

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9110 af 24/01/2017 (Gældende)

## Konsulent anset som selvstændig erhvervsdrivende

---

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-1692958

# Konsulent anset som selvstændig erhvervsdrivende

Skatterådet kunne bekræfte, at spørger er selvstændig erhvervsdrivende i forhold til den konsulent-aftale, som spørger havde indgået med virksomhed A. Ved afgørelsen af, om spørger er selvstændig erhvervsdrivende, blev der lagt vægt på, at spørger havde etableret eget kontor, hvorfra arbejdet helt eller delvist udførtes. Endvidere var spørger ikke underlagt hvergivers instruktionsbeføjelse, og spørger bestemte selv sin arbejdstid. Der er endvidere ved vurderingen lagt vægt på, at spørger i forbindelse med opfyldelse af kontrakten selv afholdt udgifter til it, udstyr, abonnementer, kontor og arbejdsplads.

*Skatterådsmøde 24. januar 2017 - SKM2017. 99. SR*

## Spørgsmål

1. Kan spørger betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende i relation til den indgåede kontrakt med virksomhed A?

## Svar

1. Ja

## Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger fratrådte den 1. januar 2014 sin stilling hos virksomhed B, hvor hun gennem de sidste 10 år var ledende medarbejder. Efter fratrædelsen ser spørger flere muligheder for at anvende sin store viden om den globale fødevarerindustri gennem etablering af rådgivnings-/konsulentvirksomhed indenfor dette område.

Konsulentvirksomheden kan ses som en naturlig overgang i nogle år fra et ledelsesniveau i sektoren til en lavere aktivitet frem mod pensionering.

Det er planen, at spørger skal tilbyde ledelsesrådgivning/konsulentopgaver via det af hende 100% ejede selskab - Spørger ApS - med fokus på:

- Rådgivning til direktioner og bestyrelser i fødevarerindustrien.
- Rådgivning om strategi.
- Risikovurdering.
- Optimering af værdikæden i en virksomhed.
- Myndighedskontakt.
- Politisk interessevaretagelse
- Relationsopbygning internationalt.
- Fødevarerindustriens udviklingstendenser.
- Optimering af salgs- og produktionssystemer.
- Øvrige relevante forhold om industrien inden for kompetenceområdet.

Der er for nuværende indgået aftale om en konsulentopgave for virksomhed A, som er en fødevarer virksomhed.

Spørgers opgaver for virksomhed A er følgende:

- Rådgivning af direktionen i virksomhed A, herunder prioritering af indsatsområder for forretningsudvikling og driftsoptimeringer,
- strategiudvikling og strategiproceser,
- budgetter, budgetprocedurer og budgetopfølgning,

- udarbejdelse af analyser af potentielle forbedring af indtjeningen og forretningsomfang i hele virksomheds A's værdikæde fra landbrug til detailbutikker,
- analyser af enkeltområder I virksomhed A's forretningsenheder med anbefalinger til forbedring af driftsøkonomi,
- analyser og anbefalinger til etablering af nye forretningsområder indenfor fødevarerproduktion,
- netværkskontakt til den internationale fødevarerindustri og øvrige relevante områder samt
- opgaver der løbende aftales, som tillæg til den p.t. indgåede aftale.

Opgaverne løses dels ved besøg på virksomheds As virksomheder i X-land, på virksomhed A's hovedkontor samt ved telefon- og videokonsultation fra Danmark, hvor spørger har indrettet arbejdsplads på bopælen.

Den første kontrakt med virksomhed A er indgået som et samlet aftalt vederlag for de aftalte ydelser. Mere specifikt er det aftalt, at kontrakten skal omfatte levering af rådgivning omkring fodring af svin med restprodukter fra fødevarerindustri, rekruttering af planteavlserådgivere til frøproduktion, rekruttering af rådgivere indenfor dræning af agerjord, økonomi og produktionsoptimering på en nyetableret pølsefabrik og øvrige produktionsenheder, drifts- og optimeringsanalyser for svineproduktion, herunder benchmark samt vurdering af sammenhængen mellem eksisterende finansrapportering og driftsrapportering.

Aftalen kan udvides med øvrige opgaver som tillæg hertil.

Ydelserne vil blive faktureret i takt med levering af enkeltopgaver - typisk efter afrapportering af delleverancerne og forventeligt med acontofakturering ved længerevarende delprojekter.

