstolens dom i sagen C-230/94, Renate Enkler.*

*Blandt de omstændigheder, der skal vurderes ved afgørelsen af, om en momspligtig person har erhvervet goder til brug for sin økonomiske virksomhed, er det pågældende godes art. Se EF-Domstolens dom i sagen C-97/90, Lennartz. Den omstændighed, at et gode er egnet til en udelukkende økonomisk udnyttelse, er i almindelighed tilstrækkelig til, at dets ejer må anses for at udnytte det til brug for økonomisk virksomhed og følgelig med henblik på at tilvejebringe indtægter af en vis varig karakter. Såfremt et gode på grund af sin karakter derimod kan anvendes såvel til erhvervsmæssig som privat brug, må der foretages en vurdering af samtlige omstændigheder vedrørende dets udnyttelse. Se EF-Domstolens dom i sagen C-230/94, Renate Enkler.*

*En mulig fremgangsmåde ved afgørelsen af, om den pågældende virksomhed er økonomisk virksomhed i lovens forstand, kan være en sammenligning mellem, på den ene side de omstændigheder, hvorunder den pågældende faktisk udnytter godet, og på den anden side de omstændigheder, hvorunder en tilsvarende økonomisk virksomhed normalt udøves.*

*Den periode, hvor godet faktisk udnyttes, kundekredsens omfang og indtægternes størrelse kan ligeledes, sammen med andre konkrete omstændigheder, tages i betragtning ved vurderingen.*

*Økonomisk virksomhed kan bestå i flere på hinanden følgende handlinger. Forberedende handlinger, såsom erhvervelse af driftsmidler og erhvervelse af fast ejendom, er også omfattet af begrebet økonomisk virksomhed. Det følger heraf, at også de første investeringsomkostninger, der afholdes til brug for en virksomhed, anses for økonomisk virksomhed, og at Told-Skat i denne forbindelse skal tage virksomhedens erklærede hensigter i betragtning. Se EF-Domstolens dom i sagen C-268/83, Rompelman.*

*Det påhviler den, der anmoder om momsfradrag for sådanne omkostninger, at godtgøre, at betingelserne herfor er opfyldt. Told-Skat kan kræve den erklærede hensigt om at påbegynde økonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner bestyrket af objektive kriterier.*

*EF-domstolen har i sagen C-400/98 Birgitte Breitsohl afgjort, at en person hvis hensigt - der bestyrkes af objektive forhold - er at påbegynde selvstændig økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket*

anvendes i 6. momsdirektiv art. 4, og som afholder de første investeringsomkostninger i det øjemed, skal betragtes som en momspligtig person. Se også dommen i sagerne C-110/98 og C-147/98 Gabalfrisa og dommen i sagen C-396/98 Grundstückgemeinschaft Schlossstrasse. Der henvises til afsnit J.1.1.

Se endvidere TFS 1999, 499, hvor det ikke fandtes godtgjort, at der forelå objektive kriterier, der understøttede et selskabs erklærede hensigt om at drive økonomisk virksomhed.

Gennemførelsen af en undersøgelse af de tekniske og økonomiske aspekter ved den påtænkte virksomhed anses for en økonomisk virksomhed, selv om undersøgelsen har til formål at klarlægge, i hvilket omfang den påtænkte virksomhed er rentabel.

Retten til fradrag for købsmoms vedrørende en sådan rentabilitetsundersøgelse bevares således, selv om det senere, henset til rentabilitetsundersøgelsens resultater, besluttes ikke at gå videre til den operationelle fase og at lade selskabet træde i likvidation, således at den påtænkte virksomhed ikke var forbundet med momspligtige transaktioner. Se EF-Domstolens dom i sagen C-110/94, INZO.

Told- og Skattestyrelsen har i SKM2001.200.TSS meddelt, at der i en konkret sag er givet en virksomhed medhold i, at den driver selvstændig økonomisk virksomhed, når den indkøber mad- og drikkevarer fra tredjemand og videresælger disse varer til medarbejderne ved løntræk. Se D.4.

Auktionsholdere anses for at drive økonomisk virksomhed. Det gælder, hvad enten der er tale om almindelige auktioner eller tvangsauktioner.

I TFS 1995, 202 blev en fond ikke anset for at drive selvstændig økonomisk virksomhed med levering af varer og/eller momspligtige ydelser mod vederlag og skulle derfor ikke momsregistreres. Fondens indtægter var baseret på indbetalinger fra virksomheder, der var leverandører til fondens medlemmer, idet der ved levering blev indbetalt en del af fakturabeløbet til fonden. Fondens midler blev brugt, dels som garantiordning for, at fondens medlemmer betalte fakturaerne, dels til PR-virksomhed, forskning, produktudvikling mm. til gavn for fondens medlemmer.

#### **C.1.4.1 Hobbyvirksomhed**

Hobbyvirksomhed anses ikke som økonomisk virksomhed. Hobbyvirksomhed er kendetegnet ved, at virksomheden typisk er et udslag af en personlig interesse (hobby), og hvor ejeren ofte selv deltager i virksomheden. De private formål er således afgørende fremfor det økonomiske udbytte. Disse private formål kan f.eks. være uddannelses- og boligformål eller sportsinteresser såsom ridning, hestevæddeløb, sejlsads mv., eller det kan være dyrehold som f.eks. ponyer, hunde, kaniner, høns og lign.

Afgrænsningen mellem hobbyvirksomhed og økonomisk virksomhed/ erhvervsvirksomhed er normalt den samme i både moms- og skattemæssig forstand.

Afgørelsen af, om der på det momsretlige område er tale om økonomisk virksomhed eller hobbyvirksomhed, træffes på grundlag af en samlet, konkret vurdering af virksomheden, hvor alle relevante forhold må inddrages.

De relevante forhold, der har været lagt vægt på i praksis, er bl.a.:

- om der inden virksomhedens start har været foretaget undersøgelse af lønsomheden/udsigterne til rentabel drift, herunder om der har været lagt drifts- og likviditetsbudgetter
- om der er udsigt til, at virksomheden før eller siden vil give overskud, både et overskud på den primære drift og et overskud, der står i rimeligt forhold til den investerede kapital (rentabilitet)
- om virksomhedens omfang er af en vis størrelse
- om virksomheden drives tilstrækkeligt intensivt/seriøst
- om driftsformen er sædvanlig for virksomheder af den pågældende art
- om der er andre end erhvervmæssige formål med virksomheden
- om ejeren er afskåret fra at anvende virksomhedens aktiv til privat brug
- om ejeren har særlige faglige forudsætninger (f.eks. relevant uddannelse) for at drive den pågældende virksomhed
- om virksomheden har en naturlig sammenhæng med ejerens evt. øvrige indtægtsgivende erhverv
- om virksomheden lever op til den erhvervmæssige standard, der er gældende for det pågældende erhverv

- om virksomheden i givet fald vil kunne sælges til trediemand, dvs. om den trods evt. hidtidigt underskud i trediemands øjne har en potentiel indtjeningssevne, eller om den slet ikke kan drives løsrivet fra den ejendom, person eller det regi, hvor den hidtil har været drevet
- om virksomhedens eksistens forudsætter, at ejeren har stabile indtægter fra anden side for at neutralisere et underskud
- hvor mange år virksomheden har været drevet med underskud, og hvorledes udviklingen i budgettets størrelse er, herunder om underskuddene kan forklares særskilt.

Ingen af disse kriterier er i sig selv afgørende for vurderingen af, om der er tale om økonomisk virksomhed eller hobbyvirksomhed.

Ved den type virksomhed, hvor indehaverens personlige indsats er virksomhedens væsentligste aktiv, vil virksomheden ofte blive anset for hobbyvirksomhed, medmindre den er professionelt drevet hvad angår udstyr, driftsform og indehaverens faglige baggrund.

I Mn.943 fandt Momsnævnet, at en samler af gamle flasker og skilte ikke var momspligtig. Han solgte dubletter på basis af avisannoncering og en oversigtsliste. Salget havde ikke givet overskud, men havde højst dækket."

### C.3.6. Moms – retspraksis

Foruden den ovennævnte afgørelse Mn. 943 skal fra dansk og EU-retlig praksis om sondringen mellem hobbyvirksomhed og selvstændig økonomisk virksomhed videre nævnes en række afgørelser. Idet 1994-ændringen af momsloven ændrede den ordmæssige definition af den afgiftspligtige personkreds, og idet forarbejderne til lovændringen ikke klart nævner, at der ikke sker en definitions-mæssig ændring i praksis, gennemgås kun den praksis, som er fremkommet efterfølgende.

#### C.3.6.1. Dansk praksis

##### TfS 1996.570 H

Et interessentskab blev stiftet med henblik på blandt andet udvikling og produktion inden for bådbranchen, herunder fremstilling af sejl til bådene, men i realiteten blev der kun påbegyndt produktion af en enkelt båd til "Admirals Cup". Da det senere viste sig ikke at være muligt at samle de nødvendige 3 både til "Admirals Cup" blev båden først brugt i enkelte kapsejladser, hvorefter den blev solgt. Aktiviteterne i interessentskabet blev ikke anset for selvstændig erhvervsvirksomhed i momslovens forstand.<sup>[6]</sup> I stedet måtte projektet efter en samlet bedømmelse opfattes som havende til formål at indfri deltagerens personlige ambitioner inden for sejlsport. Det blev dog anerkendt, at interessenterne i en vis udstrækning i forbindelse med projektet havde haft overvejelser om en fremtidig erhvervs-mæssig udnyttelse; men disse overvejelser fandtes ikke at have haft hverken et så konkret indhold eller en sådan vægt ved beslutningen om at starte projektet, at projektet i overvejende grad har været erhvervs-mæssigt.

##### TfS 1997.639 Dep

Meddelt, at Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle i en sag om, hvorvidt bådudlejning skulle anses som økonomisk virksomhed efter momsloven. Det blev således anerkendt, at bådudlejningen var selvstændig økonomisk virksomhed i momsretlig forstand. Herefter er praksis ændret, således at det beror på en selvstændig momsretlig vurdering, om en virksomhed er en økonomisk virksomhed efter momsloven og en selvstændig skatteretlig vurdering, om der er fradrag for driftsomkostninger m.v. Da det ikke kunne godtgøres, at der var tale om svig eller misbrug i forbindelse med momsregistreringen, kunne der ikke ske ophævelse af registreringen med tilbagevirkende kraft.

##### TfS 1999.106 LSR

En pensionist, der havde haft aktiviteter inden for blandt andet patentmæglervirksomhed og afsætning af olie- og sukkervarer, kunne ikke anses at drive selvstændig virksomhed. Der blev her fortrinsvist lagt vægt på, at pensionisten i forbindelse med negative momsangivelser havde bevisbyrden for, at der var realitet bag disse, og at pensionisten ikke kunne dokumentere, at virksomheden blev drevet med den for selvstændig økonomisk virksomhed fornødne aktivitet. Herved blev der henset til, at flere af de dokumenter, som pensionisten havde fremlagt, måtte anses som uden realitet. Dommen blev appelleret til Landsretten, som afsagde dom i overensstemmelse med Landsskatterettens afgørelse.

## TfS 2000.447 Ø

Ejeren af en landbrugsejendom afstod i 1995 det meste af landbrugsjorden, medens restarealet blev bortforpagtet i 1996. Virksomheden afmeldtes fra momsregistrering fra 1. januar 1997. I 1997 blev der indgivet en negativ momsangivelse vedrørende perioden 1995 og 1996. Landsretten fandt, at der ved salget i 1995 af den væsentligste del af jordtilliggendet var sket en så væsentlig ændring af virksomheden, at told- og skattemyndighederne kunne revurdere virksomhedens karakter. Landsretten gav desuden myndighederne medhold i, at der ikke var drevet selvstændig økonomisk virksomhed i 1995 og 1996. Dette blev begrundet med, at landbrugsjorden ikke blev drevet på en måde, der kan karakteriseres som erhvervmæssig, og at de på ejendommen værende hestebokse ikke var eller blev forsøgt udlejet. Da de oprindelige momsangivelser i form af nul-angivelser for 1995 og 1996 senere blev forsøgt ændret ved indleveringen af en negativ efterangivelse, var told- og skattemyndighederne ikke forpligtet til at acceptere disse ændringer.

### **C.3.6.2. Moms - EF-Domstolens praksis Sag C-230/94 (Renate Enkler)**

Domstolen fastslog, at det er op til de nationale domstole at vurdere samtlige konkrete omstændigheder, når det skal afgøres, hvorvidt udlejning af en campingbil skete med henblik på udøvelse af selvstændig økonomisk virksomhed.

### **Sag C-110/94 (INZO)**

Omkostningerne til forundersøgelser og rentabilitetsundersøgelser skulle anses for en del af den erhvervmæssige virksomhed, selv om denne ikke senere blev igangsat. Det påtænkte projekt udgjorde virksomhed som afgiftspligtig person. Kun i tilfælde af svig og misbrug kan myndighederne nægte at anse en afgiftspligtig person som sådan med tilbagevirkende kraft.

### **C.3.6.3. Analyse af retspraksis vedrørende moms**

Det er uklart, om meddelelsen fra Skatteministeriets Departement vedrørende frigørelsen fra det skatteretlige hobbybegreb medfører, at der også skal tilsigtes en bredere vurdering af virksomhedsbegrebet i relation til den situation, som er nævnt i TfS 1996.570 H, hvor der ikke er tale om udlejning, men derimod påbegyndelse af en virksomhed. TfS 1996.570 H er afgjort før offentliggørelsen af INZO-dommen, og det antages af flere, at Højesteret ville være kommet frem til et andet resultat, såfremt INZO-dommen var kendt.<sup>[7]</sup> Imidlertid er det forudsat i INZO-dommen, at de indledende aktiviteter var rettet mod en senere selvstændig økonomisk virksomhed, medens afgørelsen i TfS 1996.570 H jo netop konstaterer, at de indledende aktiviteter i form af bygningen af en kapsejlsbåd i det konkrete tilfælde ikke i tilstrækkelig grad kunne siges at være tænkt fulgt op af en senere udnyttelse af de opnåede erfaringer.

Derudover må Skatteministeriets meddelelse fra 1997, som må anses som en praksisændring begrundet i den fælleseuropæiske retsstilling, dog siges at give et videre spænd for fortolkningen af selvstændig økonomisk virksomhed i forhold til hobby end den tilsvarende afgrænsning af erhvervsvirksomhed i skattemæssig forstand. Der synes således ikke længere at blive lagt vægt på de rentabilitets- og overskudsanalyser, som er fundamentale i den skatteretlige sontring. I stedet synes der vel nok at blive anlagt et mere fremadrettet perspektiv, hvor der i højere grad tages udgangspunkt i virksomhedens aktiviteter i forhold til på sigt at sikre sig en markedsposition.

De pågældende betragtninger er ligeledes kommet til udtryk i Skatteretsrådets rapport fra juni 1999, hvor det på side 31 slås fast, at: "De seneste domme fra EF-Domstolen om økonomisk virksomhed har understreget, at der er væsentlig forskel på fortolkningen af "økonomisk virksomhed", der ligger til grund for en virksomheds momsregistrering og det krav om erhvervmæssig virksomhed, der indgår ved opgørelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst."

---

<sup>[5]</sup> Se følgende afgørelser, hvoraf de fleste er refereret i afsnit C.2.2: TfS 1997.473 H (Momsregistreret, men blev anset som lønmodtager vedr. fradrag for udgifter), TfS 1996.449 H (Momsregistreret og blev anset som selvstændig vedr. fradrag for udgifter), TfS 1995.154 TSS (Momsregistreret, men blev anset som lønmodtager i relation til kildeskatteloven), TfS 1994.651 LSR (Momsregistreret, men blev anset som

lønmottager i relation til fradrag for udgifter. Desuden blev den pågældende for en anden aktivitet anset for at have drevet hobbyvirksomhed), TfS 1989.75 Dep. (Momsregistreret og blev anset som selvstændig efter kildeskatteloven), TfS 1988.634 Dep. (Momsregistreret og blev anset som selvstændig i relation til kildeskatteloven), TfS 1988.358 Ø (Momsregistreret og blev anset som selvstændig efter kildeskatteloven), TfS 1988.236 LR (Momsregistreret og blev anset for selvstændig i relation til virksomhedsskatteloven), 1988.92 SSD (Momsregistreret og blev anset for selvstændig i relation til virksomhedsskatteloven), TfS 1987.140 Dep. (Momsregistreret, men blev anset som lønmottager efter kildeskatteloven), TfS 1985.129 Dep. (Momsregistreret og blev anset som selvstændig efter kildeskatteloven), UfR 1977.844 H (Momsregistreret, men blev anset som lønmottager efter kildeskatteloven)

[6] Tidligere blev begrebet "selvstændig erhvervsaktivitet" anvendt som parameter for momspligten. Først i forbindelse med 1994-ændringen af loven, hvorved 6. momsdirektiv blev implementeret i dansk ret, ændredes begrebet til "selvstændig økonomisk virksomhed".

[7] Lars Loftager Jørgensen m. fl. i "Momsloven med kommentarer", 3. udg., 1999, s. 57.

# Kapitel D Løsningsmodeller

## D.1. Indledning

Der er i afsnit B blevet redegjort for en række af de kritikpunkter vedrørende den skattemæssige behandling af atypisk beskæftigede, som er blevet fremført fra såvel interesseorganisationers side som fra anden side.

Kritikpunkterne bunder grundlæggende i den forskelsbehandling, der sker i det nuværende skattesystem mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende, og som giver særlige problemer for netop de atypiske beskæftigede, der befinder sig i gråzonen mellem de to traditionelle grupper på arbejdsmarkedet. Som nævnt i afsnit B.2.3.2.1. må det generelt siges, at en atypisk beskæftiget person, der bliver klassificeret som selvstændig af skattemyndighederne, opnår væsentlige økonomiske og forretningsmæssige fordele set i forhold til en næsten tilsvarende atypisk beskæftiget person, der skattemæssigt bliver behandlet efter de regler, der gælder for lønmodtagere.

Den skattemæssige status kan således få afgørende betydning for den enkelte atypisk beskæftigedes mulighed for overhovedet at virke på arbejdsmarkedet. Denne persongruppe fokuserer derfor i særlig grad på skattesystemets nuværende tilstand på området.

Et gennemgående træk i kritikken af det nuværende skattesystem er, at reglerne for den skattemæssige sondring mellem lønmodtagere og selvstændige er for uklare, og at det derfor virker uforståeligt for persongruppen, når en atypisk beskæftiget, der tydeligvis arbejder med en høj selvstændighedsgrad, alligevel ikke bliver behandlet som selvstændigt erhvervsdrivende af skattemyndighederne.

For så vidt angår uegentlig erhvervsdrivende virksomhed er der især peget på det forhold, at overskud anses som almindelig indkomst og beskattes, mens underskud ikke kan modregnes i anden indkomst og ikke kan fremføres til modregning i senere år uanset kilden. Denne praksis giver ingen støtte til virksomheder, der befinder sig i en etableringsfase. Desuden kan den manglende lovmæssige regulering skabe uklarhed om reglerne.

Det må på den baggrund konstateres, at den nuværende indretning af skattesystemet medfører nogle væsentlige problemer for gruppen af atypisk beskæftigede, og at disse problemer muligvis er med til at skabe begrænsninger i lysten til at starte selvstændig virksomhed. Herved kan den nuværende retstilstand være medvirkende til at modarbejde den nuværende regerings arbejde for at skabe en stærkere selvstændighedskultur her i landet.

Afsnittene D.3 – D.10 indeholder projektgruppens forslag til, hvorledes de opståede problemer i givet fald kan løses. Modelbeskrivelserne suppleres i kapitel E med en mere indgående analyse af de forskellige løsningsmodeller.

I enkelte tilfælde er konkrete løsningsmodeller diskuteret i afsnittene D.3 – D.10 uden at projektgruppen foreslår modellen. Der foretages således ikke en nærmere analyse i kapitel E i disse tilfælde. Dette kan for eksempel være situationen, såfremt den opstillede løsningsmodel åbenlyst vil være i strid med skattestoppet eller andre helt grundlæggende principper.

## D.2. Udvikling i indkomststrukturen her i landet

For at kunne forstå de problemer, som den 3. gruppe tilsyneladende oplever med skattesystemet, kan det være frugtbart at holde fast i, at indkomststrukturen her i landet har undergået store udviklinger.

En kort og meget forsimplet historisk beskrivelse af indkomstforholdene her i landet viser i grove træk tre udviklingstrin på arbejdsmarkedet:

- Det feudale og præindustrielle arbejdsmarked, hvor man *enten* var selvstændig (storbonde – kapitalist) *eller* lønmodtager (landarbejder – fabriksarbejder). Og det var man vel og mærke hele livet; med andre ord skiftede den enkelte sandsynligvis ikke status eller branche gennem arbejdslivet.
- Det industrielle samfund efter krigen, hvor bl.a. forandringer i landbrugssektoren gjorde, at de mindre landbrug i højere grad var nødsaget til at supplere indkomsten ved landbruget med lønindkomst – enten i byen eller som landarbejder ved større landbrug. Der forekom herefter oftere situationer, hvor den enkelte skatteyder både oppebar selvstændig erhvervsindkomst *og* lønindkomst (i samme år).

- Informationssamfundet, hvor den øgede fragmentering af arbejdsmarkedet har gjort, at der er langt højere tendens til, at man skifter både status og branche gennem livet – for nogle personer endda flere gange over samme år. Dette er netop tilfældet med de atypiske beskæftigede. Disse personer oppebærer indtægt til livets underhold ved flere forskellige *indkomstarter* – og dette ofte inden for samme år.

Nedenstående skema D.2. illustrerer de forskellige indkomstmuligheder. På den ene side findes de traditionelle erhvervsgrupper på arbejdsmarkedet, der kun oppebærer én form for indkomst – lønindkomst eller selvstændig erhvervsindkomst. Desuden findes en speciel gruppe, der kun oppebærer honorarindkomst. Disse personer er ofte forsørget via det offentlige eller inden for familien og supplerer til livets underhold med mere eller mindre sporadiske honorarindkomster. Derudover findes der personer, der over en periode eller måske inden for samme indkomstår oppebærer både lønindkomst og selvstændig erhvervsindkomst. Endelig findes der personer inden for de traditionelle erhvervsgrupper på arbejdsmarkedet, der udover lønindkomst eller selvstændig erhvervsindkomst oppebærer begrænsede indkomster ved bibeskæftigelse. Alle disse indkomster og indkomstkombinationer er indarbejdet i skattesystemet og volder som udgangspunkt ingen problemer for ligningsmyndighederne.

Beskæftigelsesministeriets rapport har på den anden side beskrevet en særegen indkomstgruppe i det nye informationssamfund, der ofte oppebærer flere forskellige og utraditionelle indkomster inden for samme periode og som herved afviger fra de traditionelle erhvervsgrupper i skemaet.

Hvad angår de løst tilknyttede, er dette særlig udtalt. Denne undergruppe er netop defineret ved, at personen ofte har mange hvervgivere inden for samme år, og gruppen kan derfor have alle tænkelige indkomstarter og indkomstkombinationer – og ofte inden for samme år. Problemet er tilsyneladende her, at skattesystemet ikke er gearret til at behandle de løst tilknyttedes svingende og uens indkomstforhold - både hvad angår klassificering af de enkelte indkomstposter inden for samme år og indrømmelse af fradrag for driftsomkostninger i indkomståret.

Hvad angår de selvbeskæftigede vil denne indkomstgruppe ofte have én eller ganske få hvervgivere på et givent tidspunkt. Problemet er oftere her, at skattesystemet ikke er gearret til at behandle den selvbeskæftigedes utraditionelle position på arbejdsmarkedet, hvorefter den pågældendes indkomst bliver anset som lønindkomst ud fra skattevæsenets traditionelle opfattelse af arbejdsmarkedet – selv om indkomsterhvervelsens form synes at være væsensforskellig i forhold til den traditionelle lønmodtager (stor selvstændighedsgrad og relativt højt omkostningsniveau).

### Skema D.2.: Arbejdsindkomster og personlig aktivitet

Aktivitet	lønmodtager	bibeskæftigelse	selvstændig			Lønmod- tager og selvstæn- dig	eks.: pensionist
Indkomstart	- arbejder - tjenestemand - funktionær	- foredragsholder - skribent - idrætsudøver - musiker atypiske beskæftiget - konsulent - rådgiver - freelancer - formidler - kontorist - journalist - entertainer	- advokat - revisor - håndværker - entreprenør - næringsdrivende - arkitekt - bankier - landmand - gartner				- legatmodtager - valgforordnede eks: kunstnerisk liberal - musikere - artister - solister eks: hjemmegående - medhjælpere - lejlighedsdigter - kogekone
Lønindkomst	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>			<b>X</b>	
Honorarindkomst		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>			<b>X</b>
Selvstændig erhvervsindkomst			<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	
(Hobbyindkomst)							

Kritikken af det nuværende skattesystem er netop, at systemet i for høj grad stadigvæk er en afspejling af den "gamle" erhvervsstruktur her i landet. Dette kommer til udtryk ved, at der lige fra skattereglerne, cirkulærer, vejledninger og frem til den egentlige skatteforvaltning opereres med et tankesæt, hvor der tages udgangspunkt i begreberne 'lønmodtager' og 'selvstændigt erhvervsdrivende', der relaterer til en *personlig* skatteretlig status. De kommunale skatteforvaltninger er ligefrem organisatorisk delt op i "lønmodtagerligningen" og "erhvervs-ligningen".

Det er projektgruppens opfattelse, at denne struktur ikke på hensigtsmæssig måde modsvarer den faktiske udvikling i det postmoderne samfund, hvor stadig flere personer på utraditionel vis oppebærer flere forskellige indkomstarter inden for samme indkomstår.

Nedenstående figur giver en oversigt over det samlede problem.



Figur D.2.: Redegørelsens problemstilling



Eventuelle løsninger vil blive fremlagt ud fra denne problemstilling. Løsningsmodellerne skal med andre ord søge at tilvejebringe,

1) at utraditionelle arbejdsindkomster på lige fod med lønindkomst og selvstændig erhvervsindkomst er integreret i det danske skattesystem. Dette skal gælde såvel på indkomst- som på omkostningssiden. Det vil blive diskuteret, hvorledes retstilstanden for indkomst indtjent ved honorarvirksomhed kan forbedres, samt om den nuværende praksis for så vidt angår såvel honorarvirksomhed som hobbyvirksomhed skal lovreguleres. Desuden vil det blive drøftet, om det er hensigtsmæssigt at indføre særlige skatteregler for etableringssituationen.

2) at skattesystemet så vidt muligt opererer med en klar og ensartet afgrænsningspraksis mellem de forskellige indkomstarter. Det bør være underforstået, at hver enkelt indkomstpost skal klassificeres for sig. Det bør her *overvejes*, hvorvidt denne afgrænsning i højere grad burde tage højde for den nuværende skævvridning i reglerne, således at en forholdsmeæssig større del af de atypisk beskæftigede i fremtiden vil blive betragtet som selvstændigt erhvervsdrivende i skattesystemet.

3) at skattesystemet i højere grad er gearret til at kunne administrere det forhold, at svingende indkomstforhold medfører et større tidsmæssigt skel mellem indkomst og den relaterede udgift.

4) Det bør *overvejes*, om der burde ændres i reglerne for omkostningsfradrag i forbindelse med lønindkomst. Hensigten med at indføre en forskelsbehandling på dette punkt var i sin tid at tilskynde til, at udgifterne i forbindelse med arbejdet blev flyttet over på arbejdsgiveren. Antageligt er denne overflytning imidlertid kun sket i begrænset omfang for specielt de atypiske beskæftigede. Samtidig viser retspraksis,

jf. afsnit C.2.2., at der generelt stilles krav om, at en person afholder ganske betydelige udgifter, før disse bliver betragtet som så usædvanlige for en lønmodtager, at personen betragtes som selvstændig.

5) at der hersker den størst mulige klarhed over spørgsmålet om A- eller B-indkomst.

6) at der hersker den størst mulige klarhed over spørgsmål om momspligts indtræden og momspligtens ophør.

### **D.3. Løsning A – Fastholdelse af de nuværende regler for beskatning af hobby- og honorarindkomst**

De nuværende regler om beskatning af uegentlig erhvervsvirksomhed (hobby- og honorarvirksomhed) hviler på en praksisskabt fortolkning af principperne i statskatteloven. En præcisering af reglerne for uegentlig erhvervsvirksomhed vil derfor i realiteten kunne indbefatte bedre vejledningstiltag eller kunne – som anbefalet fra flere sider - indebære en kodificering af disse regler.

#### **D.3.1. Yderligere vejlednings- og tjenestebefalingstiltag**

##### *Vejledningsindsatsen*

Yderligere informationstiltag kan være en mulighed for at give skatteyderne et klarere overblik over, hvornår der er tale om uegentlig erhvervsvirksomhed og hvornår der er tale om egentlige erhvervsmæssige aktiviteter.

Ud fra antallet af sager, hvor problemstillingen har været oppe, kan det være nærliggende at antage, at informationen ikke har været god nok. Dette skal imidlertid sættes i forhold til de voldsomme incitamenter, som skattesystemet i dag indeholder, og som bevirker et udtalt ønske fra skatteyderne om at blive placeret i den skattemæssigt bedste gruppe – altså i gruppen af selvstændigt erhvervsdrivende.

Der eksisterer allerede i dag en del vejledninger om hobbyvirksomhed, men ikke særlig megen vejledning om honorarvirksomhed. Senest har Told- og Skattestyrelsen i februar 2002 udsendt en vejledning med titlen "På vej – mod egen virksomhed", hvor der på godt en side redegøres for sondringen mellem erhverv og hobby, herunder hvilke typetilfælde som er særligt risikable. Alene af denne grund skal projektgruppen afholde sig fra at foreslå yderligere informationstiltag på dette område. Det er således projektgruppens opfattelse, at effekten af denne samlede vejledning bør fastslås, før der laves ændringer af allerede indføjede tekst.

Det er således projektgruppens opfattelse, at der allerede nu i tilstrækkeligt omfang er informeret om, hvordan der sondres mellem hobby og erhverv, og om de skattemæssige konsekvenser. I hvert fald bør denne intensivering af vejledningsindsatsen gives lejlighed til at virke, før der fra projektgruppens side stilles yderligere forslag i denne henseende. Det er derfor projektgruppens opfattelse, at det i nærværende sammenhæng er mere væsentligt at fokusere på de retssikkerhedsmæssige og hensigtsmæssige aspekter af den skattemæssige opdeling mellem egentlig og uegentlig erhvervsmæssig virksomhed.

For så vidt angår honorarvirksomhed er tilfældet anderledes, og det kan derfor anbefales, at der i en kommende revision af ovennævnte vejledning fra februar 2002 indføres en beskrivelse af, hvorledes honorarvirksomhed afgrænses og hvad de skattemæssige konsekvenser af honorarindtægter er. Det må konstateres, at en væsentlig del af den tredje gruppe i større eller mindre omfang har indtægter fra honorarvirksomhed.

##### *Instruktionsvirksomhed over for ligningsmyndighederne (tjenestebefalinger)*

For så vidt angår tjenestebefalinger er fortolkningen af og retsstillingen for uegentlig erhvervsmæssig virksomhed tillige med relevant retspraksis beskrevet udførligt i Ligningsvejledningens afsnit E.A.1.2.

Det fremgår således, at der eksisterer en sondring mellem på den ene side uegentlig erhvervsvirksomhed i form af hobbyvirksomhed og på den anden side egentlig erhvervsvirksomhed. Det fremgår desuden, at skattereglerne for hobbyvirksomhed afviger fra reglerne for egentlig erhvervsvirksomhed. Der er derfor ikke grundlag for at intensivere eller yderligere målrette denne indsats. Det bør stå klart for alle lignende skattemyndigheder, at der altså skal opereres med en særlig indkomstmodtagergruppe kaldet hobbyvirksomheder.

Ligningsvejledningen indeholder derimod ikke – i modsætning til Vejledning om indeholdelse af A-skat, AM-bidrag og SP-bidrag – nærmere om honorarvirksomhed. Det kan imidlertid overvejes at indføje et afsnit i Ligningsvejledningen om definitionen af og behandlingen af honorarindkomst og udgifter i forbindelse hermed.

### **D.3.2. Kodificering af reglerne for indkomstbeskatning.**

Ved en kodificering af den eksisterende praksis for indkomstopgørelse af uegentlig erhvervsvirksomhed vil man opnå større klarhed over, hvad der er gældende ret. Dette synes specielt at være nødvendigt for honorarvirksomhed, som er svagt beskrevet i vejledninger, cirkulærer med videre. Men også retstilstanden for hobbyvirksomhed kan med fordel kunne kodificeres. Samtidig vil eventuelle tvivlsspørgsmål kunne blive afklaret. Der er således forskellige opfattelser af, hvilken hjemmelsmæssig baggrund der er for de i praksis gældende principper for nettoindkomstopgørelsen ved uegentlig erhvervsvirksomhed, jf. Skatteretsrådets notat om indkomstopgørelsen i uegentlig erhvervsvirksomhed, juni 2000 (bilag 2). Der er ligeledes – som det beskrives umiddelbart nedenfor – uklarhed om udstrækningen af den manglende adgang til underskudsfræførsel. Endvidere medfører kodificeringen, at der politisk kan blive taget stilling til, hvad man reelt ønsker for så vidt angår hobby- og honorarvirksomhed.

En kodificering indebærer ikke blot, at nettoindkomstprincippet lovfæstes, men også at den eksisterende praksis i relation til manglende mulighed for underskudsfræførsel og praksis vedrørende afskrivninger mv. skal lovreguleres.

#### **Indtægter**

Praksis i dag indebærer, at indtægter ved uegentlig erhvervsvirksomhed beskattes som personlig indkomst, jf. SL § 4.

#### **Udgifter**

Ifølge praksis kan de udgifter, der har været afholdt med henblik på at erhverve indtægten ved den uegentlige erhvervsvirksomhed, fradrages i disse indtægter efter et nettoindkomstprincip. Fradragsretten er dermed kildebegrænset, og der kan således ikke ske modregning i andre indtægter.

Det forhold, at kun nettoindkomsten skal medregnes til den personlige indkomst, indebærer, at udgifterne ved indkomstens erhvervelse fragår i den personlige indkomst.

#### *Løsning*

I personskatteloven indsættes i § 3, stk. 2, et nyt nr., hvor der gives adgang til fradrag i den personlige indkomst for udgifter, herunder afskrivninger, der er anvendt til at erhverve, sikre, og vedligeholde indkomsten ved hobby- og honorarvirksomhed. Såfremt det findes passende at ændre begrebet, således at lovtæksten i stedet taler om "uegentlig erhvervsvirksomhed", må et eventuelt lovforslag i bemærkningerne henvise til hobby- og honorarvirksomhed.

#### **Underskudsfræførsel**

Ifølge praksis kan underskud, der er fremkommet ved, at en uegentlig erhvervsvirksomheds udgifter er større end indtægterne, ikke fratrækkes ved årets samlede indkomstopgørelse for den skattepligtige. Efter praksis kan underskud heller ikke fræføres til modregning i senere års overskud fra uegentlig erhvervsvirksomhed.

Denne praksis modificeres dog, hvis der kan konstateres en direkte sammenhæng mellem udgifter, der kan indeholdes i årets underskud og indtægter erhvervet i senere år. Disse udgifter vil formentlig kunne fræføres til modregning i de sammenhængende indtægter. Der kan undertiden blive tale om adgang til at aktivere udgifter, som direkte kan henføres til indtægter, der er indtjent i en senere periode, og dermed ikke tale om en egentlig underskudsfræførsel. Modifikationen er ikke begrundet i fast praksis, men er baseret på Landsskatterettens kendelse, TfS 1989, 244 LSR, der vedrørte en hundekennelvirksomhed.

Af kendelsen fremgår det, at et par af kennelens hunde havde fået hvalpe for første gang i slutningen af 1984, hvilket gav klageren en indtægt ved salg af hvalpene i 1985. Landsskatteretten godkendte, at klageren kunne reducere indtægten med de udgifter, som klageren havde haft til at frembringe overskuddet, uanset at udgifterne var afholdt et tidligere år.

Landsskatteretten har imidlertid efterfølgende i en kendelse, TFS 1999,517, nægtet underskudsfræmførsel i en sag, hvor tidligere års underskud ved travhestehold blev forsøgt fradraget i en præmieindtægt i et senere indkomstår. Landsskatteretten bemærkede i kendelsen, at opgørelsen af overskud måtte baseres på de i årets løb opnåede indtægter og afholdte udgifter, jf. princippet i SL § 4. Landsskatteretten bemærkede endvidere, at der ikke i hobbyindtægt kunne ske fræmførsel af underskud efter personskattelovens § 13 eller ligningslovens § 15. Den pågældende kendelse kan muligvis ses som en praksisskærpelse i forhold til 1989-afgørelsen, således at der nu generelt ikke er mulighed for underskudsfræmførsel ved hobby- og honorarvirksomhed. Dette er dog uklart.

#### *Løsning:*

En lovregulering indebærer, at den hidtidige manglende adgang til underskudsfræmførsel fortsætter. Dette kan ske ved den foreslåede ændring af personskattelovens § 3, stk. 2, hvoraf det fremgår, at det alene er udgifter, der kan indeholdes i indtægterne, som kan fradrages.

I forbindelse hermed bør det overvejes, om der skal gives adgang til, at underskud ved en uegentlig erhvervsvirksomhed kan fradrages i overskud fra anden uegentlig erhvervsvirksomhed hos samme skatteyder. Dette spørgsmål er ikke afklaret i retspraksis og vil blive behandlet i afsnit D.4 om ændring af de skattemæssige regler for hobby- og honorarvirksomhed.

En lovregulering der fastholder den manglende adgang til underskudsfræmførsel, kan opfattes som en skærpelse i forhold til afgørelsen i TFS 1989, 244, afhængig af fortolkningen af 1999-afgørelsen. Dermed vil en sådan lovregulering være i strid med skattestoppet, idet en lovregulering vil medføre, at der ikke længere vil være samme adgang til, som i TFS 1989, 244, udfra almindelige rimelighedsbetragtninger at give fradrag for udgifter, der er afholdt i et andet indkomstår. Det er dog projektgruppens umiddelbare opfattelse, at sammenhængen mellem udgifter og indtægter er rimelig ens i de to afgørelser, hvor de mere generelle bemærkninger i 1999-afgørelsen derfor gør, at 1989-afgørelsen står alene.

#### Afskrivninger/Salg af aktiver

Efter praksis kan der også ved uegentlig erhvervsvirksomhed foretages skattemæssige afskrivninger. Der er fradrag for det skønnede værditab på aktiverne det pågældende år under forudsætning af, at fradraget kan rummes i den uegentlige erhvervsvirksomheds overskud. Der er således ikke tale om afskrivning efter de almindeligt anvendte metoder, som beskrives i afskrivningsloven.

Fortjeneste og tab ved salg af aktiver inddrages ikke ved indkomstopgørelsen ved uegentlig erhvervsvirksomhed. Det skyldes, at der netop er tale om salg af et aktiv fra uegentlig erhvervsvirksomhed, jf. SL § 5, stk. 1, litra a. Der sker heller ikke beskatning af genvundne afskrivninger.

#### *Løsning*

En egentlig adgang til afskrivninger kan i givet fald ske ved at udvide afskrivningslovens anvendelsesområde til også at gælde ved uegentlig erhvervsvirksomhed. Dette kan ske ved i afskrivningslovens § 1 at indsætte et stk. 2, hvoraf det fremgår, at stk. 1 tillige finder anvendelse for uegentlig erhvervsvirksomhed for så vidt angår det skønnede værditab på aktiverne, idet der dog ikke gives adgang til underskudsfræmførsel.

Gives der derimod adgang til anvendelse af de almindelige afskrivningsprincipper i afskrivningsloven, herunder saldoafskrivninger, vil det derimod være inkonsekvent, såfremt der ikke skal ske beskatning af genvundne afskrivninger. Der er i denne henseende tale om ændringer i forhold til den nuværende ordning, hvorfor dette spørgsmål behandles videre i afsnit D.4.4.

#### Renteudgifter

Renteudgifter ved uegentlig erhvervsvirksomhed betragtes som private renteudgifter og kan fratrækkes efter de regler, der gælder for andre private renteudgifter. Renterne er fradragsberettigede, jf. SL § 6, stk. 1, litra e. Fradraget foretages i kapitalindkomsten, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 1.

#### *Løsning*

Da PSL § 4, stk. 1, nr. 1, omfatter alle renteudgifter, der ikke er tilskrevet som led i pengenerhverv, eller som er omfattet af virksomhedsordningen, er der allerede i dag lovregler, der fastlægger den

skattemæssige behandling af renteudgifter i uegentlig erhvervsvirksomhed. Der er derfor ikke behov for yderligere kodificering.

### **D.3.3. Forholdet til arbejdsmarkedsbidraget.**

#### **D.3.3.1. Honorarvirksomhed**

Som omtalt i kapitel B anses honorarvirksomhed i højere grad end hobbyvirksomhed som en økonomisk aktivitet med gevinst for øje. Dette er en af årsagerne til, at indkomst ved honorarvirksomhed – i modsætning til indkomst ved hobbyvirksomhed – er gjort arbejdsmarkedsbidragspligtigt. Problemet er blot, at medens indkomstbeskatningen af honorarvirksomhed almindeligvis følger et nettoindkomstprincip, skal arbejdsmarkedsbidraget beregnes på baggrund af bruttoindkomsten. Honorarmodtageren skal i dag selv foretage de nødvendige omregninger og rettelser på selvangivelsen. Som tidligere omtalt er der en latent risiko for, at rettelserne foretages i selvangivelsens rubrik 12 (bruttohonorarer mv. før AM-bidrag), hvorved opgørelsen af arbejdsmarkedsbidraget fejlagtigt sker på baggrund af *nettoindkomsten*. En korrekt angivelse vil derimod ske, hvis bruttoindkomsten fra honorarvirksomhed angives/bibeholdes i rubrik 12 (et indberettet bruttohonorar i rubrik 12 ændres ikke), medens eventuelle indkomstrelaterede omkostninger angives i rubrik 29 (Øvrige fradrag i den personlige indkomst).

Dermed kan der siges at være risiko for vilkårligheder afhængig af, om skatteyderen eller dennes rådgiver er opmærksom på problemstillingen. Vilklighederne kan give sig udslag i forskellige markedspriser på honorarydelsen, selv om denne effekt må anses for beskeden.

Problemstillingen kan dog forholdsvis let løses, idet teksten til rubrik 29 skal ændres, således at det tydeligt fremgår, at rubrikken skal benyttes til alle øvrige fradrag i den personlige indkomst – altså til fradrag for indkomstskabende udgifter ved hobby- og honorarvirksomhed.[\[9\]](#)

#### **D.3.3.2. Hobbyvirksomhed**

Der beregnes ikke i dag arbejdsmarkedsbidrag af hobbyindkomst. En kodificering er derfor ikke nødvendig, idet arbejdsmarkedsfondsloven rent teknisk er opbygget således, at loven fastslår, hvem der er arbejdsmarkedsbidragspligtig.

## **D.4. Løsning B – ændrede regler for hobbyindkomst og honorarindkomst**

I forlængelse af en eventuel kodificering af den skattemæssige praksis for indkomst ved uegentlig erhvervsvirksomhed kan det desuden overvejes at foretage visse ændringer blandt andet af hensyn til den situation, hvor etableringen af en egentlig erhvervsmæssig virksomhed sker via driften af en uegentlig erhvervsvirksomhed.

Med den nuværende praksis for den skattemæssige indkomstopgørelse ved hobby- og honorarvirksomhed gælder, at skatteyderen kan fratække udgifter, som er relateret til indkomsterhvervelsen i det pågældende indkomstår. Der kan således ikke ske underskudsfræmførsel, og der kan heller ikke foretages fradrag i anden indkomst.

Specielt den manglende mulighed for underskudsfræmførsel må anses som problematisk for virksomheder i den tredje gruppe, som kategoriseres som uegentlig erhvervsvirksomhed. I investeringskalkulen efter skat vil den manglende underskudsfræmførsel således bidrage negativt til en eventuel positiv nutidsværdi, hvormed sandsynligheden for, at investeringen i det hele taget, foretages formindskes.

### **D.4.1. Ændring af grænsen mellem hobby og erhverv**

Den opstilling af kriterier, som fremgår af såvel vejledninger og tjenestebefalinger, og som er udtryk for, hvorledes retsordenen sondrer mellem hobby- og erhvervsvirksomhed, må siges at være relativt ambitiøs.

Det fremgår såvel af retspraksis som af Ligningsvejledningen, at det væsentligste kriterium for, om der er tale om erhvervsmæssig virksomhed, er, om virksomheden før eller siden vil blive rentabel. Hermed lægges der således afgørende vægt på en virksomhedsøkonomisk vurdering af en fremtidig begivenhedsfølge. I almindelighed vil et sådan skøn være underlagt en særdeles stor risiko, som blandt andet afhænger af en række udefrakommende faktorer. Dernæst må det medgives, at et realistisk skøn kræver en stor specialviden om virksomheds- og brancheforhold; en specialviden, som den juridiske verden kun sjældent kan opbyde. Ud fra en retssikkerhedsmæssig betragtning kan det derfor være betænkeligt at fortsætte den hidtidige praksis. Virksomhedernes omgivelser ændrer sig således hurtigere og hurtigere, hvorved nye markedsmuligheder opstår og gamle forsvinder. Omgivelser, som virksomhederne, hvad enten de er egentlig eller uegentlig erhvervsmæssige, befinder sig i, omgærdes

derfor med stadig større usikkerhed. Derved bliver også grundlaget for fremtidige rentabilitetsbetragtninger mere og mere usikkert.

