

Hvordan skal gig-work behandles i arbejds- og skatteretlig henseende?

Sara Mia Pelzl Löhr*

Resumé: De digitale arbejdsplatforme er vokset hastigt frem, hvilket giver anledning til spørgsmålet om, hvordan de arbejdsudførende, der udbyder gig-work via platformene, skal klassificeres i skatte- og arbejdsretlig henseende. Svaret på dette spørgsmål har afgørende betydning for den enkelte arbejdsudførendes – og virksomhedens – rettigheder og pligter. I nærværende artikel bliver det illustreret, hvordan den retlige klassifikation rummer en iboende usikkerhed, idet de begrebslige kategorier inden for både skatte- og arbejdsretten er baseret på en række kvalitative kriterier, der indeholder skønsmæssige elementer. Desuden bemærkes det i artiklen, at usikkerheden forekommer størst i relation til spørgsmålet om, hvorvidt den digitale arbejdsplatform kan anses for at have instruktionsbeføjelse over det udførte arbejde. Dertil er det en selvstændig pointe i artiklen, at der eksisterer en begrebslig interaktion på tværs af skatte- og arbejdsretten. I artiklen konkluderes det, at om end det ikke er muligt entydigt at udlede, hvordan domstolene vil afgøre spørgsmålet om klassifikationen, da må det anses for nærliggende at antage, at de arbejdsudførende vil blive anset for lønmodtagere inden for skatteretten og i relation til ansættelsesbevislovens lønmodtagerbegreb. Afslutningsvist problematiseres usikkerheden angående de arbejdsudførendes retlige status og løsningsmodeller diskuteres.

Nøgleord: Klassifikation, kategorisering, digitale arbejdsplatforme, platformsvirksomhed, gig-work, lønmodtager, selvstændig erhvervsdrivende, honorarmodtager, instruktionsbeføjelse, lønmodtagerbegrebet, personskattecirkulæret, kodificering, prioritetsrækkefølge, særlovgivning, soft law.

* Advokatfuldmægtig, cand.jur., Norrbom Vinding. Artiklen er udarbejdet på baggrund af forfatterens specialeafhandling, jf. Sara Mia Pelzl Löhr, *Den skatte- og arbejdsretlige klassifikation af en arbejdsudførende tilknyttet en digital arbejdsplatform* (cand.jur.-specialeafhandling, Københavns Universitet, 2019). Artiklen er alene udtryk for forfatterens egen personlige opfattelse. Lektor, Karina Kim Egholm Elgaard, Københavns Universitet, har været vejleder på både specialeafhandlingen og artiklen.

1. Introduktion

1.1. Fremvæksten af det digitale arbejdsforhold

Digitale platforme driver forretning på en ny måde, idet teknologien anvendes til at skabe en digital infrastruktur, hvorved udbud og efterspørgsel forbindes simultant. De digitale arbejdsplatforme er et eksempel på platformsvirksomheder, hvis forretningsmodel bryder med den måde, hvorpå arbejdskraft traditionelt er blevet udbudt og organiseret på.

De kategorier, der anvendes til at afgøre en arbejdsudførendes status inden for både skatte- og arbejdsretten, er udformet med henblik på at imødekomme et traditionelt arbejdsmarked. Kategorierne er baseret på en hovedsondring mellem arbejdskraft på den ene side udbudt i form af lønmodtagerrelation og på den anden side som selvstændig erhvervsdrivende.

Det er derfor interessant at undersøge, *hvordan* arbejdsudførende, der udfører arbejde via en digital arbejdsplatform, skal klassificeres inden for hhv. arbejds- og skatteretten. Endvidere forekommer det interessant at undersøge, *om* der er interaktion¹ mellem de retlige begreber inden for de to retsområder til trods for begrebernes forskellige hjemmelsgrundlag.

De digitale arbejdsplatforme er samtidig en del af den bredere strukturelle udvikling, der understøtter et arbejdsmarked med mere fleksible og flydende beskæftigelsesformer.² På nuværende tidspunkt er tendensen til, at arbejdsudførende har en mere flydende beskæftigelse allerede udbredt blandt arbejdsudførende på det europæiske og amerikanske arbejdsmarked.³ Herhjemme er tendensen ikke slået igennem i samme omfang, idet arbejde udbudt af digitale arbejdsplatforme endnu ikke udgør et fulgyldigt alternativ til traditionelle beskæftigelsesformer.⁴ I 2017 blev det estimeret, at 42.000 danskere⁵ udførte opgaver via digitale

1. De specifikke lovbemærkninger til § 1, LFF 1993-01-14 nr. 172; Jens Kristiansen, *Grundlæggende arbejdsret* (Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2016) s. 21. Samspillet analyseres i artiklens kapitel 4.
2. A. Pesole m.fl., *Platform Workers In Europe* (Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2018) s. 7; Lawrence F. Katz og Alan B. Krueger, *The Rise and Nature of Alternative Work Arrangements in the United States* (ILR Review, vol 72(2), 2016) s. 17; Ane Kristiansen og Søren Kaj Andersen, *Digitale platforme og arbejdsmarkedet* (FAOS, 2017) s. 5.
3. Katz og Krueger, *The Rise and Nature of Alternative Work Arrangements in the United States*, s. 1; Kristiansen og Andersen, *Digitale platforme og arbejdsmarkedet*, s. 5; Pesole m.fl., *Platform Workers In Europe*, s. 7 og 20; Disruptionrådet, *Kortlægning af arbejdsplatforme i Danmark* (2018), s. 1; Skattelovrådet, *Den tredje gruppe på arbejdsmarkedet* (2019) s. 23.
4. Pesole m.fl., *Platform Workers In Europe*, s. 20.
5. Anna Ilsøe og Louise Weber Madsen, *Digitalisering af arbejdsmarkedet – danskernes erfaring med digital automatisering og digitale platforme* (FAOS, 2017) s. 5; Disruptionrådet, *Kortlægning af ar-*

arbejdsplatforme, svarende til knap 1,5 %⁶ af arbejdsstyrken. Da der på nuværende tidspunkt alene er et begrænset antal arbejdsudførende, som udfører opgaver via digitale arbejdsplatforme, er det et oplagt tidspunkt at fastlægge den retlige klassifikation af disse arbejdsudførende og overveje, hvorvidt de retligt kan behandles på en anden måde.⁷

1.2. Metodiske overvejelser bag artiklen

Artiklen beskæftiger sig med forskellige dimensioner af retsvidenskaben,⁸ herunder retsdogmatik⁹ og retspolitik.¹⁰ Det anses derfor for nødvendigt at redegøre for de metodiske overvejelser, der danner grundlag for artiklens undersøgelse.

Indledningsvist bemærkes det, at i artiklen forstås gældende ret »*som den normative ideologi, der faktisk er virksom eller må tænkes virksom, i dommerens sind*«. ¹¹ I skrivende stund foreligger der imidlertid ikke dansk retspraksis, som tager stilling til spørgsmålet om klassifikationen af personer, der udfører arbejde for digitale arbejdsplatforme. Det har derfor været nødvendigt at foretage en analyse af det materielle indhold af de retlige kategorier, som anvendes af domstolene til klassifikationen af arbejdsudførende inden for hhv. skatte- og arbejdsretten. Hertil er den retsdogmatiske metode anvendt, idet denne metode har til formål at analysere, beskrive og systematisere gældende ret med henblik på at fastlægge retstilstanden på et givent område.¹² Fokus for den retsdogmatiske analyse i artiklen har været at afdække det materielle indhold af lønmodtagerbegrebet samt at afdække, hvorvidt der forekommer et samspil mellem begreberne på tværs af arbejds- og skatteretten.

Afgørelserne, der danner grundlag for analysen, er valgt, fordi de anses for at være retningsgivende for grænsedragningen mellem de retlige kategorier, som anvendes ved klassifikationen af den arbejdsudførende. En systematisk gengivel-

bejdsplatforme i Danmark, s. 7; Regeringen, *Klar til fremtidens job – opfølgning på Disruptionrådets arbejde* (2018) s. 43; Skattelovrådet, *Den tredje gruppe på arbejdsmarkedet*, s. 25.

6. Regeringen, *Klar til fremtidens job – opfølgning på Disruptionrådets arbejde*, s. 43.

7. Pesole m.fl., *Platform Workers in Europe*, s. 20.

8. I artiklen defineres retsvidenskab i overensstemmelse med Carsten Munk-Hansens definition, hvorved retsvidenskab anses for videnskab, der beskæftiger sig med retlige fænomener, jf. Carsten Munk-Hansen, *Retsvidenskabsteori* (Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2014) s. 85.

9. I artiklen anses *retsdogmatik* som et felt inden for retsvidenskaben, der har sine egne særlige kendetegn, og som adskiller fra retspolitik jf. Munk-Hansen, *Retsvidenskabsteori*, s. 64.

10. I artiklen anvendes begrebet *retspolitik* om udsagn, der har en normativ karakter, og som er rettet imod lovgiver, jf. Peter Blume, *Retssystemet og juridisk metode* (Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2016) s. 354.

11. Alf Ross, *Om ret og retfærdighed: En indførelse i den analytiske retsfilosofi* (Hans Reitzels Forlag, 2013) s. 8.

12. Jens Evald og Sten Schaumburg-Müller, *Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære* (Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2004) s. 210; Munk-Hansen, *Retsvidenskabsteori*, s. 64; Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen, *Retskilder og Retskildeteorier* (Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2017) s. 29.

se af samtlige afgørelser, der omhandler klassifikationen af arbejdsudførende inden for arbejds- og skatteretten, ligger uden for formålet med nærværende artikel.¹³ Derudover skal det bemærkes, at analysen er baseret på retspraksis og administrativ praksis fra og med 1996, da Højesteret forud for 1996 ikke systematisk henviste til cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven ved klassifikationen af arbejdsudførende inden for skatteretten.¹⁴ Analysen af det arbejdsretlige lønmodtagerbegreb fokuserer på lønmodtagerbegreberne i hhv. funktionær- og ansættelsesbevisloven.¹⁵ Det bemærkes, at ansættelsesbevisloven udgør en gennemførelse af Direktiv 91/533.¹⁶ Direktivet indeholder et EU-retligt arbejdstagerbegreb,¹⁷ men der foretages dog ikke en analyse af dette begreb, idet analysen heraf ligger uden for artiklens formål.

Indsigterne fra analysen af begrebernes materielle indhold anvendes efterfølgende til at analysere, hvordan den retlige klassifikation af en arbejdsudførende, der udfører gig-work,¹⁸ kan forstås inden for skatte- og arbejdsretten. Resultatet

13. Dette er endvidere allerede foretaget i den juridiske litteratur. Anne Marie Abrahamson og Jan Storgaard Hove gennemgår således systematisk retspraksis angående klassifikationen som hhv. lønmodtager og selvstændig erhvervsdrivende i arbejdsretten og skatteretten, jf. Anne Marie Abrahamson og Jan Storgaard Hove, *Selvstændige erhvervsdrivende og lønmodtagere – i skatteretligt og ansættelsesretligt perspektiv* (Karnov Group, 2014). Dertil er skatteretlig praksis angående afgrænsningen mellem selvstændig erhvervsdrivende og hobbyvirksomhed beskrevet af Kasper Vindelev, jf. Kasper Vindelev, *Erhvervs- eller hobbyvirksomhed – skattemæssig afgrænsning* (Revifora: Thomson, 2000). Dertil har Skatteministeriet i samarbejde med den daværende Told- og Skattestyrelse foretaget en beskrivelse og analyse af retspraksis omhandlende den skattemæssige sondring mellem lønmodtagere, selvstændig erhvervsdrivende og honorarmodtagere, jf. Skatteministeriet, *Redegørelse om den skatte- og afgiftsmæssige behandling af den tredje gruppe på arbejdsmarkedet*. Endelig er samspillet mellem selvstændigbegrebet inden for indkomstskatteretten og momsretten analyseret af Karina Kim Egholm Elgaard, jf. Karina Kim Egholm Elgaard, *Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten* (Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2016).
14. Det skal bemærkes, at cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven erstattede cirkulære nr. 116 af 5. oktober 1988, som var et resultat af 1987-skattereformen, jf. U 1996.1027 H.
15. Det skal bemærkes, at lønmodtagerbegrebet i praksis kan være anderledes i henhold til andre love, f.eks. ferieloven.
16. Rådets direktiv 91/533/EØF af 14. oktober 1991 om arbejdsgiverens pligt til at underrette arbejdstageren om vilkårene for arbejdskontrakten eller ansættelsesforholdet. Det skal bemærkes, at direktivet er ophævet med virkning fra den 1. august 2022, jf. artikel 24 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2019/1152 af 20. juni 2019 om gennemsigtige og forudsigelige arbejdsvilkår i Den Europæiske Union.
17. Det er i litteraturen anført, at den fremherskende opfattelse i relation til rækkevidden af arbejdstagerbegrebet i de arbejdsretlige direktiver er, at dette har været overladt til national lovgivning og praksis, medmindre andet er anført i direktivet. I ansættelsesbevisdirektivet er andet ikke anført, jf. Jens Kristiansen, »På vej mod et fælleseuropæisk arbejdstagerbegreb?« i Bernard Johann Mulder (red.), *Sui Generis: Festskrift til Stein Evju* (Universitetsforlaget, 2016) s. 389-390.
18. Gig-work er karakteriseret ved, at den arbejdsudførende skal være fysisk til stede på den lokation, hvor arbejdet skal udføres. Gig-work afgrænses over for crowd-work, der er kendetegnet ved, at den arbejdsudførende ikke behøves at være til stede på den lokation, hvor ar-

heraf viser, at klassifikationen af den arbejdsudførende indeholder en iboende usikkerhed, idet kriterierne, der anvendes til klassifikationen, har en kvalitativ natur. Dette medfører, at anvendelsen af kriterierne indeholder et skønsmæssigt element, hvorfor udfaldet af klassifikationen i høj grad afhænger af de konkrete faktuelle omstændigheder i arbejdsforholdet. Det forekommer derfor ikke muligt at udlede en almengyldig klassifikation inden for hverken skatte- og arbejdsretten af de arbejdsudførende, der udfører gig-work. Følgelig er der en vis usikkerhed angående de arbejdsudførendes retlige status.