Spørger planlægger og forventer, at der vil være mulighed for at etablere aftaler med andre virksomheder, som dog ikke må være direkte konkurrerende med virksomhed A. Aktuelt har spørger drøftelser om konsulentbistand med virksomhed C og virksomhed D. Det bemærkes, at spørgers opgaver for virksomhed A levner rigeligt med plads til varetagelse af andre kundeopgaver.

Spørgers virksomhed vil blive momsregistreret i henhold til reglerne herfor. Kontrakten med virksomhed A er indgået med spørger personligt. Det er dog mundtligt aftalt, at spørger må fakturere fra et af hende 100% ejet selskab, såfremt hun ønsker dette.

Der forventes tegnet en rådgiveransvarsforsikring til dækning af erhvervsmæssig risiko som følge af fejlagtig rådgivning. Muligheder for afdækning på rimelige og dækkende vilkår vil blive undersøgt.

### Yderligere oplysninger

Overordnet kan spørger anføre, at kontrakten skal ses som en ramme for de underliggende ydelser, og i øvrigt er indgået mellem parter, der tidligere har arbejdet sammen og derfor har et solidt forretningsmæssigt kendskab til hinanden.

Spørger har naturligvis forhandlet aftalen, så den i sin form fremstår så lempelig og fleksibel så muligt.

### Kontraktens afsnit X

I henhold til kontrakten er spørger ikke forpligtet til at udføre opgaven på kundens location/geografi, men kan om muligt udføre hele opgaven i Danmark. Rent praktisk vil opgaven omfatte deltagelse i møder på fabrikkerne for drøftelser af strategiske og driftsmæssige forhold. Der vil blive rundgang på fabrikker, landbrug og butikker for identifikation af optimeringer og forbedringsmuligheder.

### Kontraktens afsnit X. X.

Vilkåret er accepteret af kunden ved forhandling af aftalen. Der var i de indledende drøftelser lagt op til værneting i X-land, hvilket var et vilkår spørger ikke kunne vurdere rækkevidden af. Der er tale om analyser og ledelsesrådgivning, hvor det efter danske forhold må antages vanskeligt at statuere egentligt rådgiveransvar. Det kan være samme betragtning, der har fået virksomhed A til at acceptere dette vilkår. Alternativet vil sædvanligvis være en beløbsmæssig begrænsning af tab.

Vi har ikke en juridisk vurdering af rækkevidden af ansvarsbegrænsning, udmålt efter X-lands ret. Det må dog antages, at der om ikke andet vil blive påberåbt reklamationsbestemmelser i forhold til det aftalte honorar, såfremt analyser og rådgivning er åbenbart fejlagtigt. Der vil altid kunne rejses krav ved svig, vildledning med forsæt og lignende.

Kontraktens afsnit X. X. X og X. X. X. X

Spørger har forhandlet en ret til at opsige kontrakten uden, at der kan rejses krav om færdiggørelse. Vilkåret skal ses i sammenhæng med, at spørgers viden og ekspertise kun vanskeligt kan substitueres, hvis hun som følge af indtrufne omstændigheder bliver ude af stand til at færdiggøre den aftalte leverance. Sådanne omstændigheder kan være egen eller families sygdom eller at der dukker arbejdsmetoder op, som ikke er forenelige med spørgers værdier og standarder. I sådanne tilfælde er spørger ikke forpligtet til at rejse til X-land og kan heller ikke forfølges økonomisk for aftalens ophør. Opsigelsesårsagen skal, som det fremgår, ikke dokumenteres for kunden.

Vilkåret er accepteret af kunden, som formentlig hellere selv vil finde en anden løsning. Virksomhed A anvender i forvejen andre konsulenter, jf. det for os oplyste.

Som en naturlig del af et sådant vilkår, er det gensidigt, og spørger har accepteret risikoen for opsigelse, hvis virksomhed A vurderer, at hun ikke leverer i forventet kvalitet.

Kontraktens afsnit X. X. X. X. X

Den indgåede aftale er en ramme for en række delydelser, som fastsættes nærmere i kontraktens løbetid. Der er i ansøgningen vist eksempler på forventede delydelser.

Kontraktens afsnit X. X regulerer den løbende godkendelse og afregning af de delydelser, som i forløbet aftales. Honorering af delydelserne forudsætter således, at kunden accepterer, at ydelsen er leveret i forventet kvalitet. Vilkåret kan føre til, at der ikke afregnes helt eller delvist for en eller flere af kontraktens delelementer.

Spørger har accepteret denne risiko.