Samtidig må de øvrige kriterier siges at være udtryk for en relativ konservativ tankegang omkring påbegyndelse af erhvervmæssig virksomhed i form af kriterier til vurdering af ejerens seriøsitet og kvalifikationer, virksomhedens intensitet og størrelse osv.

Da kriterierne navnlig skal anvendes i de tilfælde, hvor den pågældende aktivitet umiddelbart nærmere synes at være af privat end af erhvervmæssig karakter, opstår det problem, at der reelt stilles langt større krav til mere marginale virksomheder end til virksomhedstyper, der traditionelt anses for erhvervmæssigt drevne.

En sådan effekt modarbejder blandt andet intentionen om at skabe nye typer virksomheder og nye aktiviteter. I takt med at befolkningen bruger flere og flere midler på aktiviteter, som retter sig mod fritiden, vil der i højere og højere grad blive etableret virksomhed til understøttelse heraf. Der kan for eksempel være tale om guidning inden for fritidsaktiviteter eller afholdelse af kurser osv. Sådanne virksomheder vil efter deres karakter uundgåeligt have udgangspunkt i *personlige* interesser, uden at dette er ensbetydende med, at virksomheden ikke drives med økonomisk gevinst for øje. Med de nuværende kriterier er der dog en reel risiko for, at de pågældende aktiviteter bliver anset som hobbyvirksomhed, og som sådan vil de nuværende kriterier være direkte skadelige for en videre udvikling på netop dette område.

Der er derfor gode grunde til at lægge den afgørende vægt på mere aktuelle kriterier i virksomhedsstarten, som for eksempel om det er muligt at få adgang til virksomheden via telefon, post, internet osv., om virksomheden iværksætter relevante markedsføringsbestrebelse, om der er etableret kundekontakter mv., medens først og fremmest rentabilitetskriteriet tildeles langt lavere betydning end i dag.

Effekten vil være, at virksomheder nemmere anerkendes som reel virksomhedsdrift, og altså at flere af de virksomhedstyper, som i dag anses som hobbyvirksomhed, bliver omfattet af de generelle skatteretlige regler for egentlig erhvervsvirksomhed.

Konkret vil en sådan ændring af afgrænsningen næppe kunne gøres effektivt, medmindre der i forbindelse med en kodificering i bemærkningerne foretages en nærmere beskrivelse af kriterierne, herunder at den hidtidige praksis ikke videreføres.

#### **D.4.2. Kildebegrænset underskudsfremførsel**

Den person, der udfører ugentlig erhvervsvirksomhed, har adgang til at fratække årets udgifter i årets indtægter, men kun såfremt nettoresultatet er nul eller positivt. Der er til gengæld ikke mulighed for underskudsfremførsel.

Dermed stilles virksomheder, der anses som hobby- eller honorarprægede, betydeligt vanskeligere end selvstændige erhvervsvirksomheder, som kan overføre underskud til fradrag i de følgende indkomstår. I sin yderste konsekvens har den manglende mulighed for underskudsfremførsel endda en konserverende effekt, idet der ikke gives de pågældende skatteydere incitament til at foretage yderligere investeringer, da der er uklarhed om, hvornår virksomheden kan siges at være blevet en selvstændig erhvervsvirksomhed, og om de konkrete investeringer vil bidrage til dette.

#### *Løsning*

Set fra denne synsvinkel vil en præcisering af reglen i ligningslovens § 15, stk. 1, om underskudsfremførsel og en tilføjelse til personskattelovens § 13, stk. 6, for at fastslå den kildebegrænsede fremførsel altså kunne medvirke til at skabe fornyet aktivitet og dermed vækst.[\[10\]](#)

#### **D.4.3. Kildeubegrænset underskudsfremførsel**

Det kan dernæst overvejes at give skatteydere med ugentlig erhvervsvirksomhed adgang til modregning af underskud hidrørende fra denne i anden indkomst. Som en særlig afart kan det overvejes at lade skatteyderen få adgang til at modregne underskud fra en ugentlig erhvervsvirksomhed i overskud fra anden ugentlig erhvervsvirksomhed.

*Modregning af underskud fra en ugentlig erhvervmæssig virksomhed i overskuddet fra en anden ugentlig erhvervmæssig virksomhed.*

Det virker ikke formålstjenligt at forsøge at sondre mellem karakteren af de uegentlige erhvervsmæssige aktiviteter, idet det kan være vanskeligt at bedømme, hvornår to aktiviteter er forskellige og hvornår de er så lig hinanden, at der er tale om den samme aktivitet. Samtidig er der formentlig tale om et ganske begrænset antal tilfælde. Det forudsættes således ofte, at den uegentlige erhvervsvirksomhed ikke bidrager til skatteyderens indkomst. I stedet oppebærer den pågældende anden indtægt, for eksempel i form af lønindkomst eller erhvervsindkomst. I de ganske få situationer, hvor den pågældende rent faktisk ikke har sådan indkomst, men for eksempel indkomst fra en række uegentlig erhvervsmæssige aktiviteter, synes det umiddelbart heller ikke holdbart at nægte ret til fradrag for underskud fra en uegentlig erhvervsmæssig aktivitet i overskud fra en anden.

#### *Løsning*

Problemet kan løses ved den ovenfor nævnte ændring af personskatteloven § 13, hvor det i givet fald skal fastslås, at først modregnes i indkomstårets overskud fra anden uegentlig virksomhed, og dernæst overføres underskuddet til modregning i indkomst ved uegentlig virksomhed i det følgende indkomstår.

#### *Modregning af underskud fra ikke erhvervsmæssig virksomhed i anden indkomst.*

Det kan dernæst overvejes at lade skatteyderen modregne underskuddet fra en uegentlig virksomhed i anden indkomst.

Der eksisterer imidlertid en væsentlig risiko for inddragelse af egentlige private udgifter i skattegrundlaget og dermed væsentlige administrative problemer med at sondre mellem udgifter fra uegentlig erhvervsmæssig virksomhed og rent private udgifter.

Projektgruppen finder derfor ikke anledning til at fremkomme med et særligt forslag på dette område.

#### **D.4.4. Ændring af afskrivningsloven**

Som omtalt i afsnit D.3. er der ved uegentlig erhvervsvirksomhed ikke samme adgang som ved den egentlige erhvervsmæssige virksomhed til fremførelse af underskud mv.

Yderligere kan indehavere af uegentlig erhvervsvirksomhed afskrive med et beløb svarende til det skønnede værditab på aktiverne. Afskrivningen kan dog ikke fremføres.

Såfremt der åbnes op for udgiftsfremførelse i uegentlige virksomheder, vil det være nærliggende at se på, om sådanne virksomheder ligeledes kan blive omfattet af de normale regler i afskrivningsloven, således at der kan foretages saldoafskrivninger med efterfølgende beskatning af genvundne afskrivninger.

En sådan regel vil give ensartede og kontinuerte afskrivningsregler for virksomheder, der i perioder er uegentlige og i perioder egentlige erhvervsmæssige virksomheder.

Ændringen kan i givet fald ske ved, at afskrivningslovens § 1 udvides til også at gælde uegentlig erhvervsmæssig virksomhed.

#### **D.4.5. Forholdet til arbejdsmarkedsbidraget.**

##### **D.4.5.1. Honorarvirksomhed**

Som omtalt i afsnit kapitel B anses honorarvirksomhed i højere grad end hobbyvirksomhed som en økonomisk aktivitet med gevinst for øje. Dette er en af årsagerne til, at indkomst ved honorarvirksomhed – i modsætning til indkomst ved hobbyvirksomhed – er gjort arbejdsmarkedsbidragspligtigt. Der foreslås ikke nye tiltag på dette område.

##### **D.4.5.2. Hobbyvirksomhed.**

Hobbyvirksomhed er i dag undtaget fra reglerne om arbejdsmarkedsbidrag, idet det er opfattelsen, at sådan virksomhed nærmere vedrører privatsfæren. De regler, som er foreslået i afsnit D.4.1, hvorefter underskud ved hobby- og honorarvirksomhed kan fremføres til modregning i senere års indtægter ved denne virksomhed forudsætter derimod, at der er et skær af virksomhedsdrift over de pågældende aktiviteter. Det kan derfor være nærliggende at lade ikke blot honorarvirksomhed, men også hobbyvirksomhed omfatte af arbejdsmarkedsbidragsreglerne.

En sådan løsningsmodel vil alt andet lige medføre skattestigninger, og som sådan er der ikke på nuværende tidspunkt grundlag for at gå videre med denne løsningsmodel inden for den næste række år. Projektgruppen anser det derfor ikke for hensigtsmæssigt at behandle dette emne videre. I stedet kan den

manglende arbejdsmarkedsbidragspligt ses som en form for støtte til start af egen selvstændig erhvervsvirksomhed på grundlag af en hobbybetonet virksomhed.

## **D.5. Løsning C – praksis for afgrænsningen mellem lønindkomst og selvstændig erhvervsindkomst**

Som det fremgik af kritikken i afsnit B.1.2.1. har mindst 17% af de atypisk beskæftigede på et eller andet tidspunkt som atypisk beskæftiget oplevet, at de ikke havde den samme opfattelse som skattevæsenet om deres skattemæssige status, eller med andre ord, hvilke regler og ordninger, der er relevante ved ligningen af personens indkomst eller forskellige indkomster. I praksis betyder dette ofte, at personen selv angiver sig selv som selvstændigt erhvervsdrivende, men 1½ til 2 år efter – eller endnu senere – vil han kunne opleve, at den kommunale skatteforvaltning i forbindelse med ligningen ændrer det selv angivne og i stedet klassificerer personen som lønmodtager - eventuelt på baggrund af påkrævet dokumentation. Personen modtager herefter en ny årsopgørelse, hvor reglerne for lønmodtagere er anvendt. Afhængig af personens indkomst- og fradragsforhold resulterer denne årsopgørelse ofte i en anelig restskat, som personen ikke har mulighed for at betale, og som herefter indkræves ved f.eks. lønindeholdelse.

Idet hvervgiver og/eller hvervtager har opfattet denne arbejdsrelation som en relation mellem to selvstændige, er arbejdsvederlaget blevet udbetalt uden kildeskattetræk. Når arbejdsrelationen efterfølgende klassificeres som et tjenesteforhold af skattemyndighederne, og hvervtager eventuelt på grund af død eller insolvens ikke har indbetalt B-skatten, vil hvervgiveren kunne hæfte for den ikke-betalte skat.

Det er derfor forståeligt, at der er blevet udtrykt en vis utilfredshed med, at atypisk beskæftigede i en del tilfælde har oplevet, at der var uoverensstemmelse mellem hvervgivers/hvervtagers og skattemyndighedernes opfattelse af den overordnede skattemæssige status.

Spørgsmålet bliver derfor i første omgang, hvorledes man kan tilvejebringe et større sammenfald mellem den 3. gruppes forventning om skattemæssig status og den faktiske behandling fra ligningsmyndighederne – eller med andre ord: Hvorledes undgår man, at atypisk beskæftigede selv angiver sig som selvstændigt erhvervsdrivende, når den *gældende* afgrænsningspraksis hos ligningsmyndighederne efterfølgende vil medføre, at personen bliver klassificeret som lønmodtager? I denne optik er opgaven at rette skatteyderen ind efter den gældende grænsedragning, der praktiseres af ligningsmyndighederne.

Hvis man ønsker at styrke selvstændighedskulturen her i landet, skal spørgsmålet derimod stilles således: *Hvorledes kan man tilvejebringe, at ligningsmyndighederne i mindre grad omstøder de atypisk beskæftigedes selv angivelse som selvstændigt erhvervsdrivende?* I denne optik bliver opgaven at skabe en ny og *ændret* afgrænsningspraksis for ligningsmyndighederne, der i højere grad er i samklang med den 3. gruppes opfattelse af deres skattemæssige status (på baggrund af deres erhvervmæssige profil)[\[111\]](#) .

Uanset hvilken afgrænsningspraksis man ender op med, er det en vedvarende og påkrævet opgave at tilvejebringe en *ensartet* praksis imellem de kommunale skatteforvaltninger. Forekomsten af uensartede afgørelser kan kun – såfremt man bevarer den nuværende opdeling med to regelsæt i skattesystemet – modvirkes ved intensivering af de statslige skattemyndigheders informations- og instruktionsvirksomhed over for kommunerne.

### **D.5.1. Årsag til den 3. gruppes omligninger - en "naturlig" følge af skævvridningen**

Skattesystemet er karakteriseret derved, at skatteyderne ved selv angivelsen anvender de regler og ordninger, som giver dem den bedste skattemæssige stilling, og som skatteyderne samtidig efter bedste evne vurderer at være tiltænkt netop til deres erhvervmæssige profil.

Skattereglerne er inden for nærværende redegørelses område præget af en markant skævvridning til fordel for indkomst oppebåret ved selvstændig erhvervsvirksomhed.

For langt de fleste traditionelle lønmodtagere er der ingen skattemæssige fordele ved at selv angive sig som selvstændig (selvstændige har også kun et ligningsmæssigt fradrag for udgifter til fagforening og A-kasse). Selv for de få traditionelle lønmodtagere, der måtte have en privatøkonomi af en sådan karakter, at det ville kunne medføre visse skattemæssige fordele at selv angive sig som selvstændigt erhvervsdrivende, vil langt de fleste af den grund end ikke overveje at selv angive sig som selvstændigt



erhvervsdrivende. Det er rimeligt velkendt, at den udvidede selvangivelse for selvstændige underlægges en langt strengere ligningskontrol end lønmodtagerselvangivelser.

Problemerne opstår, når skatteyderne ikke klart kan vurdere, hvorledes deres erhvervsmæssige profil passer sammen med de givne skatteregler. I en sådan gråzone kan det med rimelighed kun forventes, at skatteyderne i højere grad vælger at selvangive sig efter de fordelagtige skatteregler for selvstændige.

Den 3. gruppe på arbejdsmarkedet er som beskrevet karakteriseret ved, at de hverken er traditionelle lønmodtagere eller selvstændige i arbejdsmarkedsmæssig forstand. På den ene side arbejder de med så stor selvstændighedsgrad og autonomi, at de med rette ofte betragter sig selv som selvstændigt erhvervsdrivende – også i forhold til skattesystemet. På den anden side opererer de ofte inden for ansættelseslignende relationer, netop fordi de løser opgaver, som også udføres af lønmodtagere med typiske lønmodtagerrettigheder og –pligter, hvilket medfører, at skattemyndighederne kan have en anden opfattelse af personens skattemæssige status, end den atypisk beskæftigede har.

Konsekvensen er, at denne atypiske gruppe på arbejdsmarkedet ud fra de givne forudsætninger i sagens natur vil opleve en større frekvens af omligninger og generelt større usikkerhed omkring reglerne – herunder spørgsmål om A- eller B-indkomst, moms m.v.

Hvis beskattingsreglerne for henholdsvis lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende ikke ændres, se omvendt afsnit D.6., må man med den nuværende skævvridning i regelsættet forvente, at der i brudfladen mellem de to kategorier vil herske en generelt større usikkerhed omkring reglerne og den skattemæssige status. Dog kan man overveje forskellige løsningsmodeller, der i større eller mindre grad søger at reducere antallet af omligninger og skabe en større sikkerhed og viden om de gældende regler og begreber. Løsningsmodellerne er udarbejdet med øje for den kritik, som har relateret sig til redegørelsens problemstillinger.

#### **D.5.1.1. Objektiv begrebsafgrænsning i 1994-cirkulæret**

En metode til at tilvejebringe udbredt klarhed over begreberne lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende ville være, hvis f.eks. lønmodtagerbegrebet blev *objektiveret* - forstået på den måde, at en given klassificering af indkomst som lønindkomst skulle ske ud fra objektive, kvantitative mål og ikke som i dag i tvivlstilfælde ved en normativ vurdering baseret på en række kvalitative kriterier. Eksempelvis kunne der fastsættes en procentmæssig grænse for, hvor store driftsomkostningerne måtte være i forhold til indkomsten, såfremt der skulle være tale om lønindkomst. Som det fremgik af afsnit B.1.2.2.1., var et af kritikpunkterne, at afgørelsen om en persons skattemæssige status i dag blev foretaget på baggrund af et *skøn*.

En objektivering, der tog udgangspunkt i den nuværende grænsedragning, ville medføre, at klassificeringen ikke længere blev foretaget på baggrund af et skøn. Kombineret med en massiv informationskampagne til arbejdsmarkedets parter og ligningsmyndighederne ville dette medføre, at der selv ved atypisk beskæftigelse som udgangspunkt ikke ville være nogen tvivl om den skattemæssige status. Omligninger ville kun forekomme i tilfælde af decideret uvidenhed eller svig.

En sådan objektivering ville for det andet have som følge, at der både hos skattemyndighederne (ligningsmyndighederne og arbejdsgiverkontrollen) og hos arbejdsmarkedets parter ville være større klarhed over, hvornår en indkomst var A- eller B-indkomst, hvilket påstås at have betydning for udregning og udbetaling af dagpenge, jf. afsnit B.1.2.1., nr. 3. En større klarhed over begreberne A- og B-indkomst ville også reducere den vilkårlige forskelsbehandling, som i dag kan ramme atypisk beskæftigede, hvad angår de administrative byrder, som de eventuelt kan komme til at påføre den enkelte hvervgiver.

Ved en objektivering kunne man tillige overveje, hvorvidt denne objektivering skulle foretages i kombination med en *ændring* af grænsedragningen mellem lønmodtagere og selvstændige, således at objektivering kunne være et nyttigt redskab til præcisering af en eventuelt ændret praksis på området, jf. nedenstående D.5.1.5.

En sådan begrebsobjektivering skal dog ses i lyset af den gængse holdning, at vurderingen af, om en given aktivitet er foretaget inden for et tjenesteforhold eller ej, bør foretages ud fra en konkret bedømmelse af samtlige relevante forhold, se yderligere afsnit E.

#### **D.5.1.2. Indføre prioritetsrækkefølge for momenter og reducere disse**

Domsanalysen i afsnit C.2.2. konkluderer, at det i praksis i de fleste tilfælde er et lille antal bestemte momenter, der er afgørende for udfaldet af en given afgrænsningsafgørelse. Momenterne er som nævnt:

- om der eksisterer et instruktionsforhold i det hele taget,
- om indtægten må anses som brutto- eller nettoindkomst for hvervtageren, og
- om hvervtageren i øvrigt er udsat for en økonomisk risiko.

Det er f.eks. i praksis underordnet, hvorvidt en person anses for lønmodtager eller ej i praktisering af ferieloven m.v., hvis der i det konkrete tilfælde eksisterer en instruktionsbeføjelse, indkomsten må betragtes som en nettoindkomst, og der ikke er nogen økonomisk risiko for indkomstmodtageren.

Det kan allerede i dag udledes af 1994-cirkulæret, at de nævnte tre momenter er de væsentligste, men det fremgår ikke særligt klart. De får særskilt omtale i den indledende tekst vedrørende afgrænsningen i cirkulærets afsnit 3.1.1. samt i afsnit 3.1.1.4. og 3.1.1.5., hvilket peger i retning af, at der skal tillægges dem betydelig eller afgørende vægt. Dernæst gentages de tre momenter i selve opremsningen af den række momenter, der kan tillægges vægt (afsnit 3.1.1.1. og 3.1.1.2.), men derefter konkluderes det, at ingen af de i disse afsnit nævnte kriterier i sig selv er afgørende. De anførte momenter har endvidere ikke lige stor betydning i alle situationer. Her bliver alle momenterne således ligestillet, hvilket medfører en mangel på overensstemmelse mellem cirkulærets forskellige afsnit.

Det kunne derfor overvejes klart at præcisere, at de i dag opstillede momenter i 1994-cirkulæret i praksis er undergivet en *prioritetsrækkefølge*, således at der ved vurderingen først og fremmest lægges vægt på de nævnte tre hovedmomenter.

Er situationen imidlertid den, at de tre hovedmomenter ikke klart peger i den ene eller den anden retning, anvendes nogle hjælpemomenter i form af de øvrige momenter.

Samtidig kunne det overvejes, om der skal ske en reduktion af hjælpemomenterne, således at momenter, der ikke synes at blive tillagt nogen vægt i domspraksis, ikke længere lægges til grund. Der henvises f.eks. ikke eller kun rent undtagelsesvist for lønmodtagernes vedkommende til retten til opsigelsesvarsel og for selvstændiges vedkommende til, om de ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at de er fagkyndige og påtager sig arbejde af en bestemt art. Ligeledes ses der heller ikke henvist til, om indkomstmodtageren ejer de anvendte redskaber m.v. Med færre momenter forøges overskueligheden, hvilket umiddelbart skaber større klarhed over området.

Det diskuteres i afsnit E, hvorvidt der herved skabes en mere ensartet afgrænsningspraksis, således at det bliver klarere, hvilken kategori en person skal henføres under.

Et sådan præcisering af *gældende* praksis skulle følges op af en statslig informations- og instruktionskampagne over for de kommunale skatteforvaltninger.

#### **D.5.1.3. A- eller B-indkomst ? – mere information til alle parter**

Så længe den erhvervsaktive befolkning deles op i henholdsvis A- og B-indkomstmodtagere, vil der for personer med atypisk beskæftigelse være uklarhed om, hvorvidt deres indkomst i en given situation er at betragte som enten A- eller B-indkomst.

Med dette for øje bør det erkendes, at vedvarende information til arbejdsmarkedets parter er en velegnet måde at skabe klarhed over dette område på. I lyset af den fremførte kritik er det spørgsmålet, hvorvidt den nuværende informationsmængde er tilstrækkelig.

I denne forbindelse kunne man også tilvejebringe information til atypisk beskæftigede om kategorierne lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende, hvorledes de to kategorier afgrænses efter nuværende praksis og ikke mindst om de konsekvenser, der kan være forbundet med at selvangive forkert, hvilket fordrer, at man i tvivlstilfælde søger råd og information hos skattemyndighederne m.v. En sådan informationskampagne kunne udarbejdes i samarbejde med de interesseorganisationer, som medvirkede til udarbejdelsen af Beskæftigelsesministeriets rapport, se bilag 1.

Det bør endvidere tages kontakt til bl.a. dagpengemyndighederne vedrørende den påståede sammenhæng mellem et vederlags fremtrædelsesform som enten A- og B-indkomst og den efterfølgende beregning af dagpenge ved indtrådte arbejdsløshed.

#### **D.5.1.4. Praksisændring - bindende registrering som selvstændigt erhvervsdrivende**

Den mest radikale løsningsmodel ville være, hvis man indførte en *bindende* registreringspraksis for selvstændigt erhvervsdrivende. Når en person herefter var registreret som selvstændig i f.eks. CVR-registeret, skulle dette betyde, at ligningsmyndighederne *ikke* efterfølgende kunne ændre personens

skattemæssige status med tilbagevirkende kraft efter den nuværende praksis. En omklassificering fra selvstændig til lønmodtager skulle derimod kræve, at den bindende registrering som selvstændig kun efter varsel og under høring af den berørte skatteyder skulle kunne ophæves for det *efterfølgende* skatteår.

Ved at køre afgrænsningsspørgsmålet rundt om CVR-registeret opnås også, at det er de statslige told- og skatteregioner, og ikke de kommunale ligningsmyndigheder, der skal forestå klassificeringen af skatteyderens indkomst. Dette må alt andet lige tilvejebringe en mere ensartet praksis på området.

Selvom ovenstående model umiddelbart synes at gøre op med mange af de beskrevne problemer ved den nuværende afgrænsningspraksis, kan det allerede her fastslås, at løsningen ikke kan indstilles som mulig løsningsmodel.

Et skattesystem, hvor skatteyderen *før* en påtænkt aktivitet skulle tilmelde sig beskatning efter ét regelsæt og hvor skattemyndighederne ikke kunne ændre dette efterfølgende, ville ikke være acceptabelt, hverken for skattemyndighederne eller skatteyderne. Dette ville som udgangspunkt være et gratis "tag-selv-bord" for skatteyderen, men med indbygget risiko for at vælge "forkert", fordi aktiviteten efterfølgende ikke forløb som planlagt.

Det skal dog ikke underkendes, at mange skatteydere ikke fuldt ud har gjort sig klart, at skatteligningen i sin natur sker med tilbagevirkende kraft. Et gennemgående træk ved kritikken fremført under udarbejdelse af Beskæftigelsesministeriets rapport var, at man fandt det urimeligt, at skatteyderne ikke kunne handle i tillid til de "afgørelser", som skattemyndighederne træffer.

Denne kritik bunder til dels i den fejlagtige opfattelse, at såvel registrering som selvstændig i CVR-registeret som momsregistrering er en generel og fremadrettet klassificering som selvstændigt erhvervsdrivende i selve skattesystemet, se eventuelt bilag 4. Dette er *ikke* rigtigt.

Et muligt tiltag kunne derfor være, at der i forbindelse med registrering ved CVR-registeret og ved momsregistrering *meget klart* blev informeret om, at en sådan registrering ikke er en generel klassificering som selvstændigt erhvervsdrivende i skattesystemet, men derimod *kun* er en registrering i CVR-registeret og registrering som momspligtig, se yderligere afsnit D.8.

En anden misforståelse består i, at den udsendte *Årsopgørelse* ses som en endelig, ligningsmæssig skattebehandling af personens selvangivelse. Hvis årsopgørelsen ikke fraviger fra det selvangivne (som selvstændigt erhvervsdrivende) er problemet her igen, at skatteyderen betragter årsopgørelsen som en endelig og fremadrettet afgørelse om status som selvstændigt erhvervsdrivende i skattesystemet. Dette er heller ikke rigtigt.

Et andet tiltag kunne derfor være, at der for årsopgørelser for selvstændigt erhvervsdrivende i højere grad end i dag informeres om, at årsopgørelsen ikke er udtryk for en egentlig *ligning*, men derimod "kun" er en opgørelse af personens skattetilsvær på baggrund af det foregående års indkomst.

Et andet aspekt ved det faktum, at skatteligningen sker med tilbagevirkende kraft, er de afledede økonomiske konsekvenser *uden for* skattesystemet. Som beskrevet i afsnit B.1.2.1. har en persons skattemæssige status direkte sammenhæng med fastlæggelsen af personens status i dagpengesystemet. Når en person omlignes med tilbagevirkende kraft, kan dette i værste fald betyde et tilbagebetalingskrav for ikke-berettiget modtagne arbejdsløshedsdagpenge. Hvis dette skal undgås, fordrer det, at forbindelsen mellem dagpengereglerne og skattereglerne bliver kappet helt over.

Hvis dette ikke er muligt, kunne skatteministeriet i stedet tage initiativ til at kontakte dagpengemyndighederne med det formål at diskutere problemstillingen, herunder måske at formidle en varig information til dagpengemodtagere om forbindelsen mellem skattereglerne og dagpengereglerne, herunder at skatteligningen i sagens natur sker med tilbagevirkende kraft. Som det ses af Beskæftigelsesministeriets rapport, synes det ofte at være skattesystemet, der får "skylden" for de beskrevne problemer i dagpengesystemet, selv om det omvendt er dagpengesystemets opkobling på skattesystemet, der er årsagen til problemerne.

#### **D.5.1.5. Praksisændring – justeret afgrænsningssystematik, ny indkomstorienteret klassificeringspraksis og indførelse af visitation**

Som nævnt i indledningen kan man overveje, hvorvidt praksis for afgrænsningen mellem lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende bør ændres, således at flere atypisk beskæftigede personer har held med at kunne etablere sig som selvstændige på arbejdsmarkedet. Herved imødegås kritikken i pkt. 1, afsnit B.1.2.1., derved, at der alt andet lige vil være et større sammenfald mellem hvervtagerens og

ligningsmyndighedernes opfattelse af den skattemæssige status. Med andre ord skal ligningsmyndighederne i mindre grad omstøde de atypisk beskæftigedes selvangivelser som selvstændigt erhvervsdrivende, hvilket i høj grad vil give flere personer lyst og mulighed for at slippe deres lønmodtagertilværelse, se FRR's kritik i afsnit B.1.2.2.1.

En sådan praksisændring kan i givet fald introduceres i forbindelse med en påtænkt indarbejdelse af 1994-cirkulæret i Ligningsvejledningen.

En justering af gældende afgrænsningspraksis kunne legitimeres ud fra den *rimelighedsbetragtning*, at der med skattelovgivningen gennem de seneste 15 – 20 år er indført regler med så stor skævvridning mellem gruppen af lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende, at statuering som lønmodtager i dag klart bør fæstnes i de holdepunkter, der havde sit udspring i intentionerne bag denne skævvridning.

Det kan meget vel være, at de forskellige regler for henholdsvis lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende var "tålelige" under det tidligere traditionelle arbejdsmarked, hvor den klare adskillelse mellem traditionelle lønmodtagere og traditionelle selvstændige gjorde, at ingen som udgangspunkt kom i klemme mellem de to regelsæt. Med udviklingen af informationssamfundet op igennem 1990'erne synes der - som beskrevet i afsnit D.2. - at være antydninger af, at det to-strengede skattesystem ikke altid er kompatibelt med det nye, fragmenterede arbejdsmarked.

Udviklingen på arbejdsmarkedet er med andre ord til dels løbet fra de nuværende skatteregler og praksis på området, og det er derfor både en rimelig og hensigtsmæssig opgave at tilse, at skattesystemet også på dette område justeres på en sådan måde, at visse erhvervsaktive grupper i samfundet ikke behandles på en skærpende, utilsigtet måde.

Det synes at være udtryk for en fravigelse fra grundprincipperne i skattesystemet, når den enkelte skatteyder i dag i tvivlstilfælde skal "gøre sig fortjent" til klassificering som selvstændigt erhvervsdrivende og således få indrømmet fuldt fradrag for sine driftsomkostninger. Derimod er nettoindkomstprincippet for driftsomkostninger det indkomstskafteretlige *udgangspunkt*, jf. statskattelovens § 4-6<sup>[12]</sup>. Dette princip burde kun kunne fraviges, hvis man kan påvise et "egentligt" tjenesteforhold, hvor den reducerede fradragsværdi for lønmodtageres driftsomkostninger fra politisk hold er blevet legitimeret ud fra den tese, at arbejdsgiveren i et sådant tjenesteforhold hermed i endnu højere grad bliver tilskyndet til at afholde alle relevante omkostninger i forbindelse med arbejdets udførelse<sup>[13]</sup>. Man kunne endda sige, at det ville være i modstrid med lovgivers intentioner, hvis man statuerede tjenesteforhold i situationer, hvor der faktisk ikke forelå et egentligt tjenesteforhold, og hvor man derfor *ikke* kunne forvente det ryk af driftsomkostninger hen imod arbejdsgiveren, som netop var lovgivers intention bag den nedsatte fradragsværdi. Med andre ord bør der i forlængelse heraf i tvivlstilfælde statueres selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis der nærmest er tale om en ligeværdig relation og ikke en underordningsrelation mellem to aktører, og hvor man derfor ikke på nogen måde kan forvente, at opdragsgiver vil afholde opdragstagers driftsomkostninger (ud over hvad arbejdsvederlaget er tiltænkt at skulle dække). I en sådan situation ville det hverken være rimeligt eller hensigtsmæssigt, hvis denne opdragstager efterfølgende ikke blev givet fuldt fradrag for sine indkomstrelaterede omkostninger (det er selv sagt ikke holdbart, hvis opdragstager skal kunne præsentere et afkast, der også kan dække skat på driftsomkostningerne).

Som beskrevet i afsnit B.2.4.2.1. er der indikationer på, at den 3. gruppe typisk er karakteriseret derved, at indkomstmodtageren selv afholder de omkostninger, der måtte være forbundet med arbejdets udførelse.

På den baggrund bør afgrænsningssystematikken i højere grad "vendes om", således at det signaleres til ligningsmyndighederne, at en række kriterier ved arbejdsrelationen i højere grad ikke må være opfyldt (eller skal være opfyldt), såfremt man *alligevel* vil statuere tjenesteforhold i et tvivlstilfælde.

Det foreslås, at følgende optik indarbejdes i 1994-cirkulæret:

"såfremt den skattepligtiges forhold til den, hvorfra indtægten hidrører, nærmest må sidestilles med en selvstændigt erhvervsdrivende, er man klart udenfor området af, hvad der kan siges at være et tjenesteforhold."

Bilag 5 angiver et udkast til, hvorledes man kunne omskrive kriterierne for afgørelse af, om der i tvivlstilfælde forelå et lønmodtagerforhold eller selvstændig erhvervsvirksomhed, således at der skabes en ny afgrænsningspraksis, hvorefter færre af de atypisk beskæftigedes selvangivelser som selvstændigt

erhvervsdrivende omstødes af ligningsmyndighederne. Denne praksisændring kunne som nævnt introduceres i forbindelse med en indarbejdelse af 1994-cirkulæret i Ligningsvejledningen[14].

Denne praksisændring bør kombineres med en intensiv informations- og instruktionsvirksomhed over for ligningsmyndighederne, hvad angår det forhold, at afgrænsningspraksis i dag i høj grad er *personrelateret*. En sådan praksis er utidssvarende i relation til det faktum, at skatteyderne i dag i langt højere grad oppebærer flere forskellige arter af indkomster – for nogle skatteyderes vedkommende endda inden for samme indkomstår. Dette kritikpunkt blev gentaget af de interesseorganisationer, der blev hørt under udarbejdelsen af Beskæftigelsesministeriets rapport, se mødereferatet i bilag 6. Opgaven bliver at skabe en ny *indkomstrelateret* klassificeringspraksis, hvor der tages udgangspunkt i den enkelte indkomstpost.

Det bør dog erkendes, at den personrelaterede indgangsvinkel i dag præger skattesystemet fra top til bund, jf. afsnit D.2. Dette stiller i givet fald selvsagt store krav til indformationsindsatsen.

Som nævnt er de kommunale skatteforvaltninger f.eks. i dag organisatorisk opdelt i et lønmodtagerkontor og et erhvervskontor. Hvis en person oppebærer mange forskellige indkomstarter – måske endda både lønindkomst, honorarindkomst og selvstændig erhvervsindkomst inden for samme år betyder dette, at personen skal behandles hos flere af kommunens ligningskontorer samtidigt eller efter en nærmere bestemt rækkefølge.

Det bør derfor overvejes, om der burde indføres *visitation*[15] i ligningsprocessen i de tilfælde, hvor en person har flere forskellige indkomstarter. Herved kunne det undgås, at en sådan person "hænger fast" i skatteforvaltningens lønmodtagerkontor, selv om personen måske også oppebærer indkomster, der vitterligt ikke er lønindkomst. Kombineret med øget information og instruktion til de kommunale skatteforvaltninger kunne dette tænkes at afhjælpe problemet.

## **D.6. Løsning D - ændring af fradragsregler for egentlige driftsomkostninger over den eksisterende bundgrænse for lønmodtagere.**

Til trods for, at en del lønmodtagere i forbindelse med erhvervelsen af deres indkomst kan have ganske betydelige udgifter, som de selv må afholde, har fradraget for disse udgifter en langt ringere værdi end det tilsvarende fradrag for selvstændigt erhvervsdrivende. For atypisk beskæftigede, der klassificeres skattemæssigt som lønmodtagere, men som reelt konkurrerer med selvstændige erhvervsvirksomheder, kan dette indebære en konkurrencemæssig forvridning. Skal disse personer stilles mere ligeligt konkurrencemæssigt, kan det ske ved at ændre fradragsværdien for personer med lønindkomst enten for så vidt angår driftsudgifter generelt eller for så vidt angår nogle af de udgifter, der har størst betydning for de atypisk beskæftigede. Nedenfor er beskrevet to modeller for en sådan ændring af fradragsværdien for lønmodtagere.

Med de to modeller foreslås det, at lønmodtageres driftsomkostninger kan fradrages i den personlige indkomst på linje med fradragsmuligheden for selvstændige erhvervsdrivende i stedet for den nuværende mulighed, hvor fradraget kun kan ske i den skattepligtige indkomst. Det foreslås dog i begge tilfælde at bevare den eksisterende bundgrænse.

I Beskæftigelsesministeriets rapport er der fra lønmodtagerside desuden peget på behovet for en udvidelse af reglerne om befodringsfradrag og for en forbedring af visse andre fradrag af særlig betydning for de atypisk beskæftigede. Derfor drøftes også det spørgsmål, om der bør ske en sådan forbedring/udvidelse af de relevante materielle fradragsregler.

### **D.6.1. Fuld fradragsret for egentlige driftsomkostninger over den eksisterende bundgrænse.**

Efter personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 1, er der fradrag i den personlige indkomst for udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed. Hermed henvises der indirekte til det gængse driftsomkostningsbegreb i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, der dog begrænses til selvstændigt erhvervsdrivende. Ifølge bestemmelsen er der visse undtagelser til fradragsret i den personlige indkomst. Disse undtagelser vedrører bl.a. renteudgifter og fradrag for udgifter omfattet af ligningslovens § 13 (dvs. kontingenter til fagforeninger, arbejdsgiverforeninger o.lign.).

Indførelse af fuld fradragsret for egentlige driftsomkostninger indebærer derfor en ændring af reglerne i personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 1, således at også lønmodtagere får fradrag i den personlige indkomst for disse udgifter. Fradraget for driftsomkostninger får herved samme skatteværdi, uanset hvordan personen klassificeres skattemæssigt.

Ifølge personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 11, har selvstændigt erhvervsdrivende desuden fradrag i den personlige indkomst for skattemæssige afskrivninger, tab og fradrag efter afskrivningsloven og statsskatteloven. Som en del af driftsomkostningsbegrebet bør lønmodtagere ligeledes kunne foretage afskrivninger efter afskrivningsloven og statsskatteloven i det omfang, dette måtte være relevant, med virkning for opgørelsen af den personlige indkomst. Der skal derfor også ske en ændring af personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 11.

Bundgrænsen på 3.000 kr. (reguleret til 4.600 kr. i 2002) for lønmodtagere i ligningslovens § 9, stk. 1, opretholdes dog af administrative grunde, da det er projektgruppens opfattelse, at myndighedernes omkostninger eller vil stige voldsomt, uden at effektiviteten følger med. Grænsen skal fortsat ikke gælde for befodringsudgifter, kontingenter til fagforening og A-kasse.

For så vidt angår befodringsudgifter er lønmodtagere i dag som alt overvejende hovedregel afskåret fra at kunne fratække udgifter til erhvervsmæssig befodrning efter ligningslovens § 9 B, jf. § 9, stk. 1. Der kan i stedet foretages fradrag for befodringsudgifter efter ligningslovens § 9 C, dvs. kun ved opgørelsen af den almindelige skattepligtige indkomst. Synspunktet har ligesom for den reducerede fradragsværdis vedkommende været, at udgiften bør afholdes af arbejdsgiveren gennem udbetaling af skattefri befodringsgodtgørelse.

Fuld fradragsret for lønmodtageres driftsomkostninger må derfor også indebære, at fradragsretten for udgifter til erhvervsmæssig befodrning i ligningslovens § 9 B udvides, således at de kan anvendes af andre lønmodtagere end den snævre gruppe, der har muligheden i dag, dvs. handelsrejsende, der kører for flere arbejdsgivere på én gang. Dette indebærer nærmere en ændring af såvel ligningslovens § 9 B som § 9, stk. 1. Med de relevante ændringer vil udgifterne kunne fratækkes i den personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 9. For at undgå, at lønmodtagere generelt skal kunne foretage fradrag med den høje befodringsats (kr. 2,84/km) i 60 arbejdsdage og fra dag 61 overgå til den lave sats, er det dog kun en lønmodtagers kørsel mellem arbejdspladser og inden for samme arbejdsplads, der skal kunne betragtes som erhvervsmæssig kørsel med ret til fradrag i den personlige indkomst.

Udgifter til befodrning mellem hjem og arbejde efter ligningslovens § 9 C og § 9 D og udgifter til A-kasse skal fortsat kun kunne fradrages i den skattepligtige almindelige indkomst, da der er tale om private udgifter. Tilsvarende skal gælde for udgifter til fagforening svarende til, at der ikke er fradragsret i den personlige indkomst for selvstændiges udgifter til arbejdsgiverforeninger og andre faglige sammenslutninger.

#### **D.6.2. Fuld fradragsret for visse driftsomkostninger over den eksisterende bundgrænse.**

En alternativ løsning, der giver et mindre provenutab, kunne være at give lønmodtagere fradrag i den personlige indkomst for bestemte driftsudgifter, som især er vigtige for de atypisk beskæftigede, men som i det hele taget udgør en belastning for lønmodtagere, når arbejdsgiveren ikke afholder udgifterne.

Det drejer sig for det første om udgifter til befodrning, der ofte er den vigtigste udgiftspost. Der bør derfor efter denne model først og fremmest indføres fradragsret i den personlige indkomst for erhvervsmæssig befodrning som beskrevet ovenfor under D.6.1.

Også udgifterne til telefon, kontorudgifter, efteruddannelse, arbejdsværelse og rejseomkostninger kunne være relevante i denne sammenhæng. Desuden skulle lønmodtagerne have mulighed for at afskrive på driftsmidler (f.eks. edb og musikinstrumenter) efter afskrivningsloven med virkning for den personlige indkomst.

#### **D.6.3. Udvidelse af de materielle fradragsregler i øvrigt.**

Som nævnt stiller lønmodtagersiden i Beskæftigelsesministeriets rapport forslag om, at reglerne for befodringsfradrag udvides. Desuden ønskes der forbedringer for så vidt angår fradrag for udgifter til efteruddannelse og kompetenceudvikling samt arbejdsværelse i hjemmet og mulighed for at straks-afskrive elektronisk/digitalt udstyr, der forældes på ét år. Disse fradrag er også omtalt i Dansk Journalistforbunds bidrag. Der er imidlertid tale om fradrag for udgifter, som en stor del af de atypisk beskæftigede må antages at afholde.

For så vidt angår befodringsfradrag kan det som nævnt i de foregående punkter overvejes at indføre fradrag for lønmodtageres erhvervsmæssige befodrning, bortset fra transport mellem hjem og arbejde de første 60 dage. Her er der afgørende forskel på de materielle lovregler for lønmodtagere og selvstændige/honorarmodtagere, idet lønmodtagere som hovedregel ikke kan fradrage udgifter til erhvervsmæssig befodrning.

Det samme er ikke tilfældet for de øvrige udgifter, der nævnes. Efter gældende ret er der således fradragsret for efteruddannelse for såvel lønmodtagere som selvstændigt erhvervsdrivende, forudsat at uddannelsen har til formål at vedligeholde og ajourføre den viden eller de kvalifikationer, som kræves for at kunne bestride det daglige arbejde, eller som der afholdes udgifter til af almindelige konkurrencemæssige grunde.

Derimod er der for ingen af kategorierne fradragsret for egentlig videreuddannelse, der anses for en etableringsudgift og ikke en driftsomkostning. I det omfang kompetenceudvikling må betegnes som egentlig videreuddannelse, er der derfor ikke fradragsret for hverken lønmodtagere eller selvstændige.

Der er næppe grund til - i strid med grundlæggende skatteretlige principper - at give lønmodtagere en adgang til fradrag for videreuddannelse, som ikke eksisterer i dag for selvstændige.

Der er ligeledes principielt mulighed for at fradrage udgifter til arbejdsværelse i hjemmet for såvel lønmodtagere som selvstændigt erhvervsdrivende ud fra driftsomkostningsreglerne. Fradrag for arbejdsværelse i hjemmet accepteres dog sjældent, hvilket gælder såvel for selvstændige som for lønmodtagere.

I de ganske særlige tilfælde, hvor der gives fradrag, lægges der vægt på, at det pågældende værelse har skiftet karakter, således at det ikke længere kan anvendes som opholdsrum, eller at værelset i væsentlig grad er blevet benyttet til arbejde om dagen. At et værelse er blevet møbleret med kontormøbler eller udstyret med bogreoler m.v., medfører ikke, at værelset anses for uanvendeligt til opholdsrum, hvorfor der ikke tillades fradrag. Anvendes kontoret i en selvstændig erhvervsvirksomhed, som udgør skatteyderens fuldtidsbeskæftigelse, kan kontoret udskilles fra den øvrige beboelse, og er der et objektivt behov for et kontor, svækkes formodningsreglen om, at indretningen af et kontor i hjemmet skyldes private – og driftsfremmede – formål.

Det kunne overvejes at indføre adgang til opdeling af anvendelsen i en privat og erhvervsmæssig del med fradragsret for den erhvervsmæssige del for at undgå, at blot muligheden for privat anvendelse kan udelukke fradrag. Det vil dog i praksis være vanskeligt at foretage en sådan opdeling. Med den stigende anvendelse af hjemmearbejde m.v. ville en sådan regel desuden let kunne føre til, at en meget stor del af befolkningen kunne få fradrag for arbejdsværelse, uden at der reelt var tale om ekstra udgifter. Det er derfor næppe hensigtsmæssigt at ændre ved disse regler.