I artiklen foretages der derfor afslutningsvis en retspolitisk analyse¹⁹ af de forskellige modeller, der hver beskriver en ny, anden eller mere entydig ret ud fra hensynet til retssikkerhed.²⁰

1.3. Terminologi: De digitale arbejdsplatforme og deres forretningsmodel

Det anses for nødvendigt at introducere den terminologi, der anvendes i artiklen, idet arbejdsudførende tilknyttet digitale arbejdsplatforme udgør et relativt nyt fænomen.²¹

De digitale arbejdsplatforme driver, hvad der i litteraturen betegnes for en platformsvirksomhed.²² En platformsvirksomheds forretningsmodel er overordnet kendetegnet ved, at virksomheden via en digital platform forbinder en *udbyder* af en ydelse med en *bruger* af en ydelse.²³ Inden for platformsvirksomheder sondres der imellem i) platformsvirksomheder, der formidler produkter og ii) platformsvirksomheder, der formidler arbejdskraft.²⁴ Den første form for platformsvirksomheder omtales som *kapitalplatforme*,²⁵ imens den anden form omtales som *arbejdsplatforme*.²⁶ En platformsvirksomheds fysiske eksistens forekommer

bejdet skal udføres, jf. Disruptionrådet, *Kortlægning af arbejdsplatforme i Danmark*, s. 4; Skattelovrådet, *Den tredje gruppe på arbejdsmarkedet*, s. 10; V. De Stefano og A. Alosi, *European Legal framework for »digital labour platforms«* (Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2018) s. 9.

19. Munk-Hansen, *Retsvidenskabsteori*, s. 73 og 105.

20. Retssikkerhed er ikke et ensidigt defineret begreb og derfor beskrives i afsnit 5, hvordan retssikkerhed forstås og anvendes i artiklen.

21. Disruptionrådet, *Kortlægning af arbejdsplatforme i Danmark*, s. 2; Kristiansen og Andersen, *Digitale platforme og arbejdsmarkedet*, s. 6.

22. Kristiansen og Andersen, *Digitale platforme og arbejdsmarkedet*, s. 12; Disruptionrådet, *Kortlægning af arbejdsplatforme i Danmark*, s. 2; Skattelovrådet, *Den tredje gruppe på arbejdsmarkedet*, s. 8.

23. Ibid.

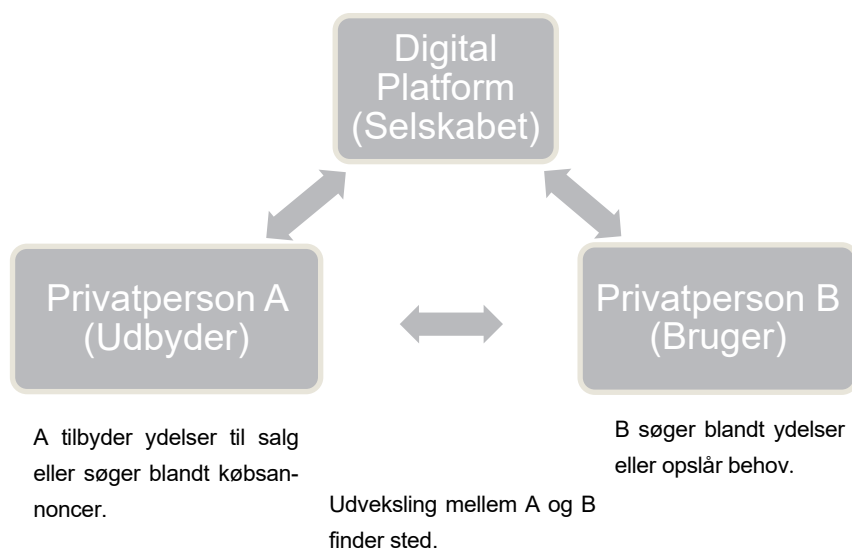
24. Kristiansen og Andersen, *Digitale platforme og arbejdsmarkedet*, s. 13.

25. I artiklen anvendes Disruptionrådets definition af en kapitalplatform, som værende en digitale platform, hvor personer udlejer aktiver f.eks. huse og biler til privatpersoner eller virksomheder, jf. Disruptionrådet, *Kortlægning af arbejdsplatforme i Danmark*, s. 3.

26. Arbejdsplatforme defineres ligeledes i overensstemmelse med Disruptionrådets definition, hvorefter en arbejdsplatform er digitale platforme, hvor personer sælger serviceydelser til andre privatper-

i form af en app til en smartphone og/eller en internetside. De digitale arbejdsplatformes forretningsmodel er generelt karakteriseret ved en treleddet konstruktion, hvor virksomheden via sin digitale platform er bindeled mellem den arbejdsudførende og en kunde.²⁷ For begge platformsvirksomhedersformer er det muligt at illustrere den forretningsmæssige relation mellem virksomheden, udbyderen og brugeren som vist i nedenstående figur.

Figur 2: Illustration af platformsvirksomheders forretningsmodel.



Kilde: egen tilvirkning.²⁸

Artiklen sigter mod at foretage en retlig klassifikation af arbejdsudførende, som udfører opgaver via en digital arbejdsplatform.²⁹ I Danmark udbydes der to former for arbejde via digitale arbejdsplatforme hhv. »gig-work« og »crowdwork«.³⁰ Skillelinjen mellem de to former for arbejde kan trækkes ved at tage hensyn til, hvor arbejdet udføres.³¹ **Gig-work** forudsætter, at udbyderen skal være fysisk til

soner eller virksomheder. Der kan være tale om fysiske opgaver, online opgaver eller mere avancerede og komplekse tjenester, jf. Disruptionrådet, *Kortlægning af arbejdsplatforme i Danmark*, s. 3.

27. Kristiansen og Andersen, *Digitale platforme og arbejdsmarkedet*, s. 12; Disruptionrådet, *Kortlægning af arbejdsplatforme i Danmark*, s. 2; Skattelovrådet, *Den tredje gruppe på arbejdsmarkedet*, s. 8.

28. Inspireret af Skattelovrådets og Disruptionrådets illustrationer, jf. Skattelovrådet, *Den tredje gruppe på arbejdsmarkedet*, s. 9; Disruptionrådet, *Kortlægning af arbejdsplatforme i Danmark*, s. 5.

29. Det skal bemærkes, at der derfor i artiklen ikke foretages en klassifikation af de indtægter, der erhverves via kapitalplatforme som eksempelvis Airbnb.

30. Skattelovrådet, *Den tredje gruppe på arbejdsmarkedet*, s. 10.

31. De Stefano og Alosi, *European Legal framework for »digital labour platforms«*, s. 9.

stede på det sted, hvor arbejdet skal udføres,³² hvorimod **crowdwork** kan udføres fra alle steder i verden, idet det ikke kræver, at udbyderen befinder sig på den lokation, hvor arbejdet skal udføres.³³ Erhvervsstyrelsens opgørelse over digitale arbejdsplatforme i Danmark viser, at der er flest platforme, der udbyder gig-work.³⁴ Det er derfor mest relevant at foretage en analyse af, hvorledes en arbejdsudførende, som udfører gig-work via en digital arbejdsplatform, skal klassificeres. I artiklen foretages der ikke en analyse af, hvordan arbejdsudførende, som udfører crowdwork, skal klassificeres inden for skatte- og arbejdsretten.

2. En arbejdsudførendes skatte- og arbejdsretlige status

2.1. En arbejdsudførendes arbejdsretlige status: lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende

Inden for dansk arbejdsret kan en arbejdsudførende udelukkende have status som enten *lønmodtager* eller *selvstændig erhvervsdrivende*.³⁵ Herved afgrænses lønmodtagerbegrebet negativt over for selvstændigbegrebet. Lønmodtagerbegrebet har et præceptivt indhold, hvilket medfører, at parterne ikke indbyrdes kan aftale sig ud af begrebets anvendelsesområde, eksempelvis ved at kategorisere arbejdsforholdet som en aftale mellem selvstændige erhvervsdrivende.³⁶ **U 2007.2251 S** illustrerer lønmodtagerbegrebets præceptivitet, idet Sø- og Handelsretten fandt, at en tandlæge var funktionær, selvom parterne i deres samarbejdsaftale havde anført, at tandlægen *ikke* var funktionær.³⁷

32. Gig-work er således typisk småjobs, projektarbejde og korte tidsbegrænsede ansættelser, og arbejdet udføres typisk blot af enkeltpersoner, hvor udbyderen skal være fysisk tilstede på den lokation, hvor arbejdet udføres. Gig-work forekommer ofte inden for rengørings-, transport- og udbringningsbranchen, jf. Skattelovrådet, *Den tredje gruppe på arbejdsmarkedet*, s. 10; Disruptionrådet, *Kortlægning af arbejdsplatforme i Danmark*, s. 4.

33. Crowdwork er specialeret og vidensbaseret arbejde, der kan udføres overalt uafhængigt af den fysiske placering af udbyderen ved, at denne har adgang til en computer med internetforbindelse. Crowdwork forekommer ofte i relation til enkeltforekommende opgaver, jf. Disruptionrådet, *Kortlægning af arbejdsplatforme i Danmark*, s. 4; Skattelovrådet, *Den tredje gruppe på arbejdsmarkedet*, s. 10; De Stefano og Alosi, *European Legal framework for »digital labour platforms«*, s. 9.

34. Disruptionrådet, *Kortlægning af arbejdsplatforme i Danmark*, s. 4.

35. Ole Hasselbalch, *Den Danske Arbejdsret*, bind I (Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2009), s. 67; Ole Hasselbalch, *Arbejdsret* (Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2009), s. 28; Jens Kristiansen, »The Concept of »Employee«: The Position in Denmark« i Bernd Waas og Guus Heerma van Voss (red.), *Restatement of Labour Law in Europe* (Bloomsbury Publishing, 2017) s. 144; Kristiansen, *Grundlæggende arbejdsret*, s. 21.

36. U 2007.2251 S. Ligeledes angivet i den juridiske litteratur af Hasselbalch, *Den Danske Arbejdsret*, s. 68; Kristiansen, »The Concept of »Employee«: The Position in Denmark«, s. 135, 143 og 145.

37. Ibid.

Lønmodtagerbegrebets indhold er ikke entydigt defineret i dansk arbejdsret. Begrebet skal principielt vurderes ud fra hver enkelte arbejdsretlige lov.³⁸ Lovgiver har i bemærkningerne til den første ansættelsesbevislov forholdt sig til lønmodtagerbegrebernes forskellige indhold. Lovgiver anfører her, at ansættelsesbevislovens definitionen af en lønmodtager har »*et alment sigte*«. ³⁹ Endvidere fremgår det af bemærkningerne, at den valgte definition af lønmodtagerbegrebet efter regeringens opfattelse er almen og rammer kernen i de lønmodtagerbegreber, der ellers arbejdes med i dansk ret.⁴⁰

Bemærkningerne indikerer, at lovens lønmodtagerbegreb har en bred rækkevidde inden for det arbejdsretlige område. En lønmodtager defineres i ansættelsesbevislovens § 1, stk. 2, som en person, »*der modtager vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold*«. I forarbejderne forekommer der ikke en yderligere specificitation af, hvornår den arbejdsudførende kan anses for at indtage en tjenestestilling.⁴¹ Grænsedragningen for lønmodtagerbegrebets rækkevidde overlades derved til retspraksis.

2.1.2. Fortolkning af lønmodtagerbegrebet i retspraksis

Der har *ikke* udviklet sig et entydigt lønmodtagerbegreb i retspraksis – dog er det en generel forudsætning, at den arbejdsudførende indtager en tjenestestilling for at blive anset for lønmodtager.⁴²

38. U 1957.1074 H, hvor Højesteret skulle tage stilling til, hvorvidt en provisionslønnede kolportør for et bogforlag grundet stillingens art havde krav på feriepenge. Højesteret skulle i forbindelse hermed vurdere, hvorvidt kolportøren var at anse som lønmodtager i ferielovens og i funktionærlovens forstand. I sagen var det gjort gældende, at begrebet tjenestestilling i ferieloven måtte anses for enslydende med begrebet tjenestestilling i funktionærloven. Hertil bemærkede af Sø- og Handelsretten, der var første instans i sagen, at: »*retten er ikke enig heri, men må mene, at sagsøgeren, uanset om han har indtaget en tjenestestilling i funktionærlovens forstand eller ej, må have krav på feriegodtgørelse, idet der i ferielovens forstand har bestået et tjenesteforhold mellem ham og sagsøgte*«. Højesteret tiltrådte i sin afgørelse af sagen Sø- og Handelsrettens begrundelse og stadfæstede, kolportøren var at anse som lønmodtager i henhold til ferieloven, men *ikke* i forhold til funktionærloven. Vestre Landsret har fulgt denne linje i U 2005.1376 V, hvor retten fandt, at en familieplejer ikke var at anse som lønmodtager i henhold til funktionærloven til trods for, at familieplejeren havde ret til feriepenge i medfør af ferieloven.

39. Lovforslag nr. 172 af 14. januar 1993, de specifikke bemærkninger til § 1.

40. Lovforslag nr. 172 af 14. januar 1993, de specifikke bemærkninger til § 1. Lovgiver anfører desuden i bemærkningerne, at hensynet bag begrebets almene sigte, er at anses for nyttigt: »*at man i fremtiden får en generel og håndterbar definition af lønmodtagerbegrebet inden for det arbejdsretlige område*«.

41. Hasselbalch, *Den Danske Arbejdsret*, s. 73.

42. Bl.a. U 1957.1074 H og U 1999.1870 S. Dette er tillige beskrevet i den juridiske litteratur, jf. Kristiansen, »The Concept of »Employee«: The Position in Denmark« i Waas og van Voss (red.), *Restatement of Labour Law in Europe*, s. 136.

