

Udskriftsdato: 20. december 2025

AFG nr 10320 af 24/03/2015 (Gældende)

Bindende svar - Tatovører, som tegner i frihånd, udøver ikke kunstnerisk virksomhed, og tilknyttede tatovører var ikke selvstændigt erhvervsdrivende

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 143-3000216

Bindende svar - Tatovører, som tegner i frihånd, udøver ikke kunstnerisk virksomhed, og tilknyttede tatovører var ikke selvstændigt erhvervsdrivende

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at selskabets ansatte kan anses for at udøve kunstnerisk virksomhed og dermed er fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, når de ansatte tatovører arbejder i frihånd. Skatterådet kan heller ikke bekræfte, at to navngivne tatovører, som er parter i de i sagen indgåede lejekontrakter, kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende tatovører.

SKM2015. 275. SR - Skatterådsmøde 24. marts 2015

Spørgsmål:

1. Kan selskabet anses for at udøve kunstnerisk virksomhed og dermed fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, når tatovørerne arbejder i frihånd?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at henholdsvis tatovør A og tatovør B, der hver især er parter i de i sagen indgåede og beskrevne lejekontrakter (identiske kontrakter) med Spørger X A/S kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende som tatovør og ikke lønmodtager i forhold til X A/S.

Svar:

1. Nej
2. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørgsmål 1

Spørger er en tatovørvirksomhed. Spørger har både lønansatte samt gæstetatovører, der driver selvstændig virksomhed.

Spørger har flere butikker beliggende i P-by.

I henhold til de foretagne indberetninger til SKAT har Spørger i perioden fra P til P beskæftiget mellem 14 og 17 personer.

Den første butik blev åbnet i X-by af X, som er direktør i Spørger. Direktør X har arbejdet, som tatovør i forskellige lande, hvilket har givet kontakter rundt omkring i verdenen, således at der med jævne mellemrum kommer udenlandske gæstetatovører i Spørger. Disse arbejder i Spørger i kortere perioder.

Butikkerne er anerkendte tattoo-studier med meget dygtige tatovører/kunstnere.

Flere af tatovørerne arbejder i frihånd og kun efter aftale, ligesom flere af tatovørerne med jævne mellemrum er i udlandet for at tatovere, deltage i konkurrencer og få inspiration til nye kunstværker.

Tatovørerne deltager i en række konkurrencer både i Danmark og i udlandet, hvor medarbejderne i Spørger ofte er blevet præmieret med 1. og 2. pladser.

De pågældende tatovører, som arbejder i frihånd, tilhører eliten af tatovører og er anerkendte både nationalt og internationalt.

Tatovørerne har hver deres stilart, hvorfor det er den enkelte tatovør, som bliver markedsført ud fra vedkommendes stilarter.

De tatovører, som arbejder i frihånd, arbejder altid med egne forlæg.

De enkelte tatovørers udførte tatoveringsarbejder er dokumenteret fotografisk, hvoraf et udpluk er lagt ud på Spørgers hjemmeside.

Hidtil har Spørger afregnet moms af samtlige indtægter efter momslovens § 4. I kraft af, at flere medarbejdere arbejder i frihånd, ønskes det afklaret, om Spørger kan anses for at drive kunstnerisk virksomhed for den del af tatoværopgaverne, som udføres i frihånd.

Spørgsmål 2

X er ejer af samt direktør og daglig leder i X A/S, Y-by - i det følgende kaldet "Selskabet" - som beskæftiger sig med tatovering. Selskabet driver i alt P antal tatovørbutikker, Q antal i Norddanmark og R antal i Midtdanmark, Æ-by, som Selskabet har indrettet med stole (i princippet ligesom en frisørsalon) og tatoveringsudstyr med henblik på at leje plads ud til "selvstændige" tatovører, som skal udføre tatoveringsopgaver på personer, der efterspørger sådanne.

Selskabet har både lønansatte tatovører samt p.t. 2 "selvstændige" tatovører - i det følgende benævnt "tilknyttede", og sidstnævnte har lejet plads i Selskabets studie i Æ-by. Det er disse to tilknyttede tatovørers skattemæssige relation til Selskabet, det bindende svar angår.