Kontraktens afsnit X. X. X. X. X. X

Kontrakten er indgået med en gensidig forventning om en samlet værdi af ydelser på XXX kr. Vilkåret skal ses i lyset af, at spørger skal bruge en del ressourcer på opnåelse af generelt kendskab til koncernen, og det har derfor været et krav fra hendes side, at der til gengæld herfor skulle aftales et krav på levering af et minimum af ydelser. Minimumsbeløbet svarer i rund regning til spørgers månedsgage som ledende medarbejder i hendes hidtidige virke.

### **Spørgers opfattelse og begrundelse**

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

- hvervgiveren har en almindelig adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse, herunder tilsyn og kontrol,
- indkomstmodtageren udelukkende eller i overvejende grad har samme hvervgiver,

- der er indgået aftale mellem hvervgiveren og indkomstmodtageren om løbende arbejdsydelse,
- indkomstmodtageren har arbejdstid fastsat af hvervgiveren,
- indkomstmodtageren har ret til opsigelsesvarsel,
- vederlaget er beregnet, som det er almindeligt i tjenesteforhold (timeløn, ugeløn, månedsløn, provision, akkord mv.),
- vederlaget udbetales periodisk,
- hvervgiveren afholder udgifterne i forbindelse med udførelsen af arbejdet,
- vederlaget i overvejende grad er nettoindkomst for indkomstmodtageren og
- indkomstmodtageren anses for lønmodtager efter ferieloven, lov om arbejdsløshedsforsikring mv., funktionærloven, lov om arbejdsskadeforsikring og lov om arbejdsmiljø.

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

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

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

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

Til en opstart forventes der ikke ansat andet personale, end spørger i det der dog efter konkret behov kan blive afholdt udgifter til indkøb af analysemateriale og underleverandørbistand. Daglig administration vil have beskedent omfang og klares af spørger med bistand fra revisor til bogføring, moms og lignende. Virksomheden vil have udgifter til fornødent it, herunder udstyr og abonnementer. Virksomheden vil afholde rejseudgifter, men vil naturligvis i videst muligt omfang forsøge at få disse dækket af kunderne. Spørger afholder selv udgifter til kontor og arbejdsplads.

Når det drejer sig om sondringen mellem lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende er der som bekendt ingen decideret facitliste. Efter spørgers vurdering peger aftalen samt praktiseringen af denne relativt entydigt i retning af selvstændig virksomhed.

I aftalen er spørgers opgaver ikke nærmere specificeret, da spørger i høj grad selv er med til at definere opgaverne. Der er, som beskrevet, tale om ledelsesrådgivning inden for de områder, hvor spørger med sin store erfaring i fødevarerbranchen finder at kunne hjælpe og optimere virksomheden.

I praksis er der ikke tvivl om, hvilke opgaver, som varetages af spørger og hvor hun har leveringsansvar. Kontraktens bredt formulerede ydelser skal ses med baggrund i parternes tidligere samarbejde og ikke mindst i spørgers store erfaring og faglige kvalifikationer.

Der hersker ikke tvivl om, at aftalen er knyttet op på spørgers person og kvalifikationer, og at den aftalte formelle substitutionsmulighed kun undtagelsesvist vil blive aktuel. Med Haugland-dommen (TfS 1998, 485 H) er der imidlertid gjort op med den af skattemyndighederne tidligere opstillede betingelse om, at der skal foreligge en "substitutionsadgang" for en ydelse for, at virksomheden kan drives i selskabsform med skattemæssig virkning.

Ligeledes taler det for selvstændigt virksomhed, at

- opgaven for virksomhed A ikke tilnærmelsesvis i tidsmæssig henseende begrænser spørger i andre kunderelationer, og at spørger forventer andre kunder i et ikke uvæsentligt omfang,
- Spørger i forbindelse med arbejdet for virksomhed A ikke er underlagt hvervgivers instruktionsbeføjelse, ligesom arbejdstiden suverænt bestemmes af spørger,
- Spørger i et vist omfang benytter egne erhvervslokaler og eget pc-udstyr mv. og
- Spørger har udgifter og økonomisk ansvar, som ligger langt ud over, hvad der er sædvanligt i lønmodtagerforhold.

## **SKATs indstilling og begrundelse**

### Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, om spørger kan betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende i relation til den indgåede kontrakt med virksomhed A.

#### *Begrundelse*

Sagen drejer sig om, hvorvidt spørger i henhold til kontrakten med virksomhed A kan betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende.