Vurderingen af, hvornår en arbejdsudførende kan anses for at indtage en tjenestestilling, hviler på et skøn over en række momenter, der er udviklet gennem retspraksis, herunder:⁴³

- i) graden af arbejdsgivers principielle ret til at disponere løbende over arbejdsindsatsens og i den sammenhæng give instrukser,
- ii) ordningen af parternes økonomiske mellemværende,
- iii) pligten til at udføre arbejdet personligt,
- iv) graden af tilknytning til arbejdsgiveren,
- v) social vurdering af arbejdsforholdet.⁴⁴

Det første moment, der angår virksomhedens instruktionsbeføjelse, anses i retspraksis som en afgørende betingelse for, at den arbejdsudførende indgår i et tjenesteforhold.⁴⁵ I de tilfælde, hvor virksomheden rent praktisk ikke kan udnytte sin instruktionsbeføjelse, vil domstolene prøve, hvorvidt virksomheden *principielt* kan anses for at have en løbende instruktionsbeføjelse over den arbejdsudførende.⁴⁶ Som indikatorer herfor har Højesteret bl.a. tillagt det betydning, at der udadtil foreligger identifikation imellem virksomheden og den arbejdsudførende,⁴⁷ og at arbejdet udføres inden for faste tidsrum.⁴⁸

Det skal bemærkes, at vurderingen af, hvorvidt den arbejdsudførende indtager en tjenestestilling, ikke er ens i forhold til de enkelte arbejdsretlige love, idet lovene som tidligere beskrevet er baseret på forskellige lønmodtagerbegreber. Sø- og Handelsretten fandt således i **U 1999.1870 S**, at en vikar i relation til vikarbu-

43. Bl.a. U 1964/248 H, U 1961.79 H, U 1997.1495 H. Ordlyden af kriterierne er anført i Lars Svenning Andersen m.fl., *Funktionærret* (Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2016) s. 82; Hasselbalch, *Den Danske Arbejdsret*, s. 77. Sidstnævnte har inddraget yderligere retspraksis i sin analyse af kriterierne.

44. Hermed menes, hvorvidt den arbejdsudførende indtager en stilling i social og erhvervsmæssig sammenhæng, der kan sidestilles med en almindelige lønmodtager, jf. Hasselbalch, *Den Danske Arbejdsret*, s. 77.

45. U 20015.3687 H, U 2007.1731 V, U 1997.1495 H, U 1999.1870 S. Dette er tillige anført i den juridiske litteratur af Hasselbalch, *Den Danske Arbejdsret*, s. 77; Kristiansen, »The Concept of »Employee«: The Position in Denmark« i Waas og van Voss (red.), *Restatement of Labour Law in Europe*, s. 141.

46. Hasselbalch, *Den Danske Arbejdsret*, s. 81.

47. U 1961.79 H. I sagen skulle Højesteret tage stilling til, om en sælger af vaskemaskiner var omfattet af funktionærloven. Højesteret fandt, at vaskemaskinesælgeren var undergivet virksomhedens instruktionsbeføjelse og derfor var at anse for funktionær. Højesteret lagde ved sin vurdering vægt på, at vaskemaskinesælgeren havde benyttet en vogn, der var anskaffet af virksomheden, og som var forsynet med virksomhedens navn og logo.

48. Højesteret har dog også fraveget anvendelsen af fast tidsrum som indikator, jf. U 1964/248 H. I sagen skulle Højesteret tage stilling til, hvorvidt en provisionslønnede sælger af brugte biler var at anses for funktionær. Højesteret fandt, at sælgeren var funktionær, uanset at han i forhold til arbejdstid var ret frit stillet. Højesteret tillagde det også betydning, at sælgeren ikke i et betydeligt omfang havde udført arbejde for andre.

reaet henhørte under lønmodtagerbegrebet i ansættelsesbevislovens § 1, stk. 2, uden samtidig at indtage en tjenestestilling »som dette begreb må forstås i funktionærloven«.49 Sø- og Handelsrettens betragtninger angående tjenestestillingsbegrebet ligger på linje med den ældre Højesteretsdom, U1997.1495 H. Denne dom omhandlede, hvorvidt en vikar indtog en tjenestestilling i funktionærlovens forstand.50 Højesteret tiltrådte Sø- og Handelsrettens afgørelse om, at vikaren ikke ansås for at indtage en tjenestestilling i funktionærlovens forstand, idet vikaren ikke var forpligtet til at påtage sig det tilbudte arbejde fra vikarbureauet. Højesteret stadfæstede, at idet vikaren ikke indtog en tjenestestilling, var vedkommende ikke omfattet af funktionærloven.51 Dette indikerer, at den omstændighed, at den arbejdsudførende ikke har pligt til at udføre det anviste arbejde, taler imod, at denne kan anses for at indtage en tjenestestilling i funktionærlovens forstand.52

Sammenholdes kvalifikationen af vikarerne i de forskellige afgørelser, da ses det, at lønmodtagerbegrebet i funktionærlovens § 1, stk. 2, fortolkes mere snævert end lønmodtagerbegrebet i ansættelsesbevislovens § 1, stk. 2. Vikarernes utraditionelle arbejdsvilkår har visse lighedspunkter med en arbejdsudførende, der foretager gig-work, idet den arbejdsudførende tillige får tildelt enkelte opgaver af virksomheden, der skal udføres for en tredjepart. De to afgørelser kan derfor tillægges præjudiciel betydning i relation til den arbejdsretlige kvalifikation af en arbejdsudførende, der udfører gig-work.53

2.2. Skatteretlig status: lønmodtager, selvstændig erhvervsdrivende eller honorarmodtager

Inden for indkomstskatteretten kan den arbejdsudførende anses for enten *lønmodtager*, *selvstændig erhvervsdrivende* eller *honorarmodtager*.54 Begreberne er gensidigt udelukkende.55 Lønmodtagere afgrænses negativt over for selvstændig erhvervs-

49. U 1999.1870 S.

50. U 1997.1495 H.

51. Sø- og Handelsrettens præmisser i U 1997.1495 H.

52. Sø- og Handelsrettens præmisser i U 1997.1495 H.

53. Det bemærkes, at den nærmere analyse, af hvorvidt en arbejdsudførende, der udfører gig-work, kan anses for lønmodtager, er foretaget i afsnit 4.3.

54. SKM 2007.273 HR hvor Højesteret i sine præmisser anfører: »at A, for det nævnte arbejde, må anses for lønmodtager i selskabet og således ikke i denne relation kan anses for selvstændig erhvervsdrivende eller for honorarmodtager«. Ligeledes anfører Østre Landsret i SKM 2007.35 ØLR, at der foruden »lønmodtagere« og »selvstændig erhvervsdrivende« i skattelovgivningen tillige forudsættes eksistensen af kategori, der ikke er sammenfaldende med de to førnævnte.

55. Den juridiske vejledning 2019-2, afsnit C.C.1.2 og afsnit C.C.1.2.1; Skattelovrådet, *Den tredje gruppe på arbejdsmarkedet*, s. 28; Hanne Søgaard Hansen og Susanne Lawaetz, *Afgrænsningen af lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende/honorarmodtagere m.v. – forsikringsformidlere* (TfS 2002.570) pkt. 4; Jan Pedersen m.fl., *Skatteretten 1* (Karnov Group, 2018) s. 315.

drivende, men der forekommer ikke en lovfæstet definition af hverken lønmodtager- eller selvstændigbegrebet i skattelovgivningen.⁵⁶

Honorarmodtagere afgrænses over for selvstændig erhvervsdrivende, idet honorarmodtagere erhverver indtægt ved ikke-erhvervsmæssig virksomhed.⁵⁷ Der findes ikke en definition af honorarmodtagere i de skatteretlige lovbestemmelser,⁵⁸ men kategorien forekommer forudsat i bemærkningerne til virksomhedsskatteloven.⁵⁹ Østre Landsrets flertal har i **SKM 2007.35 ØLR** fortolket bemærkningerne til virksomhedsskatteloven. I deres afgørelse anførte landsrettens flertal med henvisning til bemærkningerne til virksomhedsskatteloven, at indkomstmodtageren skatteretligt var honorarmodtager i forhold til sin forfatter- og foredragsvirksomhed.⁶⁰

2.2.2. Fortolkning af lønmodtager- og selvstændigbegrebet i retspraksis

I relation til fortolkningen af det skatteretlige lønmodtager- og selvstændigbegreb, har lovgiver i de specifikke bemærkninger til virksomhedsskattelovens § 1 eksplicit anført, at såfremt der forekommer tvivl om, hvorvidt der foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed eller et lønmodtagerforhold, da vil kildeskattelovens § 43, stk. 1, om personligt arbejde i tjenesteforhold, og den praksis, der har udviklet sig omkring denne bestemmelse, »i særlig grad kunne være vejledende«.⁶¹

Et skatteretligt lønmodtagerforhold forudsætter derved, at den arbejdsudførende indtager et tjenesteforhold.⁶² Der er en række momenter, som kan få be-

56. Lovforslag nr. 26 af 17. juli 1966, de specifikke bemærkninger til § 43; Den juridiske vejledning 2019-2, afsnit C.C.1.1.1. Dette gengives ligeledes i litteraturen se Henrik Dam m.fl., *Grundlæggende Skatteret* (Karnov Group, 2017) s. 180; Anne Marie Abrahamson og Jan Storgaard Hove, *Selvstændige erhvervsdrivende og lønmodtagere – i skatteretligt og ansættelsesretligt perspektiv* (Karnov Group, 2014) s. 39.

57. Den juridiske vejledning 2019-2, afsnit C.C.1.3.1.

58. Skattelovrådet, *Den tredje gruppe på arbejdsmarkedet*, s. 11.

59. I de almindelige bemærkninger til den oprindelige virksomhedsskattelov anføres det, at »den skattepligtige behøver ikke at være selvstændigt erhvervsdrivende i skattemæssig forstand. Herved bliver det muligt at lade skatteydere fra den såkaldte 3. gruppe på arbejdsmarkedet benytte ordningen. Kunstnere vil ofte tilhøre den 3. gruppe på arbejdsmarkedet, hvilket vil sige, at de hverken er lønmodtagere eller selvstændigt erhvervsdrivende«, jf. lovforslag nr. 78, 2002, de almindelige bemærkninger.

60. Flertallet fremhævede, at forfatter- og foredragsvirksomhed var udøvet i forlængelse af historieprofessorens fuldtidsstilling, hvorfor forfatter- og foredragsvirksomhed måtte anses for en bibeskæftigelse. Østre Landsrets flertal henviste endvidere til, at historieprofessoren ikke påtog sig en selvstændig økonomisk risiko og ikke havde væsentlige udgifter ved aktiviteten, jf. SKM 2007.35 ØLR.

61. Lovforslag nr. 107, 1985-86, de specifikke bemærkninger til § 1.

62. Lovforslag nr. 26 af 17. juli 1966, de specifikke bemærkninger til § 43; Aage Michelsen m.fl., *Lærebog om indkomstskat* (Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2017) s. 193; Dam, *Grundlæggende Skatteret*, s. 180.

tydning for vurderingen af, hvorvidt den arbejdsudførende kan anses for at indtage en tjenestestilling.⁶³

Højesteret har i **TfS 1996.449**,⁶⁴ der er det ledende præjudikat,⁶⁵ fastslået, at afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende inden for skattelovgivningens område skal ske efter de kriterier, som er angivet i pkt. B 3.1.1. i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven.⁶⁶ Inden for dansk skatteret eksisterer der således én fælles definition af lønmodtager- og selvstændigbegrebet, som skal finde anvendelse i relation til alle spørgsmål inden for skatteretten.⁶⁷

I **TfS 1996.449 H** angiver Højesteret desuden, at afgørelsen af, hvorvidt en arbejdsudførende er at anse for lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende, beror på en *samlet vurdering*, samt at kriterierne, der skal anvendes til vurdering, ikke nødvendigvis fører til et entydigt resultat.⁶⁸ Efterfølgende Højesteretspraksis anfører ligeledes, at resultatet er fundet på baggrund af en *samlet vurdering*.⁶⁹ Klassifikationen af en arbejdsudførende må derfor anses for at være skønsmæssig, og den skal foretages på baggrund af de kvalitative kriterier, som anføres i personskattecirkulæret. Det fremgår af pkt. B.3.1.1. i personskattecirkulæret, at der ved vurderingen af, om der er tale om tjenesteforhold, kan lægges vægt på de 10 kriterier, der er anført i punktet. Dertil følger det af pkt. B.3.1.1. i personskattecirkulæret, at der ved vurderingen af, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed kan lægges vægt på de 15 kriterier, der er anført i punktet.

63. Herunder: »at den, der udfører arbejdet, selv tilrettelægger det uden instruktion fra den, i hvis interesse arbejdet udføres, eller, at den pågældende selv afholder visse udgifter f. eks. til materialer, således at det vederlag han modtager, skal tjene både som vederlag for arbejdet og til dækning af de udgifter, han har afholdt [...], at den pågældende selv ejer de redskaber eller maskiner, der benyttes ved arbejdet, eller at arbejdet udføres i hans egne lokaler«, jf. lovforslag nr. 26 af 17. juli 1966, de specifikke bemærkninger til § 43 og lovforslag nr. 107, 1985-86, de specifikke bemærkninger til § 1.
64. I sagen skulle Højesteret vurdere, hvorvidt Tupperware-forhandlere, der havde indgået en forhandler-samarbejdsaftale med en distributør, var at anse for lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende i skatteretlig henseende.
65. Ordlyden af Højesterets præmisser angående grundlaget for afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændig erhvervsdrivende er således ordret gentaget i senere Højesteretsdomme, herunder: TfS 1999.377 H, SKM 2003.555 HR, SKM 2007.273 HR, SKM 2008.163 HR, SKM 2009.476 HR.
66. Det skal bemærkes, at pkt. B 3.1.1. i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven er en videreførelse af pkt. 2.8. i cirkulæret af 5. oktober 1988, jf. TfS 1996.449 H.
67. TfS 1996.449 H, TfS 1999.377 H, SKM 2003.555 HR, SKM 2007.273 HR, SKM 2008.163 HR, SKM 2009.476 HR, SKM 2009.476 HR; Pedersen m.fl., *Skatteretten 1*, s. 343. Det bemærkes, at dette ligeledes er anført i personskattecirkulæret, jf. pkt. B.3.1.1. i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven.
68. Højesteret anfører således i sine præmisser: »Disse **kriterier fører ikke entydigt** til at anse Tupperwareforhandlere for selvstændig erhvervsdrivende, men i valget mellem de to muligheder finder Højesteret efter en samlet vurdering dette resultat for mere nærliggende end anse forhandlerne for lønmodtagere«, jf. TfS 1996.449 H.
69. SKM 2003.555 HR, SKM 2007.273 HR, SKM 2008.163 HR, SKM 2009.476 HR og SKM 2009.476 HR.