Nærmere har X A/S ultimo 2014 indgået 2 enslydende kontrakter, den ene med tatovør A, den anden med tatovør B, der begge bor i Æ-by. Den ene af de to kontrakter (tatovør A's) er gengivet nedenfor. Lejekontrakten har følgende ordlyd:

"Lejekontrakt

Mellem undertegnede X A/S, Y-by (i det følgende betegnet studiet):

Studiets Navn

gade , Æ-by _____

Forretningsadresse

CVR.nr.

og tatovør (i det følgende betegnet lejeren):

A _____

Navn

gade , Æ-by _____

Adresse

- Kunstner _____ CVR. nr.

er der dags dato indgået følgende lejeaftale:

Punkt 1 - aftalens formål

Aftalen vedrører leje af praksisret i ovennævnte studie. Lejeren opnår med aftalen ret til at udføre tatovør opgaver i studiet og benytte studiets apparatur mod et gebyr til selskabet på 40 % af lejerens omsætning i studiet.

Punkt 2 - aftalens parter

Studiet og lejeren er begge selvstændigt erhvervsdrivende. Studiet har derfor ingen ledelses- eller instruktionsbeføjelse over for lejeren.

Punkt 3 - Studieleje

Følgende er aftalt vedrørende afregning af leje:

Lejen er baseret på lejers omsætning i studiet. Betaling for benyttelse af studiet opgøres og afregnes dagligt til 40 % lejers omsætning i studiet.

Huslejen skal betales uanset kunden eventuelt misligholder betalingsforpligtelsen.

Mod betaling af studieleje har lejeren ret til følgende:

- Adgang til at tatovere klienter i studiets lokaler, herunder benyttelse af studiet tatoveringsudstyr
 - maskiner, special stole, armrest, strømforsyninger, pedaler
 - farver
 - steriliseringsmaterialer/autoclaver
 - Engangsmaterialer, som eksempelvis handsker, nåle, rør, plastkrus mv.
- Adgang til studiets kundekartotek
- Kontorartikler i fornødent omfang
- Adgang til dankort terminal
- Adgang til telefon

Lejer varetager selv følgende opgaver:

- Aftaler med klienter
- Afregning med klienter
- Meddele afbud til klienter ved lejers eventuelle sygdom
- Bogføring
- Afregning af moms, skat mv.

Der kan aftales særskilt betaling for rengøring/butiksmedhjælper.

Punkt 4 - lejers fravær fra studiet

Lejer har ingen krav på ydelser fra studiet i forbindelse med ferie, sygdom, barsels-, forældre- eller uddannelsesorlov eller andet fravær.

Punkt 5 - annoncering

Lejer forpligter sig til at benytte studiets firmanavn. Lejer er berettiget til særskilt link på studiets hjemmeside samt ved anden annoncering.

Lejer fastsætter selv priser for tatovøropgaver for klienterne.

Punkt 6 - interne møder i studiet

Lejer forpligter sig til deltagelse i interne møder i studiet vedrørende nødvendig koordination af studiets drift. Studiet er ansvarlig for at indkalde til det nødvendige antal møder.

Punkt 7 - forsikringsmæssige forhold

Lejer hæfter personligt for forpligtelser, der er pådraget i forbindelse med udøvelse af lejers egen praksis, herunder eventuel erstatningskrav. Eventuel skade på studiets udstyr er dog lejer uvedkommende. Lejer er selv ansvarlig for eventuel forsikring af dennes personlige ejendele, der befinder sig i studiet.

Lejer skal forud for tiltrædelse i studiet for egen regning have tegnet de fornødne forsikringer til dækning af ansvar overfor patienterne.

Punkt 8 - Afregning til offentlige

Lejer hæfter personligt for sine forpligtelser overfor det offentlige. Lejer afregner dermed selv moms, skat mv. til det offentlige.

Punkt 9 - beklædning

Lejer sørger selv for tøj til anvendelse i studiet.

Punkt 10 - opsigelse

Denne aftale kan opsiges af begge parter med 24 måneders skriftlig varsel til ophør ved en måneds udgang. Det kræves samtidig, at påbegyndt arbejde færdiggøres i studiet.