Vurderingen af, om spørger i henhold til kontrakten med virksomhed A skal anses som lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende, skal tages med udgangspunkt i de kriterier, som er angivet i pkt. B. 3.1.1 i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven.

Som lønmodtager anses den, som modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold efter hvervgivers anvisninger og for dennes regning og risiko.

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

I tvivlstilfælde må afgrænsningen ske på grundlag af en samlet bedømmelse af forholdet mellem hvergiver og hvervtager.

Efter en samlet konkret vurdering er det SKATs opfattelse, at spørger i henhold til kontrakten med virksomhed A er selvstændigt erhvervsdrivende.

Der er ved vurderingen lagt vægt på, at spørger har etableret eget kontor, hvorfra arbejdet helt eller delvist udøves. Endvidere er spørger ikke underlagt hvergivers instruktionsbeføjelse, og spørger bestemmer selv sin arbejdstid.

Der er endvidere ved vurderingen lagt vægt på, at spørger i forbindelse med opfyldelse af kontrakten selv afholder udgifter til it, udstyr, abonnementer, kontor og arbejdsplads.

Det fremgår af den vedlagte kontrakt, at begge aftalparter kan bringe kontrakten til ophør uden nærmere begrundelse og varsel. Bringes kontrakten til ophør efter denne fremgangsmåde, har ingen af parterne krav på økonomisk kompensation. Den frie adgang til at bringe kontrakten til ophør, som begge parter er tillagt, medfører, at spørger ikke er garanteret en økonomisk kompensation i tilfælde af, at hvergiver ønsker at bringe kontrakten til ophør.

Spørger har ansvar for korrekt opfyldelse af kontraktens ydelser. Ydelserne vil blive faktureret i takt med levering af enkeltopgaver - typisk efter afrapportering af delleverancerne og forventeligt med aconto-fakturering ved længerevarende delprojekter. Honorering af delydelserne forudsætter, at hvergiver accepterer, at ydelsen er leveret i kontraktmæssig stand. Kontraktens vilkår om honorering ved delleverancer, kan derfor føre til, at der ikke afregnes helt eller delvist, hvis delydelserne anses for mangelfulde.

På denne baggrund finder SKAT, at der i henhold til kontrakten arbejdes for egen regning og risiko.

At spørger for tiden kun har en hvergiver, og kontrakten indeholder vilkår om ansvarsbegrænsning, kan ikke i sig selv føre til en ændret vurdering af, at spørger må anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende i henhold til kontrakten.

Henset til, at det fremgår af den vedlagte kontrakt, at konsulentaftalen er tidsbegrænset fra perioden 1. juli 2016 til 30. juni 2017 med mulighed for forlængelse, har SKAT ikke taget stilling til, om spørger fortsat er at betragte som selvstændigt erhvervsdrivende ved en eventuel forlængelse af konsulentaftalen.

SKAT har ikke taget stilling til de skattemæssige retsvirkninger af, at spørger i henhold til den personligt indgået aftale med virksomhed A fakturerer ydelserne fra et selskab, som spørger ejer.

### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "ja".

### **Skatterådets afgørelse og begrundelse**

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

### *Lovgrundlag, forarbejder og praksis*

#### Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, om spørger kan betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende i relation til den indgåede kontrakt med virksomhed A.

*Praksis*

Den juridiske vejledning 2016-2, afsnit C. C. 1.2.1. Selvstændig erhvervsvirksomhed, afgrænsning over for lønmodtagere.

"Regel

Lønindkomst anses ikke for at være indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.

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

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

Selvstændig

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

Det er en forudsætning, at

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

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

Lønmodtager

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

Når der skal afgrænses

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

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

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

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

Kriterier, der taler for tjenesteforhold

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



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

#### Kriterier, der taler for selvstændig erhvervsvirksomhed

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

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

#### Samlet vurdering

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

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

#### Erhvervsmæssige omkostninger

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

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

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

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

#### Hvis den skattepligtige har lønudgifter

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

#### Hvis den skattepligtige selv tilrettelægger arbejdet

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

#### Betydning af ansættelseskontrakt

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

Betydning af, at der beregnes moms

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

(...)"

I TfS 1997, 473 fandt Højesteret, at en ingeniør, der havde indgået en konsulentaftale med Naturgas Syd, måtte anses for lønmodtager og ikke selvstændig erhvervsdrivende. Højesteret fandt, at ingeniøren ikke havde drevet erhvervsvirksomhed for egen regning og risiko. Højesteret lagde bl.a. vægt på, at ingeniøren ikke afholdt driftsudgifter af en sådan art og størrelse, som det måtte forventes af en selvstændig erhvervsdrivende inden for den pågældende branche.