I retspraksis er det imidlertid ikke alle kriterierne i personskattecirkulæret, som tillægges betydning ved klassifikationen af den arbejdsudførende.⁷⁰ På tværs af erhverv er der således fire kriterier, der går igen ved domstolens begrundelse for, at den arbejdsudførende indtager en tjenestestilling, herunder:⁷¹

- At den arbejdsudførende indgik som en løbende og integreret del af virksomheden.
- At arbejdet ikke var forbundet med en reel økonomisk risiko.
- At den arbejdsudførende ikke afholdt udgifter, der efter deres art og omfang adskiller sig væsentligt fra, hvad der er sædvanligt for lønmodtagere.
- At den arbejdsudførende kun i enkelte tilfælde udførte arbejde for andre end selskabet.

I relation til det første kriterie skal det bemærkes, at den arbejdsudførende kan blive anset for at indgå i virksomhedens ordinære struktur, selvom vedkommende ved arbejdets udførelse har en relativt stor frihed.⁷² Tfs 1999.377 H⁷³ illustrerer dette. Højesteret fandt, at de arbejdsudførende indgik i virksomhedens ordinære struktur, idet de »løbende skulle præstere deres arbejdsydelse som en integreret del af restaurantens differentierede ydelsesudbud, og at de således indgik i virksomhedernes ordinære struktur med [...] fast mødetid, vagtplan samt løn pr. time, uafhængigt af omsætningen og i det væsentlige som en nettoindkomst«. ⁷⁴ Når den arbejdsudførende indgår i virksomhedens ordinære struktur, anses den arbejdsudførende for at være undergivet virksomhedens instruktionsbeføjelse. Omvendt anses en arbejdsudførende ikke for at være undergivet virksomhedens instruktionsbeføjelse, når virksomheden ikke opsætter rammen for arbejdets udførelse.⁷⁵

Ved fastlæggelsen af det andet kriterie om, hvorvidt den arbejdsudførende kan anses for at bære den økonomiske risiko ved arbejdets udførelse, er vurderin-

70. Skatteministeriet, *Redegørelse om den skatte- og afgiftsmæssige behandling af den tredje gruppe på arbejdsmarkedet*, pkt. C.2.2.2; Michelsen m.fl., *Lærebog om indkomstskat*, s. 193; Dam m.fl., *Grundlæggende Skatteret*, s. 180.

71. SKM 2015.717 HR, SKM 2007.273 HR, Tfs 1999.377 H; Skatteministeriet, *Redegørelse om den skatte- og afgiftsmæssige behandling af den tredje gruppe på arbejdsmarkedet*, pkt. C.2.2.2.

72. SKM 2003.555 HR, Tfs 1999.377 H, SKM og SKM 2002.561 ØLR.

73. I sagen skulle Højesteret vurdere, hvorvidt fire discjockeyer var at anse for lønmodtagere i relation til de restaurationer, hvor de spillede musik.

74. Tfs 1999.377 H.

75. Tfs 1996.1027 H og SKM 2004.304 VLR. Det skal bemærkes, at Skattelovrådet i en nyere afgørelse ang. en internetportal har lagt sig på linje hermed, jf. SKM 2018.385 SR. I deres afgørelse fandt Skattelovrådet, at en freelance håndværker, der udbød sin arbejdskraft via en internetportal, ikke kunne anses for lønmodtager ansat hos internetportalen. Skattelovrådet lagde bl.a. vægt på: »at internetportalen ikke fastsatte retningslinjer for, hvordan en opgave skulle løses, at freelanceren og brugerne direkte koordinerede«.

gen i retspraksis ofte knyttet til måden, hvorpå vederlaget udbetales.⁷⁶ Betales vederlaget som en fast månedlig ydelse, taler dette for, at den arbejdsudførende ikke bærer den økonomiske risiko ved arbejdets udførelse.⁷⁷ I **SKM 2004.286 LSR** blev den arbejdsudførende anset for at have påtaget sig en selvstændig økonomisk risiko grundet måden, hvorpå vederlaget blev betalt til den arbejdsudførende.⁷⁸ Landsskatteretten fandt, at chauffører på cykeltaxier, der var ejet af et cykeltaxifirma, ikke kunne anses for lønmodtagere hos cykeltaxifirmaet. Landsskatteretten ændrede med sin kendelse SKATs tidligere afgørelse, hvori chaufførerne var blevet anset for lønmodtagere, og cykeltaxifirmaet var blevet pålagt at indeholde A-skat m.v. Landsskatteretten lagde bl.a. vægt på, at virksomheden ikke udbetalte vederlag til chaufførerne, der tværtimod lejede cyklerne af virksomheden, og at chaufførerne ikke i medfør af kontrakten var begrænset i deres adgang til samtidig at udføre arbejde for andre. Landsskatteretten tillagde det i afgørelsen ikke afgørende betydning, at chaufførerne ikke afholdt omkostninger, der efter deres art og omfang adskiller sig væsentligt fra, hvad der er sædvanligt for lønmodtagere, og at virksomheden havde en vis adgang til at fastsætte instrukser for arbejdets udførelse, og at arbejdstiden til en vis grad var fastsat af selskabet.

Ved vurderingen af det tredje kriterie om, hvorvidt den arbejdsudførende har afholdt omkostninger, som efter deres art og omfang adskiller sig væsentligt fra, hvad der er sædvanligt i et lønmodtagerforhold, da anslår retten udgifternes samlede omkostningsprocent.⁷⁹ I **TfS 1996.449 H** fremhævede Højesteret, at de arbejdsudførende selv afholdte alle udgifter i forbindelse med udførelsen af arbejdet, og »at disse udgifter medfører en betydelig omkostningsprocent«. ⁸⁰ Dette gør sig ligeledes gældende, når udgifterne vedrører omkostninger til motorkøretøjer.⁸¹

Det fjerde kriterie angår, med hvilken hyppighed den arbejdsudførende har udført opgaver for andre eller har været afskåret fra muligheden deraf.⁸² I **SKM**

76. SKM 2015.717 HR, SKM 2009.476 HR, SKM 2007.273 HR, TfS 1996.449 H og SKM 2005. 280 VLR.

77. SKM 2015.717 HR, SKM 2009.478 H og SKM 2005.280 VLR. I SKM 2009.479 HR stadfæstede Højesteret, at en distriktsleder var at anse for lønmodtager i relation til den rengøringsvirksomhed, han havde udført arbejdet for. Højesteret tiltrådte, at distriktslederen ikke bar den økonomiske risiko for arbejdet, idet han modtog et *månedligt vederlag i form af provision*.

78. SKM 2004.286 LSR.

79. SKM 2007.464 H, SKM 2007.273 HR, TfS 1996.449 H, SKM 2012.739 ØLR, TfS 1997.922 LSR; Skatteministeriet, *Redegørelse om den skatte- og afgiftsmæssige behandling af den tredje gruppe på arbejdsmarkedet*, pkt. C.2.2.2.

80. TfS 1996.449 H (Tupperware-dommen), egen fremhævelse.

81. SKM 2007.464 H. I sagen havde den arbejdsudførende i de pågældende år afholdt udgifter til transport på hhv. 16.633 kr. og 7.709 kr. Højesteret bemærkede hertil, at den arbejdsudførende ikke havde afholdt »udgifter, som efter art og omfang **adskiller sig væsentligt fra, hvad der er sædvanligt for lønmodtagere**«.

82. SKM 2008.163 HR, SKM 2007.273.HR, TfS 1996.449 H og SKM 2017.208 BR.

2008.163 HR⁸³ stadfæstedes landsretten afgørelse om, at økonomidirektøren var at anse som lønmodtager, bl.a. fordi han »i det alt væsentlige kun oppebar indtægter« fra virksomheden.⁸⁴

3. Samspillet mellem den arbejdsudførendes status inden for skatte- og arbejdsretten

3.1. Analysemodel anvendt til analysen af det begrebslige samspil på tværs af skatte- og arbejdsretten

Arbejdsretten udspringer af den almene formueret,⁸⁵ hvorfor den anses for en juridisk disciplin inden for civilretten. Derimod anses skatteretten for en juridisk disciplin inden for den offentlige ret.⁸⁶ Det er i den juridiske litteratur anført, at der forekommer et samspil mellem skatte- og civilretten inden for mange skatteretlige sagsområder.⁸⁷ I forbindelse med den retsdogmatiske analyse af de retlige begreber, som anvendes til klassifikationen af arbejdsudførende inden for hhv. skatte- og arbejdsretten, er der konstateret en interaktion imellem de to retsområder. Der foretages derfor i artiklen en nærmere analyse af denne interaktion ved anvendelse af den teoretiske interaktionsmodel, som Karina Kim Egholm Elgaard har udviklet i sin analyse af interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten.⁸⁸ Modellen er valgt, idet modellen udgør et konkret analytisk værktøj og dermed en hensigtsmæssig systematisering af analysen. Derudover har modellen et visuelt udtryk, som letter formidlingen af resultaterne angående samspillet mellem indkomstskatteretten- og arbejdsretten.

3.2. Henvisning til arbejdsretlig status ved indkomstskatteretlig klassifikation

Det fremgår af personskattecirkulæret pkt. B.3.1.1. kriterie j), at det ved den skatteretlige klassifikation af den arbejdsudførende som lønmodtager kan tillægges vægt, at »indkomstmodtageren anses for lønmodtager ved praktisering af ferielov, lov om arbejdsløshedssikring, funktionærloven, lov om arbejdsskadeforsikring og lov om arbejds-

83. I sagen skulle Højesteret tage stilling til, hvorvidt en virksomheds tidligere økonomidirektør, der senere havde indgået en konsulentaftale med virksomheden, var at anse som lønmodtager i virksomheden.

84. SKM 2008.163 HR.

85. Kristiansen, *Grundlæggende Arbejdsret*, s. 45.

86. Munk-Hansen, *Retsvidenskabsteori*, s. 93.

87. Jakob Bundgaard, *Skatteret og Civilret* (Forlaget Thomson, 2006) s. 29.

88. Interaktionsmodellen tager afsæt i den matematiske mængdelære om fællesmængder, jf. Elgaard, *Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten*, s. 57-61.

miljø«.89 Kriteriet skaber derved hjemmel til, at den arbejdsretlige klassifikation af en arbejdsudførende kan tillægges betydning ved den skatteretlige klassifikation. Hertil skal det bemærkes, at Højesteret *har* henvist til den arbejdsudførendes arbejdsretlige status som et moment i forbindelse med den skatteretlige klassifikation. I **TfS 1996.449 H** anførte Højesteret, at »det er herved særligt tillagt vægt, at [...] forhandlerne ikke ansås for lønmodtagere ved praktisering af hverken ferieloven, arbejdsløshedsforsikringsloven, funktionærloven, arbejdsskadeforsikringsloven eller dagpengeloven«.90 Ordlyden af præmissen kan fortolkes således, at Højesteret anser den arbejdsretlige klassifikation som lønmodtager som styrende i relation til den indkomstskatteretlige klassifikation. Idet Højesteret anså den arbejdsudførende for at have samme arbejds- og skatteretlige klassifikation, kan det overvejes, hvorvidt Højesteret ved den indkomstskatteretlige klassifikation anså sig for bundet af den arbejdsretlige klassifikation af den arbejdsudførende.

Østre Landsret har ved vurderingen af en arbejdsudførendes skatteretlige status tillagt det betydning, hvorvidt en person efter *aftale* var undergivet arbejdsretlig lovgivning, der udelukkende finder anvendelse på lønmodtagere. Dette ses i **SKM 2002.339 ØLR**, hvor det fremgik af parternes aftale, at sagsøgeren var berettiget til ferie i henhold til ferieloven. Østre Landsret fandt i sagen, at sagsøgeren havde erhvervet sin indkomst som lønmodtagerindkomst. Som en del af begrundelsen for sit resultat, anførte Landsretten i sin domspræmis, at »sagsøgeren, der efter *aftalen* var månedslønnet med provision og omkostningstillæg, var i et vist omfang undergivet ferielovens og funktionærlovens regler«.91 Et andet eksempel på, at parternes aftalte arbejdsretlige status tillægges vægt af domstolen, er **SKM 2002.561 ØLR**, hvor sagsøgeren således oppebar feriepenge på baggrund af aftalen mellem parterne. I sin dom tiltrådte Østre Landsret de momenter, som Landsskatteretten havde lagt vægt på ved klassifikationen af sagsøgeren, herunder at »Retten har herved bl.a. henset til, at klageren [...] har modtaget A-indkomst og feriepenge efter ferieloven [...]«.92

Ovenstående indikerer, at domstolen anser den arbejdsudførendes arbejdsretlige status for at have en afsmittende virkning på den skatteretlige klassifikation, som domstolen skal foretage. Konsekvensen heraf er, at der synes at opstå et overlap mellem klassifikationen af en arbejdsudførende på de to retsområder, idet den indkomstskatteretlige klassifikation som »lønmodtager« delvist trækkes af den arbejdsretlige status, den arbejdsudførende er blevet tillagt tidligere.

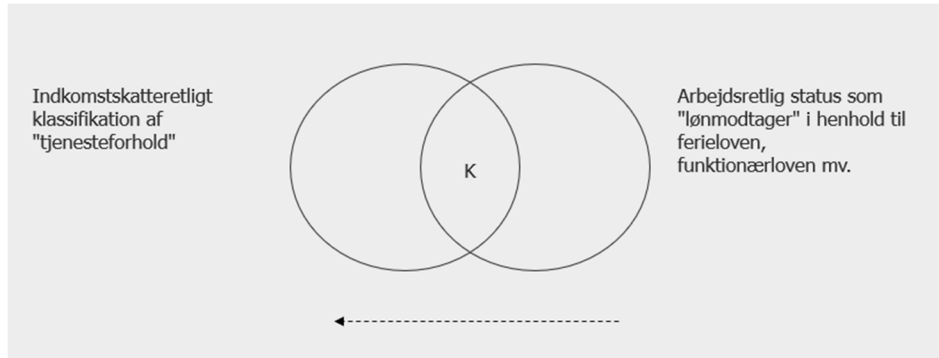
89. Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994, pkt. B 3.1.1. om personskatteloven. Kriterierne er gengivet i afhandlingens afsnit 4.2.2.