Med hensyn til afskrivninger, herunder straksafskrivninger, kan også lønmodtagere afskrive på aktiver, der er anskaffet for, at den pågældende lønmodtager kan erhverve sin lønindkomst. Lønmodtagere kan derfor afskrive på elektronisk/digitalt udstyr efter de almindelige afskrivningsregler. Der er efter afskrivningsloven mulighed for straksafskrivning på edb-software, jf. afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 4. Hardware afskrives som udgangspunkt efter de almindelige afskrivningsregler, men kan eventuelt komme ind under reglen om straksafskrivning i afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 2, om småaktiver, dvs. driftsmidler med en anskaffelsessum på højst 10.100 kr. (2002). Her gælder det igen, at der ikke er grund til at stille de atypisk beskæftigede bedre end de selvstændigt erhvervsdrivende ved at give dem en særlig adgang til straksafskrivning på elektronisk /digitalt udstyr.

Skal der ske forbedringer på disse felter, kan det i stedet ske ved, at fradrage og afskrivningen også for lønmodtageres vedkommende sker med virkning for den personlige indkomst, jf. afsnit D.6.1. og D.6.2.

## **D.7. Løsning E – indførelse af ny indkomstart**

En bevarelse af de 3 indkomstarter: lønindkomst, selvstændig erhvervsindkomst og honorarindkomst vil uanset en forenkling/klargørelse/ændring af nuværende praksis i relation til specielt afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende højst sandsynligt fortsat medføre mange skattesager, hvor skattemyndigheder og skatteydere er uenige om, hvilken indkomstart der er tale om.

I Beskæftigelsesministeriets arbejdsgrupperapport om den 3. gruppe på arbejdsmarkedet sondres der mellem "de selvbeskæftigede" og "de tilknyttede". De to kategorier er kort beskrevet i nærværende rapport i afsnit B.1.1.1.

Nogle af hovedelementerne, der anvendes ved klassificeringen af indkomstmodtageren, vil - når der er tale om personer, der tilhører den 3. gruppe - kunne føre til, at den pågældende vil blive anset som lønmodtager og ikke som selvstændig erhvervsdrivende.

I situationer, hvor arbejdsforholdet er mere nuanceret og svaret ikke er utvivlsomt, vil indkomsten eventuelt blive kategoriseret som honorarindkomst, jf. ovenfor afsnit C.2.2. referat af domme og afgørelser, sagerne TfS 1994.651 LSR, TfS 1998.695 LSR og TfS 1999.391 LSR. Indkomstmodtageren vil dog ikke altid være tilfreds selv med dette resultat. Fradrag for driftsudgifter vil ganske vist herefter ske i den personlige indkomst, dvs. med fuld fradragsværdi, men den pågældende vil ikke kunne anvende virksomhedsordningen. Et evt. underskud vedrørende honoraraktiviteten vil ikke kunne fradrages i anden indkomst, og der kan ikke ske underskudsfræmførsel til senere indkomstår.

Skal en væsentlig del af de indkomstmodtagere, der hører under den 3. gruppe, hjælpes til en bedre skattemæssig stilling, og således, at der samtidig kan opnås en væsentlig reduktion af skattesagerne på området med administrative besparelser til følge, kan det ske ved at etablere en ny indkomstgruppe forbeholdt de selvbeskæftigede og de tilknyttede.

I kapitel 5 i Beskæftigelsesministeriets rapport er listet en række kendetegn for de selvbeskæftigede:

- en selvbeskæftiget har en faktisk, nærmere bestemt hvervgiverkreds, der typisk består af en eller få hvervgivere (den selvbeskæftigede kan have været ansat i den virksomhed, som nu er hvervgiveren),
- en selvbeskæftiget får en væsentlig del eller hele indkomsten fra det/de pågældende erhverv,
- en selvbeskæftiget er forpligtet til at udføre hvervet personligt,
- en selvbeskæftiget har ingen ansatte,
- en selvbeskæftiget arbejder opgavebestemt,
- en selvbeskæftiget arbejder i egne lokaler,
- en selvbeskæftiget arbejder med eget udstyr

Alle kendetegn skal ikke nødvendigvis være opfyldt, men de fleste kendetegn skal gøre sig gældende, for at personen falder ind under de selvbeskæftigede.

For gruppen der betegnes de tilknyttede gælder, at de er tilknyttet på grund af et opgavebestemt behov eller et tidsmæssigt behov. Der er følgende kendetegn:

- opgaven kan være udbudt som et alternativ til et traditionelt lønmodtagerjob
- den tilknyttede får en væsentlig del eller hele indkomsten fra de pågældende hverv
- den tilknyttede er forpligtet til at udføre hvervet personligt
- den tilknyttede kan arbejde opgavebestemt en periode, fx til dækning af et bestemt behov, således at forholdet ophører, når opgaven er udført
- aftalen er indgået for en bestemt periode (tidsbegrænset), dvs. forholdet ophører ved tidsperiodens udløb
- den tilknyttede har kortvarig tilknytning til den enkelte hvervgiver
- den tilknyttede har mange hvervgivere
- den tilknyttede kan være underlagt instruktionsbeføjelse under opgavens udførelse
- den tilknyttede kan arbejde med eget udstyr i egne lokaler, andre gange med arbejdsudbyderens udstyr i dennes lokaler

Også her gælder det, at alle kendetegn ikke nødvendigvis skal være opfyldt, men de fleste kendetegn skal gøre sig gældende, for at personen falder ind under de tilknyttede.

Holder man den lønmodtager-"skabelon", der er indeholdt i 1994-cirkulærets afsnit 3.1.1.1. og afsnit 3.1.1.2. modsætningsvis, op imod ovennævnte kendetegn for de selvbeskæftigede og de tilknyttede, er der umiddelbart flere kendetegn for de to kategorier, der peger i retning af lønmodtagerforhold. Det bemærkes, at de kendetegn, der anses for typiske for selvbeskæftigede og tilknyttede, er baseret på de faglige organisationers oplysninger om deres medlemmers arbejdsforhold.

Ved den skattemæssige klassifikation af, om der er tale om lønmodtagerforhold/selvstændig erhvervsvirksomhed/honorarvirksomhed, er det jf. afsnit C.2.2.2. et helt centralt element, om hvervgiveren har instruktionsbeføjelse under arbejdsudførelse. Er dette tilfældet, vil resultatet vanskeligt kunne falde ud til andet end, at der er tale om lønmodtagerforhold. Det bemærkes, at et af kendetegnene for de tilknyttede er, at den tilknyttede kan være underlagt instruktionsbeføjelse under opgavens udførelse.



Af retspraksis fremgår endvidere, at der i en lang række domme og landsskatteretskendelser fokuseres på størrelsen af de udgifter, der er forbundet med arbejdet. I 1994-cirkulæret afsnit 3.1.1.4. er der specielt herom anført, at "driftsudgifterne skal både efter deres art og omfang ligge væsentligt ud over, hvad der er sædvanligt i lønmodtagerforhold."

I Beskæftigelsesministeriets rapport er der ikke specifikke oplysninger om niveauet for driftsudgifter for de mange persongrupper, hvis arbejdsforhold er beskrevet. Der er alene anvendt ordvalg som "betydelige" og "store" udgifter. Specielt udgifter til befordring bliver dog flere steder trukket frem, herunder i kapitel 8 om organisationernes beskrivelse af problemfelter i lovgivningen, hvor det anføres, at "reglerne om befodringsfradrag bør udvides, så lønmodtagerne får fradrag for deres arbejdsmæssige befordring".

I mange af sagerne på området er befodringsudgifterne en af de store udgiftsposter, og derfor er det naturligvis vigtigt for skatteyderen, om udgiften skattemæssigt kan fratrækkes i den personlige indkomst eller i den skattepligtige indkomst. Det bemærkes, at det i 1994-cirkulæret anføres, at "væsentlige udgifter til transport, egen bil, fortæring, overnatning eller andre lignende udgifter bevirker ikke i sig selv, at vederlaget må anses for indkomst oppebåret ved selvstændig erhvervsvirksomhed".

En stor del af de selvbeskæftigede og de tilknyttede kan ganske givet ikke alene ud fra befodringsudgiftselementet gøre sig håb om at blive klassificeret som selvstændigt erhvervsdrivende.

Sammenfattende kunne man overveje, om alene de to elementer, der her er trukket frem, vil gøre det yderst vanskeligt at sikre de selvbeskæftigede og de tilknyttede en bedre retsstilling via de 4 indkomstarter, skattesystemet allerede arbejder med. En forenkling af de regler, der afgrænser de forskellige grupper, og en liberalisering, der gør det lettere at blive klassificeret som selvstændigt erhvervsdrivende, vil som nævnt måske ikke være tilstrækkeligt. Der vil fortsat være mange selvbeskæftigede og tilknyttede, der havner i lønmodtagergruppen. Der er således for mange typiske lønmodtagerkendetegn hæftet på de to grupper.

Etablering af en ny indkomstart, der kan rumme en væsentlig del af de indkomstmodtagere, der karakteriseres som selvbeskæftigede eller tilknyttede, kan f.eks. ske ved at definere indkomstarten med basis i nogle af de kendetegn, der er tillagt de to kategorier, og således at det ikke i sig selv er en hindring for at blive omfattet af indkomstarten, at der foreligger en instruktionsbeføjelse for hvervgiveren.

Væsentlige udgifter til befordring bør endvidere ved den samlede vurdering af arbejdsforholdet overvejes ligestillet med andre udgifter, der påføres skatteyderen som følge af arbejdet. Den, der har flere hvervgivere, har formentlig vanskeligere ved at få den enkelte hvervgiver til at afholde rent driftsmæssige udgifter, der naturligt påhviler en arbejdsgiver i et mere permanent arbejdsforhold, og hvor den ansatte kan kompenseres for f.eks. erhvervsmæssige befodringsudgifter med skattefri befodringsgodtgørelser.

Det foreslås, at følgende kriterier indgår ved en samlet vurdering af, om en indkomstmodtager skattemæssigt skal/kan behandles efter nærmere fastsatte regler for "den nye indkomstgruppe":

1. indkomstmodtageren har (typisk) flere hvervgivere
2. indkomstmodtageren får en væsentlig del eller hele indkomsten fra de pågældende hverv
3. indkomstmodtageren har kortvarig tilknytning til den enkelte hvervgiver
4. indkomstmodtageren har væsentlige driftsomkostninger som følge af hvervet
5. indkomstmodtageren kan være underlagt instruktionsbeføjelse for arbejdsopgavens udførelse, herunder tilsyn og kontrol
6. indkomstmodtageren arbejder i egne lokaler
7. indkomstmodtageren arbejder nogle gange med eget udstyr i egne lokaler, andre gange med hvervgivers udstyr i dennes lokaler
8. indkomstmodtageren er (typisk) ikke omfattet af funktionærloven, ferieloven, ATP-loven m.fl.

Alle kendetegn skal ikke være opfyldt, men de fleste af kendetegnene skal gøre sig gældende.

Bemærkninger vedr. de enkelte kriterier:

Ad 1.

De selvbeskæftigede har ofte kun en hvervgiver.

Ad 3.

Dette gælder især de tilknyttede, men ikke uden videre den selvbeskæftigede. Der skal tages stilling til, hvad der skal forstås ved kortvarig tilknytning - skal det være inden for et kalenderår eller flere år.

Ad 4.

Befordringsudgifterne er sikkert ofte meget store for personer under 3. gruppe, men ikke større end for mange traditionelle lønmodtagere.

Ad 5.

Instruktionsbeføjelse over for de tilknyttede er ikke usædvanlig, hvorimod det modsatte formentlig gælder for den typisk selvbeskæftigede.

Når kriterierne for at blive omfattet af den nye indkomstgruppe er lagt fast, skal det fastlægges, hvilke skatteregler, der skal gælde for de pågældende skatteydere. Udgangspunktet må være, at der skal gælde de samme regler om fradrag, indkomstopgørelse mv. som for selvstændigt erhvervsdrivende dvs.:

- fuld fradragsværdi for driftsomkostninger, herunder afskrivninger, i personlig indkomst, (personskattelovens § 3, stk. 2).
- fuldt fradrag for driftsomkostninger i anden indkomst end den kildeartsbestemte indkomst.
- fuld fradragsværdi for omkostninger, der er fradragsberettigede efter særlig hjemmel, f.eks. udgifter til rejser, reklame og lignende med det formål at opnå salg af varer og tjenesteydelser i det pågældende og senere indkomstår, (personskattelovens § 8, stk. 2, nr. 2.).
- fremførsel af underskud til senere indkomstår, (personskattelovens § 13 ).
- adgang til at anvende virksomhedsskatteordningen, (virksomhedsskatteovens § 1 ).
- indkomsten gøres til B- indkomst, (kildeskattelovens afsnit V, § 40 ff. ).
- AM-bidraget opgøres med grundlag i nettoindkomsten, (arbejdsmarkedsfondslovens § 7, stk. 2, jf. § 10).

## **D.8. Særligt om moms**

### **D.8.1. Præcisering af gældende praksis**

#### **D. 8.1.1. Præcisering via lovgivningstiltag**

I Beskæftigelsesministeriets rapport fremsætter den 3. gruppes interesseorganisationer ønsker om klarere regler for momspligt. Der ønskes klarere regler både for momspligtens indtræden og ved momspligtens ophør. Eksempelvis er der usikkerhed om, hvorvidt en momsregistrering er ensbetydende med en generel klassificering som selvstændigt erhvervsdrivende i skattesystemet. Det er endvidere gældende praksis, at selv om en person med tilbagevirkende kraft klassificeres som lønmodtager i skattemæssig forstand, vil de vederlag, som personen har modtaget i perioden fortsat være momspligtige. Der er derimod usikkerhed om, hvorvidt den samme person vil have ret til modregning for den indgående moms i samme periode.

Både ved omklassificeringen fra selvstændig økonomisk virksomhed til det specielle hobbyvirksomhedsbegreb i momsloven og ved omklassificering fra selvstændig økonomisk virksomhed til lønmodtager kommer problemstillingen om regulering for tidligere perioder frem. Praksis er fortrinsvist bestemt af INZO-dommen, hvor det udtales, at kun i tilfælde af svig og misbrug kan myndighederne nægte at anse en afgiftspligtig person som sådan med tilbagevirkende kraft.

Det kan derfor overvejes at indføre en bestemmelse i momsloven, der klart beskriver den retstilling, som personer, der omklassificeres fra selvstændig økonomisk virksomhed til hobbyvirksomheds- eller lønmodtagerstatus, har. Den pågældende bestemmelse vil skulle redegøre for, i hvilken udstrækning der skal ske regulering for tidligere perioder, herunder hvorledes negative angivelser fra tidligere perioder, som endnu ikke er udbetalt af de statslige told- og skattemyndigheder, skal behandles. Der vil i det hele kunne være tale om en kodificering af gældende praksis, således at kodificeringen er provenuneutral.

I praksis er de statslige skattemyndigheder meget tilbageholdende med at anse en lønmodtagers momsregistrering som udtryk for svig, der kan give anledning til krav om tilbagebetaling. Dette bør i givet fald fremgå af lovbestemmelsen, således at der stadig vises tilbageholdenhed.

#### **D.8.1.2. Præcisering via vejlednings- og informationstiltag**

Kodificeringen er en af flere muligheder for at skabe klarhed på området. En anden mulighed er naturligvis gennem information at skabe klarhed om retsstillingen. Det kan næppe anses for særlig hensigtsmæssigt at lade detaljerede definitioner være en del af lovgivningen. På dette område må vejledningsindsatsen umiddelbart anses for mere hensigtsmæssig.

Det kunne således også overvejes i vejledningsform at give en klarere beskrivelse af sondringen mellem selvstændig økonomisk virksomhed og anden selvstændig virksomhed (hobbyvirksomhed), der ikke omfattes af momsloven. Momsvejledningen har indtil fornylig kun henvist til en enkelt ældre afgørelse om en flaskesamler. Der er imidlertid truffet en række EU-retlige og nationale afgørelser inden for de seneste år, og Momsvejledningen er nu opdateret på dette punkt.

Det nævnes i Momsvejledningens afsnit C.1.4.1, at sondringen mellem hobbyvirksomhed og økonomisk virksomhed/erhvervsmæssig virksomhed normalt er den samme i både moms- og skatteretlig forstand. Dette kan let tages som indtægt for, at det ikke er nødvendigt at foretage en særskilt prøvelse af forholdet i momsretlig henseende. Det ønskelige udgangspunkt må derimod være, således som det da også fremhæves i Momsvejledningens afsnit C.1.1, at der skal foretages en særlig prøvelse af forholdet i momsretlig forstand. Den nuværende tekst er dog spredt på en sådan måde, at budskabet nedtones. Noget andet er, at det selvfølgelig i mange sager vil være sådan, at man kommer frem til den samme konklusion som i skatteretlig sammenhæng, men det må aldrig være det afgørende at opnå denne sammenhæng.

Dernæst kan det overvejes, såfremt det ikke anses for ønskeligt med en egentlig kodificering, at redegøre nærmere for retsstillingen ved omklassifikation i de vejledninger, som retter sig mod borgerne. I dag er forholdet kun beskrevet i Momsvejledningen (Afsnit M.6), som borgerne ikke kan forventes at være bekendt med.

I Beskæftigelsesministeriets rapport om den tredje gruppe på arbejdsmarkedet nævnes det, at det er uklart, i hvilken udstrækning en momsregistrering er ensbetydende med en generel anerkendelse som selvstændigt erhvervsdrivende.

Da momsregistreringen sker forinden udøvelsen af de aktiviteter, den pågældende anser for momspligtige, og da told- og skattemyndighederne derfor kun kan lave en forholdsvis generel prøvelse af forholdet, ligger det i sagens natur, at der ikke kan være tale om en skatteretlig anerkendelse af forholdet, endsig en fulgyldig og tidsubegrænset anerkendelse af, at der udøves selvstændig erhvervsvirksomhed.

Man kan derfor overveje at indføje en kort bemærkning herom på registreringsblanketten, således at tvivlen om udstrækningen mindskes.

#### **D.8.2. Lovændringer**

Der kan ikke af rapporterne om den tredje gruppe på arbejdsmarkedet dokumenteres et egentligt behov for ændringer af retstilstanden for så vidt angår momsforholdet. Projektgruppen finder derfor ikke anledning til at fremkomme med sådanne ændringsforslag.

### **D.9. Særligt om kildebegrænset fremførsel af omkostninger**

I rapporten om den tredje gruppe er det blandt andet fremhævet, at 36 % af de atypisk beskæftigede ifølge rapporten har været uenige med skattevæsenet i forbindelse med selve anerkendelsen af fradraget for driftsudgifterne. Problemerne bliver bl.a. beskrevet ved, at atypisk beskæftigede sjældent har en fast indtjening, men at indkomsten og de relaterede udgifter på grund af arbejdets organisering falder på vidt forskellige tidspunkter. Herved er det svært at påvise den fornødne sammenhæng mellem udgift og indkomst, og dette skulle tilsyneladende forringe de atypisk beskæftigedes fradragsmuligheder (i forhold til de traditionelt beskæftigede). I rapportens nedsatte fokusgrupper bliver praksis på området af de atypisk beskæftigede betegnet som "vilkårlig".

Mere konkret er det fremhævet, at virksomhederne i den tredje gruppe ofte udarbejder "skuffeprojekter", som ikke er møntet på en igangværende kontrakt, men nærmere til salg på et senere tidspunkt. Det er blandt andet i sådanne situationer, man har oplevet problemer med at få anerkendt fradragsretten.

De nuværende bestemmelser forudsætter, at udgiften skal have en indkomstvirkning for at være fradragsberettiget. Retstillingen er vel nærmest sådan, at såfremt en udgift ikke tjener til at etablere, ændre eller udvide indkomstgrundlaget, kan udgiften enten fratrækkes i det år, hvor udgiften afholdes, eller udgiften kan afskrives over en årrække, såfremt den vedrører indkomsten i en længere periode.

#### **D.9.1. I forbindelse med start af virksomhed.**

Som udgangspunkt skal der, for at skatteyderen kan fratække driftsomkostningerne, være tale om en igangværende virksomhed. Praksis har dog i enkelte tilfælde givet mulighed for, at udgifter, som afholdes kort før etablering, men som ikke kan anses for etableringsomkostninger, kan fradrages efter de almindelige regler. Dette gælder også i et vist omfang, selv om virksomheden aldrig kommer i gang, eller selv om virksomheden i det pågældende skatteår ikke har indtægter.

Hvis for eksempel en person derimod i år 0 indkøber materialer, som indgår som forudsætning for indkomsterhvervelsen i år 2 eller senere i en virksomhed, som påbegyndes i år 2, vil udgifterne til materialerne normalt ikke kunne fradrages som en driftsomkostning.

Generelt kan det ofte være vanskeligt præcist at sige, hvornår en egentlig eller uegentlig erhvervsvirksomhed opstår. Der vil i mange tilfælde være tale om en glidende overgang, hvor indkomsten måske desuden først viser sig et stykke tid efter den egentlige virksomhedsetablering. I denne periode kan det især være vanskeligt at kvalificere virksomheden som en lønmodtageraktivitet, som uegentlig eller som egentlig erhvervsvirksomhed.

Virksomhedsetableringer kendetegnes blandt andet ved, at virksomheden i en opstartsperiode har store udgifter til for eksempel anskaffelse af aktiver. Samtidig etableres virksomheder undertiden ved, at en beskæftigelse, som på sin vis mere er hobby- end erhvervsbetonet, tager til i omfang. Til at starte med er aktiverne måske nærmest anskaffet i privatregi, men senere anvendes de mest til indkomsterhvervelsen. I sådanne situationer er det et centralt spørgsmål, hvornår virksomheden overgår fra at være af hobbykarakter til at blive en erhvervs-mæssig virksomhed, som omfattes af de almindelige skatteretlige regler, blandt andet om underskudsfræførsel. Netop i denne fase kan en mere glidende skattemæssig behandling kunne medvirke positivt til påbegyndelse af nye virksomheder.

I etableringsfasen, hvor det kan være vanskeligt at vurdere, hvornår virksomheden bliver erhvervs-mæssig, kan det således, for at undgå vilkårligheder, overvejes at lade skatteyderen fremføre underskud fra de seneste år, når skatteyderen første gang oppebærer indtægter fra egentlig erhvervsvirksomhed. Det kan med andre ord overvejes at indføre en regel, hvor der for eksempel gives hjemmel til at fremføre visse former for driftsomkostninger fra de seneste 2 – 3 år. Den form for omkostninger, man kan overveje at give fræførselsadgang for, er de udgifter den pågældende har haft for aktiver, som på et senere tidspunkt benyttes til indtægtserhvervelsen, og som i henhold til de almindelige regler for erhvervs-mæssig virksomhed giver anledning til fradrag – i praksis andre indkomstrelaterede omkostninger end deciderede start- eller etableringsomkostninger.

Som eksempel kan nævnes en person, som i år 0 køber materialer til forarbejdning af et produkt til eget brug – for eksempel kunsthåndværk. I år 2 og fremefter begynder han at sælge produkterne, hvorved han anses for at drive egentlig erhvervsvirksomhed.

Et andet eksempel kunne netop være den person, som, medens han er i et lønmodtagerforhold, men uafhængigt af dette, foretager en markedsanalyse, hvorunder han blandt andet afholder udgifter til træk fra databaser. På et senere tidspunkt opsiges han sin stilling, nedsætter sig som selvstændig konsulent og sælger den pågældende markedsanalyse.

Den pågældende regel vil medføre, at personerne kan fradrage de driftsudgifter, som relaterer sig til indkomsterhvervelsen, selv om der ikke er en direkte tidsmæssig forbindelse.

Denne retsstilling er allerede opnået for visse omkostninger, som nærmere må anses som ikke-fradragsberettigede etableringsomkostninger, men som ud fra erhvervs-politiske hensyn alligevel er gjort fradragsberettigede.

Dette gælder forsøgs- og forskningsvirksomhed, jf. ligningslovens § 8 B, hvor den skattepligtige, som afholder forsøgs- og forskningsudgifter med henblik på senere erhvervsvirksomhed, kan aktivere udgifterne og afskrive dem over 5 år fra tidspunktet for den erhvervs-mæssige aktivitets påbegyndelse. Ligningslovens § 8 I indeholder desuden en regel, hvorefter omkostninger ved undersøgelser af nye markeder kan fradrages eller afskrives med virkning fra det tidspunkt, hvor virksomheden anses for

påbegyndt. Ingen af disse regler finder anvendelse på uegentlig erhvervsvirksomhed, jf. TfS 1996, 845 LSR.

#### *Afskrivningsberettigede aktiver*

Den samme problemstilling opstår principielt, hvad enten der er tale om et driftsaktiv, der udgiftsføres, eller et aktiv, der skal afskrives. Med de nuværende regler indgår aktivet imidlertid med sin værdi på det tidspunkt, hvor den egentlige erhvervsmæssige aktivitet anses for påbegyndt, jf. afskrivningslovens § 4. Det værditab, som er konstateret på et tidligere tidspunkt, men som reelt vedrører den senere erhvervsmæssige aktivitet, kan derimod ikke afskrives, med mindre der er tale om aktiver anvendt til forsøgs- og forskningsvirksomhed, jf. afskrivningslovens § 51, og i så fald kræves en tilladelse fra Ligningsrådet.

Imidlertid må forudsætningen være, at "afskrivningsberettigede" aktiver, der anskaffes forinden igangsættelse af erhvervsmæssig virksomhed og i øvrigt uden forbindelse hermed, anskaffes med privat anvendelse for øje. Indførte man en regel om fremførelse af afskrivninger fra tidligere perioder, skulle der under alle omstændigheder ske regulering for privat anvendelsen, og denne ville formodentlig ofte være tæt på 100 pct. Alternativt kan der være foretaget afskrivninger i forbindelse med hobbyvirksomhed. Effekten vil derfor som hovedregel være, at man kommer frem til samme resultat som ved anvendelsen af de nuværende regler. Projektgruppen finder derfor ikke grund til at fremsætte forslag på dette område.

#### *Betydningen af grænsedragningen mellem uegentlig og egentlig erhvervsvirksomhed i forhold til indførelse af regler om fremførelse af driftsomkostninger*

Såfremt flere af de efter nugældende praksis uegentlige erhvervsvirksomheder fremover bliver anset for egentlig erhvervsvirksomhed, vil der næppe være behov for at indføre de beskrevne regler for andet end egentlig erhvervsmæssig virksomhed. I modsat fald kan reglerne eventuelt indrettes således, at fradraget allerede kan opnås ved erhvervelsen af indkomst ved uegentlig erhvervsvirksomhed. Dette indebærer den fordel, at der ikke skal etableres særlige regler for henholdsvis uegentlig og egentlig erhvervsvirksomhed, men der må i så fald forudsættes en ret til underskudsfræførelse for uegentlig virksomhed.

#### **D.9.2. I igangværende virksomhed**

For så vidt angår igangværende virksomhed må den tredje gruppes problemer med at opnå mulighed for fradrag for omkostningerne ved de beskrevne udviklingsprojekter ses i sammenhæng med den skatteretlige forudsætning om sammenhæng mellem omkostninger og indtægter.

Den i afsnit 9.1. omtalte regel vil efter omstændighederne også kunne finde anvendelse på perioder, hvor en virksomhed reelt ligger i dvale for så vidt angår indkomstsiden.

Problemet i denne situation er igen, at det kan være svært at påvise den tilstrækkelige sammenhæng mellem en omkostning og senere indtægter, og jo længere væk omkostningerne i tidsmæssig forstand befinder sig fra indtægten, jo vanskeligere har skattemyndighederne ved at anerkende denne sammenhæng.

Ligeledes vil der vel nok i højere grad blive sat spørgsmålstegn ved fradragsretten i en lille virksomhed end i en stor virksomhed, som måske endda opererer i selskabsform, idet der jo netop i en lille virksomhed er en større risiko for, at omkostninger, som ønskes fradraget i skatteregnskabet, tilhører privatsfæren.

Grundlæggende er der dog ikke forskel på retsreglerne for store og små virksomheder, og projektgruppen finder ikke anledning til at skabe regler, som stiller små virksomheder bedre end store virksomheder.

I stedet må de lokale skattemyndigheder, såfremt der finder en reel forskelsbehandling sted, naturligvis opfordres til at indtage den pragmatiske indstilling, der gør, at små og store virksomheder opnår samme fradragsmuligheder.

Det skal understreges, at projektgruppen ikke på det nuværende grundlag har mulighed for at vurdere, om der finder en forskelsbehandling sted.

## D.10. Administrative regler

I afsnit B.2.2. er der redegjort for de administrative forpligtelser, som selvstændigt erhvervsdrivende pålægges i henhold til skatte- og afgiftslovgivningen. Der er desuden redegjort for de yderligere forpligtelse af administrativ karakter, som det at have lønnet personale medfører.

I forhold til selve registreringen som selvstændigt erhvervsdrivende er det projektgruppens opfattelse, at der er behov for at præcisere, at registreringen ikke indebærer en stillingtagen til, om personen i skattemæssig henseende faktisk er selvstændigt erhvervsdrivende, eller om personen er momspligtig. Dette kan ske ved information på registreringsblanketten og registreringsbeviset.

Told- og Skattestyrelsen har i februar 2002 udsendt en vejledning med titlen "På vej - mod egen virksomhed". Projektgruppen finder ikke, at der er behov for yderligere informationstiltag på det administrative område.

De administrative pligter ved at have lønnede medarbejdere opfattes af nogle hvervgivere som byrdefuldt. Der er forbundet en del administrative pligter ved at have ansat personale, men i forhold til de atypisk beskæftigede er det antagelig ikke kun de administrative pligter, der er belastende, men også at hvervgiverne er usikre på, om de pågældende personer administrativt skal behandles som lønmodtagere, honorarmodtagere eller som selvstændigt erhvervsdrivende.

Projektgruppen finder ikke af hensyn til den 3. gruppe anledning til at fremkomme med et særligt forslag på det administrative område.

---

[8] Beskæftigelsesministeriets delrapport 2, side 64.

[9] Senere i dette kapitel ses på muligheden for, at lønmodtagere kan opnå fradrag for driftsudgifter over bundgrænsen i den personlige indkomst. I så fald skal rubrik 29 naturligvis også finde anvendelse herpå.

[10] Det bemærkes, at ligningslovens § 15, stk. 1, ikke i sin nuværende affatning udtrykkeligt undtager underskud ved hobby- og honorarvirksomhed. Imidlertid fortolkes underskud herved efter fast praksis som et realiseret privatforbrug, der er indkomstopgørelsen uvedkommende.

[11] Det bemærkes, at en sådan praksisændring *ikke* nødvendigvis vil resultere i, at et tilsvarende antal skatteydere med en lavere selvstændighedsgrad vil forrykke deres forestilling om, hvornår der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, således at den ændrede praksis blot vil forrykke problemet linært. Derimod må det antages, at tætheden for personer med en mindre selvstændighedsgrad end for personer inden for den 3. gruppe er betydeligt *lavere*. Med andre ord må det formodes, at der findes et vist ingenmandsland mellem populationen af traditionelle lønmodtagere og den 3. gruppe.

[12] Dette bør ikke blandes sammen med det forhold, at *incitamentsfradrag* (fradrag, der ønsker at påvirke adfærd i en bestemt og samfundsnyttig retning) som f.eks. fradrag for private befordringsudgifter og private renteudgifter i dag i højere grad behandles ud fra et bruttoindkomstprincip, således at fradragenes skatteværdi i mindre grad er afhængig af indkomstens størrelse. I dag betragter man mere disse fradrag som tilskud end som skattemæssigt relevante korrektioner.

[13] Landsrettens har netop fastholdt nettoindkomstprincippet for honorarvirksomhed m.v. ud fra den betragtning, at 1986-fradragsreglerne i ligningslovens § 9 *ikke* eksplicit omfatter denne indkomstgruppe, og at der derfor ikke er noget andet holdepunkt end, at disse tildeles fuldt fradrag for omkostninger efter statsskattelovens § 4-6 (se bl.a. TfS, 1993, 320 LSR og TfS, 1998, 695 LSR).

[14] Det må antages, at der skal udsendes et nyt cirkulære om (den nye) afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende på skattelovgivningens område, før denne praksisændring kan indarbejdes i Ligningsvejledningen.

[15] Et personligt og specielt kvalificeret tilsyn med fordelingen af ligningsopgaverne (i de tilfælde, hvor en person har flere forskellige indkomstarter).

# Kapitel E Analyse af løsningsmuligheder

## E.1. Indledning

Formålet med kapitel E er at foretage en nærmere analyse af de løsningsmuligheder, som er blevet skitseret i kapitel D.

Den metode, som vil blive anvendt, er beskrevet i Skattepolitisk Håndbog.[\[6\]](#) Metoden består af en vurdering af hvert enkelt forslag på en række konkrete punkter:

1. Provenu og efficiens
2. Administration og effektivitet
3. Retssikkerhed
4. Retfærdighed

Dermed sikres det, at der eksisterer et forholdsvist ensartet grundlag for den endelige vurdering af, hvilke løsningsforslag som vil blive anbefalet.

I visse tilfælde vil det desuden være nødvendigt at vurdere de enkelte forslag i forhold til kriterier, der er særegne for forslaget. Dette kan for eksempel være, hvorvidt det enkelte forslag er i overensstemmelse med eller strider imod den nuværende regerings regeringsgrundlag. Særligt i denne forbindelse er hensynet til skattestoppet.

Analysens konklusioner for de enkelte forslag kan ses i bilag 7.

Ad 1)

De provenumæssige konsekvenser viser de direkte konsekvenser i form af merprovenu eller provenutab for det offentlige ved de forskellige foranstaltninger.

Det bemærkes, at de skønnede provenumæssige konsekvenser ved løsningsmodellerne er forbundet med betydelig usikkerhed. Skønnene er dermed kun i mindre grad velegnet til en prioritering mellem løsningsmodeller.

Lidt forsimplet kan en økonomi siges at være efficient, hvis forbrugernes ønsker er tilfredsstillet bedst muligt - givet de ressourcer der er til rådighed. I en skattemæssig belysning kan en efficient økonomi tilstræbes derved, at skattesystemet indrettes, så der ikke tilskyndes til, at der træffes forbrugsbeslutninger, der mindsker den samlede nytte for forbrugeren, eller at der i erhvervslivet træffes beslutninger om ressourcellokeringen, der ikke er samfundsøkonomisk så rentabel som muligt.

Eftersom en skat ændrer priserne og dermed den udbudte og efterspurte mængde, vil den normalt skabe inefficiens: Ressourcerne anvendes ikke optimalt. Ved forvriddningstab ved en skat forstås det tab af velfærd, som forårsages af, at skatten ændrer borgernes adfærd til en adfærd, som for forbrugernes vedkommende samlet giver mindre nytte, og som for den erhvervsdrivende ganske vist er privatøkonomisk, men ikke samfundsøkonomisk optimal.

Et eksempel kan illustrere forvriddningstab ved en skat:

I en økonomi uden skatter vil forbrugsmulighederne være bestemt udelukkende af forbrugerenes indkomst og markedspriserne. I eksemplet kan forbrugeren inden for sine forbrugsmuligheder træffe valget mellem to goder: benzin og X - som udtryk for alle andre goder.

En afgift ændrer på de relative priser: prisen på benzin i forhold til prisen på andre goder. At benzin bliver relativt dyrere indebærer, at forbrugerenes beslutning forvrides, så forbruget af benzin substitueres med forbrug af andre goder.

Selv hvis afgiften tilbageføres til forbrugeren, medfører afgiften et velfærdstab, fordi forbrugeren hellere ville have købt samme mængde benzin som før afgiften. Afgiften har virket på samme måde, som hvis man ved direkte regulering havde bestemt, at forbrugeren fremover kun må købe en mindre mængde benzin. En sådan regulering ville også medføre et velfærdstab.

Er det imidlertid sådan, at prisen på benzin uden en afgift er for lav, idet prisen ikke afspejler de fulde omkostninger ved forbruget af varen - i det her tilfælde den forurening, som benzinen forårsager - er der tale om, at man har forsøgt at rette op på en markedsfejl.

Eksemplet viser grundlæggende, at man ved indretning af skattesystemet både kan påvirke ressourceallokeringen i en positiv og negativ retning i forhold til, hvad der er samfundsøkonomisk optimalt.

Såfremt priserne uden skat på produktionsfaktorer afspejler de samfundsøkonomiske omkostninger ved at tilvejebringe faktorerne, er det også klart fra ovenstående eksempel, at det er uhensigtsmæssigt at beskatte nogle faktorer hårdere end andre. Dette skyldes, at den højt beskattede faktor bliver efterspurgt i mindre grad end den lavt beskattede, selvom den lavt beskattede har krævet flere ressourcer at producere, og derfor ud fra en samfundsøkonomisk betragtning skulle anvendes i mindre grad.

Sammenfattende bør skattesystemet indrettes således, at virksomhederne sammensætter forbrug af råstoffer, arbejdskraft, maskiner og bygninger på en måde, der er samfundsøkonomisk optimal. Det vil med andre ord sige, at ressourceallokeringen efter skat skal være samfundsøkonomisk optimal.

Det bemærkes, at ved de løsningsforslag, der analyseres i dette kapitel, og som vil medføre et provenutab, er der forbundet et indirekte efficienstab. Dette skyldes, at provenutabet i sig selv mindsker råderummet for andre skattnedsættelser, og derigennem efficiensmæssige gevinster der vil realiseres ved disse. De efficiensmæssige effekter ved løsningsforslagene i nærværende redegørelsen bør derfor i princippet holdes op mod provenutabene og sammenlignes med efficiensgevinsten ved den bedste alternative skattnedsættelse uden for denne redegørelses område. En sådan sammenligning vil dog ikke blive foretaget.

Ad 2)

I vurderingen af de administrative konsekvenser beskrives, hvilke administrative tiltag som er nødvendige, for at den foreslåede foranstaltning kan fungere, og hvilke økonomiske og personalemæssige ressourcer som må anses for nødvendige.

Effektivitet handler om at minimere de samlede omkostninger til administration af beskatningen, da ressourcer til administration begrænser den samlede velfærd i samfundet. Det gælder både i forhold til omkostninger afholdt af det offentlige og i forhold til omkostninger afholdt af private. Samfundsøkonomisk er det derfor et mål, at det administrative arbejde skal udføres af dem, som kan gøre det billigst, samt at lovgivning og praksis tilrettelægges, så ressourceforbruget i forbindelse med administrationen af løsningsforslagene minimeres.

Omkostningerne til administration består dels af de vedvarende omkostninger, dels af de særlige omkostninger i forbindelse med indførelsen af nye skatter. De administrative omkostninger for private består både af de omkostninger, der er nødvendige at afholde for at efterleve de administrative forpligtelser, og af de frivillige omkostninger, som private afholder for at nedbringe deres skatteforpligtelser.

Væsentligt for at opnå effektivitet er spørgsmålet om opgavefordeling mellem det offentlige og de private, stabilitet i lovgivningen og forenkling af skattesystemet. Om et skattesystem kan siges at være enkelt eller kompliceret afhænger af flere forhold, bl.a. 1) hvor nemt det er at erhverve viden om ens retsforhold, 2) hvor meget arbejde der er med det praktiske arbejde med administrationen af skatter såsom indgivelse af selvangivelse og 3) hvorvidt skattesystemet indeholder incitamenter til skattetænkning.

Ad 3)

Retssikkerhed handler om forholdet mellem den enkelte og det offentlige. Skattemyndighedernes indgriben over for den enkelte skal ske på et korrekt, sagligt grundlag og i overensstemmelse med gældende ret. Målsætningen er, at enhver afkræves det korrekt opgjorte beløb i skat, og at ingen betaler hverken for meget eller for lidt i skat. Forudsætningen herfor er, at retsanvendelsen sker under iagttagelse af legalitetsprincippet og billighed. Samtidig indebærer hensynet til retssikkerheden, at der tilstræbes så høj grad af forudsigelighed som muligt, således at skatteborgerne kan handle uden at skattereglerne bliver en del af risikoen ved handlingen.



Ad 4)

Retfærdighed handler om forholdet mellem skatteyderne. "Retfærdighed" som et overordnet hensyn skal forstås i betydningen "den regelorienterede retfærdighed". Den regelorienterede retfærdighed opdeles i en formel del og en materiel del. Den formelle retfærdighed er udtryk for: at lige tilfælde behandles lige. Den materielle del af det regelorienterede retfærdighedsbegreb vedrører fastlæggelsen af, hvad der er lige. Den formelle del er en fast bestanddel af et retfærdighedsbegreb, mens den materielle del må være relativ. Skiftende tider og steder vil således have en forskellig opfattelse af, hvad der gør folk lige.

I en skattemæssig sammenhæng taler man normalt om horisontal og vertikal retfærdighed. Spørgsmålet om vertikal retfærdighed vedrører forholdet mellem skatteydere, hvis forhold er forskellige, mens spørgsmålet om horisontal retfærdighed vedrører forholdet mellem skatteydere, hvis forhold anses for at være lige.

## **E.2. Løsningsmodeller til præcisering mv. af gældende praksis.**

### **E.2.1. Kodificering af reglerne for hobby- og honorarvirksomhed**

Forslaget om kodificering af reglerne for hobby- og honorarvirksomhed (afsnit D.3.) går ud på at indføre regler, der fastslår, at indkomst ved hobby- og honorarvirksomhed er personlig indkomst, hvori årets udgifter kan fradrages, når blot nettoindkomsten ikke bliver negativ. Der vil fortsat ikke kunne foretages underskudsfræførsel. Samtidig giver en kodificering ret til fradrag for afskrivninger i form af det skønnede værditab på aktiverne i årets løb. Da den skattemæssige værdi af aktivet dermed principielt altid svarer til markedsværdien, skal der ikke ske beskatning af genvundne afskrivninger. Endelig skal der for honorarvirksomheds vedkommende ske en præcisering af, hvorledes selvangivelsen skal udfyldes, for at der kan beregnes arbejdsmarkedsbidrag korrekt.

Det må indledningsvist anerkendes, at problemstillingen om hobby- og honorarvirksomhed ikke rammer helt rent i forhold til "den tredje gruppe". Den omfangsrige mængde retssager, der findes om hobbyvirksomhed vedrører således primært mindre landbrug, stutier, hundekenneler m.v. og bådudlejning, hvor det normalt antages, at der eksisterer en eller anden form for ønske om at benytte aktiverne til private formål. På den anden side har repræsentanter fra "den tredje gruppe" en vis risiko for at ryge ind i problemstillingen med egentlig eller uegentlig erhvervsvirksomhed. Som eksempler kan blandt andet nævnes sagen i TfS 1999.823 H, om udviklingen af et teknisk projekt, sagen i TfS 1997.293 V om foto- og videoproduktion, sagen i TfS 1998.695 LSR om en lærebogsforfatter og sagen i TfS 2000.659 Ø om en udbyder af teletjenester, som alle blev anset som uegentlig erhvervsvirksomhed.

Der er derfor af hensyn til den tredje gruppe grundlag for i denne fremstilling at diskutere en kodificering af reglerne for uegentlig erhvervsvirksomhed, idet man dog må være opmærksom på, at de regler, som kan foreslås på dette område, vil finde anvendelse i højere grad på andre grupper af indkomstmodtagere end indkomstmodtagere i "den tredje gruppe".

#### **E.2.1.1. Provenu og efficiens**

##### *Provenu*

Nedenstående analyse tager udgangspunkt i en kodificering af *gældende* praksis på området, herunder, at der ved uegentlig erhvervsvirksomhed ikke sker beskatning af genvundne afskrivninger.

Som beskrevet i afsnit B.2.2. påhviles honorarindkomst arbejdsmarkedsbidrag. Der gælder et bruttoindkomstprincip ved opgørelse af indkomstgrundlaget. Ved den gældende, men ukorrekte, praksis anerkendes nogle honorarmodtagere imidlertid fradrag for driftsomkostninger ved selvangivelsens rubrik 12, hvorved arbejdsmarkedsbidraget hviler på et nettoindkomstprincip. En kodificering vil alt andet lige betyde, at fradragene i højere grad effektueres i selvangivelsens rubrik 29, hvorved arbejdsmarkedsbidraget hviler på bruttoindkomstprincippet, hvilket vil betyde et vist merprovenu.

På den anden side må det formodes, at kodificering af honorarvirksomhed også vil betyde, at flere honorarmodtagere i forhold til i dag vil anvende fradraget i den reviderede rubrik 29. Dette vil især være tilfældet, hvis dagpengemyndighederne ændrer praksis, således at fradrag i den personlige indkomst ikke *automatisk* medfører status som selvstændig i dagpengesystemet, jf. afsnit B.1.2.1. Herefter vil f.eks. kunstnere uden fast beskæftigelse, der ofte er honorarmodtagere i skattemæssig forstand, retmæssigt kunne fradrage driftsomkostninger i den personlige indkomst ved anvendelse af rubrik 29, uden at dette betyder, at de efterfølgende af den grund bliver betragtet som selvstændige i dagpengesystemet

(lønarbejde defineres i dagpengesystemet som arbejde, der ikke er selvstændig erhvervsvirksomhed, jf. vejl. nr. 92 af 21. juni 1999, side 3).

Behæftet med stor usikkerhed synes billedet alt i alt at være, at en kodificering af honorarvirksomhed har begrænsede provenumæssige konsekvenser<sup>[7]</sup>.

En kodificering af hobbyvirksomhed må tillige anses for at have begrænsede provenumæssige konsekvenser. På den ene side vil en kodificering alt andet lige betyde, at et større antal personer vælger at selvangive indkomst ved hobbyvirksomhed i rubrik 20. På den anden side vil en kodificering betyde en øget fokus på nettoindkomstprincippet ved hobbyvirksomhed, hvorefter et større antal personer vil fradrage driftsomkostninger i rubrik 29.