Ved en af parternes væsentlige misligholdelse af nærværende aftale kan den anden part hæve aftalen uden varsel.

Rettigheder og pligter i medfør af denne aftale kan ikke overdrages til tredjemand uden den anden parts samtykke.

Det af lejer benyttede kundekartotek tilhører til enhver tid studiet

Punkt 11 - ændring af aftalen

Genforhandling af aftalen kan finde sted, når parterne ønsker det. Væsentlige ændringer i aftalen skal varsles over for den anden part med det aftalte opsigelsesvarsel, jf. punkt 10.

Parternes accept af aftalen:

(Lejeaftalen er underskrevet af begge parter)_____

Dato ultimo 2014 X A/S

Dato ultimo 2014 Lejer"

X

Det fremgår ikke af lejekontrakten, hvor meget henholdsvis tatovør A og tatovør B skal leje plads i studiet, herunder hvor mange og hvilke dage/timer om ugen.

Repræsentanten forklarer til dette, at de i sagen omfattede og til Studiet tilknyttede tatovører er multi-kunstnere, som kun ønsker at leje studiets lokaler, når de udfører tatoveringsopgaver. Lejeaftalen er således meget fleksibel, idet hver af de tilknyttede tatovører booker en plads i Studiets aftalekalender, når de hver især har en kunde, som den pågældende skal tatovere.

Repræsentanten har dog på forespørgsel uddybende oplyst, at lejekontrakten med Selskabet typisk vil indebære leje af en plads i studiet én til fire dage ugentligt, og at en tilknyttet tatovør typisk ikke vil have råderet over en plads i Studiet en hel dag i sammenhæng, medmindre den pågældende booker aftaler med kunder for en hel dag.

Repræsentanten har dog på forespørgsel oplyst, at Selskabet ikke stiller noget krav til lejerne om, at de skal bruge studiet i et mindste antal timer pr. uge og ej eller fordelingen heraf.

Rent praktisk udmøntes udlejningen af pladser i studiet til de tilknyttede tatovører ved, at Selskabet i sit bookingsystem indtaster, hvornår den enkelte tatovør gør brug af Selskabets faciliteter, og den tilknyttede tatovør skal herefter booke sine konkrete kundeaftaler i Selskabets aftalekalender.

De to tatovører har selv en nøgle til studiet, og de åbner og lukker selv studiet.

Om hver af de to tilknyttede tatovører kan nævnes

Tatovør A er mangeårig tatovør og laver egne værker ved fritegning. Denne fungerer som daglig leder af Studiet i Æ-by. Han fastsætter selv priser på hver af sine egne tatoveringer. Tatovør A har selv anskaffet sig grej til brug for tatovering på i alt ca. 48.000 kr., hvortil kommer udgifter til tatoveringsfarver, -nåle og -rør på ca. 6.-8.000 kr. årligt.

Tatovør B startede i Studiet i Æ-by som tatovørlærling medio 2014 med tatovør A som "læremester". Der findes nemlig ikke en egentlig tatovøruddannelse, men faget er et mesterlærefag, som forudsætter et vist tegnetalent og personlig stil. Tatovør B tatoverer ikke i samme omfang som tatovør A, idet han ud over tatoveringsopgaver fremstiller skulpturer, tegninger, linoleumstryk digital illustration og animation. Disse sidstnævnte aktiviteter foregår ikke i Studiet, hvorfor han ikke kan træffes i Studiet hver dag. Tatovør A bestemmer, hvilke tatoveringsopgaver, tatovør B kan varetage, ligesom han fastsætter prisen på dem. Tatovør B omsætter, når han tatoverer, for 500 kr. i timen, hvoraf han afleverer 40 pct. til Selskabet ifølge den indgåede kontrakt. Tatovør B har anskaffet sig tatoveringsudstyr for i alt 12.-13.000 kr., hvortil kommer udgifter til tatoveringsfarver, -nåle og -rør på ca. 1.800 kr. årligt.

Både tatovør A og B er frit stillede med hensyn til at arbejde for andre hvervgivere, men ingen af dem modtager aktuelt indtægter fra andre hvervgivere end Selskabet.