90. TfS 1996.449 H.

91. SKM 2002.339 ØLR, egen fremhævning.

92. SKM 2002.561 ØLR.

Nedenstående figur⁹³ søger at illustrere dette samspil mellem indkomstskatteretten og arbejdsretten i forbindelse med klassifikationen af en arbejdsudførende på baggrund af den retspraksis, der er analyseret ovenfor. Interaktionen forekommer ved, at den arbejdsretlige klassifikation som lønmodtager (k) tillægges betydning ved den indkomstskatteretlige klassifikation af den arbejdsudførende.



Kilde: egen tilvirkning.⁹⁴

3.3. Henvisning til indkomstskatteretlig status ved arbejdsretlig klassifikation

Ansættelsesbevislovens lønmodtagerbegreb anses for at have et bredt anvendelsesområde inden for arbejdsretten. Det forekommer derfor interessant, at lovgiver i forarbejderne til loven har anført, at »det har været lovgivers hensigt, at der skulle være et sammenfald mellem den personkreds, som er lønmodtager efter ansættelsesbevisloven og den personkreds, hvis indtægt er indkomstskattepligtig efter kildeskattelovens § 43, stk. 1.«⁹⁵ Ordlyden af denne bemærkning indikerer, at det er lovgivers opfattelse, at bestemmelsen skaber et personsammenfald imellem klassifikationen som »lønmodtager« inden for de to retsområder. Yderligere anfører lovgiver samme sted i forarbejderne, at »arbejdsgiver kan regne med, at en person, hvis indtægter beskattes efter § 43, stk. 1, er lønmodtager i henhold til denne lov.«⁹⁶ Denne bemærkning vidner om, at lovgiver anser en arbejdsudførendes indkomstskatteretlige status for at have en afsmittende effekt på den arbejdsretlige status som lønmodtager. Dette synspunkt synes at stå i modsætning til domstolenes opfattelse inden for skatteretten, som beskrevet ovenfor.

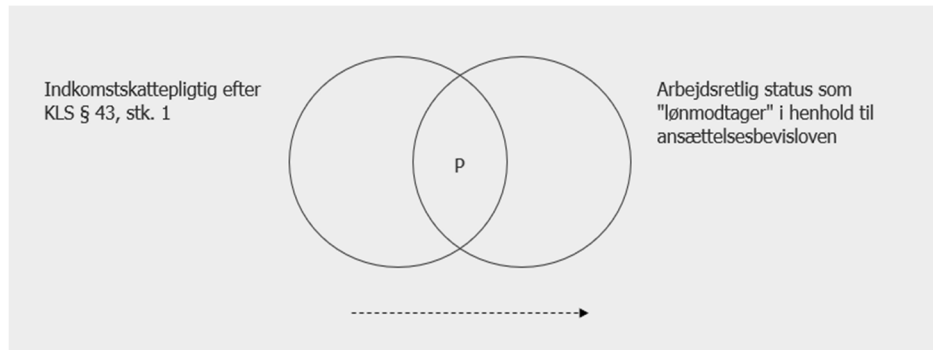
93. Det skal bemærkes, at figuren er inspireret af Karina Kim Egholm Elgaards interaktionsmodel, der beskriver den retlige relation imellem indkomstskatteretten og momsretten, jf. Elgaard, *Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten*, s. 58

94. Inspireret af Elgaard, *Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten*, s. 57-61.

95. Lovforslag nr. 172. af 14. januar 1993, de specifikke bemærkninger til § 1. Som tidligere beskrevet i artiklens afsnit 4.1.1.

96. Lovforslag nr. 172. af 14. januar 1993, de specifikke bemærkninger til § 1.

Nedenstående figur søger at illustrere lovgivers perspektiv. Ifølge dette kan en arbejdsudførende person (P) klassificeres som lønmodtager inden for begge retsområder, såfremt vedkommendes indtægter er indkomstskattepligtige efter kilde-skattelovens § 43, stk. 1.



Kilde: egen tilvirkning.⁹⁷

I **Faglig Voldgifts kendelse af 5. april 2010**⁹⁸ har forhenværende Højesteretspræsident Børge Dahl⁹⁹ behandlet samspillet imellem en arbejdsudførendes status inden for henholdsvis indkomstskatte- og arbejdsretten. I sin begrundelse for afgørelsen i sagen anfører Børge Dahl således, at »om en freelancer må anses for at være ansat som lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende beror på en konkret bedømmelse, hvorom der er givet en udmærket vejledning i Ligningsvejledningen 2010-1, Afsnit E.A.4«. ¹⁰⁰ Herefter gengives ordret kriterierne, der anføres i personskattecirkulærets pkt. B.3.1.1. Børge Dahl anfører endvidere, at »ovenstående opremsning er principielt uprioriteret, men momsregistrering og fravær af ansættelseskontrakt er begge meget stærke indikatorer for selvstændig virksomhed, hvorimod A-skattetræk og ansættelseskontrakt som altovervejende udgangspunkt er ensbetydende med et lønmodtagerforhold«. ¹⁰¹ Børge Dahls udtalelser kan tages til indtægt for, at kriterierne, der anvendes til den skatteretlige afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende, er sammenfaldende med de kriterier, der anvendes i arbejdsretlig sammenhæng, når afgrænsningen skal foretages. Udtalelsen udgør således en indikation for, at det indkomstskatteretlige lønmodtagerbegreb *kan* anses for sammenfaldende med den arbejdsudførendes arbejdsretlige status. Idet der er tale om en Faglig Voldgifts kendelse, skal det overvejes, hvilken præjudikatværdi afgørelsen har i forhold til klassifikationen af arbejdsudførende inden for de to

97. Inspireret af Elgaard, *Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten*, s. 57-61.

98. Faglig Voldgifts kendelse af 5. april 2010.

99. I sin funktion som opmand i den faglige voldgift.

100. Faglig Voldgifts kendelse af 5. april 2010.

101. Faglig Voldgifts kendelse af 5. april 2010.

retsområder. Der forekommer i praksis en tendens til at tillægge opmandens betragtning en betydelig vægt i andre lignede sager, når betragtningerne er generelt formuleret.¹⁰² Idet Børge Dahls bemærkninger er generelt formuleret, må det anses for nærliggende, at andre retsinstanter vil skele til dem, når de skal forholde sig til den retlige klassifikation af en arbejdsudførende. Der forekommer usikkerhed om, hvad der udgør hjemlen til betragtningerne, da lovgiver i de specifikke bemærkninger til ansættelsesbevislovens § 1, stk. 2, har anført, at der formelt er tale om en *selvstændig* ansættelsesretlig definition. Lovgiver anfører endvidere, at myndighederne skal foretage en selvstændig vurdering af, hvorvidt en person kan anses for lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende i arbejdsretlig sammenhæng.¹⁰³ Det anføres således, at »det vil naturligtvis i den forbindelse have væsentlig betydning, hvordan den personkreds, hvis indtægter er indkomstskattepligtig efter kildeskattelovens § 43, stk. 1, afgrænses, men man skal ikke nødvendigvis nu og i fremtiden nå til det samme resultat i medfør af de to love«. ¹⁰⁴

Disse bemærkninger til ansættelsesbevisloven indikerer, at lovgiver til trods for visse lighedspunkter mellem de to retsområder fortsat anser vurderingerne af den arbejdsudførendes status inden for de to retsområder for at være *selvstændige*, hvilket synes at udgøre en modifikation af de betragtninger, som lovgiver giver udtryk for andetsteds i bemærkninger til ansættelsesbevisloven.¹⁰⁵ På linje hermed ses den senere landsretsdom **U 2015.197 V**,¹⁰⁶ hvor Vestre Landsret fandt, at en person således *ikke* var at anse for lønmodtager i arbejdsretlig sammenhæng til trods for, at den arbejdsudførende havde betalt A-skat. Vestre Landsret anfører i sin begrundelse, at Landsretten tiltræder byrettens ræsonnement, hvoraf det fremgår, at retten ikke finder, »at der på grundlag af indeholdelsen af A-skat kan opstilles en formodning for, at der forelå et tjeneste-/ansættelsesforhold«. ¹⁰⁷ Ræsonnementet udgør en tilkendegivelse af, hvordan de to domstole opfatter den retlige relation

102. Hasselbalch, Ole: Dansk Arbejdsret, bind I, s. 283 og 288.

103. Lovforslag nr. 172. af 14. januar 1993, de specifikke bemærkninger til § 1.

104. Lovforslag nr. 172. af 14. januar 1993, de specifikke bemærkninger til § 1.

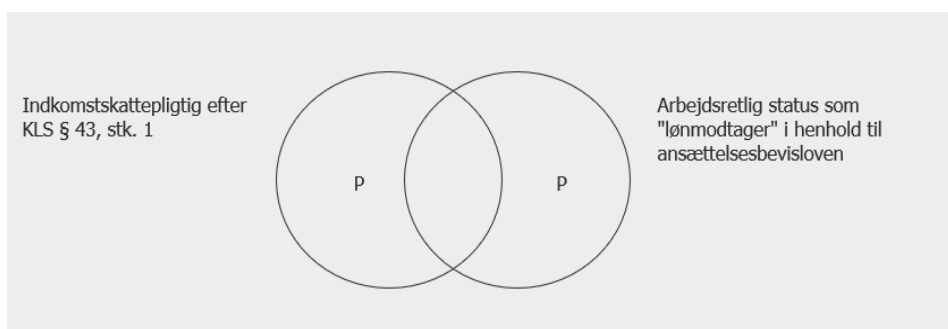
105. Som omtalt på side 16 i artiklen.

106. U 2015.197 V omhandlede en støttekontaktperson, der arbejdede som freelancer for Dansk Flygtningehjælp. Støttekontaktpersonen udførte i perioden arbejde for andre hvervgivere både som selvstændig og som lønmodtager. Støttekontaktpersonen fik udbetalt et månedligt vederlag, og på dennes lønsedler var angivet, at vederlaget blev udbetalt som et honorar, og at der blev indeholdt A-skat, men ikke optjent feriegodtgørelse. Desuden havde støttekontaktpersonen et CVR-nummer og var momsregistreret. Vestre Landsret fandt, at vedkommende ikke kunne anses for lønmodtager i forhold til ferieloven, idet retten bl.a. lagde vægt på, at Dansk Flygtningehjælp ikke havde haft instruktionsbeføjelse over freelanceren. Samtidig fandt Landsretten, at støttepersonen i skattemæssig henseende var at anse for lønmodtager, idet vedkommende efter sagens oplysninger ikke kunne anses for at bære en økonomisk risiko ved aktiviteten, samt opgaverne var blevet tildelt personligt som led i en aftale.

107. U 2015.197 V, egen fremhævelse.

imellem indkomstskatteretten og arbejdsretten ved klassifikationen af en arbejdsudførende. Det forhold, at domstolene ikke anser det for muligt at opstille en formodningsregel for, at indeholdelse af A-skat automatisk medfører lønmodtagerstatus inden for arbejdsretten, indikerer, at domstolen anser lønmodtagerbegreberne for selvstændige inden for de to retsområder. Dette standpunkt må anses for at stemme overens med de specifikke bemærkninger til ansættelsesbevislovens § 1, stk. 2.

Nedenstående figur søger at illustrere, at den indkomstskatteretlige og arbejdsretlige klassifikation er baseret på selvstændige begreber inden for de to retsområder, der ikke medfører, at klassifikationen får et ens resultat i forhold til personen (P).



Kilde: egen tilvirkning.¹⁰⁸

4. En arbejdsudførendes retlige status ved udførelsen af gig-work

4.1. Opstilling af scenariet: en arbejdsudførendes kontraktuelle forhold til den digitale arbejdsplatform

I nedenstående afsnit foretages der en analyse af, hvordan en arbejdsudførende, som udfører gig-work via en digital arbejdsplatform, skal klassificeres i arbejds- og skatteretlig henseende. Analysen er baseret på et tænkt eksempel, der er opstillet ud fra en række forhold, som antages at være til stede i sådanne tilfælde. Formålet med eksemplet er at illustrere, hvordan gældende ret i praksis skal anvendes ved klassifikationen af den arbejdsudførende.

Det antages, at den arbejdsudførende har indgået en aftale med den digitale arbejdsplatform om, at den arbejdsudførende fortager leveringer af mad til platformens brugere på vegne af platformen. I aftalen anføres eksplicit, at arbejdsforholdet ikke skal anses for et ansættelsesforhold, og at den arbejdsudførende ikke

108. Inspireret af Elgaard, *Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten*, s. 57-61.

er undergivet virksomhedens instruktionsbeføjelse. Dertil anføres det i aftalen, at den arbejdsudførende udfører leveringerne som en *service*.

Ifølge aftalen skal den arbejdsudførende på lovlig vis være i besiddelse af det køretøj, som skal anvendes til at foretage leveringerne, og den arbejdsudførende skal selv afholde udgifter hertil. Den digitale arbejdsplatform afholder derimod udgifter til en varmetaske, der skal anvendes til at transportere maden. Varmetasken har virksomhedens logo påtrykt.

Arbejdet udføres i praksis ved, at den arbejdsudførende får adgang til virksomhedens digitale platform, hvorigennem den arbejdsudførende informerer virksomheden om, hvornår vedkommende står til rådighed til at foretage leveringer. Ifølge parternes aftale vælger den arbejdsudførende selv, hvornår vedkommende vil udføre leveringer. Den arbejdsudførende kan vælge at pre-booke sin tilgængelighed.

Vederlaget for det udførte arbejde udbetales af den digitale arbejdsplatform to gange månedligt til den bankkonto, som den arbejdsudførende har oplyst. Størrelsen af vederlaget beregnes på baggrund af antallet af gennemførte og vellykkede leveringer ud fra en vederlags-matrix, som virksomheden ensidigt har fastlagt, og som virksomheden ensidigt kan ændre. Såfremt en bruger ikke er tilfreds med leveringen, kan den digitale arbejdsplatform fratække et beløb i den arbejdsudførendes vederlag.

Aftalen kan opsiges af begge parter med 1 dags varsel. Dertil har den digitale arbejdsplatform ret til at opsige kontrakten, såfremt den arbejdsudførendes leveringer ikke lever op til den leveringstid, som virksomheden har garanteret over for brugerne.

Endelig indeholder aftalen en klausul, hvorefter den digitale arbejdsplatform med umiddelbar virkning kan opsige aftalen med arbejdsudførende, såfremt den arbejdsudførendes performance falder, eller brugernes rating af den arbejdsudførende er negativ.