Der erindres om, at en kodificering af hobbyvirksomhed fortsat vil betyde, at indkomst ved hobbyvirksomhed er fritaget for arbejdsmarkedsbidrag.

#### *Efficiens*

Kodificeringen af hobby- og honorarvirksomhed vil betyde en større klarhed over reglerne for uegentlig erhvervsvirksomhed – både for arbejdsmarkedets parter og for ligningsmyndighederne. Herved reduceres risikoen for omligning, når der drives uegentlig erhvervsvirksomhed. Dette kan have den hensigtsmæssige effekt, at samfundsøkonomisk rentabel uegentlig erhvervsvirksomhed vil blive startet, idet den større vished om reglerne kan gøre det gennemskueligt, at der også vil være et privatøkonomisk afkast.<sup>[8]</sup>

En kodificering er endvidere nødvendig, såfremt man fra politisk hold ønsker at give uegentlig erhvervsvirksomhed nye og bedre rammebetingelser, herunder f.eks. adgang til kildebegrænset underskudsfræmførelse.

#### **E.2.1.2. Administration og effektivitet**

En kodificering, der lovfæster den gældende praksis for hobby- og honorarvirksomhed vil ikke indebære yderligere omkostninger til administration.

Effektivitet dækker over et ønske om at minimere de samlede omkostninger til administration af skattesystemet.

Kodificeringen vil eliminere den usikkerhed, der i dag hersker om, hvad der er gældende ret. Projektgruppens forslag om en præcisering af teksten til selvangivelsens rubrik 29 om "øvrige fradrag i den personlige indkomst" og øget information om, hvorledes honorarvirksomhed skal afgrænses, og om de skattemæssige konsekvenser ved honorarindkomst, medvirker samlet til en forenkling af skattesystemet. Det må forventes, at langt flere af dem, der er omfattet af reglerne for hobby- og honorarvirksomhed, vil udfylde selvangivelsen korrekt, og dermed undgås efterfølgende rettelser af det selvangivne. Dette er en administrativ lettelse for både ligningsmyndighederne og de berørte borgere.

#### **E.2.1.3. Retssikkerhed**

Reglerne vedrørende indkomstopgørelsen for uegentlig erhvervsvirksomhed hviler i dag på en langvarig fast praksis skabt af ligningsmyndigheder og domstole. Der er imidlertid forskellige opfattelser af, hvad den hjemmelsmæssige baggrund er for denne praksis. Desuden hersker der uklarhed med hensyn til, om eller i hvilket omfang der er adgang til underskudsfræmførelse til det følgende år, jf. Landsskatterettens kendelser i TFS 1989, 244 og TFS 1999, 517.

En kodificering af praksis for uegentlig erhvervsvirksomhed udgør et vigtigt og måske påkrævet fundament for, at utraditionelle arbejdsindkomster på lige fod med lønindkomst og selvstændig erhvervsindkomst kan blive fuldt ud integreret i skattesystemet.

En kodificering af den eksisterende praksis for indkomstopgørelsen vil således føre til en afklaring af regelgrundlaget. Reglerne vil for det første komme til at fremgå af selve de relevante lovtekster, og for så vidt angår spørgsmålet om underskudsfræmførelse vil det i forbindelse med kodificeringen være nødvendigt at fastlægge, om der skal være en mulighed for underskudsfræmførelse i særlige tilfælde beskrevet i lovgivningen. Herved øges retssikkerheden.

Kodificeringen vil ikke indebære en nærmere definition af selve begrebet uegentlig erhvervsvirksomhed (hobby- eller honorarvirksomhed). En definition, der var dækkende, ville principielt skabe øget retssikkerhed. Det vurderes imidlertid, jf. bilag 2, at sondringen mellem erhvervs-mæssig virksomhed og

uegentlig erhvervsvirksomhed efter sin art er af konkret, skønsmæssig karakter og derfor vanskelig – om overhovedet mulig – at regulere ved lovgivning.

For så vidt angår forholdet til arbejdsmarkedsbidraget vil ændringen af selvangivelsens rubrik 29, jf. afsnit D.3.3.1., tydeliggøre, hvorledes honorarmodtagere skal angive fradrag, der relaterer sig til deres honorarvirksomhed, på selvangivelsen. Der er tale om en meget enkel løsning, der vil fjerne den retsikkerhed, der i dag kan følge af manglende kendskab til, hvorledes disse fradrag skal behandles.

Det skal dog understreges, at en kodificering af uegentlig virksomhed på det nærmeste *forudsætter*, at dagpengemyndighederne ændrer praksis ved afgrænsningen af selvstændig erhvervsvirksomhed. I dag gælder det for honorarmodtagere i skattemæssig forstand, at de kan "vælge" at fradrage driftsomkostninger i rubrikken for lønmodtagere (selv om de efter praksis kan foretage fradraget efter et nettoindkomstprincip) og således sikre sig, at de bevarer muligheden for at modtage arbejdsløshedsdagpenge fra arbejdsløsheds-kasser for lønmodtagere. Det er yderst tvivlsomt, hvorvidt denne "aftale" kan bibeholdes efter en kodificering. Dette skal ses i lyset af, at dagpengemyndighederne generelt definerer lønarbejde negativt (al aktivitet, der ikke er selvstændig erhvervsvirksomhed). Med andre ord *skal* overvejelser om en kodificering ske parallelt med forhandlinger med de rette myndigheder på dagpengeområdet.

#### **E.2.1.4. Retfærdighed**

En kodificering, der lovfæster praksis, influerer ikke på spørgsmålet om retfærdighed. Dette *forudsætter* dog, at praksis på dagpengeområdet ændres som beskrevet ovenfor. I modsat fald sættes honorarmodtagere i skattemæssig forstand (kunstnerisk liberale m.v.) i en meget problematisk situation i relation til dagpengeunderstøttelse.

#### **E.2.1.5. Konklusion**

En kodificering af gældende praksis for hobby- og honorarvirksomheder indeholder en række fordele, fortrinsvis af administrativ, retssikkerhedsmæssig og retfærdighedsmæssig karakter. Samtidig er det projektgruppens opfattelse, at en kodificering i et vist omfang vil kunne medvirke til etablering af selvstændige virksomheder, idet kodificeringen skaber større forudsigelighed.

Imidlertid må det anses som problematisk, at honorarmodtageres status i forhold til dagpengesystemet hviler på en særlig anvendelse af selvangivelsen. Dagpengemyndighederne lægger således til grund, at personer – herunder honorarmodtagere -, der selvangiver fradrag og afskrivninger som et fradrag i den personlige indkomst i selvangivelsens rubrik 29, er selvstændigt erhvervsdrivende i dagpengesystemet (honorarmodtagere nødsages derfor til at anvende rubrik 53 for lønmodtagerudgifter). En kodificering må derfor under alle omstændigheder ske i samarbejde med myndighederne på dagpengeområdet. Det er særligt forholdet til honorarmodtagere, der ud fra en retssikkerhedsmæssig synsvinkel gør en kodificering ønskelig, og det er netop her, at problemet med dagpengemyndighederne opstår.

Projektgruppen kan derfor anbefale en kodificering under forudsætning af, at dette sker i tæt samarbejde med dagpengemyndighederne.

### **E.2.2. Objektiv begrebsafgrænsning i forhold til sondringen mellem lønmodtagere og selvstændige**

I afsnit D.5.1.1. foreslås en objektivering af lønmodtagerbegrebet, således at afgrænsningen over for selvstændigt erhvervsdrivende sker på baggrund af et målbart grundlag i stedet for som nu på baggrund af et skøn. Konkret foreslås det, at objektiveringen sker ved at sætte omkostningerne i forhold til indtægterne, således at når indtægterne delt med omkostningerne kommer under et vist niveau, anses relationen for en selvstændig erhvervsvirksomhed.

#### **E.2.2.1. Provenu og efficiens**

##### *Provenu*

En objektiv begrebsafgrænsning af lønmodtagerbegrebet forudsættes at følge den nuværende og praktiserede grænsedragning mellem de to kategorier, og må derfor anses for at være provenuneutral. Det må imidlertid anses for overvejende sandsynligt, at et objektivi kriterium som det foreslåede, hvorefter omkostningerne sættes i forhold til indkomsten, utilsigtet vil flytte grænsedragningen enten den ene eller den anden vej, afhængig af valget af omkostningsandel. Såfremt dette er tilfældet, vil den objektive begrebsafgrænsning ikke være provenuneutral.

## *Efficiens*

En eventuel begrebsobjektivering vil som beskrevet skabe stor klarhed over afgrænsningen mellem kategorierne lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende. Dermed gøres det mere gennemskueligt, at en samfundsøkonomisk rentabel uegentlig erhvervsvirksomhed i visse tilfælde også er rentabel og derfor bør startes. Se i øvrigt afsnit E.2.1.1 og fodnote 32.

Det skal dog bemærkes, at fastlæggelsen af kvantitative mål på f.eks. omkostningsniveauet kan medføre, at der anskaffes driftsmidler, der blot skal sikre, at den enkelte klassificeres som selvstændig erhvervsdrivende, men som ikke i sig selv er økonomisk rentable. Dermed forvrides ressourceallokeringen med et efficiensmæssigt tab som følge heraf.

### **E.2.2.2. Administration og effektivitet**

Som eksempel på en objektiv begrebsafgrænsning er nævnt, at der fastsættes en procentuel mindstegrænse for driftsudgifternes størrelse i forhold til indkomsten for, at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed.

Forslaget vil i høj grad bevirke, at alle parter umiddelbart vil være enige om klassificeringen af indkomstforholdet. En objektivisering med et indhold som i eksemplet vil sandsynligvis placere mange indkomstmodtagere blandt den tredje gruppe som selvstændigt erhvervsdrivende.

I følge Beskæftigelsesministeriets rapport har 17% inden for den 3. gruppe, svarende til cirka 25.000 skatteydere, på et eller andet tidspunkt ikke haft samme opfattelse som skattemyndighederne af den skattemæssige status, jf. afsnit B.2.1. Det fremgår dog ikke, i hvor mange tilfælde uenigheden har resulteret i en reel sagsbehandling af problemstillingen. I det omfang, der har verseret mange egentlige skattesager, vil der med en objektivisering, isoleret set være tale om væsentlige administrative besparelser dels i relation til skattemyndighedernes sagsbehandling dels hos skatteyderne og deres rådgivere. De kommunale ligningsmyndigheder vil således kunne koncentrere sig om selve ligningen af skatteyderens selvangivelse, og skal ikke forudgående igennem en tidsmæssigt ressourcekrævende stillingtagen til indkomstmodtagerens skattemæssige status. Tilsvarende gælder de statslige arbejdsgiverkontrolmyndigheder, der under deres kontrolbesøg hos virksomhederne umiddelbart vil kunne tage stilling til, om en konkret indkomstpost skal behandles som A- eller B-indkomst for modtageren.

De administrative omkostninger for skatteyderne er først og fremmest afhængig af reglernes kompleksitet. De skatteydere, der med det nugældende regelsæt gennem måske flere år på et fejlagtigt grundlag har været registreret og lignet som selvstændigt erhvervsdrivende, og som har fået ændret deres skatteansættelser med tilbagevirkende kraft, vil ud over en forhøjelse af skattetilsvaret stå tilbage med det resultat, at der har været afholdt unødvendige udgifter til revisorbistand. Med forslaget undgås således, at skatteyderen bringes i en situation, hvor der afholdes overflødige omkostninger til regnskabsførelse, udarbejdelse af selvangivelse mv., da det vil blive lettere at forudsige, om man er lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende.

Det må erkendes, at det er vanskeligt at finde egnede afgrænsningskriterier med et objektivt indhold. En objektivisering som angivet i eksemplet ovenfor vil kunne befrygtes at give incitamentet til skatteplanlægning/skattetænkning, således at forstå, at der vil være skatteydere, der vil være fristet til at puste driftsudgifterne op, for derigennem at opnå den attraktive klassificering som selvstændigt erhvervsdrivende. Det bemærkes i den forbindelse, at en del af den tredje gruppe formentlig ikke har specielt store driftsomkostninger.

Forslaget medfører ikke tilretning af edb-systemerne. Information og vejledning om en ændret begrebsafgrænsning vil ikke medføre nævneværdige omkostninger og vil kunne ske gennem de sædvanlige kanaler dvs. via eksisterende vejledninger, f.eks. Ligningsvejledningen og den generelle vejledning til borgerne om start af egen virksomhed samt ved kontakt til de faglige organisationer og brancheorganisationer.

### **E.2.2.3. Retsikkerhed**

Ved den objektive begrebsafgrænsning indføres i stedet for skønsregler faste kriterier, som skal være opfyldt, før skatteyderen kan anvende en given retsregel.

Såfremt den objektive begrebsdannelse er egnet til at skabe en klar og saglig opdeling mellem de, der omfattes af reglerne, og de, der udeholdes fra reglerne, vil den objektive begrebsdannelse kunne medvirke til at forøge retsikkerheden. Det bliver således klart og forudsigeligt, om man omfattes af de pågældende regler eller ej.

Imidlertid vil en objektiv regel ikke være mere objektiv, end at den under alle omstændigheder hviler på et eller flere begreber, som kan være mindst lige så vanskelige at fortolke som den ovenliggende sondring mellem lønmodtagere og selvstændige.

Som en mulighed nævnes, at reglerne for selvstændigt erhvervsdrivende i givet fald kan finde anvendelse på indkomstmodtagere, hvor størrelsen af driftsomkostningerne overstiger en given andel af indkomsten. Dermed indføres nye sondringer, nemlig fortolkningen af begreberne driftsomkostning og indkomst, hvor især driftsomkostningsbegrebet har vist sig at være vanskelig klart at beskrive.

Med andre ord må det formodes, at en objektivisering ikke giver anledning til en større grad af retsikkerhed.

#### **E.2.2.4. Retfærdighed**

Dernæst er det yderst tvivlsomt, om det i det hele taget er muligt på objektivt grundlag at skelne mellem lønmodtagere og selvstændige. Dermed er det også sagt, at en række kriterier kan være til stede såvel hos lønmodtageren som hos den selvstændige; men eksistensen af den samlede mængde af kriterier giver – ud fra en helhedsbetragtning – som resultat, at den pågældende enten er lønmodtager eller selvstændig.

Indføres objektive begreber vil resultatet formentligt blive, at grænsen mellem lønmodtagere og selvstændige flyttes vilkårligt. Dette vil næppe blive oplevet som mere retfærdigt end det nuværende system, medmindre alle selvstændige forbliver selvstændige med det objektive system, og indkomstmodtagerne fra den tredje gruppe i større omfang bliver anset som selvstændige.

Der foreslås en regel, hvorefter en skatteyder anses som selvstændigt erhvervsdrivende, når størrelsen af driftsomkostningerne overstiger en given andel af indkomsten. Denne regel bunder i den forudsætning, at erhvervsdrivendes indkomst er bruttoindkomst, hvoraf der afholdes en række driftsomkostninger, medens lønmodtagerens indkomst i overvejende grad er nettoindkomst, idet arbejdsgiveren har afholdt de til arbejdet nødvendige udgifter.

Imidlertid vil mange af de, der i dag anses for selvstændige, have driftsomkostninger, som procentuelt ligger væsentligt under den procentuelle andel af driftsomkostninger for lønmodtagere. Og specielt er dette et forhold, som gør sig gældende for store dele af indkomstmodtagere fra den tredje gruppe. Her er der jo blandt andet tale om konsulenter mv., som nærmest udelukkende har omkostninger til edb og kørsel. Formentlig vil nogle, som i dag anses som selvstændige, endda have helt minimale omkostninger. En objektiv regel som den angivne vil derfor opleves som mindre retfærdig end den nuværende begrebsafgrænsning.

#### **E.2.2.5 Konklusion**

Et helt centralt problem med en objektiv begrebsafgrænsning er, om det er muligt at skabe et kriterium, som klart skelner mellem lønmodtagere på den ene side og selvstændigt erhvervsdrivende på den anden.

Det kriterium, som projektgruppen har analyseret, kan ikke anbefales. Der er tale om et kriterium, som på ingen måde lever op til kravet om klart at kunne sondre. Det er endvidere projektgruppens opfattelse, at et klart kriterium ikke eksisterer, og i hvert fald vil den nuværende retsikkerhed ved fortolkningen af lønmodtagerbegrebet blot blive afløst af problemer med fortolkningen af underliggende kriterier.

#### **E.2.3. Indføring af prioritetsrækkefølge for kriterierne til brug for sondringen mellem lønmodtagere og selvstændige og reduktion i antallet af kriterier**

Forslaget, som er beskrevet i afsnit D.5.1.2, opprioriterer de tre mest anvendte kriterier (instruktion, brutto- eller nettoindkomst og økonomisk risiko) og foreslår desuden, at momenter, der ikke synes at blive anvendt i domspraksis, ikke længere skal lægges til grund.

Med forslaget tilsigtes opnået en mere ensartet afgrænsningspraksis. Der vil fortsat være tale om et ikke uvæsentligt antal kriterier, herunder også kriterier af skønsmæssig art, der skal vurderes og sammenvejes.

### **E.2.3.1. Provenu og efficiens**

#### *Provenu*

En løsningsmodel, hvorved der indføres en prioritetsrækkefølge og en reduktion af antallet af kriterier til brug ved sondringen mellem lønmodtagere og selvstændige, vil alt andet lige medføre en mere ensartet ligningspraksis, og må anses for at have begrænsede provenumæssige konsekvenser.

#### *Efficiens*

En mere ensartet ligningspraksis vil reducere den usikkerhed og risiko, der ligger i kølvandet på en uensartet ligningspraksis, og vil dermed reducere risikoen for, at en samfundsøkonomisk og privatøkonomisk rentabel selvstændig erhvervsvirksomhed ikke startes (Se afsnit E.2.1.1. og fodnote 32).

### **E.2.3.2. Administration og effektivitet**

Der vil for skatteyderne og deres rådgivere og for ligningsmyndighederne også med en prioritetsrækkefølge og et færre antal afgrænsningskriterier fortsat grundlæggende være den samme tilgang til problemstillingen som ved anvendelsen af 1994-cirkulærets afgrænsningskriterier, idet dog ændringen vil tydeliggøre de forhold, der anses for at være centrale for fortolkningen.

I nogle situationer vil prioriteringen mv. formentlig give et mere forenklet billede af hvervgiver-/indkomstmodtagerforholdet. Herved reduceres antallet af sager og dermed skatteydernes og skattemyndighedernes administrative omkostninger tilsvarende som beskrevet i afsnit E.2.2.2. I andre situationer, hvor arbejdsforholdet er mere nuanceret, vil en vurdering baseret på en prioritetsrækkefølge og færre kriterier blive opfattet som værende for firkantet og bevirke, at skatteyderen går videre med sagen.

Information og vejledning om en præciseret begrebsafgrænsning vil ikke medføre nævneværdige omkostninger og vil kunne ske gennem de sædvanlige kanaler dvs. via eksisterende vejledninger, f.eks. Ligningsvejledningen og den generelle vejledning til borgerne om start af egen virksomhed. Endvidere kan informationen ske ved kontakt til de faglige organisationer og brancheorganisationer.

### **E.2.3.3. Retssikkerhed**

En opprioritering af de helt centrale skønskriterier samt en reduktion i antallet af kriterier *kan* give sig udslag i en forøget retssikkerhed, fordi de kriterier, der benyttes til sondringen, bliver tydeliggjort. Der vil dog ikke være tale om en væsentlig forøgelse af retssikkerheden.

Samtidig vil der stadig være tvivl om indholdet i de tolkningskriterier, der lægges til grund: Hvad indebærer et instruktionsforhold, hvor ligger grænsen mellem, om en indkomst er en brutto- eller nettoindkomst, og hvad er den normale risiko i et lønmodtagerforhold? Dette er også temmelig centrale spørgsmål i dag, hvor kriterierne anvendes, og hvor der er usikkerhed om deres indhold.

Til gengæld vil den person, som sætter sig ind i kriterierne, formentlig have lettere ved at forudse skattemyndighedernes resultat, idet det klarere fremgår, hvad myndighederne vil lægge vægt på. I dag kan det store antal kriterier, som kun helt undtagelsesvist tildeles en afgørende betydning, sløre afgørelsesgrundlaget til skade for skatteborgeren.

Den person, hvis arbejdsforhold er så atypisk, at man må ned i de mere marginale kriterier for at finde en løsning, vil kunne opleve en dårligere retssikkerhed, idet bedømmelsesgrundlaget for ham reduceres, hvilket vil kunne være til skade for ham. Det må jo forventes, at der netop for hans forhold er så megen tvivl om de centrale kriterier, at han alene på grundlag af disse vil blive anset for at være lønmodtager. Der er dog formentlig tale om ganske få tilfælde af denne art.

Der kan derfor ikke siges noget helt entydigt om den pågældende løsningsmulighed i forhold til retssikkerhedsaspektet. De fleste skatteydere vil nok opfatte retssikkerheden styrket, medens få vil mene, at den er faldet eller den samme.

### **E.2.3.4. Retfærdighed**

Fokuseringen på et mindre antal helt centrale kriterier, som praksis har vist er centrale for vurderingen af, om en person er lønmodtager eller selvstændig, vil give en større grad af ensartethed og dermed også en større sandsynlighed for ensartede afgørelser. Der vil derfor blive færre tilfælde, hvor "den samme situation" vurderes forskelligt af forskellige skattemyndigheder. Der er derfor gode indikationer af, at skatteyderne vil opfatte den foreslåede mulighed for mere retfærdig end det nuværende system.

### **E.2.3.5. Konklusion**

Nærværende redegørelse påviser blandt andet, at kun et mindre antal af de kriterier, som nævnes i personskattelovcirkulæret, anvendes i praksis. Alligevel må der udvises forsigtighed ved at opprioritere visse kriterier og fjerne andre, da de mere marginale elementer kan blive udslagsgivende i særlige tilfælde. På den anden side må det vel nok erkendes, at sådanne tilfælde er ganske fåtallige, hvorved den foreslåede ændring vil have positive administrative, retssikkerhedsmæssige og retfærdighedsmæssige konsekvenser.

Projektgruppen er derfor positiv over for modellen uden decideret at anbefale den som en ønskelig løsningsmodel. I hvert fald må denne løsningsmodel, således som det også fremgår af beskrivelsen af modellen i afsnit D.5.1.2. kombineres med en intensiveret informationsindsats. Kun derved vil skatteyderne opleve forslaget som en forbedring.

### **E.2.4. Større klarhed om momspligtens omfang**

I afsnit D.8. beskrives en række løsningsmuligheder, der tilsigter en større klarhed vedrørende momspligten. Løsningsmodellen indebærer, at der enten i vejledninger og tjenestebefalinger eller som lovtiltag sker en præcisering af reglerne for omkvalificering, for momsregistreringens retsvirkning i forhold til momsloven og den øvrige skattelovgivning og endelig for beskrivelsen af momslovens særlige hobbybegreb. Alt i alt kan dette beskrives som dele af begrebet "momspligtens omfang".

#### **E.2.4.1. Provenu og efficiens**

##### *Provenu*

En løsningsmodel, der tilvejebringer større klarhed over momspligtens omfang, må anses for at have begrænsede provenumæssige konsekvenser, idet der ikke med den større klarhed tilsigtes en ændring af gældende praksis. Der henvises dog også til bemærkningerne i afsnit E.2.5.1 om provenumæssige overvejelser vedrørende vejledningsindsatsen generelt.

##### *Efficiens*

Større klarhed over reglerne for momspligtens omfang vil alt andet lige medføre en større tilskyndelse til at starte selvstændig erhvervsvirksomhed, der er samfunds- og privatøkonomisk rentabel.

#### **E.2.4.2. Administration og effektivitet**

Kodificering af praksis vedrørende retsstillingen for personer, der omklassificeres og øget vejlednings- og informationstiltag vil ikke indebære yderligere omkostninger til administration.

Større klarhed om momspligtens omfang, vil således medvirke positivt til opnåelse af effektivitet, idet det forudsættes, at den større klarhed medfører en nedgang i antallet af tvivlstilfælde.

#### **E.2.4.3. Retssikkerhed**

##### **E.2.4.3.1. Klarere regler for retsvirkningen af en omkvalificering**

I Beskæftigelsesministeriets rapport om den tredje gruppe på arbejdsmarkedet efterlyser repræsentanterne klarere regler for momspligtens indtræden og ophør, og i særdeleshed klarere regler for, hvad der skal ske i forbindelse med en omkvalificering.

Det er med disse ord åbenbart, at der efterlyses større retssikkerhed på området.

Imidlertid er der allerede i dag særdeles klare regler for, hvornår momspligten generelt indtræder og ophører, idet momslovens § 23 – 26 klart fastsætter tidspunktet for afgiftspligtens indtræden, idet § 47, stk. 1, bestemmer, at afgiftspligtige virksomheder skal anmeldes til registrering, og idet § 47, stk. 5, fastslår, at registreringen skal finde sted senest 8 dage forinden påbegyndelsen af de registreringspligtige aktiviteter, og at virksomheden skal underrette de statslige told- og skattemyndigheder senest 8 dage efter, at de registreringspligtige aktiviteter er ophørt.

Generelt må der derfor siges at eksistere en ganske høj grad af retssikkerhed allerede i dag for så vidt angår den generelle situation med påbegyndelse og ophør af momspligtige aktiviteter.

Noget andet er den situation, hvor de statslige told- og skattemyndigheder tvangsmæssigt afmelder virksomheden fra registrering, fordi myndigheden ikke anser den pågældende for en afgiftspligtig person, men i stedet for lønmodtager eller for at drive uegentlig erhvervsvirksomhed.

Klare regler for, hvorledes denne situation skal behandles, må alt andet lige skabe en større grad af retssikkerhed.

En større klarhed på området vil ligeledes kunne skabes gennem vejledningstiltag.

I dag er det godt nok beskrevet i Momsvejledningens afsnit M.6, at der som hovedregel skal ske en afmelding med virkning for fremtiden; men Momsvejledningen kan ikke anses som almindelig kendt af borgerne og retter sig principielt ikke mod disse. De vejledninger, som henvender sig til borgerne, indeholder til gengæld ingen bemærkninger om omkvalificeringssituationen.

Såfremt der indarbejdes et afsnit i de vejledninger, som henvender sig til nystartede virksomheder, om konsekvenserne af en omkvalificering, vil retssikkerheden ligeledes blive styrket.

Herefter må det vurderes, i hvilket omfang den ene eller den anden metode, eller dem begge, skal benyttes.

Ved denne vurdering må momslovens retsgrundlag som afledt fællesskabsret inddrages. Momslovens § 3, som fastlægger begrebet "selvstændig økonomisk virksomhed", undergår til stadighed fortolkning ved EF-Domstolen, ligesom også retsvirkningerne af en omkvalificering er underlagt EF-Domstolens tolkningsret.

Det vil gøre det temmelig vanskeligt entydigt at fastlægge retsvirkningerne i en lovtekst, idet området må anses som værende særlig dynamisk. Det er ikke befordrende for retssikkerheden, såfremt den lovhjemlede retstilstand ændres jævnlige.

Naturligvis vil dette forhold ligeledes gøre sig gældende, såfremt retstilstanden beskrives i en virksomhedsrettet vejledning; men da det vil være relativt hurtigere at ændre teksten i en vejledning fremfor i en lovtekst, som må afvente en politisk bestemt dagsorden, vil en vejledning bedre kunne beskrive den gældende retstilstand og dermed sikre en høj grad af retssikkerhed.

#### **E.2.4.3.2. Præcisering af momsregistreringens retsvirkning**

Vurderingen af, om en person er afgiftspligtig, træffes af den lokale told- og skatteregion enten i forbindelse med registreringen af virksomheden eller i forbindelse med en efterfølgende kontrol. Vurderingen vil som altovervejende hovedregel være fremadrettet.

I modsætning hertil foretages vurderingen af, om en person er skattepligtig efter reglerne for egentlig erhvervsvirksomhed af de kommunale ligningsmyndigheder. Denne stillingtagen sker efterfølgende og får betydning for de tidligere indkomstar.

Der er således tale om, at to forskellige myndigheder – ofte på to forskellige tidspunkter – anvender de samme vurderingskriterier og på grund af ændringer i sagens fakta, medens den bagvedliggende retlige ramme i form af anvendelsen af personskattecirkulæret på sondringen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende er den samme, kommer de frem til forskellige resultater.

Det er nærliggende at forestille sig, at det er netop denne situation, som borgeren opfatter som krænkende eller uforståelig.

De betragtninger, som er anført for så vidt angår præciseringerne og ændringerne af personskattelovcirkulærets retningslinjer for sondringen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende, gælder selvsagt også for momsforholdet.

Men det må anses for klart, at retssikkerheden i forhold til den skitserede situation, hvor vurderingen sker af to myndigheder på forskellige tidspunkter, ikke bliver bedret eller for den sags skyld forværret af eventuelle præciseringer eller ændringer i vurderingskriterierne.

Hertil vil en yderligere informationsindsats derimod være velegnet. Såfremt det således direkte fremgår af registreringsblanketten eller af kvitteringsskrivelsen, som alle momsregistrerede virksomheder modtager



umiddelbart efter registreringen, hvilken retsvirkning momsregistreringen har for så vidt angår told- og skattemyndighedernes ret til senere ændringer med fremtidig virkning og de kommunale skattemyndigheders ret til ændringer for tidligere indkomstår, vil retssikkerheden blive styrket, alene fordi borgeren på denne måde bliver bekendt med udstrækningen af momsregistreringens retsvirkning.

#### **E.2.4.3.3. Præcisering af momsvejledningens beskrivelse af momslovens hobbybegreb**

Momslovens hobbybegreb er utvivlsomt snævrere end skattelovgivningens. Dette fremgår klart af retspraksis og af den generelle vejledning til borgerne om start af egen virksomhed.

Som omtalt er ordlyden af Momsvejledningen ikke helt så klar, hvilket kan skabe usikkerhed om retstilstanden. En præcisering vil således bidrage til en større grad af retssikkerhed.

#### **E.2.4.4. Retfærdighed**

##### **E.2.4.4.1. Klarere regler for retsvirkningen af en omkvalificering**

Som omtalt er den momsretlige virkning af en omkvalificering beskrevet i momsvejledningens afsnit M.6.

Momsvejledningen retter sig til myndighederne. Det må derfor konstateres, at der med det nævnte afsnit i Momsvejledningen er skabt det fornødne grundlag for en ensartet praktisering af, hvad der skal ske i forbindelse med en omkvalificering.

Det skønnes derfor, at der i forvejen er en høj grad af retfærdighed. De nævnte forslag på dette område vil derfor næppe bidrage nævneværdigt til en endnu højere grad af retfærdighed.

Tilbage er så den konkrete vurdering af, hvornår en person er lønmodtager eller selvstændig. Her må de tiltag, som foreslås til sikring af en mere ensartet praksis for sondringen på skatteområdet, også medføre en mere ensartet praksis på momsområdet. Disse tiltag vil derfor kunne medvirke til, at de statslige told- og skattemyndigheders praksis for så vidt angår sondringen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende på momsområdet opleves mere retfærdig end tilfældet måske er i dag.

##### **E.2.4.4.2. Præcisering af momsregistreringens retsvirkning**

En præcisering af momsregistreringens retsvirkning i forhold til skattelovgivningen vil ud fra en teoretisk synsvinkel kunne give et mere retfærdigt system, idet sandsynligheden for, at skattemyndighederne behandler borgerne forskelligt, mindskes. Der er dog ikke med den nuværende viden grundlag for at konstatere, at skattemyndighederne behandler borgerne forskelligt.

##### **E.2.4.4.3. Præcisering af momsvejledningens beskrivelse af momslovens hobbybegreb**

På baggrund af Momsvejledningens nuværende betragtninger om sondringen mellem hobby- og erhvervsvirksomhed kan det ikke helt udelukkes, at sondringen kan blive foretaget i overensstemmelse med skattelovgivningens hobbybegreb i told- og skatteregionerne. En præcisering, hvoraf det klart fremgår, at der skal foretages en selvstændig momsmæssig vurdering vil derfor kunne medvirke til, at borgerne i større omfang opfatter systemet som retfærdigt, selv om det naturligvis også kan opleves som uretfærdigt at blive anset som momspligtig og som skattemæssig hobbyvirksomhed. Det beset er der dog ikke tale om ens situationer, hvorfor dette aspekt i teorien ikke bidrager til en forøget uretfærdighed.

##### **E.2.4.5. Konklusion**

Der synes at være et behov for en præcisering på de områder inden for momsretten, som er nævnt i ovennævnte beskrivelse og analyse. Det synes imidlertid også mest hensigtsmæssigt, såfremt en sådan præcisering sker i form af vejledninger og tjenestebefalinger. De områder, der ønskes præciseret, er således allerede grundigt reguleret i momsloven eller decideret uegnede til at blive lovfæstede.

Projektgruppen anbefaler derfor, at der sker en præcisering i form af, at registreringsblanketten og registreringsbeviset forsynes med en bemærkning om, at der ikke med momsregistreringen er taget

stilling til, hvorvidt virksomheden rent faktisk er momspligtig. Ligeledes anbefaler projektgruppen en præcisering af Momsvejledningen, således at det klart fremgår, at momslovgivningens og skatterettens hobbybegreber er forskellige. Endelig anbefaler projektgruppen, at de retlige konsekvenser af omkvalificeringen beskrives i en vejledning, som retter sig mod nystartede virksomheder.

I forlængelse af forslaget om yderligere tekst på registreringsblanketten og registreringsbeviset foreslår projektgruppen, at årsopgørelsen for selvstændig erhvervsvirksomhed ligeledes forsynes med en bemærkning om, at der ikke med udsendelsen af årsopgørelsen er taget stilling til, om den pågældende skatteborger er selvstændig, lønmodtager eller eventuelt udøver hobbyvirksomhed. For begrundelsen herfor henvises til afsnit D.5.1.4., hvor det konstateres, at den udsendte årsopgørelse af nogle anses for at være en endelig ligningsmæssig skattebehandling af personens selvangivelse.

#### **E.2.5. Større klarhed gennem information generelt**

I afsnit D.5.1.3 er beskrevet en løsningsmodel, som lægger op til en forøget informationsindsats om sondringen mellem A- og B-indkomst. Også andre steder i redegørelsen foreslås det, at informationsindsatsen forbedres. Dette gælder:

- Indføjelse af et afsnit i Ligningsvejledningen om honorarvirksomhed (se afsnit D.3.1.)
- Ændring af teksten til rubrik 29 på selvangivelsen for at skabe større klarhed om nettoindkomstprincippet (se afsnit D.3.3.1.)
- Præcisering af Momsvejledningens beskrivelse af hobbyvirksomhed (afsnit D.8.1.2.)
- Indføjelse af en bemærkning på registreringsblanketten eller registreringsbeviset samt på årsopgørelsen for selvstændigt erhvervsdrivende om, at der ikke hermed er taget stilling til, hvorledes forholdet skal kvalificeres (afsnit D.5.1.4. og D.8.1.2.)
- Indføjelse af et afsnit i vejledningen til nystartede virksomheder, der beskriver de retlige konsekvenser af en omkvalificering i momsmæssig forstand (afsnit D.8.1.2.)
- Derudover forudsættes det, at der i forbindelse med eventuelle ændringer af personskattelovcirkulærets afsnit om sondringen mellem lønmodtagere og selvstændige iværksættes en effektiv informationskampagne

Analysen af effekterne af en forøget informationsindsats tager udgangspunkt i forslaget om mere information om sondringen mellem A- og B-indkomst. Men der er tale om betragtninger af mere generel karakter. Analysen er dermed også anvendelig på de dele af redegørelsen, som i øvrigt foreslår en forøget informationsindsats.

##### **E.2.5.1. Provenu og efficiens**

###### *Provenu*

Eftersom hensigten med den forøgede informationsindsats er at skabe større klarhed, er det sandsynligt, at færre tilfælde kategoriseres forkert.

Såfremt øget vejledning resulterer i, at flere indkomster betragtes som A-indkomst, vil dette betyde, at flere personer i dagpengesystemet vil opleve, at deres indkomst bliver betragtet som lønindkomst. Det vil alt andet lige betyde en øget udgift for dagpengemyndighederne og dermed for staten. En stigning i antallet af A-indkomster vil alt andet lige betyde en reduktion af skatterestancer og hermed et reduceret tab for statskassen.

Såfremt øget vejledning derimod resulterer i flere B-indkomster, er resultatet omvendt.

For så vidt angår forslaget om klarere information om momslovens hobbybegreb vil den forbedrede information formentlig betyde, at flere virksomheder anses som selvstændige erhvervsvirksomheder. Såfremt disse virksomheder er rentable, vil statskassen opleve øgede momsindtægter, medens det omvendte er tilfældet, såfremt virksomheden kører med tab.

Samlet må løsningsmodellen anses for at have begrænsede provenumæssige konsekvenser, idet forudsætningen blot er, at den gældende retstilstand skal beskrives klarere.

###### *Efficiens*

En større klarhed gennem information vil medføre større tilskyndelse til, at samfundsøkonomiske og privatøkonomiske rentable selvstændige erhvervsvirksomheder startes - igen fordi en større

forudsigelighed reducerer risikoen og præciserer den nødvendige viden om konsekvenserne ved etableringen af virksomheden.

#### **E.2.5.2. Administration og effektivitet**

En forøget informationsindsats vil være ressourcekrævende for de statslige told- og skattemyndigheder. Informationen skal således både udarbejdes og vedligeholdes. Det vurderes dog, at de yderligere ressourcer, som er nødvendige, ikke er ekstraordinære.

Information, der skaber større klarhed, vil medvirke positivt til opnåelse af effektivitet.

#### **E.2.5.3. Retssikkerhed**

Generelt må det vel nok antages, at en øget informationsmængde alt andet lige vil medføre en større grad af retssikkerhed, idet skatteyderen eller dennes rådgiver dermed opnår større kendskab til lovgivningen og retspraksis.

I et retssikkerhedsmæssigt perspektiv vil den forøgede information dog også kunne skabe en mindre grad af retssikkerhed.

Der er tidligere blevet udgivet vejledninger i samarbejde med forskellige interesseorganisationer, hvor der redegøres nærmere for, hvorledes sondringen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende skal foretages inden for den pågældende sektor. Som eksempel herpå kan nævnes den såkaldte kunstnervejledning.

En risiko ved sådanne vejledninger er, at de i modsætning til arbejdsmarkedet af i dag og i morgen er statiske. Dermed vil de hurtigt blive uaktuelle. Der er måske kommet nye samarbejdsformer til, eller retspraksis har vist nye veje, og skatteyderen bør ikke længere have tillid til vejledningen, selv om denne stadig flourer inden for branchen.

En anden risiko er, at vejledningen opnår en utilsigtet grad af accept blandt skattemyndighederne, således at der i stedet for en konkret fortolkning foretages en skabelonbetragtning på baggrund af eventuelle eksempler i vejledningen. Denne risiko er imidlertid også i en vis grad til stede uden, at der er udgivet en egentlig vejledning, nemlig i kraft af kendskabet til offentliggjorte afgørelser. Man kan derfor ikke helt sige, at risikoen for skabelonbetragtninger forårsages af selve vejledningen.

#### **E.2.5.4. Retfærdighed**

For traditionelle skatteydere vil en øget information til skatteyderne ikke have selvstændig betydning for spørgsmålet om retfærdighed, idet retstilstanden i det hele taget bibeholdes. Bortset herfra vil skatteyderne måske opleve afgørelser som mere retfærdige, når de har et større kendskab til de bagvedliggende regler.

For den 3. gruppe vil øget information formodentlig betyde, at atypisk beskæftigede vil opleve en reduceret vilkårlighed på området, hvilket vil øge fornemmelsen af forudsigelighed og retfærdighed på området betydeligt.

#### **E.2.5.5. Konklusion**

Det er projektgruppens opfattelse, at generelt kan forøget information kun anbefales, såfremt indsatsen hermed opvejes af større klarhed i et væsentligt omfang. Med andre ord kan der gives så megen information, at skatteyderen ikke lader sig påvirke af den sidst tilkomne information. Det er imidlertid projektgruppens opfattelse, at dette ikke er tilfældet for så vidt angår de områder, hvor der i denne redegørelse foreslås en forøget informationsindsats. Projektgruppen anbefaler derfor de nævnte tiltag.

Det er imidlertid også projektgruppens opfattelse, at man skal være tilbageholdende med at udarbejde egentlige branchevejledninger, da disse ofte har et meget statisk præg, som hurtigt gør dem uaktuelle. Forekommer det alligevel, at der udarbejdes branchevejledninger, skal disse udarbejdes under stor påpasselighed, herunder at der løbende sker en opdatering. Det må heller ikke være sådan, at processen omkring udarbejdelsen af vejledningen er så langvarig, at retstilstanden har ændret sig i mellemtiden. Det må være oplagt, at de pågældende brancher deltager i arbejdet med udarbejdelsen af vejledninger; men hensynet til, at der sker en løbende opdatering, og at der kun sker en blåstempling af det, som skattemyndighederne kan acceptere, tilsiger imidlertid, at eventuelle branchevejledninger udarbejdes i skattemyndighedernes regi, men med inddragelse af relevante interessegrupper. I denne henseende er det et særligt problem, at den såkaldte tredje gruppe på arbejdsmarkedet ikke er så homogen, at den har egne repræsentanter. Vejledninger, der tilgodeser den tredje gruppe på arbejdsmarkedet, kan derfor næppe laves på anden måde end som en generel vejledning.

I denne henseende må den netop udkomne vejledning om start af egen virksomhed anses som et velegnet medie.

Man kan dog også spørge, hvilke hensyn der specielt tilsiger en større klarhed omkring sondringen mellem A- og B-indkomst. Her er det særegent, at behovet i mindst lige så høj grad er til stede uden for skattelovgivningen, nemlig i forbindelse med dagpengeloven. Til gengæld synes debatten om A- eller B-indkomst at være aftagende inden for skattelovgivningen, hvor fokus i stedet er flyttet over på retten til fradrag for omkostninger. En anden mulighed er altså at fjerne årsagen til problemstillingen: Dagpengeloven, som bæres af sociale hensyn, læner sig op ad den opkrævningsteknisk betingede kildeskattelov.

### **E.3. Løsningsmodeller til ændring af gældende ret**

#### **E.3.1. Ændring af reglerne for hobby- og honorarvirksomhed**

Løsningsmulighederne omfatter

- et forslag til ændring af praksis vedr. afgrænsningen mellem hobby- og honorarvirksomhed og egentlig erhvervsvirksomhed, så der i mindre grad tages hensyn til virksomhedens fremtidige rentabilitet og i højere grad tages hensyn til mere aktuelle kriterier,
- et forslag om, at der kan foretages kildebegrænset underskudsfræførsel ved hobby- og honorarvirksomhed, og
- et forslag om, at hobby- og honorarvirksomhed omfattes af de generelle regler for skattemæssige afskrivninger.

##### **E.3.1.1. Provenu og efficiens**

###### *Provenu*

Det forudsættes, at ændring af afgrænsningen mellem hobby og erhverv vitterligt medfører, at flere personer end i dag bliver omfattet af de generelle skatteretlige regler for egentlig erhvervsvirksomhed.

Provenutabet vil opstå i forbindelse med de skattemæssige fordele, som eksisterer for egentlige erhvervsvirksomheder frem for hobbyvirksomhed.

Da indkomst og udgifter i forbindelse med hobbyvirksomhed ikke opgøres særskilt på selvangivelsen, foreligger der ikke statistiske oplysninger om antallet af personer, der opgiver indkomst og udgifter fra hobbyvirksomhed, og omfanget af disse beløb. De skønnede provenumæssige konsekvenser er dermed forbundet med væsentlig usikkerhed.

Rent skønsmæssigt antages, at 150.000 mennesker, svarende til 5 pct. af personerne i arbejdsstyrken på knap 3 mill. driver hobbyvirksomhed, dvs. driver en form for selvstændig aktivitet med et vist salg uden at være kategoriseret som selvstændigt erhvervsdrivende. Endvidere antages, ligeledes rent skønsmæssigt, at cirka 5.000 af disse vil blive omfattet af en ændret afgrænsning mellem hobby og erhverv. Hvor stor en del af de personer, der driver hobbyvirksomhed, der kan anvende den ændrede afgrænsning, afhænger af afgrænsningens specifikke udformning.

Fordelene ved en skattemæssig behandling som egentlig erhvervmæssig virksomhed frem for hobbyvirksomhed kan blandt andet dreje sig om muligheden for underskudsfræførsel, samt adgangen til at anvende virksomhedsordningen. Under virksomhedsordningen opnås yderligere skattemæssige fordele, idet der blandt andet opnås fuld fradragsret for erhvervmæssige renteudgifter, og det løbende overskud kun beskattes med 30 pct. (Skatten modregnes, når beløbet udtrækkes til forbrug). Som bemærket i afsnit B.2.2. betales til gengæld ikke arbejdsmarkedsbidrag af hobbyindkomst.

Hvis det som forudsætning for beregningerne antages, at der udelukkende er skattemæssige fordele for de 5.000 personer, og at fordelene består i, at hver af de omfattede personer hvert andet år har et underskud på 20.000 kr. ved erhvervsvirksomheden (som kan udnyttes fuldt ud, eksempelvis i opsparet overskud i virksomhedsskatteordningen), er det årlige provenutab på i alt ca. 20 mill. kr.