Eventuelle kunder til de tilknyttede tatovører A og B kan dog rekrutteres dels af den enkelte tatovør via hans eget arbejde, omdømme, hjemmeside mv., dels af Selskabet og dets hjemmeside/butik (studie), hvor de tilknyttede tatovører A og B vil blive omtalt med link til deres egen profil.

Selskabet har ikke ret til at bestemme, hvilke kunder den enkelte tilknyttede tatovør behandler i Studiet, blot den tilknyttede tatovør overholder dansk lovgivning. Gør den pågældende ikke det, anses lejekontrakten for misligholdt.

Ifølge lejekontrakten betaler de tilknyttede tatovører A og B omsætningsafhængig husleje til Studiet svarende til 40 pct. af den opnåede omsætning dér, og huslejen skal betales, uanset om de to tatovørers kunder misligholder deres betalingsforpligtelse.

Lejerne har ifølge kontrakten ikke krav på løn under ferie, sygdom, orlov mv., og de skal selv afholde udgifter til efteruddannelse, rejser mv. ved deltagelse i diverse konkurrencer.

De tilknyttede tatovører A og B fastsætter selv arbejdstiden, som fremgår af et skilt i døren til Studiet, og arbejdets udførelse. Ifølge skiltet i døren til Studiet er dette åbent alle hverdage fra 11.30 til 15.30, bortset fra fredag.

Dog hersker der tvivl, om tatovør A og B selvstændigt kan beslutte at lukke Studiet (Æ-by) helt, fx i en uge eller mere, eller om Selskabet skal sanktionere dette.

De tilknyttede tatovører skal selv stå for modtagelse af betaling fra kunderne.

Kunderne betaler i forbindelse med hver behandling kontant og følgelig til den tilknyttede tatovør A eller B), der har udført behandlingen, og kunden modtager altid en faktura på det modtagne beløb. På fakturaen står stemplet navnet på studiet i Æ-by.

Samme dag, kunden får sin tatovering, registrerer tatovøren (A eller B) motivet og den modtagne betaling for tatoveringen på et skema (ugeseddel).

Ugesedlen sendes til Selskabet én gang om ugen sammen med de tilsvarende kvitterede fakturaer.

Selskabet stiller standardudstyr, herunder farver, til rådighed for de tilknyttede tatovører A og B, som dog i vidt omfang og efter eget valg bruger deres eget udstyr og materiale.

De tilknyttede tatovører A og B afholder selv markedsføringsomkostninger og bestemmer selv, hvilke "conventions", de vil deltage i for at promovere sig selv.

Dog har Selskabet i 2014 afholdt et kursusgebyr på 1.700 kr. pr. person for hver af de to tilknyttede tatovører A og B's deltagelse i et hygiejnekursus, fordi Selskabet har fokus på høj hygiejne i butikkerne. Repræsentanten mener dog ikke, at dette forhold i sig selv gør de to tilknyttede tatovører A og B til lønmodtagere i forhold til Selskabet.

Ifølge Selskabets repræsentant påtager hver enkelt af de tilknyttede tatovører A og B sig en selvstændig økonomisk risiko for, om der overhovedet er tilstrækkeligt at lave i Studiet, herunder hvis kunderne udebliver til en aftalt tid. Også den økonomiske risiko for eventuelle betalingsrestancer, som følge af kundernes manglende betaling for udført arbejde, påhviler hver af de to tilknyttede tatovører A og B personligt.

Herudover hæfter hver af de to tilknyttede tatovører A og B personligt for forpligtelser, som de har pådraget sig i forbindelse med arbejdets udførelse, herunder som følger af deres respektive ansvarspådragende adfærd.

Ifølge kontrakten skal de tilknyttede tatovører A og B således have tegnet "de fornødne forsikringer til dækning af ansvar over for patienterne. Der er ikke fremlagt en sådan forsikring.

Selskabet har selv tegnet en sådan erhvervsforsikring, der omfatter produktansvar, tingsskade og arbejdsulykkeforsikring. Den årlige præmie herfor andrager 52.500 kr.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1: Ja

I henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 7 er forfatter- og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed fritaget for moms.

Momsfritagelsen efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 7 omhandler de udøvende kunstneres arbejde. Fritagelsen omfatter således ikke salg af kunstgenstande, som er reguleret i momslovens § 30, stk. 3.