4.2. Den arbejdsudførendes arbejdsretlige status – lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende

Betingelserne for, at en arbejdsudførende kan anses som lønmodtager i ansættelsesbevislovens forstand, er, at den arbejdsudførende modtager vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold.¹⁰⁹ Den arbejdsudførende er med parternes aftale forpligtet til selv at foretage de leveringer, som vedkommende har påtaget sig, og den arbejdsudførende betales et vederlag på baggrund af antallet af vellykkede leveringer. Den arbejdsudførende modtager derved vederlag for personligt arbejde. Som følger heraf er de to første betingelser for, at den arbejdsudførende kan anses for lønmodtager i forhold til ansættelsesbevisloven, opfyldt.

¹⁰⁹ § 1, stk. 2 i lovebekendtgørelse nr. 240 af 17. marts 2010, om arbejdsgiverens pligt til at underrette lønmodtageren om vilkårene for ansættelsesforholdet.

Det afgørende spørgsmål er herefter, hvorvidt den arbejdsudførende kan anses for at være undergivet virksomhedens instruktionsbeføjelse.¹¹⁰ Leveringerne foretages i byrummet, og derfor medfører arbejdets karakter, at det rent praktisk ikke er muligt for den digitale arbejdsplatform at være til stede, når leveringerne foretages. Spørgsmålet er således, hvorvidt en kurér *principielt* kan anses for at være undergivet den digitale arbejdsplatforms løbende instruktionsbeføjelse.¹¹¹

Det følger af det kontraktuelle forhold mellem parterne, at den digitale arbejdsplatform *ikke* kontrollerer den arbejdsudførendes arbejde. Endvidere fremgår det af kontrakten, at den arbejdsudførende selv kan vælge, hvornår vedkommende vil stå til rådighed for den digitale arbejdsplatform. Disse forhold indikerer, at den arbejdsudførende ikke er forpligtet til at foretage leveringer, og at en kurér ikke har en fast mødepligt. Til sammenligning var freelanceren i U 2015.197 V og vikaren i U 1997.1495 H ej heller forpligtede til at påtage sig opgaver, og de havde ingen fast mødetid, hvorfor de ikke blev anset for at være undergivet virksomhedernes instruktionsbeføjelse.¹¹² I lyset af U 2015.197 V og U 1997.1495 taler fleksibiliteten i den arbejdsudførendes arbejdsforhold imod, at den arbejdsudførende kan anses for at være undergivet den digitale arbejdsplatforms principielle instruktionsbeføjelse. Det kan på denne baggrund anføres, at den arbejdsudførende ikke kan anses for at indtage en tjenestestilling hos den digitale arbejdsplatform, men at den arbejdsudførende i stedet er at anse for selvstændig erhvervsdrivende.¹¹³ På baggrund af U 1964/248 H kan det imidlertid indvendes, at det forhold, at den arbejdsudførende er ret frit stillet med hensyn til, hvornår vedkommende vil stå til rådighed for den digitale arbejdsplatform, ikke tillægges ensidig vægt ved vurderingen af, hvorvidt den arbejdsudførende er undergivet den digitale arbejdsplatforms instruktionsbeføjelse. Hertil bemærkes, at det forhold, at den digitale arbejdsplatform anvender et performancebaseret rating-system medfører, at den arbejdsudførende reelt ikke kan anses for at være frit stillet over for virksomheden, sådan som de arbejdsudførende var i U 2015.197 V og U 1997.1495 H. Den digitale arbejdsplatforms forretningsmodel medfører på den ene side, at virksomheden ikke er afhængig af den enkelte arbejdsudførende. Rating-systemet medfører på den anden side, at det får en automatisk økonomisk konsekvens for den arbejdsudførende at sige nej til tilbudte leveringer eller ikke at foretage leveringerne inden for det tidsinterval, som den digitale arbejdsplatform har forpligtet sig til over for brugeren. Disse forhold taler for, at den digitale arbejdsplatform principielt besidder en løbende instruktionsbeføjelse over for den arbejdsudførende. Desuden kan der foretages en ydre identifikation mellem den

110. U 2015.3687 H, U 2007.1731 V, U 1997.1495 H, U 1999.1870 S.

111. Som nærmere beskrevet i specialeafhandlingens afsnit 4.1.2, jf. Löhr, *Den skatte- og arbejdsretlige klassifikation af en arbejdsudførende tilknyttet en digital arbejdsplatform*.

112. U 2015.197 V og U 1997.1495 H.

113. U 2015.197 V og U 1997.1495 H.

arbejdsudførende og den digitale arbejdsplatform, idet den arbejdsudførende transporterer maden i en varmetaske, hvor virksomhedens logo er påtrykt. På baggrund af U 1961.79 H taler dette forhold således for, at den arbejdsudførende er undergivet den digitale arbejdsplatforms instruktionsbeføjelse.¹¹⁴

Derudover betales vederlaget til den arbejdsudførende ud fra den ensidigt fastlagte vederlagsmatrix. Derved forekommer der ikke fri prisfastsættelse, som ellers er sædvanligt for samarbejdsforhold mellem erhvervsdrivende. Dette forhold indikerer, at den arbejdsudførende indtager en tjenestestilling i forhold til den digitale arbejdsplatform.

Det synes derfor mest nærliggende, at den arbejdsudførende indtager en tjenestestilling hos den digitale arbejdsplatform i ansættelsesbevislovens forstand, og at den arbejdsudførende følgelig må anses for lønmodtager i medfør af ansættelsesbevislovens § 1, stk. 2.¹¹⁵

4.3. Den arbejdsudførendes skatteretlige status: lønmodtager, selvstændig erhvervsdrivende eller honorarmodtager

I nedenstående analyseres det først, hvorvidt den arbejdsudførende er at anse for lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende, og derefter analyseres det, hvorvidt den arbejdsudførende kan anses for at være honorarmodtager. Den første del af analysen tager afsæt i de fire kriterier fra personskattecirkulæret, der af domstolene i praksis primært anvendes ved vurderingen af, om den arbejdsudførende indgår i et tjenesteforhold i skatteretlig forstand.

4.3.1. Lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende

I forhold til det første kriterie forekommer det tvetydigt, hvorvidt den arbejdsudførende kan anses for at indgå i den digitale arbejdsplatforms ordinære struktur. På den ene side er det i parternes aftale anført, at virksomheden ikke har instruktionsbeføjelse i forbindelse med arbejdet. Desuden kan den arbejdsudførende i medfør af aftalen selv vælge, hvornår vedkommende står til rådighed. Disse kontraktuelle forhold indikerer, at den digitale arbejdsplatform ikke har instruktionsbeføjelse over for den arbejdsudførende. Endvidere er det muligt på baggrund af U 1999.377 H at stille spørgsmålstegn ved, hvorvidt den arbejdsudførende kan anses for at indgå som en integreret del af den digitale arbejdsplatforms ordinære virksomhedsstruktur. Højesteret lagde i TfS 1999.377 H vægt på, at de arbejdsudførende havde faste mødetider og vagtplaner, hvilket ikke er tilfældet for de arbejdsudførende tilknyttet den digitale arbejdsplatform. Det kan derfor anføres, at arbejdsforholdets fleksible karakter, herunder muligheden for at sige nej til leveringer, medfører, at den arbejdsudførende ikke indgår i virksomhedens ordinære struktur. Den digitale arbejdsplatforms forretningsmodel er

114. U 1961.79 H.

115. § 1, stk. 2 i lovbekendtgørelse nr. 240 af 17. marts 2010.

imidlertid baseret på en struktur, der adskiller sig fra en traditionel virksomhed ved, at den digitale arbejdsplatform anvender sin digitale platform til at skabe en infrastruktur, hvorigennem leveringsopgaver kan fordeles i »real time« til de arbejdsudførende, der står til rådighed. Af denne grund kan de arbejdsudførende anses for at være en forudsætning for den digitale arbejdsplatforms differentierede ydelsesudbud. De arbejdsudførende indgår derfor i den digitale arbejdsplatforms ordinære struktur. Det forekommer herefter nærliggende at anse de arbejdsudførende for at være undergivet den digitale arbejdsplatforms instruktionsbeføjelse.

I forhold til det andet kriterie vedrørende den økonomiske risiko for arbejdets udførelse, bemærkes det, at Landsskatteretten i SKM 2012.400 LSR fandt, at cykeltaxichauffører havde påtaget sig en *vis økonomisk risiko*, idet cykeltaxifirmaet *ikke* forestod udbetalingen af vederlaget til chaufførerne, idet kunderne betalte for transporten direkte til chaufførerne.¹¹⁶ Den digitale arbejdsplatforms forretningsmodel adskiller sig imidlertid fra cykeltaxifirmaets ved, at brugerne *ikke* forestår betalingen af vederlaget for leveringer direkte til de arbejdsudførende. Det forekommer derfor usikkert, i hvilket omfang Landskatterettens argument angående økonomisk risiko i SKM 2012.440 LSR kan anvendes på de arbejdsudførendes forhold til den digitale arbejdsplatform.

Derudover skal det bemærkes, at den digitale arbejdsplatform bærer risikoen for brugernes manglende betaling. Endvidere har den arbejdsudførende krav på vederlag for hver vellykket levering, og det forekommer underordnet for den arbejdsudførendes vederlagskrav, hvorvidt brugeren har foretaget betaling til den digitale arbejdsplatform. Disse forhold taler for, at det ultimativt er den digitale arbejdsplatform, der bærer den økonomiske risiko for arbejdet. På baggrund heraf anses den arbejdsudførende ikke for at have påtaget sig en nævneværdig økonomisk risiko ved arbejdets udførelse.

I forhold til det tredje kriterie skal det bemærkes, at den arbejdsudførende i det opstillede scenarie delvist skal afholde udgifter til sine arbejdsredskaber. Den arbejdsudførende skal således afholde udgifter til det køretøj, der anvendes til at foretage leveringerne. Det er derimod den digitale arbejdsplatform, som afholder udgifterne til varmetasken med virksomhedens logo. Det følger af retspraksis, at det forhold, at en arbejdsudførende i et vist omfang selv afholder udgifter til mindre driftsmidler, ikke udelukker, at der foreligger et tjenesteforhold. Udgifterne skal både efter deres art og omfang ligge væsentligt udover, hvad der er sædvanligt i lønmodtagerforhold, førend den arbejdsudførende kan anses for selvstændig erhvervsdrivende.¹¹⁷ Spørgsmålet er derfor, hvorvidt de udgifter, den arbejdsudførende afholder til et køretøj, efter deres art og omfang forekommer atypiske og ligger væsentligt ud over, hvad der er sædvanligt i et lønmodta-

116. SKM 2012.400 LSR.

117. Bl.a. TfS 1996.102 H og SKM 2007.273 HR.

gerforhold. I SKM 2007.273 HR fandt Højesteret, at de afholdte udgifter til bl.a. brændstof, reparation og forsikring af køretøj efter deres art og omfang ikke adskilte sig væsentligt fra, hvad der er sædvanligt for lønmodtagere at afholde.¹¹⁸ Dommen indikerer, at de udgifter, som den arbejdsudførende afholder til dennes køretøj, ikke kan anses for at udgøre udgifter, der efter deres art eller omfang væsentligt adskiller sig fra, hvad der er sædvanligt for en lønmodtager at afholde. De udgifter, som den arbejdsudførende afholder, ligger derfor ikke væsentligt udover, hvad der er sædvanligt i lønmodtagerforhold, og udgifterne kan således ikke begrunde, at den arbejdsudførende skal anses for selvstændig erhvervsdrivende.

Det fjerde kriterie, der kan tillægges betydning, er spørgsmålet om, hvorvidt den arbejdsudførende udfører arbejde for andre virksomheder.¹¹⁹ I SKM 2007.273 HR tillagde Højesteret det således betydning, at indkomstmotageren kun i ét enkelt tilfælde havde udført lignende arbejde for andre. Den arbejdsudførende forekommer kontraktligt at være frit stillet i forhold til at udføre lignende arbejde for andre virksomheder. Dette taler for, at den arbejdsudførende kan anses for at være selvstændig erhvervsdrivende. Hvorvidt den arbejdsudførende reelt benytter sig af denne mulighed, må imidlertid også anses for at have betydning for vurderingen. Såfremt den arbejdsudførende reelt udfører leveringsydelser for andre virksomheder, taler dette for, at den pågældende kan anses for selvstændig erhvervsdrivende. Det omvendte må antages at gøre sig gældende, hvis den arbejdsudførende udelukkende oppebærer indtægter fra den digitale arbejdsplatform.¹²⁰

Efter en samlet vurdering af alle fire kriterier forekommer det mest nærliggende, at den arbejdsudførende anses for lønmodtager, idet den arbejdsudførende ikke påtager sig en nævneværdig økonomisk risiko ved udførelsen af leveringerne eller afholder udgifter, der ligger væsentlig udover, hvad der er sædvanligt for en lønmodtager samtidig med, at den arbejdsudførende antageligvis kan anses for at være undergivet den digitale arbejdsplatforms instruktionsbeføjelse.

4.3.2. Honorarmodtager

Førend den arbejdsudførende kan anses for honorarmodtager, skal den pågældende ikke indgå i et tjenesteforhold med den digitale arbejdsplatform. Det fremgår af ovenstående, at det ikke er muligt entydigt at afgøre, hvorvidt den arbejdsudførende er undergivet den digitale arbejdsplatforms instruktionsbeføjelse. I ovenstående anses det imidlertid for at være mest nærliggende at antage, at det er tilfældet henset til, at den digitale arbejdsplatform har en principiel disposi-

118. SKM 2007.273 HR.

119. SKM 2008.163 HR, SKM 2007.273 HR, TfS 1996.449 H (Tupperware-dommen) og SKM 2017.208 BR; cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994, pkt. 3.1.1.2.

120. SKM 2008.163 HR og SKM 2003.555 HR.

tionsret i forhold til udførelsen af leveringerne. På baggrund heraf kan den arbejdsudførende ikke anses for honorarmodtager.