Vedrørende forslaget om kildebegrænset underskudsfræførsel antages rent skønsmæssigt, at 10 pct. af de antagede 150.000 hobbyvirksomheder har svingende indkomst, så der i nogle år er underskud og andre år overskud. Hvis det antages som forudsætning for beregningerne, at hver af disse personer hvert andet år har et underskud på 10.000 kr. i gennemsnit ved erhvervsvirksomheden, og at underskuddet kan udnyttes fuldt ud det følgende år, er det årlige provenutab på i alt ca. 30 mill. kr.

Ved kildeubegrænset underskudsfræførsel, forstået således, at der kan fræføres underskud til anden uegentlig virksomhed, skønnes provenutabet kun at blive en anelse højere, da det må formodes, at kun et begrænset antal borgere vil kunne udnytte muligheden. Der er måske tale om, at det ekstra provenutab i forhold til den kildebegrænsede underskudsfræførsel vil være på et par millioner kroner.

Forslaget om, at uegentlige erhvervsvirksomheder skal afskrive efter afskrivningsloven, vil medføre en skatteudskydelse for de uegentligt erhvervsdrivende (og dermed et midlertidigt provenutab for det offentlige), hvis den reelle værdiforringelse er mindre end de tilladte afskrivninger ifølge afskrivningsloven. Dette følger af, at der ved gældende praksis afskrives på aktiverne med beløb, der svarer til den formodede værdiforringelse. Ved overgang til afskrivningsloven vil det være muligt at afskrive større beløb, da det antages, at værdiforringelsen er mindre end de tilladte afskrivninger ifølge afskrivningsloven. Ved salg af aktivet bliver de genvundne afskrivninger beskattet. Dermed er der tale om en skatteudskydelse, indtil aktivet videresælges.

Som forudsætninger for beregningerne antages det rent skønsmæssigt, at 10.000 uegentligt erhvervsdrivende hvert år anskaffer driftsmidler for gennemsnitligt 20.000 kr. hver. Disse driftsmidler antages at blive afskrevet med 25 pct. årligt jf. afskrivningsloven. Det antages endvidere rent skønsmæssigt, at værdien af disse falder med 15 pct. årligt, og at midlerne afhændes til markedsværdi efter 10 år. Ved disse antagelser anslås det årlige provenutab i de første år til ca. 30 mill. kr. Efter en 10-årig periode er det årlige provenutab væsentligt mindre, idet skat af genvundne afskrivninger reducerer provenutabet.

Der må formodes at kunne være et vist overlap mellem de tre løsningsmuligheder. En kategorisering som selvstændig erhvervsdrivende frem for som uegentlig erhvervsdrivende medfører mulighed for underskudsfræførsel samt anvendelse af de almindelige principper i afskrivningsloven. Ved indførelse af alle tre løsningsmuligheder er det derfor kun i det omfang, at løsningsmulighederne vedrørende underskudsfræførsel og anvendelse af de generelle afskrivningsregler vedrører personer, der ikke omfattes af omkategoriseringen, at de to løsningsforslag giver anledning til provenumæssige konsekvenser. De samlede provenumæssige konsekvenser bliver derfor måske et tab i størrelsesordenen 50 mill. kr. årligt de første år.

### *Efficiens*

Det antages i analysen, at ændringen i afgrænsningen mellem hobby og erhverv fører til, at flere personer, der driver hobbyvirksomhed bliver kategoriseret som selvstændige, hvormed der ikke er forskel i den skattemæssige behandling mellem disse personer og mere traditionelle erhvervsvirksomheder. Dette medfører efficiensmæssige gevinster via flere forskellige forhold.

For det første vil det medføre, at en eventuel manglende konkurrenceevne i forhold til traditionelle erhvervsvirksomheder ikke skyldes en skattemæssig uensartet behandling. Erhvervsstrukturen vil derfor i mindre grad udvikle sig i retning af at favorisere traditionelle erhvervsvirksomheder på områder, hvor opgaveløsningen rent samfundsøkonomisk ville kunne varetages bedre eller lige så godt af firmaer med hobbylignende karaktertræk.

Den ensartede skattemæssige behandling vil medføre, at det er nemmere at starte egen virksomhed som selvstændig erhvervsvirksomhed, når man qua den ændrede afgrænsning med større sandsynlighed kan opnå en skattemæssig behandling som selvstændig. En skattemæssigt ensartet behandling af virksomheder med hobbylignende karaktertræk og traditionelle erhvervsvirksomheder øger dermed sandsynligheden for med succes at påbegynde egen virksomhed, og dermed også muligheden for udvikling af nye erhvervsvirksomheder.

En ændret afgrænsning mellem hobby og erhverv vil dog også kunne medføre, at personer uretmæssigt opnår adgang til de skattemæssige fordele som selvstændig. Dette kan have den negative effekt, at der kan fratrækkes eksempelvis renteudgifter med fuld fradragsværdi (ved anvendelse af virksomhedsordningen), der ikke reelt knytter sig til indkomsterhvervelsen. Såfremt den ændrede afgrænsning giver anledning hertil, giver det tabte provenu vedrørende disse personer ikke anledning til nogle efficiensgevinster.

Muligheden for kildebegrænset underskudsfræførsel ved hobbyvirksomhed har to modgående efficiensmæssige konsekvenser. For det første giver underskudsfræførsel større tilskyndelse til at starte hobbyvirksomhed, idet fraværet af underskudsfræførsel kan medføre, at en samfundsøkonomisk rentabel hobbyvirksomhed på forhånd opgives.

Imidlertid kan muligheden for kildebegrænset underskudsfræførsel betyde, at en udfører af hobbyvirksomhed i året efter, at der er underskud, vil fortsætte hobbyvirksomheden til trods for, at dette kun er rentabelt som følge af, at personen i et kommende overskud kan fratække underskuddet. Situationen vil opstå, såfremt overskuddene i årene efter underskudsåret er mindre end det, der kan opnås ved anden beskæftigelse, eksempelvis som traditionel lønmodtager. Idet underskuddet kan fremføres i hobbyvirksomheden, men ikke i anden indkomst, vil hobbyvirksomheden alligevel fortsætte.

Risikoen for sammenblanding af private og indkomstrelaterede udgifter medfører i det hele taget, at det vil være umuligt at lave fælles regler for uegentlig og egentlig erhvervsmæssig virksomhed, idet der i så fald skulle gælde en generel kildebegrænsning. En sådan vil – som også konkluderet af Retsikkerhedsrådet<sup>[9]</sup> – svække erhvervslivet generelt og hindre nødvendige strukturtilpasninger i erhvervslivet.

Ændringen i afgrænsningen mellem hobbyvirksomhed og erhverv bygger på en ændring af kriterierne for, om der er tale om hobbyvirksomhed eller erhvervsvirksomhed, i retning af mere objektive og observerbare kriterier frem for vurdering af fremtidig rentabilitet. Dette kan medføre, at hobbyvirksomhedsudøvere bevidst prøver at opfylde disse kriterier, selvom dette i sig selv fører til en inefficent ressourceallokering.

### **E.3.1.2. Administration og effektivitet**

En afgrænsning mellem hobbyvirksomhed og erhvervsvirksomhed ud fra andre kriterier end rentabilitetsbetragtninger vil ikke medføre administrative omkostninger.

Forslagene om henholdsvis kildebegrænset underskudsfræførsel, kildeubegrænset underskudsfræførsel og afskrivninger efter afskrivningslovens regler vil ikke medføre nævneværdige administrative omkostninger.

En gennemførelse af et eller flere af forslagene om underskudsfræførsel og afskrivningsadgang vil ikke betyde indførelse af helt nye arbejdsgange, systemændringer mv., da ligningsmyndighederne i forvejen administrerer tilsvarende regler for egentlig erhvervsvirksomhed.

Skatteyderne skal selv til brug for indkomstopgørelsen opgøre de skattemæssige afskrivninger og redegøre for underskudsfræførslen.

Man kan muligvis hævde i den sammenhæng, at der med underskudsfræførslen og indførelsen af almindelige afskrivningsregler skabes en yderligere administrativ belastning for hobby- og honorarvirksomheder, idet der skal foretages en registrering, før underskudsfræførslen og afskrivningerne kan dokumenteres.

Dette er formentlig korrekt.

Imidlertid vil en række af de virksomheder, der i skatte- og afgiftsretlig sammenhæng anses for uegentlig erhvervsvirksomhed, muligvis være omfattet af bogføringsloven, som i § 1 fastslår, at erhvervsdrivende virksomheder er omfattet af loven, og som i § 2 bestemmer, at en virksomhed er erhvervsdrivende, når den yder varer, rettigheder, pengemidler, tjenester eller lignende, for hvilke den normalt modtager vederlag.

Dernæst må det konstateres, at lønmodtagere allerede i dag er omfattet af reglerne i afskrivningsloven og reglerne for underskudsfræførsel. Det må formentlig antages, at indehavere af hobby- og honorarvirksomheder ikke har en opfattelse af de administrative belastninger, so afgørende adskiller sig fra lønmodtagernes opfattelse.

Samtidig vil der blandt udøvere af uegentlig erhvervsvirksomhed – i modsætning til blandt lønmodtagere – være et bredere kendskab til behovet for at opbevare dokumentation. De pågældende må jo forudsættes allerede i dag at være klar over, at der skal forefindes dokumentation for de fradrag, der påberåbes.

En ændring af kriterierne for, hvornår der er tale om henholdsvis hobbyvirksomhed og erhvervsmæssig virksomhed, hvor der fremfor en rentabilitetsbetragtning i stedet tages udgangspunkt i mere aktuelle kriterier, vil medføre, at flere vil blive anset for at drive erhvervsmæssig virksomhed. Dette vil medføre et fald i antallet af skattesager om ændring af den skattemæssige status.

En ændring af reglerne for den skattemæssige opgørelse af hobby- og honorarvirksomhed må ligeledes forventes at medvirke til et fald i antallet af skattesager om den skattemæssige status. En ændring af reglerne for underskudsfræførsel og adgang til afskrivninger vil medføre, at antallet af personer, der ønsker at ændre status fra hobby- og honorarvirksomhed til selvstændig virksomhed må forventes at falde, da fordelene ved en ændring af skattemæssig status ikke længere vil være så markante.

#### **E.3.1.3. Retssikkerhed**

For så vidt angår afgrænsningen mellem hobbyvirksomhed og erhvervsvirksomhed lægges der i gældende praksis uden for deltidslandbrugets område afgørende vægt på, om virksomheden før eller siden vil blive rentabel. Der skal således foretages en virksomhedsøkonomisk vurdering af fremtidige begivenheder. Som nævnt i afsnit D.4.1. kræver et realistisk skøn en specialviden om virksomheds- og brancheforhold, som ligningsmyndighederne kun sjældent kan opbyde. Dette gælder især for virksomhed af mere utraditionel art. Samtidig ændres den samfundsmæssige og økonomiske kontekst, som virksomheden befinder sig i, hurtigere og hurtigere, og det kan derfor ud fra en retssikkerhedsmæssig betragtning være betænkeligt at fortsætte den nuværende praksis.

Det vil på den baggrund være til gavn for retssikkerheden, hvis den afgørende vægt i praksis lægges på nogle mere aktuelle kriterier, mens de fremtidsorienterede kriterier tillægges lavere betydning. I hvor høj grad retssikkerheden styrkes, vil dog naturligvis afhænge af, hvilke kriterier der bliver afgørende.

Med hensyn til forslaget om kildebegrænset underskudsfræførsel og forslaget om kildeubegrænset underskudsfræførsel begrænset til modregning af underskud fra en uegentlig erhvervsvirksomhed i overskud fra en anden uegentlig erhvervsvirksomhed gælder det samme som for en ren kodificering, jf. afsnit E.2.1.3., at en lovfæstelse af indkomstopgørelsen vil skabe større afklaring og øge retssikkerheden.

Klare lovregler, der præciserer, at der ved uegentlig erhvervsvirksomhed skal kunne afskrives efter afskrivningslovens regler, og som samtidig indeholder en stillingtagen til spørgsmålet om den skattemæssige behandling ved salg af aktiver, vil ligeledes være til fordel for retssikkerheden.

Det kan dog også modsat hævdes, at de dokumentationskrav som adgangen til underskudsfræførslen og afskrivninger efter afskrivningsloven medfører, strider imod den almindelige opfattelse af privatsfærens ukrænkelighed, jf. bemærkningerne i afsnit B.2.4.1.

Alt i alt er det dog projektgruppens opfattelse, at retssikkerheden øges i forhold til i dag, hvor reglerne for hobby- og honorarvirksomhed end ikke er kodificeret.

#### **E.3.1.4. Retfærdighed**

Ved vurderingen af, om en virksomhed er erhvervmæssig eller ej, stilles der i dag reelt langt større krav til mere marginale virksomheder, dvs. utraditionelle virksomheder der f.eks. har taget udgangspunkt i en fritidsinteresse, end til virksomhedstyper, der traditionelt anses for erhvervmæssigt drevne. Dette hænger sammen med, at det er klart vanskeligere og forbundet med større usikkerhed at foretage et skøn vedrørende utraditionelle virksomheders fremtidige rentabilitet. Det kan virke mindre rimeligt, at resultatet af et sådant skøn er afgørende for virksomhedens klassificering og dermed kan forringe en i øvrigt seriøs virksomheds vilkår.

Forslaget om ændring af kriterierne vedrørende afgrænsningen mellem hobby og erhverv må antages at modvirke, at virksomheder, der uanset deres utraditionelle præg bør sidestilles med mere traditionelle virksomheder, kategoriseres som hobby i stedet for erhverv. Det er imidlertid væsentligt for spørgsmålet om større eller mindre retfærdighed, at kriterierne samtidig fastlægges således, at aktiviteter, der reelt kun er og også fremover kun vil være udtryk for en fritidsinteresse, ikke tillægges status som erhverv.

Forslaget om kildebegrænset underskudsfræførsel vil medføre, at et underskud opstået ved uegentlig virksomhed kan fratrækkes, når der senere opstår et overskud fra samme virksomhed (kilde). Forslaget vil derfor, i højere grad end det er tilfældet i dag, sidestille uegentlig erhvervsvirksomhed med egentlig erhvervsvirksomhed. Herved opnås det, at uegentlig erhvervsvirksomhed behandles mere retfærdigt end efter de gældende regler.

Tilsvarende gælder for forslaget om fræførsel og modregning af underskud fra en uegentlig erhvervmæssig aktivitet i overskuddet fra en anden uegentlig erhvervmæssig aktivitet. Det kan synes rimeligt at betragte forskellige typer uegentlig erhvervmæssig aktivitet under ét, især da de forskellige aktiviteter i nogle tilfælde kan være svære at adskille fra hinanden. Samtidig er der ingen risiko for, at personen kan nedbringe skatten af f.eks. en lønindkomst med sine private udgifter.

Forslaget om modregning af underskud fra uegentlig erhvervsmæssig virksomhed kunne umiddelbart siges ligeledes at give personer med uegentlig erhvervsmæssig virksomhed større ligestilling set i forhold til personer, der driver egentlig erhvervsvirksomhed. Forslaget vil imidlertid indebære en betydelig risiko for, at nogle skatteydere reelt får mulighed for at reducere skatten af f.eks. deres lønindkomst med udgifter af privat karakter. Slutresultatet kan derfor meget vel være, at forslaget fører til en øget forskelsbehandling mellem skatteyderne.

Som pendant til muligheden for underskudsfræførsel vil også en ændring af afskrivningsloven i form af indførelse af samme afskrivningsmetode for de to kategorier virksomhed og beskatning af genvundne afskrivninger skabe større lighed mellem uegentlig og egentlig erhvervsvirksomhed.

### **E.3.1.5. Konklusion**

Det er projektgruppens opfattelse, at den nuværende sondring mellem uegentlig og egentlig erhvervsvirksomhed er både uhensigtsmæssig og opleves (berettiget) som uretfærdig. Projektgruppen anbefaler derfor, at sondringen fremover foretages ud fra mere aktuelle kriterier. Projektgruppen kan imidlertid ikke anbefale, at der lægges vægt på formelle kriterier, som kan opfyldes, uden at der følger egentlige realiteter med. Målet må være, at der ikke i nævneværdig grad stilles strengere krav til virksomheder, der som udgangspunkt anses for hobbybetonede, og andre virksomheder. Kun derved opnås den øgede adgang til iværksættelse af selvstændig virksomhed, som må anses for ønskelig. En ændring af kriterierne til vurdering af, om en virksomhed er hobbybetonet, vil medføre, at flere virksomheder anses for selvstændige erhvervsvirksomheder. Dermed vil en ændring være med til at skabe større overensstemmelse mellem det skattemæssige og det momsretlige hobbybegreb. Et sådant tiltag vurderes at skabe en større grad af retssikkerhed.

Det bør dog stadig være sådan, at rent privatøkonomiske dispositioner, der mere eller mindre tilfældigt giver en indtægt, ikke sidestilles med erhvervsmæssige aktiviteter.

På den anden side vil en person, som i dag bliver anset for at drive hobbyvirksomhed, men som efter den nye sondring bliver anset for at drive selvstændig erhvervsvirksomhed, blive pålagt at betale arbejdsmarkedsbidrag. Dermed kan den ændrede klassifikation efter omstændighederne medføre en skattestigning for den pågældende, og dermed i disse særlige tilfælde være et brud på skattestoppet. I de fleste tilfælde må man dog formode, at fordelene ved løsningsmodellen vil eliminere den skattestigning, som isoleret set fremkommer med arbejdsmarkedsbidraget.

Det er videre projektgruppens opfattelse, at indførelsen af en mulighed for underskudsfræførsel vil kunne medvirke til at sætte gang i de nødvendige investeringer og ekspansioner, som medvirker til, at de pågældende virksomheder kommer ud over "køkkenbords"-stadiet. Da der i de pågældende situationer er en vis risiko for sammenblanding af private og erhvervsmæssige udgifter anbefaler projektgruppen dog, at underskudsfræførslen gøres kildebegrænset. En sådan kildebegrænset underskudsfræførsel bør kombineres med regler om afskrivning efter de almindelige afskrivningsregler samt indførelsen af beskatning af genvundne afskrivninger. Projektgruppen er opmærksom på, at det i visse situationer kan være nødvendigt at skærpe de krav til dokumentation, som må stilles til uegentlige erhvervsvirksomhed.

Det skønnes under væsentlig usikkerhed, at forslaget medfører et provenutab på omkring 50 mill. kr. årligt. Det må desuden konstateres, at ændringen af afskrivningsreglerne kan medføre skatteforhøjelser i nogle år og skattelettelser i andre. Samlet over aktivets levetid vil den enkelte skatteyder dog være neutralt stillet, og i øvrigt (såfremt det skønnede værditab er mindre end de tilladte afskrivninger ifølge afskrivningsloven) have rentefordelen af de fremrykkede afskrivninger. I det omfang hobby- og honorarvirksomheder har aktiver, som afskrives langsommere efter afskrivningslovens regler end det skønnede værditab, vil der kunne være tale om en marginal skattestigning i form af rentetabet ved fremrykket beskatning.

Det er dog projektgruppens opfattelse, at forslagene kan anbefales, idet de har positive efficiensmæssige effekter samt vil have en positiv indflydelse på forbedring af retssikkerhed og retfærdighedsopfattelsen, og idet det vel nok er tvivlsomt, hvor mange – om nogen – der reelt vil opleve en skattestigning.

### **E.3.2. Justeret afgrænsningssystematik for sondringen mellem lønmodtagere og selvstændige og indførelse af visitation**

Forslaget, som er nærmere beskrevet i afsnit D.5.1.5., bygger som hidtil på et antal kriterier, herunder også kriterier af skønsmæssig art. Det foreslås imidlertid, at afgrænsningssystematikken "vendes om", således at tvivlen skal resultere i, at den pågældende som udgangspunkt i højere grad betragtes som selvstændig erhvervsdrivende. Der skal derefter være tale om en række kriterier, der ikke må være opfyldt (eller skal være opfyldt), for at der i tvivlstilfælde alligevel statueres tjenesteforhold. Desuden



foreslås det at indføre visitationsregler i ligningsprocessen, så det undgås, at en person med flere forskellige indkomsttyper "hænger fast" i et bestemt kontor – som ofte skatteforvaltningens lønmodtagerkontor.

Denne løsningsmulighed svarer i nogen udstrækning til forslaget om prioritering af momenterne til brug for sondringen. Forslaget går imidlertid videre, idet udgangspunktet i højere grad vil være, at den pågældende er selvstændig erhvervsdrivende. Bilag 5 illustrerer, hvordan en ændring af personskattelovcirkulæret i givet fald kan foretages.

### **E.3.2.1. Provenu og efficiens**

#### *Provenu*

Det er forbundet med væsentlig usikkerhed at skønne over provenutabet ved forslaget. Dette skyldes dels, at der ikke er pålidelige opgørelser over antallet af personer i den tredje gruppe og af deres indkomsts- og udgiftsforhold, og dels at det i sig selv er forbundet med væsentlig usikkerhed at skønne over, hvor mange der vil blive omkategoriseret fra lønmodtagere til selvstændige.

Det er tidligere skønnet, at antallet af personer i den tredje gruppe er mellem 4 og 7 pct. af de erhvervsaktive. Som beregningsmæssig forudsætning antages, at personer i den tredje gruppe udgør ca. 5 pct. af de erhvervsaktive, svarende til i alt 150.000 personer.

Ifølge Beskæftigelsesministeriets rapport har hver 6. person i den tredje gruppe oplevet uenigheder med skattevæsenet om, hvorvidt man er lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende. I rapportens interviewundersøgelse spurgte man om, hvorvidt man "nogensinde" (som atypisk beskæftiget) har oplevet den slags uenigheder. Det må derfor formodes, at det er en væsentlig mindre del af personerne i den tredje gruppe, der i et givet år er uenige med skattevæsenet om vedkommendes status på arbejdsmarkedet.

Rent skønsmæssigt antages, at 5 pct. af personerne i den tredje gruppe ved den ændrede afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige vil kunne kategoriseres som selvstændige i stedet for lønmodtagere. Skønnet afspejler både, at det ovenstående resultat fra undersøgelsen ikke er udtryk for, at det hvert år er hver 6. person i den tredje gruppe, der er uenige med skattevæsenet om statussen, og samtidig, at den ændrede afgrænsning ikke nødvendigvis hjælper alle personer i den tredje gruppe, der er uenige med skattevæsenet.

Det skønnes med betydelig usikkerhed, at forslaget vil medføre et årligt provenutab på ca. 50 mill. kr.

#### *Efficiens*

Det antages i analysen, at ændringen i afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændige fører til, at flere personer i den tredje gruppe bliver kategoriseret som selvstændige. Dermed vil flere personer blive beskattet efter nettoindkomstprincippet. Dette medfører efficiensmæssige gevinster i lighed med gevinsterne ved en ændret afgrænsning mellem hobby og erhvervsvirksomhed: Mere ensartede konkurrencevilkår mellem personer i den tredje gruppe og traditionelle erhvervsvirksomheder, og derigennem større tilskyndelse til at starte som selvstændig. Det må forventes, at effekten er større for personer i den tredje gruppe end for hobbyområdet, da den skattemæssige behandling af driftsudgifter for lønmodtagere er dårligere end ved hobbyvirksomhed.

Endvidere vil den skattemæssige ensartede behandling af driftsudgifter medføre, at skattemæssige forhold ikke er afgørende for hvorvidt udgifter afholdes af hvervgiveren eller af den atypisk beskæftigede. Der vil dermed ikke opstå situationer, hvor hvervgiver alene af skattemæssige årsager anskaffer udstyr, der efter hvervforholdets ophør vil kunne anvendes med større rentabilitet af den atypisk beskæftigede end af hvervgiveren.

Endelig vil en ændret afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige kunne medføre, at flere end tilsigtet kategoriseres som selvstændige. Der er risiko for, at dette medfører, at der bliver foretaget fradrag for udgifter, der ikke reelt knytter sig til indkomsterhvervelsen.

### **E.3.2.2. Administration og effektivitet**

Efter forslaget bør praksisændringen ledsages af en intensiv informations- og instruktionsvirksomhed over for ligningsmyndighederne.

For skatteyderne og deres rådgivere og for ligningsmyndighederne vil der også med den foreslåede afgrænsningssystematik fortsat grundlæggende være tale om anvendelse af 1994-cirkulærets afgrænsningskriterier, der i væsentligt omfang er af skønspræget art. I det omfang, der kan opstilles tilstrækkelig enkle hjælpeskriterier til brug ved tvivlstilfældene, vil det hidtidige antal af sager om indkomstmottagerens skattemæssige status givetvis blive reduceret væsentligt og dermed skatteydernes og skattemyndighedernes administrative omkostninger tilsvarende som beskrevet i afsnit E.2.2.2.

Information og vejledning om en ændret begrebsafgrænsning vil generelt ikke medføre nævneværdige omkostninger og vil kunne ske gennem de sædvanlige kanaler dvs. via eksisterende vejledninger, f.eks. Ligningsvejledningen og den generelle vejledning til borgerne om start af egen virksomhed. Endvidere ved kontakt til de faglige organisationer og brancheorganisationer. Vejledningsopgaven i relation til ligningsmyndighederne vil ske gennem Told-Skat's skatteinstruktionsvirksomhed over for kommunerne.

Efter omstændighederne vil forslaget om visitation kunne medføre merudgifter til kommunernes administration af ligningsprocessen. Det skønnes dog, at disse merudgifter er af begrænset karakter.

### **E.3.2.3. Retssikkerhed**

Forslaget om justeret afgrænsningssystematik svarer for en dels vedkommende til det forslag om at indføre en prioritetsrækkefølge for klassifikationskriterierne og reducere antallet af disse, som er beskrevet under D.5.1.2. Der henvises derfor til afsnit E.2.3.3. vedrørende denne del.

Forslaget indebærer desuden, at det af cirkulæret kommer til at fremgå, at såfremt den skattepligtiges forhold til den, hvorfra indtægten hidrører, nærmest må sidestilles med en selvstændigt erhvervsdrivendes, er man klart uden for området for tjenesteforhold. Det må forventes, at denne passus i nogle tilfælde vil gøre det klarere, om en person skal betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende eller ej. I andre tilfælde vil der kunne være tvivl med hensyn til, hvorvidt forholdet til indtægtsyderen svarer til den angivne, og set under ét vil retssikkerheden derfor næppe blive ændret i hverken positiv eller negativ retning.

Hvis den nævnte praksisændring ledsages af en intensiv informations- og instruktionsvirksomhed over for ligningsmyndighederne med hensyn til at skabe en mere indkomstrelateret klassificeringspraksis, må retssikkerheden forventes at blive øget. Større information m.v. på dette punkt vil reducere risikoen for forkert regelanvendelse, fordi myndighederne i højere grad vil tage hensyn til, at en person kan have flere typer indkomster. Dermed fokuseres der på den konkrete indtægts art, således at samme type indkomster i højere grad vil blive behandlet lige, uanset hvilken type indkomst indkomstmottageren i øvrigt har.

En indførelse af visitation vil ligeledes bevirke, at der i højere grad foretages en vurdering af hver enkelt type indtægt, hvilket giver en forbedret retssikkerhed.

### **E.3.2.4. Retfærdighed**

For så vidt angår indførelsen af en prioritetsrækkefølge for kriterierne m.v. henvises til afsnit E.2.3.4.

Hensigten med forslaget om at "vende om" på afgrænsningssystematikken er, at flere af de atypisk beskæftigede, hvis forhold nærmest må sidestilles med selvstændigt erhvervsdrivendes, også skal blive godkendt som sådanne af ligningsmyndighederne i stedet for at blive betragtet som lønmodtagere. I det omfang hvor dette vil ske, vil den skattemæssige behandling af de atypisk beskæftigede blive opfattet som mere retfærdig.

### **E.3.2.5. Konklusion**

Det er projektgruppens opfattelse, at forslaget vil give væsentlige efficiensmæssige gevinster, ligesom forslaget vil være velegnet til at skabe såvel større retssikkerhed som retfærdighed.

## **E.3.3. Fuld fradragsret over bundgrænsen**

Med denne løsningsmulighed, som er beskrevet i afsnit D.6.1, får lønmodtagere ret til at fradrage driftsudgifter ved indkomsterhvervelsen i den personlige indkomst i stedet for i den skattepligtige indkomst. Af administrative grunde foreslås det dog at bibeholde den bundgrænse for lønmodtagere, som er fastsat i ligningslovens § 9, stk. 1, og som reguleres efter personskattelovens § 20.

### **E.3.3.1. Provenu og efficiens**

#### *Provenu*

Det skønnes, at forslaget vil medføre et årligt provenutab på ca. 100 mill. kr. Med hensyn til forslaget om en udvidelse af fradragsmuligheden for erhvervsmæssig befordring må det formodes, at udvidelsen kun vil blive anvendt i et begrænset omfang. Dette skyldes, at forslaget udelukkende knytter sig til befordring mellem arbejdspladser og indenfor samme arbejdsplads. Endvidere vil forslaget kun få virkning for lønmodtagere, som ikke modtager helt eller delvis skattefri godtgørelse af arbejdsgiveren for denne befordring, og som derfor kun kan fradrage omkostningerne ved den lille befordringssats og i den skattepligtige indkomst. Det må formodes, at arbejdsgivere netop i høj grad giver godtgørelse for denne befordring, og forslaget vil derfor i høj grad være rettet mod personer i den tredje gruppe, der af skattemyndighederne anses for at være lønmodtagere. Det skønnes med væsentlig usikkerhed, at den udvidede adgang til den store fradragsats vil medføre et provenutab på ca. 5 mill. kr. Der er i dette skøn rent forudsætningsvis taget udgangspunkt i et årligt antal kørte kilometer, der berøres af forslaget, på 3 mill., svarende til 5.000 personer der årligt hver kører 600 km.

#### *Efficiens*

Løsningsmodellen vil medføre, at alle, der kategoriseres som lønmodtagere, får adgang til fuld fradrag i indkomstskatten for lønmodtagerudgifter over bundgrænsen. Den fulde fradragsret er dermed ikke afhængig af, om det er muligt at blive kategoriseret som selvstændigt erhvervsdrivende, hvilket netop må formodes at være problemet for mange i den tredje gruppe.

De efficiensmæssige fordele vil bestå af mere ensartede konkurrencevilkår mellem personer i den tredje gruppe og traditionelle erhvervsvirksomheder, og der igennem større tilskyndelse til at starte eller vedholde beskæftigelse som selvbeskæftiget eller løst tilknyttet.

Der opnås kun fuld fradragsret over bundgrænsen på 4.600 kr. (2002). Fradraget foretages i den personlige indkomst. Nettoindkomstprincippet er dermed ikke fuldkomment, da udgifterne ikke kan fradrages i arbejdsmarkedsbidraget. Forslaget sigter ikke på en omkategorisering for personer i den tredje gruppe, og der kan derfor ikke opnås samme fordele som for denne gruppe. Eksempelvis muligheden for at anvende virksomhedsordningen. Selvom løsningsmodellen derfor vil omfatte flere end eksempelvis en ændret afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende, vil de efficiensmæssige fordele for de omfattede være mere begrænsede.

Løsningsmodellen medfører, at der også gives fuld fradragsret over bundgrænsen for lønmodtagere udenfor den tredje gruppe. Dette er der imidlertid også efficiensmæssige fordele ved, idet en fuld fradragsret for traditionelle lønmodtagere vil forhindre, at udgifter der eksempelvis af praktiske grunde mest naturligt afholdes af lønmodtageren, i stedet afholdes af arbejdsgiveren.

Ud fra en isoleret betragtning vedrørende personer i den tredje gruppe må det dog sluttes, at en del af provenutabet i forbindelse med løsningsforslaget knytter sig til personer udenfor denne gruppe.

### **E.3.3.2. Administration og effektivitet**

Forslaget medfører, at også lønmodtagere får fradrag i den personlige indkomst for deres driftsudgifter over bundgrænsen tilsvarende selvstændigt erhvervsdrivende, bortset fra udgifter til A-kasse og fagforening, der fortsat kun kan fradrages i den skattepligtige indkomst. For befodringsudgifter indebærer forslaget den begrænsning i forhold til selvstændigt erhvervsdrivende, at der ikke gives fuldt befodringsfradrag (den høje sats/ fradrag med de faktiske udgifter) for kørsel mellem hjem og en arbejdsplads i op til 60 dage, men alene for erhvervsmæssig kørsel mellem arbejdspladser eller inden for samme arbejdsplads.

Da fradraget for driftsomkostninger som udgangspunkt får samme skatteværdi, uanset hvordan skatteyderen indplaceres skattemæssigt, vil dette isoleret set være stærkt medvirkende til at fjerne incitamenter til at blive klassificeret som selvstændigt erhvervsdrivende frem for som lønmodtager. Forslaget vil dermed kunne reducere antallet af skattesager og bevirke væsentlige administrative besparelser dels i relation til skattemyndighedernes sagsbehandling dels hos skatteyderne og deres rådgivere, tilsvarende som beskrevet i afsnit E.2.2.2.

Den foreslåede begrænsning af befodringsfradraget for kørsel mellem hjem og arbejdsplads og videreførelse af bundgrænsen for lønmodtagerfradrag på 4.600 kr. trækker dog i modsat retning. Det fremgår af Beskæftigelsesministeriets rapport, at netop en forbedring af fradrag for befodringsudgifter anses for meget væsentlig for de atypisk beskæftigede. Udgifter til specielt hjem / arbejdspladskørsel er

sandsynligvis af betydelig størrelse for mange, især for de såkaldt løst tilknyttede. Det skønnes på den baggrund, at der fortsat vil være stærk interesse for at opnå skattemæssig status som selvstændigt erhvervsdrivende med det resultat, at der som hidtil vil være skattesager på området. Dette vil reducere den nævnte administrative besparelse.

Forslaget om ændret fradragsværdi for driftsomkostninger medfører udgifter til tilretning af edb-systemerne (skatteberegningssdelen). Der vil være behov for information og vejledning om en ændret begrebsafgrænsning. Dette vil ikke medføre nævneværdige omkostninger og vil kunne ske gennem de sædvanlige kanaler dvs. via eksisterende vejledninger, f.eks. Ligningsvejledningen og den generelle vejledning til borgerne om start af egen virksomhed samt ved kontakt til de faglige organisationer og brancheorganisationer.

#### **E.3.3.3. Retssikkerhed**

Forslaget om fuld fradragsret for lønmodtageres driftsomkostninger går primært ud på, at lønmodtagere skal kunne fratække disse udgifter i den personlige indkomst i stedet for i den skattepligtige almindelige indkomst. Der er således tale om en ændring af beregningsreglerne med betydning for skatteværdien af fradraget. Desuden indebærer forslaget indførelse af fradragsret for alle lønmodtagere for den del af erhvervsmæssig befordring, som udgøres af kørsel mellem arbejdspladser eller kørsel inden for samme arbejdsplads. Det er regler, der i forvejen eksisterer for andre grupper, og som er forholdsvis klare.

Der vil fortsat være forskel i reglerne mellem på den ene side selvstændige og honorarmodtagere og på den anden side lønmodtagere, fordi selvstændige/ honorarmodtagere også kan fradrage befordring mellem hjem og arbejde i indtil 60 dage inden for de seneste 24 måneder. Der skal derfor i forbindelse med retsanvendelsen som hidtil sondres mellem de to grupper. I det omfang befordringsfradraget kun måtte vedrøre kørsel mellem arbejdspladser og inden for samme arbejdsplads, vil det dog ikke længere være nødvendigt at foretage sondringen, hvilket principielt gør det lettere at anvende reglerne. Hertil må dog siges, at i de sager, hvor myndighederne skal tage stilling til spørgsmål om erhvervsmæssig befordring, indgår kørsel mellem hjem og arbejde formentlig i de fleste tilfælde.

Tilsvarende vil der være forskel på reglerne for den snævre gruppe af lønmodtagere (handelsrejsende m.v.), der i dag har fradragsret for erhvervsmæssig kørsel, og andre lønmodtagere, idet de handelsrejsende m.v. fortsat skal kunne fradrage kørsel mellem hjem og arbejdsplads i indtil 60 dage inden for de sidste 24 måneder. Der er imidlertid også i dag forskel på reglerne for de to grupper, og den lille gruppe af lønmodtagere, der har fradragsret i dag, er klart defineret.

Reglerne kan siges at blive en anelse mere komplicerede, fordi almindelige lønmodtagere ikke sidestilles fuldstændigt med de øvrige nævnte grupper. Dette vil dog klart fremgå af reglerne. Da de sondringer, der skal foretages, desuden som nævnt også foretages i dag, vil forslaget næppe gøre retsanvendelsen mere kompliceret.

Forslaget vurderes på den baggrund ikke at indebære nogen forringelser ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt.

#### **E.3.3.4. Retfærdighed**

I det nuværende skattesystem sker der en forskelsbehandling mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende, fordi værdien af de driftsudgifter, hver af kategorierne afholder, har vidt forskellig fradragsværdi.

Til forskel fra de selvstændige har lønmodtagerne ganske vist den mulighed at få arbejdsgiveren til at betale godtgørelse til dækning af driftsudgifterne, omend der er asymmetri mellem beskatningen af godtgørelsen og det tilsvarende fradrag for udgifterne. Lønmodtageren har desuden den mulighed at få dækket udgifter efter regning, uden at dette har indvirkning på skatteopgørelsen. Arbejdsgiveren er dog ikke altid indstillet på at dække udgifterne, og specielt når indkomstmotageren er atypisk beskæftiget, må det antages, at hvervgiveren/hvervgiverne oftest ikke betaler hvervtagerens udgifter hverken som godtgørelse eller efter regning.

Udgifter af en bestemt størrelse vejer imidlertid lige tungt på de personer, der afholder dem, hvad enten disse er lønmodtagere eller selvstændige, og den forskellige skattemæssige fradragsværdi opfylder derfor ikke kravet om horisontal retfærdighed. Det samme gælder principielt for bundgrænsen for fradrag på 4.600 kr. (2002), der kun gælder for lønmodtagere.

Forslaget om fradrag for lønmodtageres driftsomkostninger i den personlige indkomst medfører, at lønmodtagere og selvstændige stilles betydeligt mere lige og medfører således større retfærdighed. Skulle

de to kategorier stilles endnu mere lige, ville det kræve enten en fjernelse af bundgrænsen for lønmodtagere eller en indførelse af samme bundgrænse på 4.600 kr. for selvstændigt erhvervsdrivende. Det første ville dog ikke være hensigtsmæssigt, fordi bundgrænsen medfører store administrative fordele for såvel lønmodtagerne som skattemyndighederne, og det andet ville være i strid med regeringens skattestop og ville desuden være en væsentlig erhvervsbegrænsende foranstaltning for helt små virksomheder.

Også forslaget om, at lønmodtagere generelt skal kunne tage fradrag med den høje befordringssats for udgifter til erhvervsmæssig befordring bortset fra mellem hjem og arbejdsplads de første 60 dage, vil kunne skabe større lighed mellem selvstændigt erhvervsdrivende og de lønmodtagere, der selv betaler udgifterne. Dermed opnås større horisontal retfærdighed. Det kan i den forbindelse betragtes som noget uretfærdigt, at lønmodtagere med skiftende arbejdspladser efter forslaget fortsat ikke vil kunne fradrage udgifterne mellem hjem og arbejde efter den høje befordringssats. Dette skal dog vejes op mod den kendsgerning, at flertallet af lønmodtagere har en fast arbejdsplads, i al fald set inden for et tidsrum af 24 måneder. 60-dages reglen skal ud fra objektive kriterier dække arbejdsforhold, hvor der reelt foreligger stadig skiftende arbejdspladser. En generel adgang for lønmodtagere til at anvende 60-dages reglen ville ikke være i overensstemmelse hermed.

### **E.3.3.5 Konklusion**

Det er projektgruppens opfattelse, at dette forslag genopretter en væsentlig del af den forskelsbehandling mellem lønmodtagere og selvstændige, som blev indført med skattereformen i 1986.

I forhold til den tredje gruppe på arbejdsmarkedet må det dog erkendes, at løsningsmodellen rammer bredt, således at alle lønmodtagere får bedre regler for fradrag af driftsomkostninger. Forslaget skal imidlertid ses som andet og mere end symptombehandling. Det må således konstateres, at en væsentlig del af de nyere afgørelser, som er truffet om sondringen mellem lønmodtagere og selvstændige, skyldes forskelsbehandlingen på fradragssiden. Løsningsmodellen tager derfor fat om selve kernen i problemstillingen.

Selv med ændrede og mere klare afgrænsningskriterier er det projektgruppens opfattelse, at der stadig vil være en restgruppe, som kvalificeres "forkert". Denne gruppe vil kun kunne blive tilgodeset, såfremt lønindkomst og indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed beskattes mere ens, end tilfældet er i dag.

Det er på denne baggrund, at provenutabet ved forslaget, som skønnes at udgøre ca. 100 mill. kr., skal ses. Det er således projektgruppens opfattelse, at der i bund og grund er tale om en forholdsvis lav pris for en væsentlig ændring af skattesystemet. Den lave pris skyldes blandt andet, at de nødvendige omkostninger i stor udstrækning allerede er flyttet over på arbejdsgiversiden. Dette er dog næppe tilfældet for den tredje gruppe, som vel nok har svært ved at få opdragsgiveren til at afholde de relevante omkostninger – i modsat fald ville der måske være mindre tvivl om kvalificeringen. Med andre ord vil ordningen i særlig grad tilgodese personer, der befinder sig i grænseområdet mellem selvstændig erhvervsvirksomhed og lønmodtagerforhold.

Ligeledes vil der være tale om en regelforenklning, idet tilnærmelsesvist de samme regler gøres anvendelige i forhold til flere indkomstmodtagere.

Alt i alt anbefaler projektgruppen derfor forslaget. Det er desuden projektgruppens opfattelse, at dette forslag med fordel kan kombineres med forslaget om en justeret afgrænsningssystematik for sondringen mellem lønmodtagere og selvstændige og indførelse af visitation. Isoleret set skønnes de to forslag at medføre et årligt provenutab på henholdsvis 50 og 100 mill. kr. Det skønnes dog, at kombinationen af de to forslag medfører et provenutab på mere end 100 mill. kr., men at det ikke vil beløbe sig til summen af provenutabene ved de to forslag, da der formodes at være et væsentligt overlap mellem virkningerne af disse. Fordelen ved at kombinere er, at der sikres en større ligebehandling, selv om en justeret afgrænsningssystematik ikke giver et rent snit mellem lønmodtagere og selvstændige.

### **E.3.4. Fuld fradragsret over bundgrænsen for visse driftsomkostninger**

Denne løsningsmodel medfører, at lønmodtagere kan fradrage visse udgifter såsom udgifter til befordring, telefon, kontorudgifter, efteruddannelse, arbejdsværelse og rejseomkostninger samt afskrivninger på driftsmidler (f. eks. edb og musikinstrumenter) i den personlige indkomst, jf. afsnit D.6.2.

#### **E.3.4.1. Provenu og efficiens**

##### *Provenu*

Der er ikke grundlag for at vurdere hvor stor en del af de øvrige lønmodtagerudgifter, der knytter sig til de udgifter der kan opnås fuld fradragsret for ifølge dette løsningsforslag. Det må dog formodes, at det drejer sig om størstedelen af de øvrige lønmodtagerudgifter. Provenutabet vil derfor udgøre en væsentlig del af provenutabet ved løsningsmodellen hvor der gives fuld fradrag for alle lønmodtagerudgifter over bundgrænsen.

På den baggrund ansættes provenutabet skønsmæssigt, og med væsentlig usikkerhed, til ca. 75 mill. kr. årligt.

##### *Efficiens*

Som udgangspunkt knyttes der de samme efficiensmæssige konsekvenser til denne løsningsmodel som til løsningsmodellen hvor der gives fuld fradragsret for alle lønmodtagerudgifter over bundgrænsen: Mere ensartede konkurrencevilkår mellem personer i den tredje gruppe og traditionelle erhvervsvirksomheder og der igennem større tilskyndelse til at starte eller vedholde beskæftigelse som selvbeskæftiget eller løst tilknyttet. Som ved løsningsmodellen med fuld fradragsværdi for alle lønmodtagerudgifter over bundgrænsen, opnås der dog ikke samme fordele som ved selvstændigt erhvervsvirksomhed.

Idet visse driftsudgifter ikke vil kunne fratrækkes med fuld fradragsværdi, vil de efficiensmæssige fordele være yderligere begrænset.

Endeligt hjælper forslaget også personer uden for den tredje gruppe.

#### **E.3.4.2. Administration og effektivitet**

Der henvises til det under afsnit E.3.3.2. anførte, idet samme forhold gør sig gældende vedrørende nærværende forslag.

#### **E.3.4.3. Retssikkerhed**

Forslaget, der er en mere begrænset udgave af forslaget under E.3.3., vurderes ikke at indebære forringelser ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt. Det er en forudsætning, at det defineres klart i lovgivningen, hvilke kategorier af driftsomkostninger der skal kunne fradrages i den personlige indkomst.

Det er i den forbindelse blevet overvejet, om en korrekt retsanvendelse vil blive vanskeliggjort af afgrænsningsproblemer mellem de kategorier af driftsomkostninger, der skal være fuldt fradragsberettigede, og de kategorier, der fortsat kun skal kunne fratrækkes i den almindelige skattepligtige indkomst. De omkostninger, der vil kunne være relevante som fuldt fradragsberettigede, jf. afsnit D.6.2., hører imidlertid til blandt de helt sædvanlige typer omkostninger, som ikke er vanskelige at afgrænse indbyrdes, og som skattemyndighederne er vant til at håndtere. Afgrænsningsproblemerne ligger mere i forhold til f.eks. privatudgifter, men denne afgrænsning skal også foretages i dag, hvor fradragene kun kan foretages i den skattepligtige indkomst.