Landsskatteretten har tidligere taget stilling til, om en tatovør, der arbejder med egen kunstneriske forslag i forbindelse med tatovering, regnes for at udøve momsfritaget kunstnerisk virksomhed, jf. SKM2006. 463. LSR.

I den omhandlede sag blev der ved vurderingen af det kunstneriske arbejde lagt vægt på, at tatovøren altid arbejder med egne forlæg, når han tatoverer, at tatovøren altid fremstiller en ny originaltegning som forlæg til hver tatovering, at hver tatovering er unik, og at den samme tatovering aldrig udføres to gange, at tatovøren udfører et designforslag, som kunden godkender, at tatovøren altid insisterer på selv at lave

et personligt design, og at tatovørens arbejde og arbejdsform på flere måder udtrykker en kunstnerisk virksomhed.

Spørgers tatovører, som arbejder frihånd, har hver deres egen stilart. Nedenfor har vi kort beskrevet de enkelte tatovørers stilarter.

- X, som er direktør i Spørger arbejder meget i japansk stil og skyggetatoveringer.
- C (ansat i Spørger) er kendt for sine new school tatoveringer og arbejder meget i skarpe farver.
- D (ansat i Spørger) arbejder meget i grå skygge indenfor det okulte.
- E (ansat i Spørger) arbejder i stærke farver både inden for old school, new school samt den japanske stil.
- F (ansat i Spørger) har altid tegnet og interesseret sig for tatovering. F's stil spænder vidt fra onde mørke skygge tatoveringer over blide feminine tatoveringer til flotte skarpe tatoveringer.

Når de enkelte tatovører arbejder i frihånd, arbejder de altid med egne forlæg, når de tatoverer. Hver tatovør udfører først en tegning eller et design målrettet den enkelte kunde. På tegningen opbygges tatoveringen i alle detaljer og evt. farvelægges, hvis der anvendes flere farver. Hvis der er tale om mindre tatoveringer, udføres tatoveringen direkte på huden.

Der kan være forskellige greb, figurer og motiver, der går igen, men de sammensættes, udstrækkes og komponeres hver gang forskelligt, således at hver tatovering er unik og den samme tatovering udføres aldrig to gange.

Tatoveringerne udarbejdes i samarbejde med den kunde, som skal bære tatoveringen. Det er tatovørernes mål, at tatoveringen udtrykker den personlighed, som kunden har. Har kunden således nogle ønsker, bliver der taget udgangspunkt i disse ønsker og der udarbejdes et forslag ud fra de drøftelser, der er mellem kunden og tatovøren.

De tatovører, som arbejder i frihånd, tilhører eliten af tatovører. De deltager i konkurrencer både i Danmark og i udlandet, hvor de ofte er blevet præmieret for deres arbejde.

Ud fra ovenstående beskrevne arbejdsmetoder, som tatovørerne anvender ved frihåndsarbejder, er det Spørgers vurdering, at disse ydelser er sammenlignelige med Landsskatterettens kendelse offentliggjort som SKM2006. 463. LSR. Spørgers salg af tatoveringer, som er udført i frihånd, vil derfor - efter Spørgers vurdering - være fritaget for moms, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

SKAT har anmodet Spørger/ Spørgers repræsentant om at dokumentere/sandsynliggøre, at de udførte tatoveringer kan anses for udøvelse af kunstnerisk virksomhed.

Spørgers repræsentant har oplyst, at: "E lige er vendt hjem fra P-land, hvor hun i sidste uge vandt i tre forskellige stilarter.

Ligesom spørgers repræsentant har anført følgende: "Der er ingen tvivl om, at de tatovører, som er hos Spørger er nogle af de mest anerkendte kunstnere, hvilket vedlagte artikel også illustrerer."

Mailen fra spørgers repræsentant var vedlagt en omtale på hjemmesiden P.

Af omtalen på hjemmesiden fremgår bl.a. følgende:

"Et af de helt store danske tattoo-talenter hedder E og er fra X-by.

Hun er X år og har ikke tatoveret i ret mange år. Alligevel hører hun til et af de helt store danske talenter i tatoveringsbranchen.

[...]