4.3.3. *Den arbejdsudførendes forventede skatter og arbejdsretlige status*

På baggrund af ovenstående forekommer det mest nærliggende at anse en arbejdsudførende, der udfører gig-work på en digital arbejdsplatform, som svarer til den beskrevne, for at indtage en tjenestestilling i virksomheden i både skatte- og arbejdsretlig forstand. Den arbejdsudførende kan derfor antageligvis anses for lønmodtager inden for skatteretten samt lønmodtager i medfør af ansættelsesbevislovens § 1, stk. 2. Der forekommer imidlertid at være en iboende usikkerhed tilknyttet klassifikationen, idet denne er baseret på en række kvalitative kriterier, der rummer skønsmæssige elementer. Anvendelsen af kriterierne leder således ikke til et entydigt resultat, når de anvendes på en utraditionel form for arbejde som gig-work. Usikkerheden forekommer særligt markant i relation til spørgsmålet om, hvorvidt den digitale arbejdsplatform har instruktionsbeføjelse over arbejdet. De faktiske forhold vil have afgørende betydning for domstolenes kvalifikation af de arbejdsudførende, og det er derfor ikke muligt med sikkerhed at konkludere, hvordan domstolene vil afgøre spørgsmålet.

5. Retspolitiske løsningsmodeller

5.1. **Bør der skabes kongruente begreber inden for skatte- og arbejdsretten?**

På baggrund af domstolspraksis og administrativ praksis inden for skatte- og arbejdsretten er det ikke muligt at udlede en entydig linje, der angiver forholdet mellem skatteretten og arbejdsretten i relation til klassifikationen af en arbejdsudførende. Ikke desto mindre er det påvist, at der forekommer et samspil imellem de to retsområder ved klassifikationen. Det skal derfor overvejes, hvorvidt der bør foretages en harmonisering af kvalifikationen inden for de to retsområder. Jakob Bundgaard har anført, at retspolitiske betragtninger kan begrunde, at der etableres en kongruent retstilstand imellem skatte- og civilretten.¹²¹ Bundgaard underbygger bl.a. sin betragtning ud fra argumentet om, at jo mere en kongruent retstilstand medvirker til at skabe »*enkelthed, overskuelighed, praktisk håndterbare resultater og tilsikring af retssikkerheden*«, desto mere taler det for etableringen af en kongruent retstilstand mellem de to retsområder.¹²² Det skal derfor overvejes, hvorvidt en harmonisering mellem det arbejdsretlige og skatteretlige lønmodtagerbegreb vil medføre en styrkelse af hensynet til hhv. *enkelthed* og *retssikkerhed*.

121. Bundgaard betegner et sådan kongruensbehov som *koordinationsbestemt kongruens*, jf. Bundgaard, *Skatteret og Civilret*, s. 1059.

122. Bundgaard, *Skatteret og Civilret*, s. 1059.

Hensynet til *enkelthed* anses for at indebære, at begreberne til brug for klassifikationen fremstår så letforståelige som muligt. Det antages, at kompleksitet vedrørende kvalifikationen af en arbejdsudførende øger risikoen for fejl begået af såvel retsanvendere som skatteydere. Hensynet til regelforenkling kan tale for, at den skatteretlige kvalifikation af en arbejdsudførende gøres kongruent med den ansættelsesretlige, så det skatteretlige lønmodtagerbegreb afspejler det arbejdsretlige. Det kan forekomme at være en besnærende løsning, men det er imidlertid også muligt at gøre indsigelser mod denne. Det kan problematiseres, hvorvidt en ensretning af klassifikationen af arbejdsudførende vil resultere i en forøget enkelthed. Årsagen hertil er, at den arbejdsretlige klassifikation i sig selv forekommer at indeholde en iboende spredning i relation til det materielle indhold af lønmodtagerbegrebet grundet fraværet af et fælles lønmodtagerbegreb på tværs af arbejdsretlig lovgivning. Det kan derfor risikere at blive mere komplekst at foretage den skatteretlige klassifikation af en arbejdsudførende, såfremt denne skal være kongruent med den arbejdsretlige, idet den arbejdsretlige kvalifikation principielt skal foretages i relation til den enkelte arbejdsretlige lovgivning. En kongruens mellem lønmodtagerbegreberne vil derfor forudsætte, at den skatteretlige kvalifikation principielt skal være kongruent med samtlige arbejdsretlige lønmodtagerbegreber. Det kan derfor forekomme urealistisk at harmonisere retstilstanden vedrørende klassifikationen inden for arbejdsretten og skatteretten grundet den øgede kompleksitet, som det vil medføre. Hertil kan det indvendes, at lovgiver i forarbejderne til ansættelsesbevisloven har angivet, at lovens lønmodtagerbegreb har et vidt sigte. Følgelig kan det anføres, at det skatteretlige lønmodtagerbegreb skal være kongruent med ansættelsesbevislovens lønmodtagerbegreb.

Hensynet til enkelthed kan således ikke ensidigt anses at begrunde et behov for, at der skabes kongruens i retstilstanden i relation til det arbejds- og skatteretlige lønmodtagerbegreb.

I forbindelse med hensynet til *retssikkerhed* skal det indledningsvis bemærkes, at retssikkerhed ikke er entydigt defineret.¹²³ Nedenstående overvejelser kan hen-

123. Traditionelt sondres der i litteraturen imellem *negativ* og *positiv* retssikkerhed. Den positive retssikkerhed angår borgernes mulighed for at forudberegne deres retstilling, mens den negative retssikkerhed udtrykker beskyttelsen mod vilkårlig behandling grundet myndighedernes tilsidesættelse af skatteyderens rettigheder. Dertil sondres imellem en *formel* og *materiel* dimension af retssikkerheden. Materiel retssikkerhed angår forhold af materiel karakter, herunder eksempelvis at forvaltningens retsafgørelser er undergivet et krav om lovmæssighed. Formel retssikkerhed beskriver de garantier for sagsbehandlingens rigtighed, der følger af reglerne angående administrativ sagsbehandling. Endelig forekommer der en sondring imellem *individuel* og *kollektiv* retssikkerhed. Den individuelle retssikkerhed angår retssikkerhed på vertikalt plan mellem individet og staten, hvorimod den kollektive retssikkerhed angår retssikkerhed på horisontalt plan og dennes fokus på fællesskabets interesser samt lighed mellem borgerne, jf. Jane Bolander og Peter Koerver Schmidt, »Retssikkerhed og omgåelse i skatteretten – denne evige diskussion om forudberegnelighed contra bekæmpelse af misbrug« i Jakob Bundgaard m.fl. (red.), *Den Evige Udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten* (Ex Tuto Publi-

føres til den individuelle og materielle dimension af retssikkerhedsbegrebet. De retssikkerhedsmæssige overvejelser tager afsæt i denne dimension af retssikkerhedsbegrebet, idet der ikke er foretaget en analyse af den forvaltningsmæssige administration af klassifikationen af arbejdsudførende.

Det kan anføres, at en harmonisering af kvalifikationen som lønmodtager inden for arbejdsretten og skatteretten vil medføre, at både den negative og positive retssikkerhed tilgodeses. I forhold til den positive retssikkerhed kan det anføres, at én fælles vurdering alt andet lige må anses for at øge forudberegneligheden af en arbejdsudførendes retsposition inden for de to retsområder, idet kvalifikationen vil have det samme udfald. I forhold til den negative retssikkerhed kan det anføres, at de forskellige retsanvendende myndigheder med større sandsynlighed vil foretage en ensformig klassifikation inden for de to retsområder, hvorfor der antageligt vil forekomme mindre risiko for vilkårlighed ved myndighedsudøvelsen. Som modargument kan, som tidligere nævnt, anføres, at en harmonisering af lønmodtagerbegrebet ikke nødvendigvis medfører en forenkling af subjektklassifikationen inden for de to retsområder. Det kan derfor indvendes, at det forekommer usikkert, hvorvidt en harmonisering af kvalifikationen af den arbejdsudførende inden for de to retsområder vil styrke den positive og negative retssikkerhed.

Der kan derfor ikke ensidigt udledes behov for at skabe kongruens imellem klassifikationen af arbejdsudførende inden for skatteretten og arbejdsretten ud fra hensynet til enkelthed eller retssikkerhed.

5.2. Løsningsmodeller til indkomstskatteretlige udfordringer

Strukturen i det skatteretlige retsgrundlag, der anvendes til kvalifikationen af en arbejdsudførende, forekommer at rumme en vis iboende usikkerhed, idet retsgrundlaget udgøres af forskellige retskilder, som indeholder skønsprægede kriterier. Det skal derfor overvejes, hvorvidt en forenkling af retsgrundlaget er mulig, således at den individuelle retssikkerhed øges, samtidig med, at det sikres, at der sker en fornuftig fordeling af skattebyrden. Dette giver anledning til at overveje, hvorledes retsgrundlagets udformning påvirker muligheden for en forudberegnelig retsstilling, hvorfor spørgsmålet anses for at omhandle den positive dimension af retssikkerhed.¹²⁴ Forudberegneligheden af retsstillingen anses for at være betinget af to forhold: i) regelgrundlaget og ii) den information, der gives om dette.¹²⁵ I nedenstående foretages en analyse af mulige løsningsmodeller, som hen-

shing, 2015) s. 25-27; Dennis Ramsdahl Jensen, »Misbrugsprincippet – djæveln i skygge« i Bundgaard m.fl. (red.), *Den Evige Udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten*, s. 59.

124. Bolander og Schmidt, »Retssikkerhed og omgåelse i skatteretten – denne evige diskussion om forudberegnelighed contra bekæmpelse af misbrug« i Bundgaard m.fl. (red.), *Den Evige Udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten*, s. 26.

125. Ibid.

holdsvis angår udformningen af retsgrundlaget og den information, der gives om retsgrundlaget.

5.2.1. Kodificering af gældende ret – Lovfæstelse af lønmodtager-, selvstændig-, og honorarmodtagerbegrebet

På nuværende tidspunkt forekommer retsgrundlagets udformning at medføre, at den retlige klassifikation af en arbejdsudførende, som ikke indgår i et traditionelt beskæftigelsesforhold, er en omfattende øvelse, der ikke nødvendigvis leder til et entydigt retligt resultat. Det forekommer derfor at være ganske ressourcekrævende både for virksomheden og for den enkelte arbejdsudførende at forudbetragte retsstillingen. Dertil kan det hævdes, at der i forudsigelsen hviler en iboende usikkerhed,¹²⁶ idet den søger at estimere den skønsmæssige helhedsvurdering, som domstolene i sidste ende vil finde passende i det forestående tilfælde. Usikkerheden opstår som følge af risikoen for, at der kan forekomme forskellige resultater afhængigt af, hvordan de forskellige kriterier i personskattecirkulæret vægtes i forhold til hinanden. Herudover medfører kriteriernes kvalitative natur, at de indeholder et skønsmæssigt element, som medfører en vis usikkerhed i relation til, hvordan kriterierne skal forstås i forhold til de konkrete omstændigheder.

Fraværet af lovfæstede begreber kan ud fra ovenstående overvejelser anses for at udgøre en udfordring i forhold til den positive retssikkerhed. Det skal derfor overvejes, hvorvidt en lovfæstelse af de skatteretlige begreber, der anvendes til klassifikationen, vil øge forudberegneligheden af skatteydernes retstilling. En lovfæstet definition af det skatteretlige lønmodtager- og selvstændigbegreb kunne basere sig på de definitioner, der anføres i personskattecirkulærets pkt. B 3.1.1.¹²⁷ Til støtte for en lovfæstelse af begreber kan anføres, at dette vil øge gennemsigtigheden angående grundlaget for klassifikationen. En øget gennemsigtighed vil alt andet lige være med til at øge forudberegneligheden af retsstillingen.¹²⁸ Imod en lovfæstelse kan det indvendes, at denne *ikke* fjerner den materielle kompleksitet, der er forbundet med klassifikationen af en arbejdsudførende, idet bl.a. forudsætningen om forekomsten af et tjenesteforhold synes svær at objektivisere. Der kan derfor sættes spørgsmålstegn ved, hvorvidt en kodificering af retsgrundlaget vil medføre en øget forudberegnelighed i en arbejdsudførendes retstilling.

126. De Stefano og Alosi, *European Legal framework for »digital labour platforms«*, s. 43.

127. Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, pkt. B. 3.1.

128. Bolander og Schmidt, »Retssikkerhed og omgæelse i skatteretten – denne evige diskussion om forudberegnelighed contra bekæmpelse af misbrug« i Bundgaard m.fl. (red.), *Den Evige Udfordring – omgæelse og misbrug i skatteretten*, s. 26.

5.2.2. Ændring i retsgrundlaget – Indførelse af prioritetsrækkefølge og reduktion af kriterier

Retspraksis har vist, at ikke alle kriterierne i personskattecirkulæret tillægges betydning i praksis, idet begrundelsen for klassifikationen ofte er baseret på et mindre antal kriterier.¹²⁹ I praksis lægges hovedsageligt vægt på følgende kriterier: i) hvem der bærer den økonomiske risiko for hvervets udførelse, ii) størrelsen af afholdte udgifter grundet arbejdets udførelse, iii) udførelse af arbejde for andre hvervgivere og iv) virksomhedens instruktionsbeføjelse i forhold til arbejdets udførelse.

Det kan derfor overvejes, hvorvidt en mere enkel afgrænsningspraksis kan opnås ved, at lovgiver foretager en præcisering af, at kriterierne i personskattecirkulæret er undergivet en prioritetsrækkefølge, så der ved klassifikationen overvejende lægges vægt på de kriterier, der er nævnt ovenfor. Det kan samtidig overvejes, at lovgiver foretager en reduktion i antallet af kriterier ved, at de kriterier, der ikke tillægges vægt i retspraksis, ikke længere fremgår som kriterier i cirkulæret. Skatteministeriet har ligeledes foreslået, at der foretages en præcisering af, at kriterierne i personskattecirkulæret er undergivet en prioritetsrækkefølge, samt at antallet af kriterier reduceres.¹³⁰

Det kan som støtte for modellen anføres, at færre kriterier nødvendigvis vil øge overskueligheden, hvilket vil skabe større klarhed på området.¹³¹ En tydeliggørelse af prioritetsrækkefølgen og en reduktion af kriterierne kan anses for at øge muligheden for at forudse resultatet af klassifikationen, da det entydigt fremgår, hvad der skal lægges vægt på ved klassifikationen,¹³² hvilket indikerer, at løsningen vil øge den individuelle retssikkerhed. Det kan omvendt indvendes, at løsningsmodellen ikke øger den individuelle retssikkerhed, idet der ikke foretages en afklaring af indholdet af de kriterier, som fremadrettet vil kunne anvendes til klassifikationen. Det vil således ikke forekomme mere klart, hvad det eksempelvis indebærer, at en arbejdsudførende er underlagt en instruktionsbeføjelse.¹³³ Analysen har vist, at der netop hersker tvivl om, hvordan dette centrale kriterie skal anvendes på en utraditionel beskæftigelsesform. Denne usikkerhed fjernes ikke ved, at kriterierne i vurderingsgrundlaget prioriteres og reduceres. Det er derfor muligt at sætte spørgsmålstegn ved, hvorvidt løsningsmodellen reelt øger forudsigeligheden af retstillingen i betydeligt omfang og derved den individuelle retssikkerhed. Det er nødvendigt at udvise en vis forsigtighed i relation til reduktionen af kriterierne, idet dette udgør et vidtrækkende indgreb i det

129. Domsanalysen i Skatteministeriet, *Redegørelse om den skatte- og afgiftsmæssige behandling af den tredje gruppe på arbejdsmarkedet*, afsnit C.2.2.