I **SKM2002. 154. HR** fandt Højesteret, at en revisor, der drev konsulentvirksomhed i selskabsform, var rette indkomstmodtager for konsulentvederlag og måtte anses som lønmodtager. Højesteret lagde bl.a. særligt vægt på, at hvervgiveren afholdte alle udgifter i forbindelse med arbejdet, at hvervtageren var underlagt hvervgivers instruktionsbeføjelse, at arbejdsopgaverne ikke var nærmere defineret og samarbejdsaftalen indeholdt bestemmelser om løn under ferie og et opsigelsesvarsel på tre måneder.

I **SKM2004. 452. LSR** fandt Landsskatteretten, at en IT-konsulent måtte anses som selvstændigt erhvervsdrivende i relation til det arbejde, som konsulenten udførte for forskellige virksomheder. Landskatteretten lagde særligt vægt på, at konsulenten selv bestemte sin arbejdstid, at konsulenten måtte udføre arbejde for andre hvervgivere og konsulenten var momsregistreret. Herudover blev der lagt vægt på, at konsulenten havde påtaget sig en vis økonomisk risiko, idet konsulenten bl.a. kunne ifalde et erstatningsansvar.

I **SKM2006. 490. SR** fandt Skatterådet, at konsulenthonorar erhvervet fra en tidligere arbejdsgiver var optjent som led i selvstændig erhvervsvirksomhed. Skatterådet lagde bl.a. vægt på, at konsulentarbejdet blev udført fra egne kontorlokaler og konsulentarbejdet vil være forbundet med egne udgifter til kontorhold, inventar, IT, telefon, rejse- og transportudgifter m.v.

I **SKM2007. 368. SR** fandt Skatterådet, at et konsulentselskab ikke kunne anses som rette indkomstmodtager til honorarer i henhold til en konsulentaftale. Skatterådet lagde særligt vægt på, at konsulentselskabet udelukkende udførte arbejde for en hvervgiver, og arbejdet havde karakter af løbende arbejdsydelser. Herudover fandt Skatterådet, at konsulentselskabet var undergivet hvervgivers instruktionsbeføjelse, og konsulentselskabet kunne ikke gøres erstatningsansvarlig for fejl og mangler ved ydelsen, medmindre skaderne skyldtes forsæt eller grov uagtsomhed.

I **SKM2009. 66. SR** fandt Skatterådet, at en konsulentvirksomhed som påtænkes oprettet i selskabsform, at selskabet var rette indkomstmodtager. Skatterådet lagde vægt på, at kontrakten indeholdt de for erhvervsmæssige virksomhed centrale karakteristika, herunder reel økonomisk risiko og ansvar.

I **SKM2011. 69. SR** fandt Skatterådet, at en IT-virksomhed ikke var pligtig til at indeholde A-skat og AM-bidrag af vederlag, som udbetaltes til en konsulent virksomhed i overensstemmelse med en rammeaftale, idet arbejdet i henhold til rammeaftalen måtte anses for udført af en selvstændig erhvervsdrivende. Ved vurderingen af, om konsulenten i henhold til rammeaftalen var lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende, blev der særligt lagt vægt på, at konsulentvirksomheden frit kunne acceptere eller afslå at udføre serviceopgaver og løbende driftsarbejde, tilrettelægge egen arbejdstid og var ikke undergivet hvervgivers instruktionsbeføjelse. Yderligere blev der lagt vægt på, at konsulentvirksomheden udførte arbejdet fra egne lokaler og havde ansvaret for levering af ydelsen til aftalt tid.

I **SKM2016. 357. SR** fandt Skatterådet, at spørger, der via et rekrutteringsbureau arbejdede for et selskab, var at betragte som ansat hos selskabet og ikke selvstændigt erhvervsdrivende. Skatterådet lagde vægt på, at spørger via rekrutteringsbureauet havde været tilknyttet selskabet i omkring 3 år, herunder at det var selskabet, der i det væsentligste afholdt de udgifter, der var forbundet med spørgers arbejde for selskabet. Endvidere blev der lagt vægt på, at spørger var underlagt selskabets instrukser, og spørger havde e-mail adresse hos selskabet samt adgang til selskabets intranet og relateret projektmateriale.