Endelig har spørgers repræsentant indsendt et link til et tv-program med titlen "P". Programmet, som er produceret i 2xxx, er blevet vist på tv.

I tv-programmet, som varer knap 30 minutter, følger man hverdagen i en tatoveringsforretning beliggende i X-by, som tilhører direktøren i Spørger. X, som er direktør i Spørger interviewes i udsendelsen, hvor han bl.a. kommenterer på det at være tatovør og betydningen af at få en tatovering.

I udsendelsen oplyses, at direktøren i Spørger har 20 års erfaring med udførsel af tatoveringer, at der siden direktøren X startede med at tatovere er sket en udvikling i valget af motiver. Oprindeligt var det således primært motiver i form af et anker på overarmen eller en skønnert tegnet hen over maven, som blev udført, mens ønskerne til motiver i dag er anderledes.

I udsendelsen ses direktøren X, som på baggrund af et af kunden medbragt fotografi, udfærdiger en tatovering, ligesom direktøren X filmes, mens han tatoverer et dødningehoved på anklen af en anden kunde.

I udsendelsen ses også tatovøren C, som på baggrund af et af kunden medbragt udkast til en tatovering, tatoverer en mælkebøtte på kundens ankel.

Speakereren oplyser, at der udføres tegninger i frihånd. Dette fremgår dog ikke af tv-programmet, som alene viser allerede udfærdige tegninger, som kalkeres over på huden. Ligesom det af udsendelsen fremgår, at der er tilfælde, hvor kunderne i forretningen direkte vælger/ lader sig inspirere af motiver i et katalog/en bog.

Afslutningsvis vises i udsendelsen en række tatoverede kroppe. Der er bl.a. tatoveringer af et hjerte med vinger, Elvis, en stjerne, skrifttegn, 2 svaler, et dødningehoved og ordet "Daddy".

Det bliver i udsendelsen oplyst, at der ikke findes nogen egentlig uddannelse for tatovører, men at der i vidt omfang er tale om mesterlære, men at det dog må anses for et krav, at man har et vist talent for at tegne.

En stor del af udsendelsen omhandler dog piercing, som også udføres i forretningen.

I brev af 10. juli 2014 anfører Spørgers repræsentant yderligere følgende omkring Spørgers kunstneriske aktiviteter.

"Interessen for at udsmykke kroppen har eksisteret op gennem historien med forskellige former for symbolværdi. Siden 1980'erne er udbredelsen af kropsudsmykning taget til, samtidig med at symbolværdien er faldet. Således er det i dag ikke kun søfolk, der får lavet tatoveringer, men et bredt udsnit af befolkningen, både unge og gamle. Hertil kommer, at en række kendte skuespillere og sportsfolk er med til at skabe mode for en kultur, hvor tatoveringer er "in".

Spørger oplyser endvidere, at ændringen i kundegruppen har haft en naturlig indvirkning på de motiver, der efterspørges. Kunderne i dag ønsker ikke blot maritime motiver, men stiller store krav til detaljer, udførelse og motiv. Langt de fleste, som kommer hos Spørger for at blive tatoveret, har gjort sig mange tanker og overvejelser omkring den tatovering, de skal have. De dygtigste tatovører har specialiseret sig inden for særlige emner fx gotiske motiver, japansk stil, 3D tegninger, portrætter, skyggetatoveringer, farvelægning m.v. og arbejder kun ud fra egne forlæg. Kundens ønsker til tatoveringen vil derfor oftest være afgørende for hvem, de udvælger til at lave deres tatovering.

Hertil kommer, at tatovørerne i Spørger flere gange har deltaget i konkurrencer både herhjemme og i udlandet, hvor de har høstet stor anerkendelse af deres håndværk og talent. Mange kunder kommer derfor til Spørger med ønske om at få en tatovering, som er lavet af en helt konkret tatovør, fordi netop denne tatovørs arbejde tiltaler dem. På samme måde, som mange vælger, at købe en konkret kunstners maleri, fordi de har en forkærlighed for kunstnerens motiver, farver m.v.