130. Skatteministeriet, *Redegørelse om den skatte- og afgiftsmæssige behandling af den tredje gruppe på arbejdsmarkedet*, pkt. D.5.1.2.

131. Ibid.

132. Skatteministeriet, *Redegørelse om den skatte- og afgiftsmæssige behandling af den tredje gruppe på arbejdsmarkedet*, pkt. E.2.3.3.

133. Ibid.

nuværende retsgrundlag. Dog må det samlet erkendes, at en reduktion vil have positive administrative og retssikkerhedsmæssige konsekvenser.¹³⁴ Skatteministeriet har derfor også tilkendegivet en positiv indstilling over for denne løsningsmodel.¹³⁵

5.2.3. Ændring af gældende ret – via KSL § 43, stk. 2

Under gældende ret forekommer kvalifikationen af arbejdsudførende, som udfører gig-work, at være forbundet med en vis usikkerhed, og derfor forekommer det usikkert, hvorvidt der skal betales A- eller B-skat af den erhvervede indkomst. Det skal derfor overvejes, hvorvidt det er muligt at opstille løsningsmodeller, som medfører *korrekt* skattebetaling på en *enkel* måde.

En løsningsmodel, der kan overvejes, er, at regeringen udformer en tilføjelse til kildeskattelovens § 43, stk. 2. Skatteministeren kan¹³⁶ således foretage en ændring af den gældende kildeskattelovs § 43, stk. 2, og derved indføre en hjemmel til, at vederlag erhvervet for arbejde via en digital platform skal henregnes til A-indkomst. Fordelen ved denne løsningsmodel er, at usikkerheden angående klassifikationen af de arbejdsudførende fjernes samtidig med, at der skabes en entydig hjemmel, som sikrer, at der kan foretages en ensformig beskatning af alle de arbejdsudførende, som vil falde under bestemmelsen. Løsningsmodellen anses derfor for at udgøre en forenkling af retstillingen for de arbejdsudførende, som udfører gig-work, og derfor vil løsningsmodellen øge den individuelle retssikkerhed.

5.2.4. Yderligere brug af soft law

Forudberegneligheden af retsstillingen for de arbejdsudførende anses som tidligere nævnt også for at være betinget af den information, der gives.¹³⁷ Spørgsmålet er herefter, om soft law kan anvendes som redskab til at styrke forudberegneligheden af de arbejdsudførendes retsstilling. En mulighed vil være, at staten skaber opmærksomhed om skatteforpligtelsen ved at udstede guides samt øge gennemsigtigheden ved at stille online information til rådighed.¹³⁸ Hertil kan bemærkes, at de danske skattemyndigheder allerede anvender soft law, idet de har

134. Skatteministeriet, *Redegørelse om den skatte- og afgiftsmæssige behandling af den tredje gruppe på arbejdsmarkedet*, pkt. E.2.3.5.

135. *Ibid.*

136. § 43, stk. 2 i lovbekendtgørelse nr. 117 af 29. januar 2016.

137. Bolander og Schmidt, »Retssikkerhed og omgåelse i skatteretten – denne evige diskussion om forudberegnelighed contra bekæmpelse af misbrug«, i Bundgaard m.fl. (red.), *Den Evige Udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten*, s. 26.

138. Europa Kommissionen, *COM(2016) 356 final: A European agenda for the collaborative economy* (Bruxelles, 2016) s. 13.

etableret en selvstændig hjemmeside for deleøkonomi.¹³⁹ Hjemmesiden har imidlertid fokus på at vejlede om, hvorledes indtægter, der er optjent ved udlejning gennem kapitalplatforme, skal indberettes og beskattes.¹⁴⁰ Nederst på siden forekommer en menu med »Læs mere«, hvorunder der er et link med overskriften »udførelse af opgaver for andre«.¹⁴¹ Dette link fører videre til en online vejledning, der bærer titlen »udførelse af opgaver for andre«.¹⁴² Her anføres det, at skatteyderne er forpligtede til at betale skat af indtægter, der er erhvervet ved udførelse af opgaver for andre, samt at indtægten som udgangspunkt er B-indkomst, medmindre arbejdet udføres i et ansættelsesforhold eller som del af selvstændig virksomhed.¹⁴³ Idet skattemyndighederne hverken uddyber indholdet af de forskellige skatteretlige kategorier eller grundlaget for afgrænsningen mellem dem, er det muligt at sætte spørgsmålstegn ved, hvorvidt den nuværende anvendelse af soft law bidrager til forudberegnelighed i forhold til den enkeltes retsstilling. Til sammenligning anvender de svenske skattemyndigheder ligeledes soft law til at kommunikere, hvilken skatteretlig status en arbejdsudførende, der foretager gig-work, kan tillægges. De svenske Skattemyndigheder har således på deres hjemmeside en særskilt undermenu for hhv. gig-work og delingsøkonomi under hovedmenuen »indkomster«.¹⁴⁴ Her har de svenske skattemyndigheder opsat en let tilgængelig guide for, hvorledes en arbejdsudførende, der udfører gig-work, skal indberette sin skat.¹⁴⁵ Hjemmesiden er bygget op omkring en række fold-ned-mener, der hver beskriver en indkomsts-katteretlig kategori. Hver menu er formuleret som et scenarie, der anvender kategorien i en gig-work kontekst.¹⁴⁶ Endvidere fremgår en række pædagogiske eksempler på afgrænsninger imellem de skatteretlige kategorier for klassifikationen. Hjemmesiden formidler derved informationerne vedrørende den skatteretlige klassifikation på en lettilgængelig måde. Det kan derfor anses for sandsynligt, at de svenske skattemyndigheders anvendelse af soft law bidrager til øge forudberegnelighed for de arbejdsudførendes retsstilling. På denne baggrund anses det for positivt, hvis de danske skattemyndigheder lader sig inspirere af de svenske skattemyndigheder.

139. Skat.dk, »Tjener du penge på at dele?«, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=11041>, besøgt den 17. december 2019.

140. Ibid.

141. Ibid.

142. Ibid.

143. Ibid.

144. Skatteverket.se, »Delingsøkonomi«, https://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbete_ochinkomst/inkomster/delningsekonomi.4.361dc8c15312eff6fd46d7.html, besøgt den 17. december 2019.

145. Skatteverket.se, »Sälja tjänster och gigga« https://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbete_ochinkomst/inkomster/delningsekonomi/saljatjansterochgigga.4.6bef7d451695d90def448f6.html, besøgt den 17. december 2019.

146. Ibid.

5.3. Løsningsmodeller til arbejdsretlige udfordringer

5.3.1. Indførelse af særlovgivning

De digitale arbejdsplatforme er baseret på en forretningsmodel, hvor arbejdskraft udbydes på en måde, der adskiller sig fra de traditionelle beskæftigelsesformer. Disse nye forretningsmodeller giver anledning til at overveje, om der skal indføres en særskilt lovgivning for arbejdsudførende, der udfører gig-work via digitale arbejdsplatforme.

Arbejdsretlige love vedtages ikke ud fra ensidige beskyttelsesmæssige hensyn, idet lovene ofte beror på en kompliceret hensynsafvejning, hvori hensynet til lønmodtagerbeskyttelsen indgår sammen med andre hensyn herunder eksempelvis hensynet til stabilitet på arbejdsmarkedet, beskæftigelsen, konkurrenceevnen samt statsfinanserne.¹⁴⁷ Eksistensen af et lønmodtagerbeskyttelseshensyn er dog en forudsætning for, at lovgiver overvejer at vedtage en særlovgivning. Spørgsmålet er derfor,¹⁴⁸ hvorvidt der forekommer et sådan hensyn i relation til de arbejdsudførende, som udfører gig-work.

Hensynet til lønmodtagerbeskyttelse er baseret på en forudsætning om en vis ulighed mellem den arbejdsudførende og virksomheden i relation til deres mulighed for interessevaretagelse.¹⁴⁹ Som udgangspunkt anses et ansættelsesforhold for at hvile på et frit aftaleforhold, der afspejler de to parter gensidige interesser.¹⁵⁰ Jens Kristiansen har anført, at det *kan* antages, at en arbejdsgiver og en lønmodtager står i en ulige forhandlingsposition, bl.a. fordi arbejdsgiveren har bedre økonomiske og juridiske forudsætninger for at forhandle ansættelsesaftalen end lønmodtageren, hvorfor arbejdsgiveren normalt vil få den dominerende indflydelse på udformningen af løn- og arbejdsvilkår.¹⁵¹ Spørgsmålet er herefter, hvorvidt denne teoretiske antagelse passer på forholdet mellem en arbejdsudførende og en digital arbejdsplatform, som arbejdet udføres for. Hertil kan det bemærkes, at det udbudte gig-work ofte forekommer inden for rengørings-, transport- og udbringningsbranchen.¹⁵² En national undersøgelse af de arbejdsudførendes profil har vist, at næsten halvdelen af dem har en erhvervsuddannelse el-

147. Jens Kristiansen, *Lønmodtagerbeskyttelsen i dansk arbejdsret* (GadJura, 1997) s. 29.

148. De andre hensyn anses ikke for at have en juridisk karakter, hvorfor de ikke vil blive behandlet yderligere, men det skal dog endnu engang betones, at de sandsynligvis vil indgå i lovgivers hensynsafvejning.

149. Kristiansen, *Lønmodtagerbeskyttelsen i dansk arbejdsret*, s. 120.

150. Ibid.

151. Kristiansen, *Lønmodtagerbeskyttelsen i dansk arbejdsret*, s. 121.

152. Disruptionrådet, *Kortlægning af arbejdsplatforme i Danmark*, s. 10.

ler gymnasial uddannelse som højeste uddannelsesniveau.¹⁵³ Grundet arbejdets karakter og de arbejdsudførendes uddannelsesniveau synes det rimeligt at anse de arbejdsudførende som værende i en underlegen forhandlingsposition i forhold til den digitale arbejdsplatform. Den teoretiske antagelse om en de facto skævvridning i styrkerelationen mellem den arbejdsudførende og virksomheden synes derfor at forekomme i relation til gig-work. Der forekommer herefter et arbejdsretligt beskyttelseshensyn i forhold til de arbejdsudførende, idet disse må anses som den svagere part i aftaleforholdet. Løsningsmodellen med særlovgivning vil stemme overens med den tilgang, som lovgiver traditionelt har haft i forhold til at lovgive inden for det arbejdsretlige område. Lovgiver har således traditionelt fokuseret på at udstede lovgivning for lønmodtagergrupper, der befinder sig i periferien af det kollektive overenskomstsysteem.¹⁵⁴ Hertil skal det bemærkes, at der på nuværende tidspunkt i Danmark kun er aftalt én overenskomst, der forpligter en arbejdsplatform, som udbyder gig-work.¹⁵⁵ Følgelig må de arbejdsudførende, der udfører gig-work, anses for at befinde sig i periferien af det kollektive overenskomstsysteem, idet kun enkelte overenskomster på nuværende tidspunkt er indgået med digitale arbejdsplatforme. En særlovgivning kan imødekomme de digitale platformes nye forretningsmodel og samtidig beskytte de arbejdsudførende ved at etablere en lovmæssig ramme for udførelsen af gig-work, som formidles via digitale arbejdsplatforme. På den baggrund anses særlovgivning for et positivt redskab.

6. Samlet konklusion

I artiklen er der foretaget en analyse af, hvordan de arbejdsudførende, som foretager en særlig form for gig-work for digitale arbejdsplatforme, skal klassificeres inden for skatte- og arbejdsretten. Det konkluderes, at det forekommer mest nærliggende, at disse arbejdsudførende vil være omfattet af både ansættelsesbevislovens lønmodtagerbegreb og det skatteretlige lønmodtagerbegreb. Det er dog blevet belyst, hvordan den retlige klassifikation af de arbejdsudførende er behæftet med en iboende usikkerhed, som er størst i relation til spørgsmålet om, hvorvidt den digitale arbejdsplatform har instruktionsbeføjelse med arbejdet.

153. Ilsøe og Madsen, *Digitalisering af arbejdsmarkedet – Danskernes erfaring med digital automatisering og digitale platforme*, s. 43; Disruptionrådet, *Kortlægning af arbejdsplatforme i Danmark*, s. 10. Dette stemmer endvidere overens med en undersøgelse foretaget på europæisk niveau. Undersøgelsen viser, at det gennemsnitlige uddannelsesniveau for arbejdsudførende, der udfører opgaver faciliteret via platforme inden for transportsektoren, er væsentlig lavere end det gennemsnitlige uddannelsesniveau for arbejdsudførende, der udfører arbejdsopgaver via platforme inden for software, jf. Pesole m.fl., *Platform Workers in Europe*, s. 39.

154. Kristiansen, *Grundlæggende Arbejdsret*, s. 222.

155. Overenskomst mellem Hilfr og 3F Privat Service, Hotel og Restauration af 1. august 2018.

Derudover indeholder artiklen en analyse af, hvordan retskilderne inden for både skatte- og arbejdsretten indeholder hjemmel til at tillægge klassifikationen inden for det andet retsområde betydning, når en arbejdsudførendes status skal afgøres. Det bemærkes, at det ud fra praksis *ikke* er muligt entydigt at afgøre, hvordan interaktionen mellem lønbegreberne forløber.

Afslutningsvist er det blevet diskuteret, hvordan de arbejdsudførendes retssikkerhed kan øges.