#### **E.3.4.4. Retfærdighed**

En gennemførelse af forslaget om fuld fradragsret for visse nærmere bestemte driftsomkostninger vil for så vidt angår skatteværdien af disse omkostninger ligestille lønmodtagere med selvstændigt erhvervsdrivende og peger dermed som udgangspunkt i retning af større retfærdighed.

Forslaget vil imidlertid ikke komme de forskellige grupper af lønmodtagere, herunder atypisk beskæftigede, til gode i lige høj grad. Dette skyldes, at der kan være stor forskel på, hvilken type udgifter lønmodtagere i forskellige arbejdsfunktioner og jobtyper er belastet af. Dette gælder også inden for gruppen af atypisk beskæftigede. Det vil næppe være muligt at fastlægge de relevante omkostninger på en sådan måde, at der ikke er nogle grupper, der bliver begunstiget mere af reglerne end andre.

Der opstår således ny uligheder, der er præget af en vis vilkårlighed, og forslaget kan derfor ikke siges at opfylde kravet om retfærdighed.

#### **E.3.4.5. Konklusion**

Forslaget om fuld fradragsret over bundgrænsen for visse udgifter indebærer i store træk de samme fordele og tilsigter de samme hensyn som forslaget om fuld fradragsret over bundgrænsen generelt.

Man kan derfor vælge at se denne løsningsmodel som en billigere udgave af den foregående løsningsmodel.

Dette medfører dog også ulemper af retfærdighedsmæssig karakter, idet de forskellige lønmodtagergrupper i forskellig grad har udgifter, som i givet fald kan fradrages i den personlige indkomst, og udgifter, der kun kan fradrages i den skattepligtige indkomst.

I denne sammenhæng synes en merpris på måske 25 mill. kr. i forhold til forslaget om fuldt fradrag for driftsudgifter over bundgrænsen for at undgå disse problemer ikke af meget.

Også dette forslag bør ses i sammenhæng med forslaget om en ændret afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende, hvorved merudgiften ved forslaget bliver mindre.

Projektgruppen kan dog kun anbefale forslaget, såfremt det ikke skønnes muligt at finde finansiering til forslaget om fuldt fradrag over bundgrænsen generelt.

### **E.3.5. Indførelse af en særlig indkomstart gældende for den tredje gruppe**

Med denne løsningsmulighed, som er beskrevet i afsnit D.7., foreslås der introduceret en helt ny indkomstmodtagergruppe, de selvbeskæftigede og de tilknyttede, som defineres særskilt, og som i skattemæssig sammenhæng behandles som traditionelle selvstændigt erhvervsdrivende.

#### **E.3.5.1. Provenu og efficiens**

##### *Provenu*

Som ved en ændret afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende er det forbundet med stor usikkerhed at skønne over de provenumæssige konsekvenser ved dannelsen af en ny indkomstart. Usikkerheden bunder, som tidligere bemærket, både i den manglende viden om personerne i den tredje gruppe og i den manglende viden om, hvor mange der som konsekvens af den nye indkomstart vil blive omkategoriseret.

Det antages, at den nye indkomstart vil medføre, at der vil blive omkategoriseret ca. 50 pct. flere fra den tredje gruppe end ved en ændret afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende. Dette skønnes med betydelig usikkerhed at ville medføre et årligt provenutab på ca. 75 mill. kr.

##### *Efficiens*

Der gælder samme efficiensmæssige fordele ved at blive kategoriseret i den nye indkomstart som ved at blive kategoriseret som selvstændigt erhvervsdrivende: Mere ensartede konkurrencevilkår i forhold til traditionelle erhvervsvirksomheder og der igennem større tilskyndelse til at erhverve sig som atypisk beskæftiget.

Taget i betragtning, at der med reglerne for afgrænsningen af den nye indkomstart lægges op til forholdsvis brede rammer for at kunne kategoriseres i den nye indkomstart, må det vurderes, at også lønmodtagere uden for den tredje gruppe vil kunne blive kategoriseret i den nye indkomstart. Som bemærket tidligere kan der være en risiko for, at dette medfører fradrag for udgifter, der ikke reelt knytter sig til indkomsterhvervelsen.

#### **E.3.5.2. Administration og effektivitet**

I forslag D.5.1.2 om omprioritering af afgrænsningskriterierne og forslag D.5.1.5. om en justeret afgrænsningssystematik er der taget stilling til, om der foreligger instruktionsbeføjelse eller ej for hvergi-veren. Dette er et helt centralt begreb ved sondringen mellem selvstændige og lønmodtagere. I forslag D.5.1.1. om objektiv begrebsafgrænsning er driftsomkostningernes størrelse, herunder til befordring, omdrejningspunktet. Det må antages, at der med disse forslag fortsat vil være mange atypisk beskæftigede, der vil blive kategoriseret som lønmodtagere.

Efter forslaget defineres en ny indkomstart med basis i nogle af de kendetegn, der i Beskæftigelsesministeriets rapport er tillagt de selvbeskæftigede og de løst tilknyttede og således, at det ikke i sig selv er en hindring for at blive omfattet af indkomstarten, at der foreligger instruktionsbeføjelse, eller at driftsomkostningerne er eksorbitant høje. For de indkomstmodtagere, der henføres til denne gruppe, skal der gælde de samme regler om fradrag, indkomstopgørelse mv., som gælder for selvstændigt erhvervsdrivende.

Det må formentlig antages, at mange af de skatteydere blandt de atypisk beskæftigede, der har været uenige med skattemyndighederne om den skattemæssige status, og som har haft sager herom, umiddelbart kan placeres under den nye indkomststart. Herved opnås væsentlige administrative besparelser dels i relation til skattemyndighedernes sagsbehandling dels hos skatteyderne og deres rådgivere tilsvarende som beskrevet i afsnit E.2.2.2. Det kan dog ikke undgås, at der fortsat vil opstå sager vedrørende skatteydernes skattemæssige status, da også de elementer, der karakteriserer den nye indkomststart, har indbygget en skønsmæssig vurdering. Forslaget medfører udgifter til tilretning af edb-systemerne. Selvangivelsen skal ændres. I det omfang den udvidede selvangivelse for selvstændigt erhvervsdrivende kan rumme den nye indkomststart, vil dette kunne ske uden nævneværdige omkostninger. Der vil være behov for information og vejledning om den nye indkomststart. Dette vil ikke medføre nævneværdige omkostninger og vil kunne ske gennem de sædvanlige kanaler dvs. via eksisterende vejledninger, f.eks. Ligningsvejledningen og den generelle vejledning til borgerne om start af egen virksomhed. Endvidere bør der tages kontakt til de faglige organisationer og brancheorganisationer.

#### **E.3.5.3. Retssikkerhed**

Det retssikkerhedsmæssige aspekt ved indførelsen af en særlig indkomststart for den tredje gruppe afhænger af, i hvilket omfang de opstillede kriterier kan definere og afgrænse den specifikke tredje gruppe på arbejdsmarkedet eller ej.

Såfremt de opstillede kriterier kan føre til en administrativ praksis, hvor der hersker et rimeligt klart overblik over, hvornår en person tilhører den nye indkomstgruppe, indebærer indførelsen af en ny, særlig indkomststart ingen retssikkerhedsmæssige aspekter.

Endvidere vil indførelsen af en ny indkomstgruppe alt andet lige indebære en yderligere komplicering af regler og praksis på området – specielt såfremt de opstillede, nye kriterier ligger tæt på dem, der i dag afgrænser lønmodtagerkategorien.

De begreber, som den nye indkomstgruppe i givet fald skal hvile på, er ikke indarbejdede i dansk ret, og som sådan er de ganske diffuse. Dermed vil der i en lang periode være stor uklarhed om, hvem der omfattes af begreberne. Denne uklarhed vil først blive mindsket, når administrative myndigheder og domstolene har skabt den nødvendige praksis.

#### **E.3.5.4. Retfærdighed**

Hvis de opstillede kriterier udvikler en administrativ praksis, hvor f.eks. egentlige lønmodtagere, der vitterligt kan forvente, at arbejdsgiveren afholder driftsomkostningerne, men hvor personen alligevel ud fra nærmere omstændigheder kan anvende reglerne for den nye indkomstgruppe, indebærer dette et problem, idet denne person i forhold til andre ligestillede lønmodtagere indrømmes en væsentlig bedre retsstilling.

I forlængelse af ovenstående vil det udgøre en uretfærdighed, såfremt indførelsen af en ny indkomstgruppe vil medføre, at visse lønmodtagere i modsætning til andre umiddelbart ligestillede lønmodtagere blev indrømmet skattemæssige fordele.

#### **E.3.5.5. Konklusion**

Det er projektgruppens opfattelse, at indførelsen af en ny indkomstgruppe selvsagt løser det problem, at nogle personer fra den tredje gruppe vil falde i lønmodtagerkategorien og nogle vil falde i kategorien selvstændig erhvervsvirksomhed. Med indførelsen af en ny indkomstgruppe opstår der imidlertid yderligere en grænseflade, som indkomster skal kategoriseres i forhold til. Dermed gøres skattesystemet tungere.

Det er ligeledes projektgruppens opfattelse, at metoden med indførelsen af en ny indkomstgruppe, som skal have den samme skattemæssige stilling som selvstændigt erhvervsdrivende, konkurrerer med metoden med ændring af afgrænsningssystematikken, hvor begrebet "selvstændig erhvervsvirksomhed" udvides, jf. beskrivelsen i afsnit D.5.1.5. og analysen i afsnit E.3.2.; men ændringen af afgrænsningssystematikken indfører ikke nye begrebsdannelser, som skal indgå i fortolkningen af skattelovgivningen.

En introduktion af nye begreber vil derimod skabe usikkerhed i en årrække fremover.

Afhængig af udviklingen på arbejdsmarkedet er det imidlertid til en vis grad sandsynligt, at de øvrige løsningsmuligheder alligevel rammer skævt forstået således, at der til stadighed vil blive gjort brug af de helt centrale kriterier som instruktionsbeføjelse, økonomisk risiko og brutto-/nettoindkomstbetragtningen, hvorved en række skatteydere fra den tredje gruppe vedvarende bliver anset som lønmodtagere. Viser det



sig, at en ændret afgrænsningspraksis – måske i kombination med lønmodtagerfradrag i den personlige indkomst - alligevel giver anledning til væsentlige problemer, er det projektgruppens opfattelse, at det på det tidspunkt kan blive nødvendigt, at introducere en ny indkomstgruppe, såfremt man ønsker en mere varig løsning på problemerne.

På det nuværende stadium anbefaler projektgruppen dog ikke løsningsforslaget.

### **E.3.6. Fremførelse af omkostninger**

Løsningsmodellen, som er nærmere beskrevet i afsnit D.9., medfører, at udgifter, som er afholdt mindre end 2 – 3 år før etableringen af selvstændig erhvervsvirksomhed, og som vedrører indkomsterhvervelsen i den selvstændige virksomhed, kan fradrages, når der opnås indtægter fra den pågældende virksomhed.

#### **E.3.6.1. Provenu og efficiens**

##### *Provenu*

Da der ikke foreligger oplysninger om, hvor mange virksomheder der ved start vil have omkostninger at fremføre, samt om størrelsen af disse beløb, er provenuskønnet behæftet med væsentlig usikkerhed.

Med udgangspunkt i statistik over antallet af nyetablerede virksomheder i Danmark for år 1999, skønnes med betydelig usikkerhed, at provenutabet ved forslaget vil være på ca. 50 mill. kr. årligt.

##### *Efficiens*

Der knytter sig de samme efficiensmæssige overvejelser ved fremførelse af omkostninger som ved underskudsfradrag: Løsningsmodellen vil give større tilskyndelse til at starte selvstændig erhvervsvirksomhed, men samtidig vil der blive givet tilskyndelse til, at der fortsættes med en selvstændig erhvervsvirksomhed, som kun er privatøkonomisk rentabel i forhold til en alternativ beskæftigelse, da omkostningerne kun kan fratrækkes i indkomst fra den selvstændige erhvervsvirksomhed og ikke i anden indkomst.

#### **E.3.6.2. Administration og effektivitet**

Forslaget indebærer, at en række omkostninger, der er afholdt 2-3 år før start af egentlig erhvervsvirksomhed, skal kunne fradrages efter starten af egentlig erhvervsvirksomhed. Efter virksomhedens start skal ligningsmyndighederne konkret tage stilling til, hvilke af de afholdte omkostninger der skal kunne fremføres, herunder foretage en afgrænsning i forhold til private udgifter, samt foretage en fordeling, hvis omkostningerne er knyttet til et aktiv, der har været blandet benyttet. Denne vurdering foretages normalt af ligningsmyndighederne ved ligningen. Vurderingen adskiller sig udelukkende ved den tidsmæssige forskydning, der er ved, at udgifterne har været afholdt op til 2-3 år før virksomhedsstart.

Løsningen vil kun medføre yderligere omkostninger til administration i det omfang, at den tidsmæssige forskydning komplicerer arbejdsgangen, f.eks. fordi det vil være vanskeligere at fastslå sammenhængen mellem en udgifts afholdelse og en senere indkomsterhvervelse.

I relation til effektivitet medvirker løsningen ikke til en forenkling af skattesystemet. For at kunne foretage fradrag for driftsomkostninger er det en forudsætning, at udgifterne kan dokumenteres.

Den tidsmæssige forskydning betyder, at personer, der i det små er startet med "skuffeprojekter" eller som driver en eller anden form for aktivitet, der senere kan udvikle sig erhvervsmæssigt, skal være opmærksom på at gemme dokumentation i tilfælde af, at aktiviteten rent faktisk udvikler sig til at være en egentlig erhvervsvirksomhed.

Det vil være vanskeligt og kræve en ganske omfattende vejledningsindsats at få informeret denne gruppe om muligheden for en eventuel fremtidig fremførelse af omkostninger og vigtigheden af, at de gemmer dokumentation for de afholdte omkostninger.

#### **E.3.6.3. Retssikkerhed**

Forslaget om fremførelse af omkostninger i afsnit D.9.1. indebærer, at en række omkostninger, som er afholdt de seneste 2-3 år før starten af en egentlig virksomhed, og som relaterer sig til indkomsterhvervelsen i virksomheden, kan fradrages efter virksomhedsstarten.

Ved anvendelsen af sådanne fremførelsesregler kan der for det første opstå det spørgsmål, hvilket tidspunkt de seneste 2-3 år skal regnes i forhold til, dvs. i hvilket indkomstår en aktivitet er overgået til at

blive egentlig erhvervmæssig virksomhed. Det skal imidlertid under alle omstændigheder fastlægges, hvornår dette sker, og forslaget vil næppe gøre denne vurdering vanskeligere.

Der vil desuden i praksis kunne opstå spørgsmål om, hvilke omkostninger der konkret skal kunne fremføres og fradrages efter start af virksomheden. Forslaget sigter på omkostninger, der vil være udprægede driftsomkostninger i en igangværende virksomhed. Disse omkostninger skal på den ene side afgrænses over for private udgifter og på den anden side over for udgifter, der vedrører etablering eller andre foranstaltninger vedrørende indkomstkilden.

Driftsomkostninger er karakteriseret ved, at der er en nærmere forbindelse med den indkomstskabende aktivitet. For at afgrænse de fremførsels-/fradragsberettigede driftsudgifter fra andre udgifter skal der derfor uanset den tidsmæssige forskydning være en klar forbindelse til den senere indtægtserhvervelse. Den tidsmæssige forskydning kan tænkes at gøre denne bedømmelse vanskeligere end ved en igangværende virksomhed. Begrænsningen af tidsforskydningen til de seneste 2-3 år før virksomhedsstarten vil dog antageligt bevirke, at sammenhængen mellem udgiften og den senere indtægtserhvervelse i langt de fleste tilfælde stadig er forholdsvis let at påvise.

Det må i øvrigt forudsættes, at afgrænsningen over for private udgifter og etableringsudgifter m.v. som udgangspunkt skal svare til den sædvanlige afgrænsning, der foretages i en igangværende virksomhed med hensyn til, hvilke af de afholdte udgifter der er fradragsberettigede driftsomkostninger.

For så vidt angår afgrænsningen over for etableringsudgifter vil det naturligvis kunne være svært at se, om udgifterne afholdes inden for de naturlige rammer af virksomheden. Da virksomheden på tidspunktet for fradraget er kommet i gang, vil der dog formentlig ofte kunne skeles til, hvilke typer fradragsberettigede udgifter virksomheden afholder efter starten.

Med hensyn til afgrænsningen over for private udgifter vil situationen i en del tilfælde være den, at f.eks. nogle materialer eller redskaber indkøbt inden virksomhedens start delvist er blevet brugt privat. Der skal derfor i disse tilfælde foretages en fordeling af udgiften på henholdsvis den private anvendelse og den senere erhvervmæssige anvendelse. Denne fordeling adskiller sig principielt ikke fra den fordeling, der skal ske for så vidt angår udgifter afholdt til henholdsvis privat formål og erhvervmæssigt formål under den egentlige drift. Det kan dog i praksis tænkes at være vanskeligere at foretage fordelingen for perioden inden virksomhedsstarten.

Specielt i relation til mindre aktiver, der ikke forbruges løbende, såsom computere, diverse redskaber m.v., kan der være et retssikkerhedsmæssigt problem, hvis der ikke ved en gennemførelse af forslaget sker en afklaring af, hvorledes fordelingen på privat og erhvervmæssig anvendelse skal ske. En måde, hvorpå man kunne reducere dette retssikkerhedsmæssige problem, kunne være at begrænse fradragsretten til aktiver, der forbruges løbende (varelager, materialer, træk fra databaser, kontorholdsmaterialer m.v.), og som det er lettere at henføre til f.eks. tidligere fremstillede produkter, der sælges efter virksomhedens start.

Alt i alt må forslaget nok siges at gøre regelsættet og regelanvendelsen noget mere kompliceret og dermed medføre en vis forringelse af retssikkerheden, dog som nævnt afhængigt af, hvilken type udgifter der skal kunne fremføres til fradrag.

Sidst i afsnit D.9.1. nævnes det, at en ændring af reglerne for fremførsel af omkostninger også – ved uændret afgrænsning af hobbyvirksomhed – kan gå ud på, at fradraget allerede kan opnås ved erhvervelsen af indkomst ved ugentlig erhvervsaktivitet. Her kunne man forestille sig, at det ville være vanskeligere end ovenfor at påvise den nærmere forbindelse fra tidligere års udgifter til den indtægtsgivende hobbyvirksomhed og at afgrænse over for private udgifter. Forslaget vil derfor antageligt medføre forøget retssikkerhed.

#### **E.3.6.4. Retfærdighed**

Hvis en selvstændigt erhvervsdrivende konsulent har udgifter til indhentning af data i forbindelse med udarbejdelsen af en (markeds)-analyse, der sælges senere til en kunde, kan udgifterne fratrækkes. Hvis en lønmodtager uden for sit ansættelsesforhold har samme type udgifter til udarbejdelse af en analyse, som først sælges på et senere tidspunkt, når den pågældende har etableret sig som selvstændig, vil der ikke være fradragsret for udgiften. Sammenhængen mellem udgift og indtægt er principielt den samme i begge tilfælde, men forskellen er, at udgiften i det ene tilfælde er afholdt i en igangværende virksomhed og i det andet tilfælde er afholdt inden starten af virksomheden.

Dette kan ikke kaldes retfærdigt, når der i begge tilfælde er en klar forbindelse mellem udgiften og indtægten, og når udgiften i en igangværende virksomhed behandles som en driftsomkostning. De gældende regler kan især for personer med svingende indtægter, herunder perioder uden arbejdsindtægter, bevirke, at de går glip af fradrag, de kunne få med traditionel fast beskæftigelse.

Forslaget om fremførelse af omkostninger medfører en større retfærdighed på dette område. Dette forudsætter dog, at de omkostninger, der skal kunne fremføres, har karakter af udprægede driftsomkostninger, således at der ikke gives mulighed for fradrag for udgifter af mere privat karakter eller deciderede start- og etableringsomkostninger (bortset fra udgifter omfattet af bl.a. ligningslovens § 8 B).

På den anden side synes forslaget at skabe mindre retfærdighed derved, at de omkostninger, som en person, der driver ugentlig erhvervmæssig virksomhed, har, behandles på en måde, medens de omkostninger, som en person, der endnu ikke har indtægter ved arbejde, har, behandles efter et andet sæt regler.

#### **E.3.6.5. Konklusion**

Det er projektgruppens opfattelse, at forslaget om omkostningsfremførelse, som under usikkerhed skønnes at koste 50 mill. kr. årligt i mistet provenu, medfører en række problemer, idet det vil være vanskeligt at målrette informationsindsatsen til de relevante skatteydere. Som en følge heraf vil en række skatteydere formentlig føle sig snydt, når de ved etableringen af selvstændig erhvervsvirksomhed konstaterer, at de kunne have fået fradrag for tidligere afholdte udgifter, såfremt de havde opbevaret den tilstrækkelige dokumentation.

Det må ligeledes konstateres, at der er tale om en komplicering af retstilstanden, hvorfor forslaget må skulle begrundes ud fra et stærkt erhvervspolitisk sigte, før den yderligere komplicering af skattesystemet kan forsvares.

Det er imidlertid projektgruppens umiddelbare opfattelse, at udviklingen på arbejdsmarkedet, herunder de hyppigere skift mellem lønmodtagerstatus og status som selvstændig erhvervsdrivende, kan være en sådan begrundelse.

Projektgruppen er derfor positiv over for forslaget, idet det dog ikke prioriteres på linje med forslagene om en ændret begrebsafgrænsning og lønmodtagernes ret til fradrag for driftsudgifter i den personlige indkomst. Der er således en række problemer, som blandt andet vedrører relationen til hobbyvirksomhed, der må afklares, forinden et forslag i givet fald kan udarbejdes.

---

[6] Skattepolitisk håndbog, Skatteministeriet 2001.

[7] Det er projektgruppens opfattelse, at det isolerede merprovener ved kodificering af honorarvirksomhed *ikke* er et brud på den nuværende regerings bebudede skattestop. Kodificeringen er udelukkende en præcisering af gældende ret og medfører i dette tilfælde, at en ukorrekt praksis ophører og derimod rettes ind efter allerede gældende ret.

[8] Modsat kan det være tilfældet, at en samfundsøkonomisk rentabel ugentlig erhvervsvirksomhed der pga. misforståelser (eksempelvis vedrørende muligheden for underskudsfradrag eller fradrag for erhvervsrelaterede renteudgifter) vil blive igangsat uden kodificeringen, men ikke hvis kodificering indføres. Kodificeringen kan dermed betyde, at ugentlig erhvervsvirksomhed, der ud fra en samfundsøkonomisk rentabel betragtning bør igangsættes, ikke bliver til noget. Dog må det formodes, at en sådan ugentlig erhvervsvirksomhed under gældende regler ofte alligevel vil blive afviklet noget tid efter etableringen, når den ugentlig erhvervsdrivende bliver lignet, og dermed bliver klar over gældende praksis. Eventuelle opstartsomkostninger vil være spildt, og den manglende kodificering giver derfor også anledning til et efficienstab.

[9] Den skatteretlige sondring mellem hobbyvirksomhed og erhvervsvirksomhed, Redegørelse fra Retsikkerhedsrådet, 1992, s. 98.

# Bilag 1 - 7 til redegørelsen

## Bilag 1: Litteraturliste

- Beskæftigelsesministeriets arbejdsgrupperapport om den 3. gruppe på arbejdsmarkedet, december 2000.
- Beskæftigelsesministeriets rapport om Atypisk Beskæftigelse (Delrapport 1 – 3 samt sammenfatningsrapport, december 2001).
- Christian Bachmann, Dømt til at være lønmodtager, Berlingske Tidende, 3. sektion, 7. februar 2001.
- Ole Bjørn, SR- Skat 1999, nr. 6, side 416 ff : Hobby- erhvervmæssig virksomhed.
- Jens Olav Engholm Jacobsen m.fl., Skatteretten 1, 3. udgave.
- Lars Loftager Jørgensen m. fl., Momsloven med kommentarer, 3. udgave, 1999, side 57.
- Ole Kjær, Lønmodtager – selvstændig erhvervsdrivende – hobbyvirksomhed, Skattepolitisk Oversigt, nr. 3, 1992, s. 104 ff.
- Jan Pedersen, Revision og Regnskabsvæsen 1997, nr. 9, side 305 ff : Selvstændig erhvervsvirksomhed.
- Hanne Søgaard Hansen, Afgrænsningen af lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende, TfS 1989.67
- Kasper Vindelev, Erhvervs- eller hobbyvirksomhed – Skattemæssig afgrænsning, Inspi 2002, nr. 3, s. 30 ff
- Kasper Vindelev, Den skattemæssige afgrænsning af erhvervsvirksomhed over for hobbyvirksomhed, 2001.
- Ligningsvejledningen 2001 , januar 2002.
- Momsvejledningen 2000 , december 2000.
- Rapport fra Udvalget om informationssamfundets betydning for jobindhold og arbejdets organisering, Arbejdsministeriet 1998
- Redegørelse fra Skatteministeriets arbejdsgruppe om harmonisering af skatte- og afgiftsregler, maj 1991
- Retssikkerhedsudvalgets redegørelse om den skatteretlige sondring mellem hobbyvirksomhed og erhvervsvirksomhed, side 74 ff, marts 1992.
- Skattepolitisk håndbog, Skatteministeriet, november 2001.
- Økonomisk og Erhvervmæssig virksomhed, Redegørelse fra Skatteretsrådet, Juni 1999, s. 20 ff.
- Skatteretsrådets notat af 13. juni 2000 om indkomstopgørelsen i ikke- erhvervmæssig virksomhed, Redegørelse fra Skatteretsrådet, april 2001.
- Vejledning om indeholdelse af A-skat, AM- bidrag og SP- bidrag 2002, februar 2002.

## Bilag 2: Skatteretsrådets notat om indkomstopgørelsen i ikke erhvervsmæssig virksomhed

### Notat om indkomstopgørelsen i ikke-erhvervsmæssig virksomhed

1. I "Redegørelse om retssikkerhed" fra marts 1992 blev problematikken vedrørende sondringen mellem hobby- og erhvervsvirksomhed behandlet. Det blev konkluderet, at vurderingen af, om en virksomhed er erhvervsmæssigt anlagt foretages ud fra en konkret bedømmelse af samtlige relevante forhold. Redegørelsen belyste herefter på baggrund af praksis, hvilke momenter der var relevante for bedømmelsen.

2. Det er udgangspunktet for dette notat, at det er lagt til grund, at der foreligger ikke-erhvervsmæssig virksomhed<sup>[1]</sup>.

Notatet har til formål at redegøre for principperne, som ligger til grund for den ikke-erhvervsmæssige virksomheds skattemæssige indkomstopgørelse. Principperne vil blive belyst på baggrund af en gennemgang af praksis ud fra ledende højesterets- og landsretsdomme samt ligningsmæssig praksis.

I punkt 3 gengives med udgangspunkt i to hovedteorier<sup>[2]</sup> de principper for indkomstopgørelsen, som den under punkt 4 givne praksis synes at være udtryk for. I forbindelse med gengivelsen rejses der undervejs spørgsmål om den hjemmelsmæssige baggrund for gældende principper. Endelig under punkt 5 overvejes en række initiativer, som kan virke retsafklarende.

Hovedindtrykket af den foreliggende praksis på området er, at det gennemgående spørgsmål er behandlingen af virksomhedens underskud. Derimod synes der ikke at være forskel på den måde, hvorpå praksis behandler indkomstopgørelsen i de forskellige erhverv. Har administrativ praksis eller domstolene først statueret ikke-erhvervsmæssig virksomhed, er den skattemæssige behandling ensartet.

Hovedindtrykket af hjemmelsproblematikken er, at der synes at være hjemmelsspørgsmål i relation til driftsomkostningsfradrag, omkostninger ved slid på driftsmidler (afskrivninger), underskudsfremførelse og modregning i senere års overskud, genvundne afskrivninger ved salg af aktiver, og endelig at indtægter ved den ikke-erhvervsmæssige virksomhed ikke er omfattet af arbejdsmarkedsfondsloven, og at indkomsterhververen dermed ikke betaler arbejdsmarkedsbidrag af virksomhedens indtægter.

3. Den skattepligtige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler for personer, der er skattepligtige her i landet. Den skattepligtige indkomst fremkommer som udgangspunkt ved forskellen mellem bruttoindtægterne og de fradragsberettigede bruttoomkostninger. Udgangspunktet fraviges ved opgørelse af ikke-erhvervsmæssig virksomhed. Denne type virksomhed er primært kendetegnet ved, at der er tale om en bivirksomhed, som drives i fritiden ved siden af vedkommendes hovederhverv.

For ikke-erhvervsmæssig virksomhed er **indtægter** skattepligtig indkomst, jf. statsskattelovens § 4.

Ifølge praksis kan **udgifter**, der er afholdt med henblik på at erhverve indtægter ved ikke-erhvervsmæssig virksomhed, fradrages i disse indtægter efter et nettoindkomstprincip. Fradragsretten er dermed kildebegrænset.

Hjemlen for fradragsretten af de kildeartsbestemte udgifter kan være en indfortolkning af nettoprincippet direkte i statsskattelovens § 4<sup>[3]</sup>. Landsskatteretten har senest ved TfS.1999.391 anvendt nettoprincippet som hjemmel for den kildebegrænsede fradragsret.

Landsskatterettens kendelse vedrørte en musiker, der var ansat som lønmodtager i et symfoniorkester. Han havde derudover oppebåret indtægter fra en musikskole samt fra visse enkeltstående engagementer. Honorarerne fra de enkeltstående arrangementer ansås ikke for oppebåret som led i selvstændig erhvervsvirksomhed, men måtte anses som indtægt ved ikke-erhvervsmæssig aktivitet. Ved opgørelsen af indkomsten herfra kunne fradrages de dermed forbundne og kildeartsbestemte udgifter i det omfang de var dokumenteret og kunne indeholdes i denne indtægt, jf. statsskattelovens § 4, og dermed også med virkning for opgørelse af den personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 1, smh. med § 1. Indtægterne fra musikskolen ansås som lønindkomst.

Nettoindkomsten - og kun denne - skal medregnes til den personlige indkomst<sup>[4]</sup>. Det vil sige, at udgifterne ved indkomstens erhvervelse fragår i den personlige indkomst. Dette synes at stride mod principperne i personskatteloven. Ifølge personskattelovens § 3, stk. 1, nr. 1, er fradrag for udgifter i den personlige indkomst betinget af, at udgiften relaterer til "selvstændig erhvervsvirksomhed".

Det kan overvejes, om hjemlen for retten til at fradrage udgifter til drift i den ikke-erhvervmæssige virksomhed skal søges i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a<sup>[5]</sup>. Dette kan begrundes med, at udgifterne har den krævede og tætte sammenhæng med indkomsterhvervelsen. Fortolkningen forekommer uforenelig med nettoprincippet, men bygger i stedet på den traditionelle opfattelse af indkomstbegrebet i statsskatteloven, hvorefter opgørelsen af den skattepligtige indkomst fremkommer ved forskellen mellem de skattepligtige indtægter og de fradragsberettigede udgifter.

Såfremt det antages, at statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, er hjemmel for fradrag for udgifter ved drift af ikke-erhvervmæssig virksomhed, synes et eventuelt underskud i virksomheden at være fradragsberettiget og kunne fremføres. Praksis anerkender imidlertid ikke, som nedenfor beskrives, fradrag for et eventuelt underskud, men anser dette som en realiseret privatudgift, jf. formentlig en fortolkning af § 6, stk. 2.

Endelig kan det overvejes, om driftsudgifterne skal fratrækkes som et ligningsmæssigt fradrag for lønmodtagere i den skattepligtige indkomst efter reglerne i ligningslovens § 9. Dette har ikke støtte i praksis, der ikke reducerer omkostningerne efter reglerne herom.

Baggrunden for at acceptere fradrag ved ikke-erhvervmæssig virksomhed, og en som følge deraf reduktion i indkomsten, er formentlig almindelige billighedsbetragtninger<sup>[6]</sup>. Ikke-erhvervmæssige virksomheders kildebegrænsede fradragsret for udgifter er med andre ord skabt af en entydig praksis fra ligningsmyndigheder og domstole. Hvor hjemlen til denne accept af nettoprincippet skal søges, synes ikke at fremgå af den nedenfor omtalte praksis, bortset fra den tidligere refererede kendelse fra Landsskatteretten, som klart søger hjemlen for nettoprincippet i en indfortolkning direkte i statsskattelovens § 4.

**Underskud**, som er fremkommet ved, at ikke-erhvervmæssig virksomheds omkostninger er større end ikke-erhvervmæssig virksomheds indtægter, kan ifølge praksis ikke fratrækkes ved årets samlede indkomstopgørelse for den pågældende skattepligtige. Underskud kan ifølge praksis heller ikke fremføres til modregning i senere års overskud fra ikke-erhvervmæssig virksomhed. Underskud kan med andre ord ikke fratrækkes i anden indkomst.

Denne praksis modificeres dog, såfremt der kan konstateres en direkte sammenhæng mellem udgifter, der kan indeholdes i årets underskud, og indtægter erhvervet i senere år. Disse udgifter vil formentlig kunne fremføres til modregning i de sammenhængende indtægter. Der kan være tale om en adgang til at aktivere udgifter, som direkte kan henføres til indtægter, der er indtjent i en senere periode, og dermed ikke tale om en egentlig underskudsfræmførelse. Modifikationen er ikke begrundet i en fast praksis, men er baseret på fortolkningen af en konkret kendelse, TfS.1989.244.LSR<sup>[7]</sup>.

Landsskatterettens kendelse vedrørte udøvelsen af en hundekennelvirksomhed, som Landsskatteretten fandt udgjorde ikke-erhvervmæssig virksomhed. I årene 1982-86 havde klageren ejet to avlstæver. Hundene havde første gang fået hvalpe i slutningen af 1984, hvilket gav klageren en indtægt for salg af 14 hvalpe på 27.900 kr i 1985. Klageren fik medhold i sin påstand om, at indtægten skulle reduceres med de udgifter, klageren havde haft til at frembringe overskuddet, uanset udgifterne var afholdt et tidligere år. Efter det for Landsskatteretten oplyste fandtes udgifterne passende at kunne ansættes til 10.000 kr., som indtægten herefter blev nedsat med.

Hjemlen for, at praksis ikke anerkender fradrag for underskud i anden positiv indkomst fra andre kilder og ikke anerkender fræmførelse af underskud til modregning i senere års overskud, kan som ovenfor nævnt være statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, smh. § 6, stk. 2. Dette begrundes med, at nettounderskuddet er udtryk for realiseret privatforbrug, og privatforbrug er indkomstopgørelsen uvedkommende<sup>[8]</sup>.

Det kan overvejes, hvorvidt underskud i én ikke-erhvervmæssig virksomhed kan modregnes i overskud fra samme skatteydners anden ikke-erhvervmæssige virksomhed. Praksis synes ikke at have taget stilling til problemstillingen.

Det kan endvidere overvejes om, der er fradragsret, herunder fradrag for underskud, ved årets samlede indkomstopgørelse for den skattepligtige i de situationer, hvor der umiddelbart ser ud til, at der er tale om en erhvervmæssig virksomhed, men dette af forskellige grunde alligevel ikke bliver til noget, og

virksomheden således ender med at blive en ikke-erhvervsmæssig virksomhed. Praksis synes heller ikke at have taget stilling til denne problemstilling.

Derimod har praksis taget stilling til den lignende situation gående ud på, hvorvidt der er fradrag for løbende driftsudgifter i en planlagt virksomhed, der ikke kommer i gang. Her synes praksis at anerkende fradrag for sædvanlige løbende driftsudgifter, herunder fradrag for underskud<sup>[9]</sup>. Spørgsmålet er herefter, om denne praksis kan udstrækkes til at gælde for erhvervsmæssig virksomhed, som ikke bliver til noget af forskellige grunde, og virksomheden således ender med at blive ikke-erhvervsmæssig virksomhed.

“Afskrivningsmetoden” for slid på de aktiver, som har været anvendt til indkomsterhvervelsen i ikke-erhvervsmæssig virksomhed, er ikke direkte lovreguleret. En beskrivelse heraf findes heller ikke i Ligningsvejledningen.

Det er dog den almindelige antagelse, at skattemæssige **afskrivninger** kan foretages efter principperne i afskrivningsloven i form af fradrag for en skønnet udgift for det konkrete slid på aktiverne det pågældende år, såfremt virksomheden er overskudsgivende. Det er dog bemærkelsesværdigt, at ligningsmyndighederne ofte skønner udgiften for det konkrete slid til et beløb svarende til overskuddet, så indkomsten bliver 0-stillet.

Hjemlen for fradragsretten for skattemæssige “afskrivninger” kan være statsskattelovens § 4's nettoindkomstprincip.

Det kan endvidere overvejes, om hjemlen er afskrivningsloven efter en udvidende fortolkning af loven. Fortolkningen synes umiddelbart problematisk, da loven klart opstiller som en forudsætning for anvendelse af loven, at aktiverne benyttes erhvervsmæssigt, jf. bl.a. lovens § 1.

Det kan endelig overvejes, om hjemlen hertil kan være statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Bestemmelsen hjemler adgang for fradrag for driftsomkostninger, herunder ordinære afskrivninger, der er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Det skal her have i mente, at lægges det til grund, at hjemlen til for fradrag for udgifter i ikke-erhvervsmæssig virksomhed skal søges i et nettoprincip indfortolket i statsskattelovens § 4, vil det være uforeneligt samtidig at anerkende statsskattelovens § 6 som hjemmel for afskrivningsretten.

Som det fremgår af ovennævnte beskrivelse af praksis, indrømmes ikke-erhvervsmæssige virksomheder en skattemæssig stilling, der som udgangspunkt svarer til den, der gælder efter personskatteloven for erhvervsmæssig virksomhed. De ikke-erhvervsmæssige virksomheder indrømmes fradrag i den personlige indkomst, dog kun ned til 0 kr.

En skattemæssig behandling, hvorefter indtægterne ved virksomheden blev beskattet som personlig indkomst, og hvorefter udgifterne alene kunne fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, ville på grund af skatteberegningsreglerne kunne medføre, at en ikke-erhvervsmæssig virksomhed med balance mellem indtægter og udgifter - eller med et mindre overskud - var tabsgivende efter skat.

**Renteudgifter**, som knytter sig til ikke-erhvervsmæssig virksomhed, kan fratrækkes efter samme regler, som gælder for andre private renteudgifter. Disse er fradragsberettigede, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra e. Fradraget foretages i kapitalindkomsten, jf. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 1.

I ikke-erhvervsmæssig virksomhed er **fortjeneste og tab ved salg af aktiver** uvedkommende for indkomstopgørelsen, da der er tale om salg af et aktiv fra en ikke-erhvervsmæssig virksomhed, jf. statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a<sup>[10]</sup>. Dette gælder formentlig, selvom der i forbindelse med ikke-erhvervsmæssig virksomhed er foretaget skattemæssige afskrivninger efter principperne i afskrivningsloven i form af fradrag for en skønnet udgift for det konkrete slid på aktiverne. Det kan næppe udelukkes, at de “afskrivninger”, ligningsmyndighederne har godkendt, har været så store, at den ikke-erhvervsmæssige virksomhed opnår fortjeneste ved salget. Problemstillingen synes ikke at være rejst i praksis.

Endelig betaler personer med ikke-erhvervsmæssig virksomhed ifølge praksis ikke arbejdsmarkedsbidrag af indkomst, der stammer fra ikke-erhvervsmæssig virksomhed, da ikke-erhvervsmæssig virksomhed ikke er omfattet af arbejdsmarkedsfondsloven. Arbejdsmarkedsfondsloven sonder mellem to typer arbejdsmarkedsbidrag: Lønmodtagerbidrag og bidrag for selvstændig erhvervsdrivende. Det kan overvejes, hvorvidt det er rimeligt at arbejdsmarkedsfondsloven ikke omfatter ikke-erhvervsmæssig

virksomhed, og denne type virksomhed dermed ikke er omfattet af pligten til at betale arbejdsmarkedsbidrag.

#### 4. Praksis fra Landsskatteretten og Domstolene

I det følgende vil notatet koncentrere sig om en gennemgang af praksis. Ved gennemgangen af praksis er valgt samme emneinddeling som Ligningsvejledningen<sup>[11]</sup>. Ledende domme fra Højesteret er valgt ved gennemgangen af domstolspraksis, såfremt disse findes på det pågældende område. På f.eks. området for lystgårdspraksis vedrører alle de ledende domme fra Højesteret afgrænsningen mellem erhvervmæssig- og ikke-erhvervmæssig virksomhed, hvor dommene alle falder ud til fordel for erhvervsvirksomhed. Det følger heraf, at de ikke belyser problemstillingen om ikke-erhvervmæssig virksomheders indkomstopgørelse. Det er derfor nødvendigt at se på udvalgte domme fra Landsretten til belysning af problemstillingen. Såfremt området alene er belyst af kendelser fra Landsskatteretten, er de valgt ved gennemgangen.

##### 4.1. Traditionelt landbrug - lystgårde

**Tfs.1998.257.V:** Sagen drejede sig om spørgsmålet, hvorvidt et landbrug med svinehold og stuttevirkomhed kunne anses for erhvervmæssigt drevet. Skatteyderne, der havde en tekstilvirksomhed, købte i 1986 en landbrugsejendom på ca. 11 ha og startede i 1988 en produktion af frilandsgrise med køb af 30 slagterigrise og en so. I 1987 havde skatteyderne købt en travhoppe med avl for øje, og hoppen avlede i de følgende år nogle føl, ligesom der senere blev anskaffet yderligere et par heste.

Landsretten lagde til grund, at driften på ejendommen i årene 1986-90 dels havde været hestehold af et beskedent omfang, dels opformering og forberedelse af sohold. Henset til det beskedne omfang af køb og salg af grise fandtes det ikke godtgjort, at virksomheden havde haft en sådan intensitet, at driften i teknisk-landbrugsfaglig henseende kunne anses for forsvarlig. Det blev endvidere lagt til grund, at der ikke var udsigt til at opnå fortjeneste på hesteholdet. Skattemyndighederne havde derfor med rette nægtet fradrag for underskud på driften. Skatteyderne havde hævet etablerings- og investeringsfondsmidler, og landsretten lagde til grund, at midlerne var anvendt til opførelse af en bygning, som hovedsageligt havde været i funktion som hestestald. Det var berettiget, at skattemyndighederne havde efterbeskattet de hævdede midler.

**Tfs.1998.256.V:** Sagen drejede sig bl.a. om, hvorvidt en landbrugsvirksomhed med svinehold og hestehold, som skatteyder drev sammen med sin ægtefælle, kunne anses for erhvervmæssigt drevet. Skatteyderen drev sammen med sin ægtefælle et landbrug med svinehold og hestehold, men svineproduktionen havde ikke haft en sådan intensitet, at driften efter en teknisk-landbrugsfaglig vurdering kunne anses for forsvarlig, og der var ikke udsigt til at opnå fortjeneste ved hesteholdet. Skattemyndighederne havde derfor med rette ikke godkendt fradrag for underskud på driften.

**Tfs.1997.177.Ø:** Skatteyderen, der var lønmodtager, drev en landbrugsejendom på 7,8 ha. Heraf var de 3 ha en gammel lergrav, som skatteyder var forpligtet til at drive, men som ikke kunne dyrkes på normal vis. Ca. 2 ha af ejendommens landbrugsareal kunne dyrkes som normal landbrugsjord. Efter at have haft svinehold, som ophørte på grund af miljøforhold, påbegyndte han en produktion af harer i staldbygningerne. I en periode udlejedes staldbygningerne og hareproduktionen til datteren, som dog ikke betalte leje. På den almindelige landbrugsjord dyrkedes hvede. Det økonomiske resultat viste betydelig ubalance mellem indtægter og udgifter, hvilket gav sig udslag i negative dækningsbidrag.

Landsretten bemærkede, at den samlede drift ikke kunne anses som teknisk-landbrugsfagligt forsvarlig og sædvanlig, og der var ikke udsigt til, at driften, selv efter en længere årrække, kunne blive overskudsgivende. Underskuddene på driften kunne derfor ikke fratrækkes.

**Tfs.1996.301.V:** En landmand, der i årene fra 1955 til 1986 havde drevet 2 landbrugsejendomme som ejer eller forpagter, forpagtede i 1986 en landbrugsejendom på 10 tdr. land. De forpagtede arealer blev ikke anvendt til korndyrkning, men som græsarealer med afgræsning af høslet til kreaturer og heste. Ved siden af husdyrholdet havde landmanden beskæftigelse på et slagteri som lønmodtager. Driften ved landbruget, der for 1986 gav et underskud på 30.498 kr. efter fradrag af udgifter til forpagtning, græsleje og udgifter til kørsel mellem bopælen og landbrugsejendommen, blev ikke af den lokale skattemyndighed anset som erhvervmæssig, og fradrag for underskud blev nægtet. Afgørelsen blev - med dissens - stadfæstet af Landsskatteretten.



