

Skatteråds afgørelse

Identifikation:	2008-1912-02
Afgørelse truffet:	19. december 2008
Afgørelse offentliggjort:	20. april 2010
Indkomstår:	2007
Emne:	Skat
Emne-ord:	A-indkomst, honorar, tjenesteforhold, selvstændig erhvervsvirksomhed

Resume

Sagen vedrører indeholdelse af A-skat i vederlag udbetalt af Grønlands Hjemmestyre for konsulentopgaver. Opgaverne blev udført dels i Grønland, dels fra indkomstmodtagerens faste bopæl i Danmark. Skatterådet fandt, at der var tale om honorar, som hverken kunne henføres til et tjenesteforhold eller til selvstændig virksomhed. Skatterådet udtalte, at sådanne honorarer er A-indkomst, hvori der skal indeholdes A-skat.

Sagens faktiske forhold

En person modtog vederlag fra Grønlands Hjemmestyre for opgaver udført på konsulentbasis. Den pågældende var bosat i Danmark og udførte opgaverne dels i Grønland, dels fra den faste bopæl i Danmark.

Hovedparten af opgaverne blev udført for den samme hvervgiver; Direktoratet for Arbejdsmarked og Erhvervsuddannelser. Som sagen var oplyst, bar konsulenten ikke en reel selvstændig økonomisk risiko for arbejdets udførelse.

Skattestyrelsen meddelte i november 2007, at man betragtede vederlaget som A-indkomst, og at Grønlands Hjemmestyre derfor skulle indeholde A-skat i udbetalingerne. Konsulenten begærede, at vederlaget skulle anses som indtægt ved selvstændig erhvervsvirksomhed, og at der derfor ikke skulle ske indeholdelse af A-skat.

Regler og praksis

Landstingslov nr. 12 af 2. november 2006 om indkomstskat.

- § 75. Til A-indkomst henregnes:
 - 1) Enhver form for vederlag i penge for personligt arbejde i tjenesteforhold, herunder løn, feriegodtgørelse, honorar, tantieme, provision, drikkepenge og lignende ydelser. Vederlag i andet end penge er kun A-indkomst i det omfang, Landsstyret fastsætter regler om det.
 - 2) Godtgørelse for medlemskab af eller som medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lignende.

Stk. 2. Til A-indkomst kan endvidere efter regler, der fastsættes af Landsstyret, henregnes:
 - 1) andre arter af indkomst, der i det væsentlige udgør en nettoindkomst for erhververen, og
 - 2) indhandlingsbeløb, der erhverves ved indhandling i Grønland af produkter hidrørende fra fiskeri, fangst, jagt, fåreavl og husflid, medmindre indhandlingen sker af selskaber, foreninger eller lignende....

Stk. 5. I tvivlstilfælde afgør Landsstyret, om en indkomst skal anses for A-indkomst eller B-indkomst.

Skattedirektoratets vejledning "Skattetræk", uddrag:

- "A-indkomst er hovedsagelig løn med tillæg af enhver art, som en arbejdsgiver udbetaler til den, han/hun har antaget til at arbejde for sig (lønmodtageren). Visse ydelser henregnes også

som A-indkomst, eksempelvis bestyrelseshonorarer, pensioner og ventepenge, vederlag for virksomhed som musiker, free-lance oversætter m.v., jf. indkomstskattelovens § 37 samt dertil hørende bekendtgørelse”.

Med støtte i praksis anses vederlag for personligt arbejde uden for tjenesteforhold også som A-indkomst, medmindre vederlaget optjenes som led i udførelsen af selvstændig virksomhed. Begrebsmæssigt benyttes betegnelsen ”honorar” for vederlag, som hverken kan henføres til et tjenesteforhold eller til selvstændig virksomhed.

Vurderingen af, om der er tale om tjenesteforhold henholdsvis selvstændig erhvervsvirksomhed foretages med udgangspunkt i de kriterier, som er opregnet i cirkulære nr. 1 af 15. januar 2002 om skattemæssige afskrivninger m.v.:

- *”3.2 Selvstændig erhvervsvirksomhed / tjenesteforhold*

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

Endvidere er det en forudsætning, at virksomheden udøves nogenlunde regelmæssigt og ikke alene gennem en kort periode, samt at virksomheden ikke er af ganske underordnet omfang. Det er uden betydning, om den skattepligtige herudover har indkomst som lønmodtager.

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

a) indkomstmodtageren tilrettelægger, leder, fordeler og fører tilsyn med arbejdet uden anden instruktion fra hvervgiveren end den, der eventuelt følger af den afgivne ordre,

b) hvervgiverens forpligtelse over for indkomstmodtageren er begrænset til det enkelte ordreforhold,

c) indkomstmodtageren ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre,

d) indkomstmodtageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko,

e) indkomstmodtageren har ansat personale, og er frit stillet med hensyn til antagelse af medhjælp,

f) vederlaget erlægges efter regning, og betaling først ydes fuldt ud, når arbejdet er udført som aftalt og eventuelle mangler afhjulpet,

g) indkomsten oppebæres fra en ubestemt kreds af hvervgivere,

h) indkomsten afhænger af et eventuelt overskud,

i) indkomstmodtageren ejer de anvendte redskaber, maskiner og værktøj eller lignende,

j) indkomstmodtageren helt eller delvist leverer de materialer, der medgår til arbejdets udførelse,

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

l) indkomstmodtagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilling o.l., og at indkomstmodtageren er i besiddelse af en sådan tilladelse,

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

n) ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren.

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

o) hvervgiveren har en almindelig adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse, herunder tilsyn og kontrol,

p) indkomstmodtageren udelukkende eller i overvejende grad har samme hvervgiver,

q) der mellem hvervgiver og indkomstmodtageren er indgået aftale om løbende arbejdsydelse,

r) indkomstmodtagerens arbejdstid er fastsat af hvervgiver,

s) indkomstmodtageren har ret til opsigelsesvarsel,

t) vederlaget er beregnet, som det er almindeligt i tjenesteforhold (timeløn, ugeløn, månedsløn, provision, akkord m.v.),

u) vederlaget udbetales periodisk,

v) hvervgiver afholder udgifterne i forbindelse med udførelsen af arbejdet,

x) vederlaget i overvejende grad er nettoindkomst for indkomstmodtageren,

y) indkomstmodtageren anses for lønmodtager ved praktisering af ferieloven og lov om arbejdsskedeforsikring.

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

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

Det er i princippet forholdet mellem indkomstmodtageren og den enkelte hvervgiver, der skal bedømmes. Er der flere hvervgivere, kan indkomstmodtageren således godt oppebære indkomst som selvstændig erhvervsdrivende og som lønmodtager 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. ”.

Skatterådets vurderinger og begrundelse

Skatterådet fandt efter en samlet konkret vurdering, at udbetalingerne fra Grønlands Hjemmestyre var at betragte som honorar, der hverken hidrørte fra et tjenesteforhold eller fra selvstændig erhvervsvirksomhed. Ved bedømmelsen af, om der var tale om selvstændig erhvervsvirksomhed henviste Skatterådet særligt til, at der som sagen var oplyst ikke kunne forekomme situationer, hvor indkomsterhvervelsen var forbundet med økonomisk risiko, herunder mulighed for erstatningsansvar.

Skatterådets afgørelse

Skatterådet udtalte, at honorarudbetalingerne var A-indkomst, hvori der skulle indeholdes A-skat.