På grundlag af en indhentet syns- og skønserklæring lagde landsretten til grund, at driften af ejendommen var sædvanlig og forsvarlig efter en teknisk landbrugsfaglig målestok, og at driften tilsigtede at opnå et rimeligt driftsresultat. Der kunne imidlertid ikke bortses fra udgifterne til forpagtning, græsleje og faktiske merudgifter ved bilkørsel ved vurderingen af, om driften måtte anses som erhvervsmæssig, og når disse udgifter blev medtaget, fandtes det godtgjort, at driften selv efter en længere årrække ikke kunne blive overskudsgivende. Landmanden var herefter ikke berettiget til at fradrage driftsunderskud for 1986.

## **4.2. Landejendomme i øvrigt**

### **4.2.1. Landejendomme med stutteri**

De under pkt. 4.1. refererede domme, TfS.1998.257.V og TfS.1998.256.V, vedrører også landejendomme med stutterivirksomhed.

**TfS.1997.789.LSR:** En fritidslandmand havde bortforpagtet ca. 3,5 ha af en ejendom på ca. 7,5 ha. Det resterende areal blev anvendt som foderareal for to avlshopper, og denne del af virksomheden havde været underskudsgivende siden 1985. Bl.a. henset hertil fandt Landsskatteretten, at stutieriet måtte karakteriseres som en ikke-erhvervsmæssig virksomhed, og underskuddet kunne derfor ikke fradrages ved indkomstopgørelsen. Landsskatteretten fandt endvidere, at underskuddet - uanset at ikke-erhvervsmæssig virksomheden blev drevet fra en landbrugsejendom - heller ikke kunne modregnes i overskuddet af den erhvervsmæssige bortforpagtning, der var skattepligtig i medfør af statskattelovens § 4.

Kommentar: Det fremgår, at Landsskatteretten gør fradragsretten kildebegrænset. Fritidslandmanden kunne derfor ikke fradrage underskuddet i overskuddet fra bortforpagtningen.

### **4.2.2. Landejendomme med væddeløbsstald, dyrehold, mv.**

**TfS.1991.500.H:** En skatteyder startede i 1980 et anpartsselskab, der ud over en modeforretning også drev en væddeløbsstald, der beskæftigede sig med køb og salg af travheste samt deltagelse i væddeløb. Højesteret fandt ikke grundlag for at anse selskabets virksomhed med travhestehold og køb og salg af heste i forbindelse hermed som værende af erhvervsmæssig karakter. Retten lagde herved til grund, at der efter det oplyste om udgifterne ved driften af selskabets travhestehold sammenholdt med de usikre og tilfældige muligheder for at opnå indtægter ved løbspræmier og salg af heste ikke var udsigt til at opnå fortjeneste ved driften af stalden. Udgifterne kunne herefter ikke fradrages i selskabets indkomst. At indtægter og udgifter indgik i momsregnskabet kunne ikke føre til andet resultat.

## **Domme og kendelser i øvrigt**

ØLD af 4. maj 2000 - Irene Bøgebjerg Petersen mod Skatteministeriet.

TfS.1999.517.LSR

TfS.1999.105.V

TfS.1998.294.V

TfS.1994.879.V

## **4.3. Udlejningsvirksomhed**

### **4.3.1. Bådudlejningsvirksomhed**

**TfS.1991.233.H:** Dommen vedrører et ægtepar, der som bibeskæftigelse drev en virksomhed med salg og udlejning af speedbåde, windsurfere og lystbåde samt udstyr hertil. I virksomheden indgik en lystbåd, der senere blev erstattet med en større lystbåd. Til trods for, at ægteparret havde udfoldet normale udlejningsbestræbelser, havde virksomheden kun haft relativ små lejeindtægter. Skatteyderen havde ikke nogen særlige faglige forudsætninger for at drive virksomheden, og der var i forbindelse med etableringen alene opstillet et grovbudget for det første år, udvisende et mindre overskud før renter. Virksomheden havde i hele perioden givet underskud før afskrivninger og renter.

Højesteret fandt ikke, at virksomheden havde haft til udsigt at opnå indtægter, der ville stå i rimeligt forhold til den investerede kapital og anså ikke bådene for anskaffet med erhvervmæssig forsvarlig drift for øje. Der kunne herefter ikke ske fradrag efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, for underskud ved virksomheden.

**TfS.1984.332.H:** Sagsøgeren, der var direktør i et autofirma, anskaffede i 1977 en motorsejler for at leje den ud. Der blev forsøgt udlejning af båden i det følgende år, men med utilfredsstillende resultat. Skatteyderen forsøgte udlejning gennem et udlejningsbureau og forsøgte også selv at udleje båden. Udlejningsindtægterne var imidlertid meget begrænsede i de to omhandlede indkomstår, og der var underskud før afskrivninger. Båden overgik derefter til privat brug. Direktøren var sejlkundig, men brugte aldrig båden privat, da han selv var ejer af en anden båd, der blev benyttet til privat brug.

Da der ikke var udsigt til at opnå indtægter, der ville stå i rimeligt forhold til den investerede kapital og under hensyn til udlejningsvirksomhedens omfang og manglende naturlige sammenhæng med skatteyderens erhvervmæssige forhold i øvrigt, ansås båden ikke for anskaffet med erhvervmæssig forsvarlig drift for øje. Skatteyder var derfor ikke berettiget til at fradrage underskud, herunder driftsmæssige afskrivninger, ved bådudlejningen. (Dissens)

#### **Domme i øvrigt**

TfS.1999.706.H

TfS.1999.466.Ø

TfS.1999.29.V

TfS.1998.369.Ø

TfS.1998.311.Ø

TfS.1996.916.Ø

TfS.1996.677.Ø

TfS.1996.572.Ø

TfS.1996.552.Ø

TfS.1996.498.H

TfS.1996.28.H

TfS.1995.828.H

TfS.1994.531.V

TfS.1994.353.Ø

#### **4.3.2. Sommerhusudlejning**

**TfS.1997.365.Ø:** Skatteyderen opførte i 1989 et nyt sommerhus, som hun fra 1991 alene benyttede til udlejning. Hun stod selv for udlejningen og afgav over for den stedlige skattemyndighed en tro- og loveerklæring om, at huset udelukkende havde været anvendt til udlejning. Ægtefællen fik ved henvendelse til et amtsskatteinspektorat oplysning om de skattemæssige problemer ved udlejning og fik oplyst, at skatteyderen kunne benytte virksomhedsordningen. Såvel den stedlige skattemyndighed som Landsskatteretten nægtede skatteyderen fradrag for underskud ved udlejningen på 25.595 kr. med henvisning til, at skatteyderen ikke var afskåret fra at benytte sommerhuset i ledige perioder.

Landsretten bemærkede, at skatteyderen havde haft mulighed for at benytte sommerhuset, og det var derfor uden betydning, at det af en tro- og loveerklæring og parternes forklaring kunne lægges til grund, at sommerhuset ikke var benyttet privat. Udlejningen var ikke en erhvervmæssig virksomhed, der var

omfattet af virksomhedsskatteloven. Henvendelse til en tilfældig medarbejder i amtsskatteinspektoratet kunne ikke danne grundlag for en retsbeskyttet forventning. Skattemyndighedernes afgørelse blev herefter fastholdt.

#### **4.4. Kunstnerisk virksomhed**

##### **4.4.1. Gallerivirksomhed**

**TfS.1999.863.H:** Sagen vedrørte skatteydere gallerivirksomhed, som hun drev fra 1987 som fuldtidsvirksomhed. Hun havde betydelig erfaring med kunstudstillingsvirksomhed og havde i kraft af sin øvrige baggrund de fornødne forudsætninger for at drive gallerivirksomheden kunstnerisk og kommercielt forsvarligt. Etableringen af et galleri tager normalt flere år, og salget af kunst faldt i perioden på grund af ugunstige konjunkturer. Landsretten fandt på grundlag heraf, at Skatteministeriet skulle anerkende, at skatteyderen var berettiget til fradrag for underskud i medfør af statskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Flertallet i Højesteret derimod fandt derimod gallerivirksomheden hobbybetonet, og underskud var som følge deraf ikke fradragsberettiget. Dommerne lagde bl.a. vægt på, at galleriet blev drevet i 5 år med underskud, der langt overskred det angivne i 5-års-budgettet. Driftsunderskuddet blev finansieret af skatteyderens ægtefælle. (Dissens).

#### **Domme og kendelser i øvrigt**

TfS.1999.426.V

TfS.1997.918.LSR

##### **4.4.2. Kunstner**

**TfS.1995.784.Ø:** En skatteyder havde i en årrække udøvet kunstnerisk virksomhed med bl.a. udstillinger af malerier og frembringelser af assemblager og skulpturer i kunstnerisk sammenhæng. I en periode frem til sommeren 1987 beskæftigede han sig med anden virksomhed end den kunstneriske. For årene 1987-1989 godkendte skattemyndighederne ikke underskud ved kunstnervirksomheden som fradragsberettiget. Det var oplyst, at hans indtægter ved kunstnerisk virksomhed i årene 1987-1992 lå mellem 0 og 7.650 kr. i de enkelte år.

Landsskatteretten fandt ud fra en samlet konkret vurdering, at den udøvede virksomhed ikke kunne anses som erhvervmæssig, hvorved blev henset til den meget ringe omsætning i de påklagede og efterfølgende år.

Landsretten bemærkede, at skattemyndighederne frem til 1980'erne godkendte virksomheden som erhvervmæssig. Det måtte påhvile kunstneren at godtgøre, at han fra sommeren 1987 havde genoptaget den kunstneriske virksomhed i et sådant omfang, at han opfyldte betingelserne for at kunne anses som erhvervsdrivende kunstner. Landsretten fandt ikke dette dokumenteret, og den af skattemyndighederne foretagne ansættelse blev stadfæstet. Underskud ved kunstnervirksomhed fandtes ikke for fradragsberettiget.

##### **4.4.3. Musiker**

**TfS.1999.391.LSR:** Landsskatterettens kendelse vedrørte en musiker, der var ansat som lønmodtager i et symfoniorkester. Han havde derudover oppebåret indtægter fra en musikskole samt fra visse enkeltstående engagementer. Honorarerne fra de enkeltstående arrangementer ansås ikke for oppebåret som led i selvstændig erhvervsvirksomhed, men måtte anses som indtægt ved ikke erhvervmæssig aktivitet. Ved opgørelsen af indkomsten herfra kunne fradrages de dermed forbundne og kildeartsbestemte udgifter i det omfang de var dokumenteret og kunne indeholdes i denne indtægt, jf. statskattelovens § 4, og dermed også med virkning for opgørelse af den personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 1, smh. med § 1. Indtægterne fra musikskolen ansås som lønindkomst.

## 4.5. Øvrige virksomhedsformer

### 4.5.1. Opfindervirksomhed

**TfS.1999.823.H:** Sagen drejede sig om, hvorvidt et projekt, som skatteyderen havde arbejdet på siden 1991, kunne anses som erhvervsmæssig virksomhed, og skatteyderen dermed havde krav på fradrag for generelle driftsudgifter for årene 1992-96. Skatteyderen havde i 1977 startet en personligt drevet virksomhed med udvikling af finmekaniske produkter til elektronikindustrien. Virksomheden gav overskud indtil 1991, da skatteyderen anmeldte betalingsstandsning, og siden har der ikke været omsætning i virksomheden. Skatteyderen har siden 1991 udelukkende arbejdet med et projekt, som han fik ideen til i 1988/89, men for årene 1992-1996 har skattevæsenet ikke villet acceptere fradrag for driftsudgifter begrundet i, at virksomheden ikke havde nogen omsætning. De beløb, som skatteyderen påstod fradrag for, dækkede generelle omkostninger til husleje, telefon m.v., men ikke materialekøb o.l. i forbindelse med det projekt, som skatteyderen fik ideen til i 1988/89.

Henset til virksomhedens beskedne karakter og det forhold, at skatteyderen ikke havde sandsynliggjort en udsigt til rimelig rentabilitet af produktudviklingen, som var virksomhedens eneste aktivitet, fandt landsretten, at der ikke var grundlag for fradrag for driftsudgifter. Højesteret stadfæstede landsrettens dom i henhold til dens grunde. (Tidl. VLD i TfS.1998.565).

### Domme og kendelser i øvrigt

TfS.2000.16.V

TfS.1996.845.LSR

### 4.5.2. Udvikling af sejlbåde

**TfS.1996.570.H:** I 1982 stiftedes et interessentskab med henblik på bl.a. udvikling og produktion inden for bådbranchen, herunder fremstilling af sejl til bådene. Interessentskabet blev tilmeldt CIR-registeret, ligesom det indgav anmeldelse til toldvæsenet om momsregistrering. Man modtog statsstøtte fra Teknologistyrelsen til fremstilling af sejl, men ikke til bådbygning. Projektet omfattede oprindeligt 2 både, men blev senere begrænset til foreløbig kun at omfatte en båd med henblik på deltagelse i "Admiral's Cup" i august 1983. Dette viste sig umuligt, da deltagelse forudsatte, at der deltog 3 danske både. Man måtte ligeledes opgive at deltage i 1985, og i 1987 blev båden solgt til den ene af interessenterne.

I 1985 havde toldvæsenet afmeldt interessentskabet med virkning fra 31/3 1984 og krævet negativ moms tilbagebetalt. Man fandt, at der ikke havde foreligget erhvervsmæssig virksomhed, da virksomheden havde været underskudsgivende, og da bygningen af båden alene var sket med henblik på deltagelse i "Admiral's Cup". Afgørelsen blev tiltrådt af Skatteministeriet. Interessenterne tilbagebetalte den negative moms. Endvidere blev de pågældende indkomstansættelser ændret, idet man som en konsekvens af toldvæsenets afgørelse nægtede fradrag ved interessenternes indkomstopgørelse af deres andele i underskuddet. Dette blev tiltrådt af Landsskatteretten.

Landsretten lagde til grund, at projektet efter det oplyste hovedsagelig havde taget sigte på deltagelse i "Admiral's Cup" og således ikke i overvejende grad havde været erhvervsmæssigt. Toldvæsenet havde derfor været berettiget til at afmelde den af virksomheden selv foretagne tilmeldelse til Momsregisteret og kræve tilbagebetaling af negativ moms. I konsekvens heraf havde de pågældende heller ikke været berettiget til at fradrage deres andele af underskuddet ved indkomstopgørelsen. Højesteret stadfæstede landsrettens dom. (Tidligere VLD i TfS 1993, 318).

### 4.5.3. Foto- og videoproduktion

**TfS.1997.293.V:** Skatteyderen, der havde fuldtidsarbejde som landbrugsvikar, påbegyndte som fritidsarbejde virksomhed med produktion af fotoplatter og foto- og videoproduktion. Foto- og videovirksomheden gav et betydeligt driftsunderskud, og der var for årene 1992 og 1993 ikke ført særskilt regnskab for denne virksomhed, og aktiviteten ophørte efter 1993.

Landsskatteretten fandt, ligesom den stedlige skattemyndighed, at foto- og videovirksomheden ikke kunne anses erhvervsmæssigt drevet og godkendte ikke fradrag for underskuddene. Landsretten bemærkede, at skatteyderen ikke havde foretaget nærmere regnskabsmæssige undersøgelser eller analyser, før han i 1987 som en fortsættelse af en fritidsvirksomhed etablerede foto- og

videovirksomheden, og produktionen kunne ikke anses tilrettelagt på en sådan måde, at virksomheden i skattemæssige forstand kunne anses erhvervmæssig. Der var herefter ikke fradrag for underskuddene ved virksomheden.

#### 4.5.4. Drift af racerbil

**TfS.1998.216.Ø:** Sagen drejer sig om spørgsmålet om hobby eller erhvervsvirksomhed ved drift af en racerbil/dragster. Skatteyderen havde siden 1985 som sportsudøver sammen med sin bror deltaget i løb med dragsters via Dansk Automobilsport Union og ved medlemskab opnået kørselslicens. I 1991 stiftede skatteyderen sammen med broderen I/S Black Magic, idet de så en mulighed for at drive en egentlig erhvervsvirksomhed ved marketing. Virksomheden skulle bl.a. fremvise Danmarks hurtigste bil - Black Magic Top Fuel Dragster TF 9, der var fremstillet af brødrene. Skatteyderen tog i 1992 orlov fra sin tjenestemandstilling for at opbygge og markedsføre firmaet.

Landsskatteretten fandt, ligesom den stedlige skattemyndighed, at et ved driften i 1992 opstået underskud ikke var fradragsberettiget, da virksomheden ikke havde det for erhvervmæssigt virke fornødne omfang. Landsretten bemærkede, at driften ikke havde udsigt til at blive rentabel, og at der ikke var udarbejdet egentlige budgetter eller markedsanalyser før virksomhedens etablering. Landsretten fandt herefter ikke grundlag for at give skatteyderen fradrag efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, for hans andel i virksomhedens underskud. (Appelleret)

#### 4.5.5. Virksomhed med motorcykelløb

**TfS.1994.752.Ø:** Skatteyderen, der havde været ansat i et automobilfirma, startede i 1985 virksomhed med motorcykelløb (Road Racing). Han havde tidligere deltaget i en række motorcykelløb. Virksomheden gav i årene 1985-1989 underskud og i 1990 og 1991 et mindre overskud (før fradrag af renter). I 1986 overtog han desuden sammen med sin broder deres faders fragtmandsvirksomhed.

Landsskatteretten havde fundet, at det var med rette, at der ved ansættelsen ikke var godkendt fradrag for underskud ved "Road Racing", da virksomheden ikke kunne anses for erhvervmæssig. Landsretten fandt det heller ikke godtgjort, at skatteyderen, der oprindeligt havde deltaget i "Road Racing" som en sport, fra 1985 havde drevet denne aktivitet erhvervmæssigt. Underskuddet kunne derfor ikke fradrages.

#### 4.5.6. Amatørfodboldspiller

**TfS.1995.209.Ø:** Skatteministeriet havde for domstolene indbragt en landsskatteretskendelse, hvorefter udgifter ved ikke-erhvervmæssig virksomhed kunne fratrækkes i den personlige indkomst og ikke blot i den skattepligtige almindelige indkomst, så længe udgifterne ikke oversteg indtægterne, jf. lignende kendelse i TfS 1993, 320. Skatteyderen blev dømt som udeblevet, således at der blev afsagt dom i overensstemmelse med ministeriets påstand om fradrag i den skattepligtige almindelige indkomst.

Kommentar: Dommen har som udeblivelsesdom ikke juridisk præjudikatsværdi. Dommen kan formentlig ses som udtryk for myndighedernes tvivl vedrørende anerkendelse af nettoindkomstmodellen.

#### 4.5.7. Salg af antikke quilts

**TfS.1999.519.LSR:** Sagen drejede sig bl.a. om spørgsmålet, hvorvidt en virksomhed, der forhandlede antikke amerikanske quilts, kunne anses for erhvervmæssigt drevet. Landsskatteretten fandt efter en samlet bedømmelse af virksomheden, at den ikke var erhvervmæssigt drevet. Retten lagde vægt på, at der var betydelige underskud i virksomheden i de omhandlede år, og at virksomheden ikke var drevet med den fornødne intensitet. Der kunne herefter ikke indrømmes klageren fradrag for de ved virksomheden fremkomne underskud.

#### 4.5.8. Frivilligt arbejde

**TfS.1993.320.LSR:** En skatteydere bibeskæftigelse som fodbolddommer ansås for ikke-erhvervmæssig virksomhed. Indtægten herved skulle derfor opgøres efter nettoindkomstprincippet i statsskattelovens §§ 4-6, således at udgifterne i forbindelse med fodbolddommerhvervet kunne frages i den personlige indkomst inden for de modtagne vederlag.

Kommentar: Landskatteretten anfører her, at hjemlen for opgørelse af indtægten er nettoindkomstprincippet efter statsskattelovens §§ 4-6.

#### 4.5.9. Lærebogsforfatter

**Tfs.1998.695.LSR:** En gymnasielærer, der tillige var medforfatter til nogle lærebøger, ansås ikke som lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende i forbindelse med forfatterarbejdet. De kilderelaterede udgifter kunne efter statsskattelovens § 4 fradrages i indkomsten fra forfatterarbejdet.

Kommentar: Landsskatteretten anfører her hjemlen for den kilderelaterede fradragsret i et nettoprincip efter statsskattelovens § 4.

#### 4.5.10. Terminsforretninger

**Tfs.1999.294.V:** Skatteyderen, der er ejendomshandler, foretog i årene 1984-1987 hhv. 3, 42, 58 og 41, i alt 144, terminshandler med obligationer. Handlerne var tabsgivende, men skattemyndighederne godkendte ikke tabene som fradragsberettigede. Landsretten fandt, at terminsforretningerne ikke havde haft en sådan professionel, regelmæssig og erhvervsmæssig karakter, at tabene kunne anses fradragsberettigede i skatteyderens næring. I forbindelse med salg af en ejendom var der ikke fradrag for et påstået afgivet mæglervederlag på 271.000 kr., idet det ikke nærmere var dokumenteret, at beløbet var en i medfør af statsskattelovens § 6 a fradragsberettiget driftsudgift. Et af skatteyderen ejet selskab indfrie en kautionsforpligtelse, som påhvilede skatteyderen, og denne var skattepligtig heraf i medfør af ligningslovens § 16 A.

Kommentar: Skatteministeriet nedlagde og fik medhold i en påstand om, at tab på terminsforretningerne var omfattet af statsskattelovens § 4, litra f, som en art væddemålskontrakt, hvoraf følger, at nettogevinster er skattepligtige, mens nettotab ikke er fradragsberettigede. Herefter ansås statsskattelovens § 4, litra f at hjemle beskatning af nettogevinsten ved terminsforretninger. Problemstillingen er historisk i og med gevinst og tab på terminskontrakter i dag er omfattet af kursgevinstloven, jf. kursgevinstlovens § 1.

#### 4.5.11. Udbydelse af teletjenester

**Tfs.2000.659.Ø:** Sagen vedrører, hvorvidt skatteyderen var berettiget til fradrag for et virksomhedsunderskud på 469.428 kr. Klageren havde for indkomståret 1993 selvangivet en omsætning på 48.617 kr. og diverse driftsudgifter inkl. renter på 518.045 kr. Virksomhedens indtægter bestod i indtægter fra KTAS i forbindelse med udbydelse af teletjenester. De stedlige skattemyndigheder nægtede fradrag for underskuddet, idet virksomheden måtte anses for drevet for klagerens fars regning og risiko. Landsskatteretten fandt det ikke godtgjort, at klageren reelt kunne anses for at have drevet virksomheden, hvorfor det selvangivne underskud ikke anerkendtes fradragsberettiget, og for landsretten påstod sagsøgeren underskuddet henført til sin indkomstopgørelse.

Landsretten fandt efter en samlet vurdering, at det ikke kunne udelukkes, at aktiviteten havde været drevet for sagsøgerens regning og risiko, idet der blev lagt væk på, at sagsøgeren var beskattet af indtægterne i 1991. Landsretten fandt imidlertid ikke, at virksomheden efter skatteretlig praksis havde haft et sådant erhvervsmæssigt præg, at det skattemæssige underskud kunne fratrækkes i sagsøgerens øvrige indkomst, og ministeriet frifandtes herefter.

### 5. Forslag til initiativer, som kan virke retsafklarende

Hjemmelsproblematikken for behandlingen af en ikke-erhvervsmæssig virksomheds underskud er en tilbagevendende problemstilling, hvor man kan vælge den fornødne retsafklaring enten ved at fastslå at praksis udgør tilstrækkelig hjemmel for retstilstanden eller vælge retsafklaring ved et lovgivningsinitiativ.

#### 5.1. Praksis udgør tilstrækkelig hjemmel for retstilstanden

Det kan overvejes, hvorvidt praksis for behandling af ikke-erhvervsmæssig virksomheds indkomstopgørelse, som den er fulgt gennem mange år af ligningsmyndighederne og domstolene udgør tilstrækkelig hjemmel for retstilstanden, således at den kan støttes på en retssædvane. Traditionelt forstås ved en retssædvane: En handlemåde, der er fulgt almindeligt, stadig og længe, ud fra en følelse af retlig forbundethed<sup>[12]</sup>.

At praksis som beskrevet om opgørelse af ikke-erhvervsmæssig virksomheds indkomst er fulgt almindeligt og stadig og længe af såvel ligningsmyndigheder og domstole ligger fast. Det er imidlertid vanskeligt at efterprøve om praksis endvidere afspejler borgerens retsfølelse.

## 5.2. Lovgivning

Den fornødne retsafklaring kan endvidere vælges ved et lovgivningsinitiativ.

Da et forudgående problem består i udsondre ikke-erhvervsmæssig virksomhed fra erhvervsmæssig virksomhed kunne det overvejes, hvorvidt denne problemstilling bør være afklaret forinden ved et lovgivningsinitiativ. Som nævnt i "Redegørelse om retssikkerhed" fra marts 1992, p. 97ff, er der tale om en sontring, som efter sin art er af konkret, skønsmæssig karakter og derfor vanskelig - om overhovedet mulig - at regulere ved lovgivning.

Det kan endvidere anføres, at personskatteloven ikke indeholder en afgrænsning af begrebet "lønmodtager" eller "selvstændig erhvervsdrivende", hvilket ikke er til hinder for at sontringen er afgørende for, hvorvidt der kan hjemles fradrag for driftsomkostninger - dog ikke renteudgifter mv. - ved opgørelsen af den personlige indkomst, hvis der er tale om driftsomkostninger i forbindelse med selvstændig erhvervsvirksomhed. Afgrænsningen indeholder samme skønsmæssige problemer, som sontringen erhvervsmæssig- ikke-erhvervsmæssig virksomhed<sup>[13]</sup> uden det har foranlediget lovgivningsinitiativ til afklaring af den usikkerhed, der er kendetegnende for sontrings-problematikken.

På den baggrund bør et eventuelt lovgivningsinitiativ alene koncentrere sig om den ikke-erhvervsmæssige virksomheds indkomstopgørelse.

Et lovgivningsinitiativ bør have til formål at virke retsafklarende. Som det er nævnt indledningsvist under pkt. 2, er det gennemgående spørgsmål behandlingen af den ikke-erhvervsmæssige virksomheds underskud. Det nævnes endvidere, at praksis er ensartet, når først administrativ praksis eller domstolene har statueret ikke-erhvervsmæssig virksomhed. Et lovgivningsinitiativ bør/kan derfor koncentrere sig om en kodificering af denne mangeårige faste men ulovhjemlede praksis.

Selvom det primære problem er behandlingen af en ikke-erhvervsmæssig virksomheds underskud, bør et lovgivningsinitiativ omfatte alle problemer forbundet med den ikke-erhvervsmæssige virksomheds indkomstopgørelse. Foruden en kodificering af den kildeartsbegrænsede fradragsret indtil kr. 0,- ved ikke-erhvervsmæssig virksomhed, bør et lovgivningsinitiativ derfor omfatte en lovhjemmel til at foretage afskrivninger på aktiver i virksomheden og ved salg af aktiver, hvorpå der er afskrevet, skal genvundne afskrivninger beskattes. Endelig bør det overvejes, hvorvidt der ved ændring af arbejdsmarkedsfondsloven skal gennemføres betaling af arbejdsmarkedsbidrag af indkomst, der stammer fra ikke-erhvervsmæssig virksomhed.

Følgende udkast til forslag om lov om ændring af afskrivningsloven og personskatteloven kunne danne baggrund for et lovgivningsinitiativ.

## 5.2. Lovudkast

### Forslag

til

Lov om ændring af afskrivningsloven og personskatteloven

(Opgørelse af skattepligtig indkomst i ikke-erhvervsmæssig virksomhed)

### § 1

I lov nr. 433 af 26. juni 1998 om skattemæssige afskrivninger, som ændret ved lov nr. 386 af 2. juni 1999 og lov nr. 958 af 20. december 1999, foretages følgende ændring:

1. I § 1 indsættes som stk. 2:

"Stk. 2. Stk. 1 finder tillige anvendelse for ikke-erhvervsmæssige virksomhed, jf. dog personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 9."

## § 2

I lov om indkomstskat for personer m.v. (personskatteloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 719 af 14. september 1999, som ændret ved lov nr. 874 af 3. december 1999 og lov nr. 958 af 20. december 1999, foretages følgende ændring:

1. I § 3, stk. 2, indsættes efter nr. 8 som nyt nr. 9:

“9. udgifter, herunder afskrivninger jf. afskrivningslovens § 1, stk. 2, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomst ved ikke-erhvervsmæssig virksomhed i det omfang udgifterne kan indeholdes i indtægterne.”.

Nr. 9-11 bliver herefter nr. 10-12.

### 5.3. Bemærkninger til lovudkastets elementer

De følgende bemærkninger knytter sig til hver enkelt element i udkast til lov om indkomstopgørelsen ved ikke-erhvervsmæssig virksomhed.

#### 5.3.1. Kildeartsbegrænset fradragsret

En kodificering af praksis om at alene nettoindkomsten skal medregnes til den personlige indkomst, forudsætter en specifik lovhjemmel, hvor udgifterne ved indkomstens erhvervelse fragår i den personlige indkomst. Det foreslås derfor at føje et nyt nr. 9 til personskattelovens § 3, stk. 2. Det er med ordlyden af bestemmelsen ikke nødvendigt at lave en underskudsregel, idet det allerede følger af den foreslåede bestemmelse, at det alene er udgifter, der kan indeholdes i indtægterne, som kan fradrages.

En konsekvens af at lave en lovregel, som foreslået, er, at det herefter vil være i strid med personskatteloven at lave en fleksibel fortolkning på linje med TFS.1989.244.LSR, om hundekennelvirksomhed. Kendelsen er gengivet under pkt. 3 om underskud.

Overvejelser vedrørende lovgivning om, at dels kan underskud ikke fratrækkes ved årets samlede indkomstopgørelse, og dels kan underskud ikke fremføres til modregning i senere års overskud fra den ikke-erhvervsmæssige virksomhed, vil endvidere støde på det problem, at øvrig lovgivning om underskud er udtrykt positivt. Dette skal forstås således, at såvel personskattelovens § 13 og ligningslovens § 15 om modregning og fremførsel af underskud er formuleret som “kan” bestemmelser, hvorefter det giver skatteyderen en mulighed/ret, som ret til modregning, underskudsfremførsel mv. For så vidt angår ikke-erhvervsmæssig virksomhed bør en bestemmelse i stedet formuleres negativt, som en “kan ikke” bestemmelse; ejeren af den ikke-erhvervsmæssige virksomhed kan ikke modregne. Med den valgte formulering i lovudkastet undgås lovgivning om underskud, og problemet aktualiseres ikke.

#### 5.3.2. Afskrivninger og beskatning af genvundne afskrivninger

Som nævnt under pkt. 3 om afskrivninger er afskrivningsmetoden for slid på de aktiver, som har været anvendt til indkomsterhvervelsen i den ikke-erhvervsmæssige virksomhed, ikke lovreguleret. Det samme gør sig gældende for beskatning af fortjeneste ved salg af et aktiv fra den ikke-erhvervsmæssige virksomhed, såfremt det efterfølgende viser sig, at de “afskrivninger”, ligningsmyndighederne har godkendt, har været så store, at virksomheden har opnået fortjeneste ved salget.

Den af ligningsmyndighederne og domstolene fulgte praksis er fordelagtig for ejeren af den ikke-erhvervsmæssige virksomhed. Ejeren har såvel adgang til at “afskrive” på aktiver i virksomheden, som adgang til at undgå beskatning af genvundne afskrivninger og endelig er avance ved salg af aktivet skattefri.

På den baggrund bør et udkast til lovgivning indeholde regler, som omfatter alle elementer af afskrivningsprocessen. En enkel løsning, som er valgt i udkastet, går ud på at bryde med et grundlæggende princip i afskrivningsloven og sætte afskrivningslovens bestemmelser i kraft for ikke-erhvervsmæssig virksomhed ved en ændring af lovens § 1. Denne bestemmelse skal kombineres med den foreslåede ændring af personskatteloven, således at de skattemæssige afskrivninger skal kunne indeholdes i indtægten.



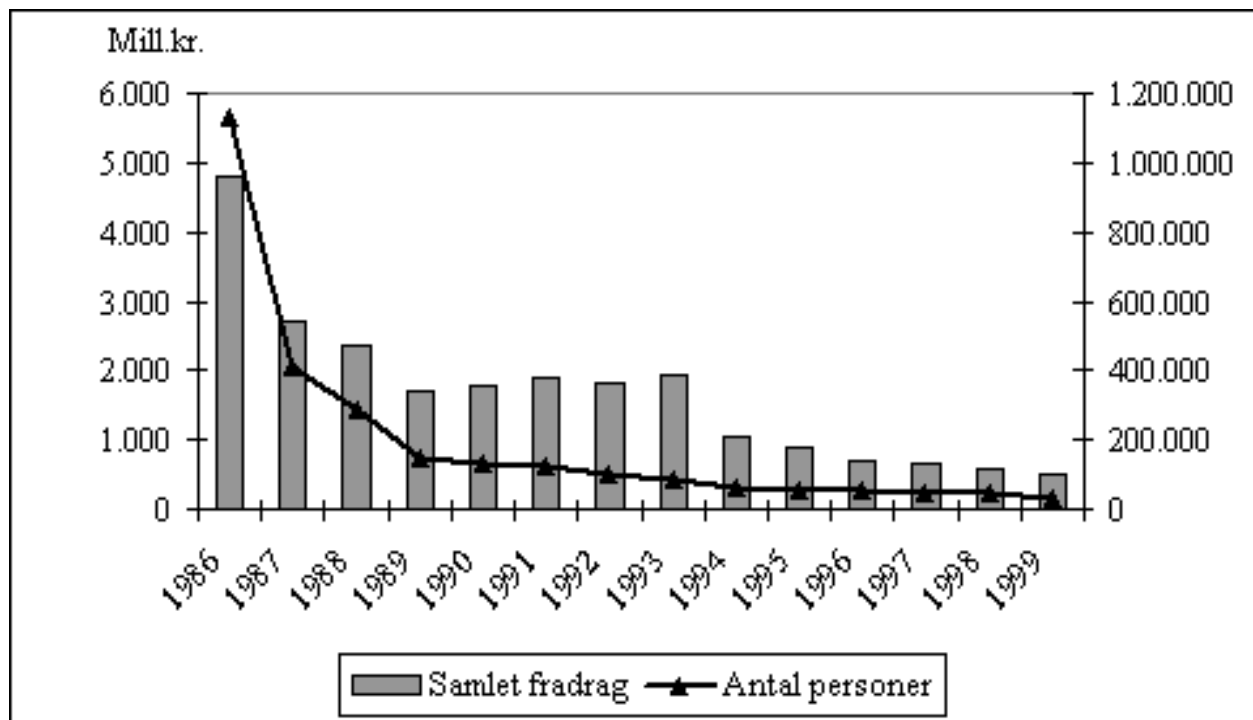
Den nærmere udformning af de enkelte bestemmelser, som i givet fald skal ændres i afskrivningsloven, forudsætter en stillingtagen til, hvorvidt man ønsker avancebeskatning eller ej eller alene beskatning af genvundne afskrivninger ved den ikke- erhvervsmæssige virksomheds indkomstopgørelse.

Som konsekvens af at virksomheden ikke er erhvervsmæssigt anlagt, har virksomheden ikke de fordele, som er forbundet med erhvervsmæssig virksomhed, bl.a. fremførsel af underskud, modregning mv. I lyset heraf kan man rejse spørgsmålet, om det er rimeligt, at den ikke-erhvervsmæssige virksomhed både skal beskattes af genvundne afskrivninger og eventuel fortjeneste ved salg af aktivet.


### **5.3.3. Arbejdsmarkedsbidrag**

Som nævnt flere gange tidligere bør det overvejes, hvorvidt der ved ændring af arbejdsmarkedsfondsloven skal gennemføres arbejdsmarkedsbidrag af indkomst, der stammer fra ikke-erhvervsmæssig virksomhed. Spørgsmålet er bl.a., hvorvidt det overhovedet er principielt rigtigt at ikke-erhvervsmæssig virksomhed er omfattet af lov om arbejdsmarkedsfond, hvor det er en betingelse for bidragspligt, at indkomsten stammer fra erhvervsmæssig aktivitet (vederlag for beskæftigelse i eller uden for ansættelsesforhold eller indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed). Den her omhandlede type virksomhed er netop kendetegnet ved, at den ofte forfølger andre formål, herunder hobbyprægede formål, end rentabilitet o. lign.

**Bilag 3: Selvangivelse for ikke-selvstændigt erhvervsdrivende (f.eks. honorarmodtagere)**



# Bilag 4.1.: De statslige told- og skattemyndigheders registreringsblanket



Anmeldelse til  
**Registrering hos Told-Skat**

**Bilag 5**  
Side 1 (6)

<b>Startoplysninger</b>	Virksomhedens CVR-nr.	Virksomhedens SE-nr.	Telefonnummer	
	Virksomhedens navn		Faxnummer	
	Adresse (gadenavn, husnr., etage mv.)		Mobiltelefonnummer	
	Postnummer og by		E-postadresse (e-mail)	
	Evt. 2. adresse		Bank reg.nr. og konto nr.	
	Dato for regnskabsårets afslutning (md./dag)			
<b>Supplerende adresser</b>	<input type="checkbox"/> Registrationsadresse <input type="checkbox"/> Forsendelsesadresse <input type="checkbox"/> Andet			
	<input type="checkbox"/> Taks revision			
	Adresse (gadenavn, husnr., etage mv.)		Telefonnummer	
	Postnummer og by		Faxnummer	
Evt. 2. adresse		Mobiltelefonnummer		
		E-postadresse (e-mail)		
<b>Driftsform</b>	<input type="checkbox"/> Enkeltmandsforening <input type="checkbox"/> Anstøttelsesforening <input type="checkbox"/> Aktieselskab		<input type="checkbox"/> Virksomhed med begrænset ansvar under stiftelse	
	<input type="checkbox"/> Interessentskab <input type="checkbox"/> Andelsforening under stiftelse <input type="checkbox"/> Anpartsselskab		<input type="checkbox"/> Selvejede institution med offentlig tilskud <input type="checkbox"/> Offentlig (der angives stat, amt, kommune)	
	<input type="checkbox"/> Kommanditselskab <input type="checkbox"/> Partreder <input type="checkbox"/> Selvejede institution		<input type="checkbox"/> Andre driftsformer, herunder foreninger Arten angives:	
<b>Ansvarlig indehaver(e)</b>	Her anføres alle ansvarlige indehavere. For personer (herunder interessentskaber, partrederer, kommanditselskaber samt aktie- og anpartsselskaber under stiftelse) anføres CPR-nummer. For selskaber anføres CVR-nummer.			
	Navn	CPR-nr. eller CVR-nr./SE-nr.	Indtrædesdato	Udtrædesdato
	Navn	CPR-nr. eller CVR-nr./SE-nr.	Indtrædesdato	Udtrædesdato
	Navn	CPR-nr. eller CVR-nr./SE-nr.	Indtrædesdato	Udtrædesdato
	Navn	CPR-nr. eller CVR-nr./SE-nr.	Indtrædesdato	Udtrædesdato
<b>Branche</b>	Her anføres vigtigste aktiviteter (hovedbrancher)			
	Specifikation af evt. andre aktiviteter (sbrancher)			
<b>Hvis virksomheden er overtaget fra en anden</b>	Tidligere ejers navn		CVR-nr./SE-nr.	
	Adresse (gadenavn, husnr., etage mv.)			
	Postnummer og by			
<b>Supplerende oplysninger</b>	Tilføjede afdelinger, delegering og frivillig registrering			

81 (6) (2) nr. 11)

49.005

Dato for påbegyndelse af momspligtige aktiviteter	
<b>Moms</b>	<input type="checkbox"/> Omsætning over 20 mio. kr. årligt <input type="checkbox"/> Regnskabsår ønskes tilsendt <input type="checkbox"/>
Dato for påbegyndelse af import	
<b>Importerregistrering</b>	<input type="checkbox"/> Told-Skats sikkerhedsstillelse <input type="checkbox"/> Anden sikkerhedsstillelse; <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> Arten anføres vedlagt <input type="checkbox"/> Toldbeløb ønskes afregnet kontant <input type="checkbox"/>
Dato for påbegyndelse af eksport	
<b>Eksporterregistrering</b>	<input type="checkbox"/> Virksomheden udfører erhvervmæssigt varer efter EU-handlsordninger med restitution, monetære udligningsbeløb, licens eller afgifter ved eksport <input type="checkbox"/> Virksomheden udfører erhvervmæssigt andre varer <input type="checkbox"/>
Dato for påbegyndelse af lønsumsafgiftpligtige aktiviteter	
<b>Lønsumsafgift</b>	<input type="checkbox"/> Forsikringsvirksomhed samt bank og sparekasse og anden kredit- og finansieringsvirksomhed <input type="checkbox"/> Organisationer, fonde, foreninger og selvejende institutioner mv. <input type="checkbox"/> Turistkontorer, oplysnings- og informationsvirksomhed samt lotterier mv. <input type="checkbox"/> Virksomheder, der udgiver eller importerer aviser <input type="checkbox"/> Andet, arten anføres (f.eks. læge, tandlæge, underviser, privat museum, privat klinik, taxivognmand) <input type="checkbox"/>
Dato for første lønbetaling	
<b>Arbejdsgivere mv.</b>	<input type="checkbox"/> A-skat <input type="checkbox"/> AM-bidrag (arbejdsmarkedsbidrag) <input type="checkbox"/> B-indkomst <input type="checkbox"/> Sporadisk afregning      Dato for påbegyndelse af sporadisk afregning <input type="checkbox"/> Virksomheden angiver Antal ansatte <input type="checkbox"/> Regnskabsår ønskes tilsendt <input type="checkbox"/> via lønbureau Hvis De har ansatte i alderen 15-65 år i mindst 9 timer om ugen eller 39 timer om måneden, skal De oplyse dato for ansættelse af første ansatte      Dato for ansættelse af første ansatte <input type="checkbox"/> ATP <input type="checkbox"/>
Det erklæres, at oplysningerne er rigtige, og at ændringer vil blive anmeldt til told- og skatteregionen.	
<b>Underskrift(er)</b>	Dato      Underskrift (virksomhedens ansvarlige ledelse)      Navn
.....	
.....	
.....	
.....	

## Vejledning om registrering

### Generelt

Denne registreringsblanket skal De bruge, når De skal

- momsregistreres
- lønsafgiftsregistreres
- registreres som arbejdsgiver og/eller for ATP
- registreres som importør og/eller eksportør.

### Frister

De skal sende registreringsblanketten til Deres told- og skatteregion senest 8 dage før, De starter virksomheden.

Hvis De skal registreres som arbejdsgiver, skal registreringsblanketten dog sendes senest 8 dage efter den første lønudbetaling.

### Registreringsbevis

Ca. 14 dage efter, at De har indsendt registreringsblanketten, sender Told•Skat et registreringsbevis til Dem. På registreringsbeviset kan De se, hvad De er blevet registreret for, og hvilket CVR-nummer/SE-nr., Deres virksomhed har fået.

CVR-nummeret/SE-nr., som er 8-cifret, skal De bruge, når De henvender Dem til told- og skatteregionen. Navn, adresse og telefonnummer på Deres told- og skatteregion fremgår af registreringsbeviset.

### Ændringer

Sker der ændringer i de oplysninger, De har givet på registreringsblanketten, eller ophører De med at drive virksomhed, skal De underrette regionen senest 8 dage efter ændringen.

### Udfyldelse af blanketten

Det er vigtigt, at De udfylder registreringsblanketten så nøjagtigt som muligt. Er De i tvivl, kan De kontakte den told- og skatteregion, i hvis område, De skal drive virksomhed. Navn, adresser og telefonnummer på told- og skatteregionerne finder De bag på registreringsblanketten.

Ved De ikke, hvilken region De tilhører, kan De bl.a. se dette på Told•Skats hjemmeside på internettet (ud fra virksomhedens beliggenhed). Adressen er [www.toldskat.dk/adresser/regioner.htm](http://www.toldskat.dk/adresser/regioner.htm)

Told•Skat har pligt til at videregive nogle af de oplysninger, De giver på registreringsblanketten til Det Centrale Virksomhedsregister (CVR), der administreres af Danmarks Statistik.

Danmark Statistik vil bl.a. videregive nogle oplysninger til reklameformål. Ønsker De at undgå dette, kan De kontakte Danmarks Statistik. Adressen er Sejrsgade 11, 2100 København Ø og telefonnummeret er 3917 3917.

De registrerede oplysninger videregives desuden til andre offentlige myndigheder samt ATP til brug ved disse myndigheders administration af deres lovgivning.

Anmeldelsens oplysninger danner grundlag for administration af told-, skatte- og afgiftslovgivningen samt andre opgaver, der varetages af Told•Skat, og formålet er at lette Told•Skats administration af told-, skatte- og afgiftslovgivningen samt statens og kommunernes administration af skattelovgivningen.

De har mulighed for at få indsigt i, om nødvendigt rette i de oplysninger, som Told•Skat har registreret om Dem. De skal i disse tilfælde kontakte den lokale told- og skatteregion, hvorunder De er registreret.

Har De spørgsmål vedrørende ATP og Feriegato, skal De kontakte ATP-huset, Kongens Vænge 8, 3400 Hillerød, tlf. 4820 4820.

### Udfyldelse af de enkelte rubrikker på registreringsblanketten:

#### Stamoplysninger

Rubrikken "Virksomhedens CVR-nr." skal De kun udfylde, hvis virksomheden allerede har et CVR-nr.. Det samme gælder rubrikken "Virksomhedens SE-nr."

I rubrikken "Adresse" skal De skrive den adresse, hvorfra virksomhedens drives (beliggenhedsadressen). Har virksomheden andre adresser, eller en adresse, De ønsker Told•Skat skal sende post til Dem på, kan De skrive denne adresse i rubrikken "Supplerende adresser". Se mere herom under dette punkt.

#### Supplerende adresser

Hvis De ønsker, at Told•Skat skal registrere andre adresser end den, hvorfra De driver virksomhed, skal De udfylde rubrikken "Supplerende adresser". Det kan f.eks. dreje sig om følgende:

*Regnskabsadresse*, som De bør udfylde, hvis regnskabet føres på en anden adresse end den, hvorfra virksomheden drives.

*Forsendelsesadresse*, som De bør udfylde, hvis De ønsker at Told•Skat skal sende post til en anden adresse end den, hvorfra virksomheden drives. Sådant post kan f.eks. være angivelser samt forskellig information.

#### Driftsform

De skal sætte kryds ud for den driftsform, som virksomheden skal registreres under. Bemærk, at der gælder forskellige krav afhængig af, hvilken driftsform De ønsker, virksomheden skal registreres under.

I visse tilfælde kræver registrering under en bestemt driftsform, at virksomheden i forvejen er anmeldt til registrering (eller allerede er registreret) hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Det er f.eks. tilfældet for aktie- og anpartsselskaber. Læs mere under "**Ansvarlige indehaver(e)**".

#### Ansvarlig indehaver(e)

##### *Enkeltmandsfirma*

Skal virksomheden registreres som et enkeltmandsfirma, skal indehaverens navn og CPR-nr. oplyses.

Registreringsblanketten skal underskrives af indehaveren.

##### *Interessentskab*

Alle interessenters navne og CPR-nr. skal oplyses. Hvis en eller flere af interessenterne er et selskab, oplyses CVR-nr./SE-nr.

Registreringsblanketten skal underskrives af alle interessenter eller af de(n) tegningsberettigede, og der kan endvidere vedlægges en kopi af vedtægterne og/eller interessentskabskontrakten.

##### *Partrederier*

Alle parthaveres navne og CPR-nr. eller CVR-nr./SE-nr. (for selskaber) skal oplyses.

Registreringsblanketten skal underskrives af alle partrederere eller af den bestyrende reder.

Underskriver den bestyrende reder alene, skal der vedlægges kopi af den registreringsanmeldelse, rederiet har afgivet til Skibsregisteret. Den bestyrende reders navn og adresse skal fremgå af denne anmeldelse.

##### *Kommanditselskaber*

Alle komplementarers navne og CPR-nr. skal oplyses. Hvis en eller flere komplementarer er et selskab, oplyses CVR-nr./SE-nr.

Registreringsblanketten skal underskrives af alle komplementarer eller af de(n) tegningsberettigede. Selskabskontrakten skal vedlægges eller indhentes.

#### *Aktie- og anpartselskaber w/stiftelse*

Det CVR-nr. virksomheden har fået tildelt hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen samt stifternes navn og CPR-nr. skal oplyses. Hvis et selskab er ene- eller medstifter af et selskab, skal CVR-nr./SE-nr. på selskabet oplyses.

Registreringsblanketten skal vedlægges en kopi af stiftelsesdokument, og registreringsblanketten skal underskrives af alle stiftere eller af de(n) person(er), som er tegningsberettigede ifølge stiftelsesdokumentet.

#### *Aktie- og anpartselskaber mv. der er registreret hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*

Det CVR-nr. virksomheden har fået tildelt ved registreringen hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal oplyses, og registreringsblanketten skal være vedlagt en kopi af udskrift fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsens selskabsregister (fuldstændig eller resumé).

Registreringsblanketten skal underskrives af de(n) tegningsberettigede eller en befuldmægtiget

#### *Udenlandske virksomheder, i øvrigt*

Hvis en udenlandsk virksomhed, som ikke har en filial i Danmark - bortset fra virksomheder, der har hjemsted i EU, Grønland, Island, Færøerne eller Norge, skal momsregistreres, skal registreringen foretages af en person, der bor i Danmark eller ved en virksomhed, der har foretagningssted i Danmark.

Virksomheder, der har hjemsted i EU, Grønland, Island, Færøerne og Norge, og som ikke har en filial i Danmark, skal oplyse en administrator (e/o-adresse), som momsangivelser mv. kan sendes til.

Hvis en udenlandsk virksomhed, som ikke har en filial i Danmark skal lønsomsafgiftsregistreres, skal registreringen foretages af en person, der bor i Danmark eller ved en virksomhed, der har foretagningssted i Danmark.

Registreringsblanketten skal udover oplysninger om den udenlandske virksomhed, indeholde oplysning om den, der repræsenterer virksomheden, herunder CPR-nr. eller CVR-nr./SE-nr.

Registreringsblanketten skal underskrives af den eller de personer, der repræsenterer virksomheden, og den eller disse personer hæfter solidarisk med den udenlandske virksomhed for eventuelle skyldige afgifter.

#### *Andre driftsformer*

Denne gruppe omfatter bl.a. dødsboer, konkursboer, udenlandske aktieselskaber, anden udenlandsk virksomhed, brugsforeninger, foreninger, selskaber med begrænset ansvar, indkøbsforeninger, andels-selskaber, produktions- og salgforeninger, gensidige forsikrings-selskaber, filialer af udenlandske selskaber, akkumulerende investeringsforeninger, andre foreninger, selvejende institutioner, sparekasser, fonde, stiftelser, folkekirkelige menighedsråd.

Foreninger, selvejende institutioner og fonde skal vedlægge en kopi af love, vedtægter eller fundats. Registreringsblanketten skal underskrives af den ansvarlige ledelse.

#### **Branche**

De skal skrive virksomhedens vigtigste aktivitet i rubrikken "Her anføres væsentligste aktivitet (hovedbranche)": Andre vigtige aktiviteter kan De skrive i rubrikken "Specifikation af evt. andre aktiviteter (bibrancher)".

Hvis registreringsblanketten kun omfatter en del af en virksomhed (filial eller lignende), som De ønsker selvstændigt registreret, er det denne del af virksomhedens aktivitet, De skal angive.

#### **Hvis virksomheden er overtaget fra en anden**

I denne rubrik skal De skrive navn, adresse, CVR-nr./SE-nr. på en eventuel tidligere ejer af virksomheden.

#### **Supplerende oplysninger**

I denne rubrik kan De skrive andre oplysninger, fx hvis virksomheden anmoder om delregistrering.

#### **Moms**

De skal momsregistreres, hvis De driver selvstændig økonomisk virksomhed og regner med, at virksomheden inden for en periode på 12 måneder kommer til at sælge varer eller momspligtige ydelser, for mere end 20.000 kr.

Told•Skat har udgivet flere vejledninger om moms. Som ny virksomhed kan vi især anbefale Dem at læse vejledningen "Moms mv. når De starter virksomhed" og "Moms - fakturering, regnskab mv.". Vejledningerne kan De få på told- og skatteregionen. De kan også trække vejledningerne på internettet. Gå ind på [www.toldskat.dk](http://www.toldskat.dk), "Virksomhed" og "Vejledninger".

Nye virksomheden skal normalt indbetale moms hvert kvartal. Hvis De regner med, at det samlede momspligtige salg bliver på over 20 mio. kr. om året, skal De dog indbetale moms hver måned.

#### **Importørregistrering**

Enhver dansk varemottager som erhvervsomtøget indfører varer til Danmark fra et land uden for EU, skal importørregistreres. Det samme gælder varemottagere, som erhvervsomtøget indfører varer, som forsendes til Danmark efter EU's forsendelsesordning. Importørregistreringen skal være foretaget inden varerne indføres.

Importørregistrerede virksomheder kan få kredit med indbetaling af told. For at opnå kredit skal man stille sikkerhed. Ønsker De ikke at stille sikkerhed, kan De vælge at betale toldbeløbet kontant. Om de forskellige sikkerhedsstillelsesordninger bemærkes følgende:

#### *Told•Skats sikkerhedsstillelse*

Told•Skat opkræver 2,5 promille af told- og importafgiftsbeløbet ved hver fortoldning.

#### *Anden sikkerhedsstillelse*

Sikkerhed kan også stilles i form af selvskyldnerkautionsbeviser, indlånsskæb i pengeinstitutter, børsnoterede obligationer, som er ihændehaverpapirer, samt investeringsbeviser udstedt af børsnoterede investeringsforeninger.

Sikkerheden skal være godkendt, inden varerne indføres til Danmark.

Regler for importørregistrering står i vejledningen "Fortoldning". De kan få vejledningen hos told- og skatteregionen og på toldcentrene. De kan også trække vejledningen på internettet. Gå ind på [www.toldskat.dk](http://www.toldskat.dk), "Virksomhed" og "Vejledninger".

#### **Eksportørregistrering**

Virksomheder, der erhvervsomtøget udfører varer, skal eksportørregistreres. Det skal fremgå af registreringsblanketten, om virksomheden udfører varer efter EU's landbrugsordning.

Hvis virksomheden erhvervsomtøget udfører begge varekategorier sættes kryds i begge rubrikker.

Reglerne for eksportørregistrering står i vejledningen "Udførsel". De kan få vejledningen hos told- og skatteregionen og på toldcentrene. De kan også trække vejledningen på internettet. Gå ind på [www.toldskat.dk](http://www.toldskat.dk), "Virksomhed" og "Vejledninger".

## Lønsumsafgift

Næsten alle virksomheder, som sælger momsfrige ydelser, skal registreres og betale lønsumsafgift. Virksomheder med et afgiftsgrundlag på under 80.000 kr. om året, skal dog ikke registreres eller betale lønsumsafgift.

Told•Skat har udgivet vejledningen "Lønsumsafgift", hvor De kan læse mere om bl.a. afgiftsgrundlaget og om lønsumsafgift som sådan. De kan få vejledningen på told- og skatteregionen. De kan også trække vejledningen på internettet. Gå ind på [www.toldskat.dk](http://www.toldskat.dk), "Virksomhed" og "Vejledninger"

På registreringsblanketten skal De sætte kryds ud for den beskrivelse, De synes, Deres virksomhed bedst falder ind under. Andre vigtige aktiviteter kan De skrive i rubrikken "Andet, arten anføres".

## Arbejdsgivere mv.

### A-skat og AM-bidrag

Hvis De har eller får ansatte, skal De registreres som arbejdsgiver og skal angive og indbetale A-skat, arbejdsmarkedsbidrag (AM-bidrag) og særlig pensionsopsparing (SP-bidrag) mv. hver måned. Derudover skal De hvert år oplyse Told•Skat om, hvor meget De har udbetalt i løn og trukket i A-skat mv. for hver enkelt ansat. De skal også hver måned oplyse Told•Skat om hvilke CPR-numre, De har udbetalt løn mv. til.

Udbetaler De kun løn i op til 4 måneder om året, Leks. løn til ferie-hjælp skal De også registreres som arbejdsgiver. Told- og skatteregionen kan i sådanne tilfælde give Dem lov til at blive registreret som "sporadisk angiver". Det betyder, at De kan nøjes med at angive og indbetale A-skat mv. for De måneder, hvor De har ansatte.

Told•Skat har udgivet flere vejledninger til arbejdsgivere. Som ny arbejdsgiver kan vi især anbefale Dem at læse vejledningen "Løn". Som et supplement til denne vejledning har Told•Skat udgivet et leksikon. I leksikonet kan De bl.a. få forklaret en række skattemæssige begreber og udtryk og få svar på, om De skal trække AM-bidrag, SP-bidrag og A-skat af beløb, De udbetaler til de ansatte.

Vejledningen og leksikonet kan De få på told- og skatteregionerne. De kan også trække vejledningerne på internettet. Gå ind på [www.toldskat.dk](http://www.toldskat.dk), "Virksomhed" og "Vejledninger".

### B-indkomst

Udbetaler De B-indkomst til personer, der ikke er momsregistreret, skal De sætte kryds i rubrikken B-indkomst.

### ATP

Hvis De har ansatte i alderen 16-66 år mindst 9 timer ugentlig eller mindst 39 timer månedligt (arbejdsgiver efter ATP-loven), skal De registreres for ATP. De skal oplyse datoen for ansættelsen af første ansatte.

## Underskrift(er)

Registreringsblanketten skal underskrives af virksomhedens ansvarlige ledelse. Se i øvrigt under punktet "Ansvarlig indehaver(e)".

## Sikkerhedsstillelse

### Hvem er omfattet af lov om sikkerhedsstillelse

Såvel danske som udenlandske virksomheder skal sammen med registreringsblanketten fremlægge dokumentation på, hvor stor virksomhedens formue er på registreringstidspunktet. Told•Skat vil til dækning af krav på moms og eventuel A-skat, arbejdsmarkedsbidrag, selskabsskat og lønsumsafgift kræve en sikkerhed, medmindre virksomhedens formue udgør mindst 125.000 kr. Loven, der giver Told•Skat ret til at kræve sikkerhed, hedder lov nr. 461 af 31. maj

2000. Sikkerheden skal udgøre et beløb svarende til forskellen mellem 125.000 kr og virksomhedens formue, dog kun hvis differencen overstiger 15.000 kr. Sikkerheden kan dog blive større, hvis Told•Skat kræver dette efter andre love.

De virksomheder, der er tale om, er selskaber, foreninger m.v., der er skattepligtige efter selskabsskatteloven (*nærmere betegnet selskabsskattelovens § 1, stk. 1, jf. stk. 6, eller § 2, stk. 1 eller 4*).

I det følgende nævnes eksempler på virksomheder, der på visse betingelser skal stille sikkerhed:

- aktie- og anpartsselskaber,
- andelselskaber,
- gensidige forsikringsforeninger,
- investeringsforeninger,
- erhvervsdrivende fonde,
- foreninger,
- visse andre selskaber,
- interessentskaber eller kommanditselskaber, hvor alle deltagerne er selskaber m.v., som er skattepligtige efter selskabsskatteloven.

Reglerne om sikkerhed gælder også for virksomheder m.v. med hjemsted i udlandet, der er skattepligtige her i landet. Eksempelvis vil en filial af et tysk anpartsselskab (GmbH), der etablerer fast forretningssted i Danmark, være omfattet af bestemmelserne.

Følgende organisationer og foreninger skal ikke stille sikkerhed, hvis deres formål er af

- politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk, filantropisk eller
- på anden måde er af almen velgørende eller almennyttig karakter, eller
- som udøver aktiviteter vedrørende amatørsport.

Det er en betingelse, at overskuddet fra den momspligtige virksomhed fuldt ud anvendes til de nævnte formål.

Undtagelsen omfatter dog ikke foreninger m.v., som registreres for lønsumsafgift, idet der først skal ske registrering efter denne lov, når afgiftsgrundlaget overstiger 80.000 kr.

## Dokumentationskrav ved registrering

Hvis De skal registrere én af de ovenfor nævnte virksomheder, skal De sammen med registreringsblanketten fremlægge dokumentation for, hvor stor virksomhedens formue er på registreringstidspunktet. Formuen skal opgøres efter bestemte regler i selskabsskatteloven om formueopgørelsen (*§ 14, stk. 2-7*).

Derfor ses der ved opgørelsen af formuen bl.a. bort fra goodwill og lignende, immaterielle rettigheder og suspensivt betingede rettigheder samt brugsrettigheder eller krav om periodiske ydelser af offentlig eller privat karakter, der er tillagt virksomheden, og som ikke kan overdrages.

Dokumentationen skal foreligge i form af en erklæring fra registreret eller statsautoriseret revisor eller fra en revisor med tilsvarende uddannelse fra et andet EU-land. Erklæringen skal være underskrevet af selskabets tegningsberettigede ledelse og af selskabets revisor.

For værdiansættelse af apportindskud og bankindestående kan Told•Skat kræve yderligere dokumentation.

De kan få yderligere oplysninger om bestemmelserne om sikkerhedsstillelse ved henvendelse hos Deres lokale told- og skatteregion.

Med venlig hilsen

Skatteministeriet  
Told- og Skattestyrelsen

## De kan få flere oplysninger hos Deres lokale told- og skatteregion

<p><b>Ballerup</b> Lautrupvang 1 A 2750 Ballerup Tlf. 44 87 04 44 Fax: 44 66 46 73 Åbningstider: Mandag - torsdag 8.00 - 15.30 Fredag 9.00 - 14.00</p>	<p><b>Hillerød</b> Gefionsvej 6 C 3400 Hillerød Tlf. 48 29 06 66 Fax: 48 24 04 74 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.00 - 15.00 Torsdag 8.00 - 16.00 Fredag 8.00 - 14.00</p>	<p><b>Køge</b> Gymnasievej 21 4600 Køge Tlf. 56 67 73 00 Fax: 56 66 20 73 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.15 - 15.30 Torsdag 8.15 - 16.00 Fredag 8.15 - 14.00</p>	<p><b>Thisted</b> Thisted Kystvej 4 7700 Thisted Tlf. 99 17 73 00 Fax: 99 17 74 50 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.00 - 15.00 Torsdag 8.00 - 16.00 Fredag 8.00 - 14.00</p>
<p><b>Bornholm</b> Munch Petersens Vej 8 3700 Rønne Tlf. 56 94 32 00 Fax: 56 95 81 33 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.15 - 15.30 Fredag 8.15 - 14.00</p>	<p><b>Holstebro</b> Brogårdsvej 1 7500 Holstebro Tlf. 99 12 73 00 Fax: 97 42 52 98 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.00 - 15.00 Torsdag 8.00 - 16.00 Fredag 8.00 - 14.00</p>	<p><b>Maribo</b> Brovejen 15 A 4930 Maribo Tlf. 54 79 73 00 Fax: 54 79 75 30 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.00 - 15.00 Torsdag 8.00 - 16.00 Fredag 8.00 - 14.00</p>	<p><b>Vejle</b> Nordås 17 7100 Vejle Tlf. 76 40 44 00 Fax: 76 40 44 18 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.30 - 15.30 Torsdag 8.30 - 17.00 Fredag 8.30 - 14.00</p>
<p><b>Esbjerg</b> Adgangsvejen 3 6700 Esbjerg Tlf. 79 11 73 00 Fax: 75 13 68 15 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.00 - 15.00 Torsdag 8.00 - 16.00 Fredag 8.00 - 14.00</p>	<p><b>Horsens</b> Løvenørmsgade 25 8700 Horsens Tlf. 79 25 73 00 Fax: 79 25 74 50 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.00 - 15.00 Torsdag 8.00 - 16.00 Fredag 8.00 - 14.00</p>	<p><b>Nærum</b> Rundforbivej 303 2850 Nærum Tlf. 45 58 73 00 Fax: 45 80 08 60 Åbningstider: Mandag - torsdag 8.00 - 15.30 Fredag 9.00 - 14.00</p>	<p><b>Viborg</b> Vestervangsvej 4 8800 Viborg Tlf. 89 25 73 00 Fax: 86 62 33 18 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.00 - 15.00 Torsdag 8.00 - 16.00 Fredag 8.00 - 14.00</p>
<p><b>Frederiksberg</b> Finsensvej 15 2000 Frederiksberg Tlf. 38 17 01 00 Fax: 38 88 41 11 Åbningstider: Mandag - torsdag 8.30 - 16.00 Fredag 9.00 - 14.00</p>	<p><b>Hvidovre</b> Stamholmen 147 2650 Hvidovre Tlf. 36 86 73 00 Fax: 36 86 73 09 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.00 - 15.30 Torsdag 8.00 - 15.30 Fredag 9.00 - 14.00</p>	<p><b>Næstved</b> Toldbuen 2 4700 Næstved Tlf. 55 75 73 00 Fax: 55 77 43 43 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.00 - 15.00 Torsdag 8.00 - 16.00 Fredag 8.00 - 14.00</p>	<p><b>Aalborg</b> Østerågade 29 9000 Aalborg Tlf. 99 34 73 00 Fax: 98 10 33 03 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.00 - 15.00 Torsdag 8.00 - 16.00 Fredag 8.00 - 14.00</p>
<p><b>Frederikshavn</b> Toldbodvej 12 9900 Frederikshavn Tlf. 99 20 73 00 Fax: 99 20 75 00 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.00 - 15.00 Torsdag 8.00 - 16.00 Fredag 8.00 - 14.00</p>	<p><b>Høje-Taastrup</b> Helgeshøj Alle 9 2630 Taastrup Tlf. 43 58 73 00 Fax: 43 52 21 28 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.30 - 15.30 Torsdag 8.30 - 17.00 Fredag 8.30 - 14.00</p>	<p><b>Odense</b> Lerchesgade 35 5000 Odense C Tlf. 65 43 73 00 Fax: 65 91 45 10 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.00 - 15.00 Torsdag 8.00 - 17.00 Fredag 9.00 - 14.00</p>	<p><b>Århus</b> Margrethepladsen 4 8000 Århus C Tlf. 89 32 73 00 Fax: 89 32 74 00 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.15 - 15.30 Torsdag 8.15 - 16.00 Fredag 8.15 - 14.00</p>
<p><b>Haderslev</b> Sct. Severingade 2 6100 Haderslev Tlf. 74 22 33 44 Fax: 74 52 47 14 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.00 - 15.00 Torsdag 8.00 - 16.00 Fredag 8.00 - 14.00</p>	<p><b>Kalundborg</b> Banegårdspladsen 1 4400 Kalundborg Tlf. 59 51 25 00 Fax: 59 51 22 58 Åbningstider: Mandag - torsdag 8.00 - 15.30 Fredag 9.00 - 14.00</p>	<p><b>Randers</b> Toldbodgade 3 8900 Randers Tlf. 89 11 73 00 Fax: 89 11 73 99 Åbningstider: Mandag - torsdag 8.00 - 15.30 Fredag 9.00 - 14.00</p>	
<p><b>Helsingør</b> Sundtoldvej 8 A 3000 Helsingør Tlf. 49 28 73 00 Fax: 49 21 31 82 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.00 - 15.00 Torsdag 8.00 - 17.00 Fredag 9.00 - 14.00</p>	<p><b>Korsør</b> Storebælts Erhvervsark 3 4220 Korsør Tlf. 58 30 73 00 Fax: 58 37 58 98 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.00 - 15.00 Torsdag 8.00 - 16.00 Fredag 8.00 - 14.00</p>	<p><b>Svendborg</b> Bryghusvej 30 5700 Svendborg Tlf. 62 17 73 00 Fax: 62 22 95 99 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.00 - 15.00 Torsdag 8.00 - 16.00 Fredag 8.00 - 14.00</p>	
<p><b>Herning</b> Brændgårdvej 10 7400 Herning Tlf. 99 26 73 00 Fax: 97 12 29 24 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.15 - 15.30 Fredag 8.15 - 14.15</p>	<p><b>København</b> Tagensvej 135 2200 København N Tlf. 35 87 73 00 Fax: 35 85 90 94 Åbningstider: Mandag - torsdag 8.30 - 16.00 Fredag 9.00 - 14.00</p>	<p><b>Sønderborg</b> Himar Finsens Gade 18 6400 Sønderborg Tlf. 74 12 73 00 Fax: 74 42 28 09 Åbningstider: Mandag - onsdag 8.00 - 15.00 Torsdag 8.00 - 16.00 Fredag 8.00 - 14.00</p>	

Det er muligt at skrive til regionerne via E-post på adressen: E-post: [www.toldskat.dk/epost/region](http://www.toldskat.dk/epost/region)



**TOLD•SKAT***Registreringsbevis*

For

Dato

CVR-nummer

SE-nummer

**Stamoplysninger**

Driftsform

Virksomhedens start

Branche

Regnskabsår

Myndighedskommune

Toldcenter

**Indehavere/stiftere**

Ejer

Indtrådt

CPR-nummer

**TOLD•SKAT***Registreringsbevis*

Dato

CVR-nummer

SE-nummer

**Afgift**

-

Startdato

-

Slutdato

-

# TOLD•SKAT

## Registreringsbevis

Dato

CVR-nummer

SE-nummer

### Adresser

Virksomhed

Telefon

### Ændringer

Hvis registreringsbeviset indsendes til Told•skat, med ændringer til de registrerede oplysninger, bedes det underskrevet af den ansvarlige ledelse

Dato og underskrift

## **Bilag 5: Ændrede kriterier (Ad personskattelovcirkulærets kriterier for afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige)**

### *Hovedkriterier*

Ved vurderingen af, om der for en bestemt indkomst er tale om indkomst optjent i et tjenesteforhold eller indkomst erhvervet ved selvstændig virksomhed, kan der i første række lægges vægt på, om hvervgiveren har en instruktionsbeføjelse eller ej, om der foreligger en økonomisk risiko eller ej, og om indtægten må anses for en bruttoindtægt eller nettoindtægt for modtageren.

Såfremt den skattepligtiges forhold til den, hvorfra indtægten hidrører, nærmest må sidestilles med en selvstændigt erhvervsdrivendes, er man klart uden for området af, hvad der kan siges at være et tjenesteforhold.

### **1) Hvervgiverens instruktionsbeføjelse eller mangel på samme .**

Hvervgiverens ret til at disponere løbende over arbejdsindsatsen og til at give løbende instrukser i denne sammenhæng indicerer, at der foreligger indkomst optjent i et tjenesteforhold. I forlængelse heraf spiller det også en rolle, om hvervgiveren har adgang til at føre kontrol med den løbende arbejdsydelse, og om hvervtageren har pligt til løbende at rapportere om det udførte arbejde.

Hvis indkomstmodtageren derimod tilrettelægger, leder, fordeler og fører tilsyn med arbejdet uden anden instruktion fra hvervgiveren end den, der eventuelt følger af den afgivne ordre, peger det derimod i retning af, at der foreligger indkomst erhvervet ved selvstændig erhvervsvirksomhed.

### **2) Hvorvidt der foreligger en økonomisk risiko eller ej.**

Hvis indkomstmodtageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko, taler det for, at der foreligger selvstændig virksomhed.

En lønmodtager bærer derimod normalt ikke nogen betalingsmæssig risiko for, at arbejdet mislykkes.

Den økonomiske risiko kan bl.a. give sig udslag i, at indkomstmodtageren alene får vederlag i form af provision. Modtager indkomstmodtageren derimod honorarer, der er fastsat forud, vil indkomstmodtageren normalt ikke kunne siges at bære den for selvstændigt erhvervsdrivende karakteristiske økonomiske risiko.

### **3) Om indtægten må anses for en bruttoindtægt eller nettoindtægt for modtageren.**

Hvis vederlaget i overvejende grad er nettoindkomst for indkomstmodtageren, peger det i retning af, at der er tale om et tjenesteforhold. Tilsvarende gælder, hvis hvervgiveren afholder udgifterne i forbindelse med udførelsen af arbejdet.

### *Supplerende hjælpeskriterier.*

Hvis de ovennævnte kriterier ikke klart peger i den ene eller den anden retning, kan der anvendes nogle hjælpeskriterier.

Ved vurdering af, om der er tale om indkomst optjent i tjenesteforhold, kan der således supplerende lægges vægt på, hvorvidt

- a) der mellem hvervgiveren og indkomstmodtageren er indgået aftale om løbende arbejdsydelse,
- b) indkomstmodtageren har arbejdstid fastsat af hvervgiveren,
- c) vederlaget er beregnet, som det er almindeligt i tjenesteforhold (timeløn, ugeløn, månedsløn, provision, akkord m.v.),
- d) vederlaget udbetales periodisk,

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

- a) hvervgiverens forpligtelse over for indkomstmodtageren er begrænset til den enkelte opgave eller det enkelte ordreforhold,
- b) indkomstmodtageren ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre,
- c) indkomstmodtageren har ansat personale og er frit stillet med hensyn til antagelse af medhjælp,
- d) vederlaget erlægges efter regning, og betaling først ydes fuldt ud, når arbejdet er udført som aftalt og eventuelle mangler afhjulpet,
- e) indkomsten oppebæres fra en ubestemt kreds af hvervgivere,
- f) indkomsten afhænger af et eventuelt overskud,  
indkomstmodtageren ejer de anvendte redskaber, maskiner og værktøj eller lign.,
- g) indkomstmodtageren helt eller delvis leverer de materialer, der medgår til arbejdets udførelse,
- h) indkomstmodtageren har etableret sig i egne lokaler, f.eks. forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue m.v., og arbejdet helt eller delvis udøves herfra,
- i) indkomstmodtagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilling o.l. og indkomstmodtageren er i besiddelse af en sådan tilladelse,
- j) indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at han/hun er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art,
- k) indkomstmodtageren i henhold til lov om merværdiafgift er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms,
- l) ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren,
- m) indkomstmodtageren ikke anses for lønmodtager ved praktisering af ferieloven, lov om arbejdsløshedsforsikring, funktionærloven, lov om arbejdsskadeforsikring og lov om arbejdsmiljø.
- o) indkomstmodtageren ikke har ret til opsigelsesvarsel.

## **Bilag 6: Referat af skatteministeriets møde med Arbejdsministeriets arbejdsgruppe om "Den 3. gruppe på arbejdsmarkedet.**

### **Referat af skatteministeriets deltagelse i Arbejdsministeriets arbejdsgruppe om "den 3. gruppe" tirsdag den 15. august 2000**

Susanne Christensen (Arbejdsministeriet) orienterede om baggrunden for Skatteministeriets deltagelse i dagens møde i arbejdsgruppen om "den 3. gruppe". Arbejdsgruppen er bestående af repræsentanter fra Arbejdsministeriet og arbejdsmarkedets parter. På det foregående møde i arbejdsgruppen havde Arbejdsministeriet konstateret at flere af de problemer den 3. gruppe stod overfor var af skattemæssig karakter. På den baggrund var Skatteministeriet indbudt til deltagelse i mødet for at høre, hvori organisationerne så problemer på deres medlemmers vegne.

#### **Merete Helle Hansen, SKM:**

Indledte med at redegøre for Skatteministeriets mandat, som bestod i at lytte og ikke være problemløser her og nu.

#### **Helle Hjort, FTF, (repræsenterer kunstnergruppen, dvs. musikere, skuespillere mv.):**

Kunstnergruppen har i notat af 30. maj 2000 redegjort for problemerne (er modtaget).

Følgende problemer blev ridset op:

- Problemer med koblingen til dagpengereglerne for så vidt angår, om man er lønmodtager (lm) eller selvstændig erhvervsdrivende (s.e.). Omkvalificering af ligningsmyndighederne ved en skattemæssig kontrol har konsekvenser ift. dagpenge. Opleves som urimeligt dels for så vidt angår omkvalificeringen dels ift. konsekvensen ift. dagpenge.
- Honorarmodtagere har fordele ift. traditionelle lm i forbindelse med fradrag. Fradrag i den personlige indkomst i modsætning til i den skattepligtige indkomst.
- FTF rejser spørgsmålet om, hvorvidt den "aftale" som ligger mellem skattemyndighederne og musikerne kan udstrækkes til at gælde for den øvrige del af den 3. gruppe?
- FTF har oplevelsen af at "iværksættersystemet" fungerer betydeligt bedre end for gruppen af honorarmodtagere, med oplysning mv. FTF foreslår, at der sker en parallelisering af reglerne for den 3. gruppe til iværksættersystemet.

#### **Elise Hansen, Dansk Journalistforbund, (repræsenterer freelancere):**

Følgende problemer ridses op:

- Det primære problem ifølge DJ er, at en freelancer kan være i alle grupper på én gang, dvs. være lm vedr. et stykke arbejde, honorarmodtager for noget andet og selvstændig for noget helt tredje. Deres oplevelse er, at skattemyndighederne lægger én status ned over den enkelte freelancer med virkning for hele skatteåret, i modsætning til at ligne den enkelte indkomst konkret.
- Indberetningsreglerne ifm. A- og B-indkomst er uklare.
- Det opleves som en "blokering", at gruppen af momsfritagte selvstændige (får dermed ikke et SE-nr.) ikke kan få den udvidede selvangivelse.
- Der bør være bedre adgang til fradrag for reelle driftsudgifter for den gruppe som kvalificeres som lønmodtagere for så vidt angår; arbejdsværelse, befodringsfradrag og videreuddannelse/efteruddannelse. Dvs. ønske om fradrag i den personlige indkomst.

**René Knudsen, HK:**

Gengiver et klassisk eksempel på en omkvalificering efter 2½ år som følge af en ligningsmæssig gennemgang. Har ikke alene konsekvens ift. tilbagebetaling af uretmæssige fradrag men tillige ift. tilbagebetaling af dagpenge.

**Svend-Erik Nielsen, AC:**

Der er konflikt mellem dagpengesystemet og skattesystemet - der bør ske en parallelisering systemerne imellem. AC opfordrer til ifm. den konkrete ligning, at ligningsmyndighederne fokuserer på det konkrete udførte arbejde og ikke personen som en helhed og i øvrigt i denne forbindelse får rettet til ift. dagpengesystemet.

**Flemming Dreesen, DA:**

Tilsvarende problemer blot set fra hvervgiverens side. DA mener, der bør kunne skabes en klar hjemmel for honorarmodtagerne.

**Marstrand Dahl, Danske Dagblade:**

Bakker op om tanken om at skabe gennemskuelighed i forhold til kvalificeringen Im, honorarmodtager eller s.e. Bør understøtte en selvstændighedskultur.

## Bilag 7: Oversigt over de enkelte løsningsmuligheders konsekvenser

Forslag	Provenu og efficiens	Administration og effektivitet	Retssikkerhed	Retfærdighed	Konklusion
Kodificering af regler for hobby- og honorarvirksomhed.	Begrænsede provenue-mæssige konsekvenser.  Muligvis begrænset positiv efficiensmæssig effekt.	Ingen administrative omkostninger.  Klarere regler medfører større effektivitet. (færre antal sager om den skattemæssige status).	Øget retssikkerhed	Ingen konsekvenser.	Anbefales. Forudsætter at dagpengemyndighederne ikke længere anser fradrag i personlig indkomst for ensbetydende med status som selvstændigt erhvervsdrivende.
Objektiv begrebsafgrænsning i forhold til sondringen mellem lønmodtagere og selvstændige.	Begrænsede provenue-mæssige konsekvenser.  Modgående efficiensmæssige effekter.	Ikke nævneværdige administrative omkostninger.  Klarere regler medfører større effektivitet. (færre antal sager om den skattemæssige status).	Ikke større retssikkerhed	Formodentligt mindre retfærdighed	Kan ikke anbefales. Der eksisterer formodentligt ikke et klart og brugbart kriterium, der kan anvendes som objektiv afgrænsning.
Indførelse af prioritetsrækkefølge for kriterierne til brug for sondringen mellem lønmodtagere og selvstændige og reduktion i antallet af kriterier.	Begrænsede provenue-mæssige konsekvenser.  Muligvis begrænset positiv efficiensmæssig effekt.	Ikke nævneværdige administrative omkostninger.  Modgående effekter vedrørende effektivitet.	Øget retssikkerhed for de fleste.  Mindre retssikkerhed for få.  Effekterne er begrænsede.	Formodentligt mere retfærdighed.	Positiv indstilling til modellen, men anbefales ikke.  Hvis modellen gennemføres, bør det kombineres med en intensiveret informationsindsats.



<b>Forslag</b>	<b>Provenu og efficiens</b>	<b>Administration og effektivitet</b>	<b>Retssikkerhed</b>	<b>Retfærdighed</b>	<b>Konklusion</b>
Større klarhed om momspligtens omfang.	Begrænsede provenumæssige konsekvenser.  Muligvis begrænset positiv efficiensmæssig effekt.	Ingen administrative omkostninger.  Klarere regler medfører større effektivitet. (færre antal sager om den skattemæssige status).	Øget retssikkerhed.	Formodentlig mere retfærdighed.	Det anbefales, at præcisere gældende ret gennem information til borgere og ligningsmyndigheder.
Større klarhed gennem information generelt.	Begrænsede provenumæssige konsekvenser.  Muligvis begrænset positiv efficiensmæssig effekt.	Begrænsede administrative omkostninger.  Klarere regler medfører større effektivitet. (færre antal sager om den skattemæssige status).	Modgående konsekvenser for retssikkerheden:  Større kendskab til lovgivning og praksis, men risiko for statisk og vildledende information.	Formodentligt mere retfærdighed.	Anbefales. Dog bør man være tilbageholdende med branchevejledninger, og i højere grad arbejde med generelle vejledninger.
Ændring af reglerne for hobby- og honorarvirksomhed.	Provenutab på måske 50 mill. kr. årligt. Skøn forbundet med væsentlig usikkerhed.  Generelt positiv efficiensmæssig effekt. Dog visse modgående effekter.	Begrænsede administrative omkostninger.  Færre antal sager om den skattemæssige status.	Øget retssikkerhed.	Generelt større retfærdighed igennem mere ensartet behandling af egentlig og uegentlig erhvervmæssig virksomhed.	Anbefales. Det forudsættes, at der kan anvendes mere aktuelle kriterier end rentabilitetsbetragtninger. De nye, aktuelle kriterier forudsætter, at der følger egentlige realiteter med.

Forslag	Provenu og efficiens	Administration og effektivitet	Retssikkerhed	Retfærdighed	Konklusion
Justeret afgrænsningssystematik for sondringen mellem lønmodtagere og selvstændige og indførelse af visitation.	<p>Provenutab på måske 50 mill. kr. årligt. Skøn forbundet med væsentlig usikkerhed.</p> <p>Positiv efficiensmæssig effekt.</p>	<p>Ikke nævneværdige administrative omkostninger.</p> <p>Klarere regler medfører større effektivitet (færre antal sager om den skattemæssige status).</p>	Samlet større retssikkerhed.	Formodentlig mere retfærdighed.	Anbefales.
Fuld fradragsret over bundgrænsen.	<p>Provenutab på ca. 100 mill. kr. årligt. Skøn forbundet med en vis usikkerhed.</p> <p>Positiv efficiensmæssig effekt. Løsningsmodel rammer dog ganske bredt i forhold til personer i den tredje gruppe.</p>	<p>Medfører administrative omkostninger i forbindelse med tilretning af edb-systemer.</p> <p>Modgående effekter vedrørende effektivitet.</p>	Ingen forringelser i retssikkerheden.	Mere retfærdighed igennem mere ligelig behandling af driftsomkostninger for lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende.	<p>Anbefales.</p> <p>Kan med fordel kombineres med en justeret afgrænsningssystematik for sondringen mellem lønmodtagere og indførelse af visitation.</p>
Fuld fradragsret over bundgrænsen for visse driftsomkostninger	<p>Provenutab på måske 75 mill. kr. årligt. Skøn forbundet med væsentlig usikkerhed.</p> <p>Positiv efficiensmæssig effekt. Dog mindre end ved fuld fradragsret over bundgrænsen. Løsningsmodel rammer dog ganske bredt i forhold til personer i den tredje gruppe.</p>	<p>Medfører administrative omkostninger i forbindelse med tilretning af edb-systemer.</p> <p>Modgående effekter vedrørende effektivitet.</p>	Ingen forringelser i retssikkerheden.	Mindre retfærdighed.	Kan kun anbefales såfremt det ikke skønnes muligt at finde finansiering til forslaget om fuld fradragsret over bundgrænsen for alle driftsomkostninger.

Forslag	Provenu og efficiens	Administration og effektivitet	Retssikkerhed	Retfærdighed	Konklusion
Indførelse af særlig indkomststart gældende for den tredje gruppe	Provenutab på måske 75 mill. kr. årligt. Skøn forbundet med væsentlig usikkerhed.  Positiv efficiensmæssig effekt. Af samme karakter som ved justeret afgrænsningssystematik og visitation. Brede rammer kan dog muligvis medføre fradrag for ikke-indkomstrelaterede udgifter.	Administrative omkostninger i forbindelse med indarbejdelse af ny indkomststart. Omkostningerne skønnes at være større end ved de andre forslag.  Medfører større effektivitet som følge af færre sager om den skattemæssige status.	Muligvis mindre retssikkerhed, da regler og praksis på området kompliceres.	Mindre retfærdighed, såfremt visse lønmodtager i modsætning til andre umiddelbart ligestillede lønmodtagere blev indrømmet skattemæssige fordele.	Anbefales ikke ved det nuværende stadium for omfanget samt karakteren af den tredje gruppe.
Fremførelse af omkostninger	Provenutab på måske 50 mill. kr. årligt. Skøn forbundet med væsentlig usikkerhed.  Modgående efficiensmæssige effekter.	Administrative omkostninger såfremt arbejdsgangen kompliceres hos de skattelignende myndigheder.  Det vurderes, at der kræves en ganske omfattende vejledningsindsats.	Mindre retssikkerhed, idet regelsættet og regelanvendelsen gøres mere kompliceret, og idet der skal påvises sammenhæng mellem tidligere års udgifter og senere års indtægter.	Modgående retfærdighedsmæssige effekter.	Positiv over for forslaget, men bør dog ikke prioriteres på linje med forslagene om en justeret afgrænsningssystematik og fuld fradragsret over bundgrænsen.

[1] Udtrykket dækker over flere typer af "ikke-erhvervsmæssig virksomhed". Ole Bjørn sonderer i SR-Skat 1999, nr. 6, p. 416f mellem hobbyvirksomhed, dvs. en aktivitet af økonomisk betydning, der er båret af personlige interesser, og ikke-erhvervsmæssig økonomisk aktivitet, som foreligger, når der ikke er rimelige udsigter til at opnå en rentabel drift, medens virksomheden på den anden side heller ikke kan karakteriseres som en hobbyvirksomhed, fordi intet tyder på, at det er private interesser, der er baggrunden herfor. Endelig finder Ole Bjørn, at deltidslandbrug og stutterivirksomhed, bør kvalificeres som en selvstændig gruppe, idet området er omfattet af en særlig ligningspraksis.

Udtrykket "ikke-erhvervsmæssige virksomhed" er med dets mangler valgt som dækkende for de forskellige typer virksomhed.

[2] Teorierne søger at afdække hjemlen for, at domstolene og ligningsmyndighederne anerkender fradrag for udgifter til erhvervelse af indtægter i ikke-erhvervsmæssig virksomhed i det omfang, udgifterne kan indeholdes i indtægterne. **Den ene opfattelse** forklarer retstilstanden alene med henvisning til statsskattelovens § 4, idet denne bestemmelse vedrørende ikke-erhvervsmæssig virksomhed, ifølge tilhængere af denne opfattelse, må forstås således, at kun nettoindtægten kan undergives beskatning. Af teoretikere, som hælder til denne opfattelse kan nævnes: Henrik Dam m.fl. i Skatteret, Almen del, 99-2000, p. 147 smh. 177, Ole Bjørn m.fl. i Lærebog om indkomstskat, 7. udg., bind I, p. 301f, Jens Olav Engholm Jacobsen m.fl. i Skatteretten 1, p. 170f og Skatteretten 2, p. 30f, 2. udg., Lars Apostoli i Skattekartoteket, jan. 1997, afsnit 41-62-50 og endelig kan nævnes, at ligningsvejledningen i afsnit E.A.1.2.1. finder hjemlen ved en indfortolkning af et nettoprincip i § 4. **Den anden opfattelse** af indkomstopgørelsen ved ikke-erhvervsmæssig virksomhed, som bl.a. Jan Pedersen i R&R nr. 5 1995, p. 139f argumenterer for, bygger på den formodning, at udgifterne i princippet er omfattet af driftsudgiftsreglen i statsskattelovens § 6a.

[3] Dette er hjemlen ifølge Ligningsvejledningen, jf. LV E.A.1.2.1. Se i øvrigt note 2.

[4] Jf. LV E.A.1.2.1.

[5] Denne opfattelse argumenterer Jan Pedersen for i R&R nr. 5, 1995, p. 139f.

[6] Jf. Isi Foighel og Kjeld Hemmningsen i Skat - Erhverv 1997-98, 8. udgave, p. 40.

[7] Jf. Jens Olav Engholm m.fl. i Skatteretten, Bind 2, 2. udgave, 1995, p. 30 og p. 106, note 120. Engholm anser udtrykket "afståelsessummen for hundene" i kendelsen, som udtryk for at de afholdte udgifter er aktiverede på "igangværende arbejder". Imod denne udlægning af kendelsen taler Advokat Kim B. Ulrich i Tfs.1989.388. Kim Ulrich finder, at kendelsen er udtryk for at fremførelse af underskud til modregning i senere års overskud er accepteret, forudsat at de tidligere afholdte udgifter kan henføres til senere års indtægter. LV98 E.A.1.2.1 udtaler: "Det kan i praksis være vanskeligt at afgøre, hvilke beløb, der kan fratrækkes i hobbyindkomsten for at beregne nettoindkomsten. Det vil meget ofte være nødvendigt at foretage et skøn." Herefter gengives kendelsen uden en egentlig fortolkning af den.

[8] Jf. Henrik Dam m.fl. i Skatteret Almen del 99-2000, p.177, Isi Foighel m.fl. i Skat Personer, 1997-98, p. 117 og Jens Olav Engholm m.fl. i Skatteretten 2, 1995, 2. udgave, p. 106.

[9] Jf. LV.1999.E.A.2.1.5.

[10] Jf. LV 1998 E.A.1.2.1.

[11] Se LV1998 E.A.1.2.3.

[12] Jf. Forvaltningsret - Almindelige emner, p. 164f af Jørgen Mathiasen m.fl., 2. udgave.

[13] Afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende er beskrevet i skd.cirk. nr. 129 af 4. juli 1994.