Ud fra kundens ønsker til tatoveringen udarbejder tatovøren herefter en skitse/originaltegning. Denne skitse udarbejdes med samme nøjagtighed og detaljegrad, som den tatovering, kunden skal have på huden. Grunden til, at der lægges et meget grundigt arbejde i skitsen, er, at kunden skal danne sig et klart billede af, om tatoveringen bliver, som han/kun ønsker det. Der arbejdes derfor med skitsen indtil kunden er tilfreds med resultatet, for der er ikke mulighed for nogen generalprøve, når selve tatoveringen laves - der gives kun én chance til at lave den perfekte tatovering.

Afhængig af størrelsen på skitsen og tatoveringen, så overføres skitsen til huden således, at tatovøren kan bruge denne til at tegne efter. Muligheden for at overføres skitsen til huden er ikke aktuel ved større tatoveringer, hvorfor tatoveringer over en vis størrelse altid udarbejdes uden, dog stadig ud fra det udarbejdede forlæg.

Det kræver stor nøjagtighed at lave en tatovering, og arbejdet kræver tid. Derfor bliver større og komplicerede tatoveringer lavet over flere gange - på samme måde som en kunstmaler, der først kan male videre, når den ene farve er tør. Under denne proces sker det ofte, at tatoveringen udvikler sig i form eller farver, fordi tatovøren får nye kreative idéer.

Der findes ingen konkret uddannelse som tatovør. Faget er et mesterlære-fag, som stiller store krav til det tegnende talent, særligt henset til at der, som nævnt ovenfor, ikke er mulighed for en generalprøve ud over den skitse, som tatovøren tegner indledningsvis. Dét, at kunne lave smukke tegninger og illustrationer, er dog ikke ensbetydende med, at man også pr. automatik er en dygtig tatovør. For at blive en dygtig tatovør skal den enkelte endvidere have den rigtige teknik og sin helt egen personlige stil.

Om tatovering i et momsmæssigt kunstperspektiv anfører spørger, at begrebet "kunst" er under evig udvikling og lader sig derfor vanskeligt definere.

Som det fremgår af syns- og skønsmandens udtalelse i forbindelse med den sammenlignelige sag i SKM2006. 463. LSR, så forholder det sig således i dag, at stort set hvilken som helst handling eller objekt, som en kunstner foretager eller fremstiller, kan opnå status som kunst, det er alene et spørgsmål om hvilken relation, hvilken position, i forhold til kunstinstitutionen, der skal til for at få det iscenesat som kunst i en kunstinstitutionel sammenhæng.

I relation til momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, så fritager denne bestemmelse *kunstnerisk virksomhed* - dvs. de udøvende kunstnere, herunder også kunstnere i selskabsform. I henhold til praksis fortolkes begrebet "kunstner" bredt i den forstand, at fritagelsen ikke stiller krav til den udøvende kunstners baggrund eller udøvelsesområde, men bredt fritager ydelser, som er frembragt af kunstnere. Begrebet "udøvende kunstnere" ses i praksis betinget af den grad af frihed, selvstændighed, personlighed og originalitet, som lægges i ydelsen, jf. fx SKM2009. 233. SR og SKM2004. 111. TSS. Heri ligger en vis forståelse for, at en kunstnerisk tilgang i mange situationer kan oplæres, men at de kunstneriske færdigheder indenfor kunst, litteratur, skuespil og håndværk langt hen ad vejen er autodidakte.

At begrebet "kunstnerisk virksomhed" ikke stiller krav til kunstnerens uddannelse forstærkes af tidligere konklusioner, som et nedsat udvalg under skatteministeren, udsendte i 1990 efter en undersøgelse af kunstnernes skatte- og afgiftsmæssige stilling. Udvalget blev nedsat som led i regeringens politisk om at skabe mulighed for, at kunstnere kan arbejde under sådanne vilkår, at det danske kulturliv forsat vil

udvikle sig, og at udviklingen ikke skulle hæmmes af skatte- og afgiftsmæssige regler. Udvalgets arbejde resulterede i juni 1990 i betænkning nr. 1203. Af denne betænkning fremgår det, at begrebet "anden kunstnerisk virksomhed", omfatter de fleste udøvende kunstnere, som f.eks. skuespillere, dansere, artister, musikanter m.v., herunder kunstnergrupper og orkestre.

Herudover fremgår det af betænkningen, at momsfrigtagelsen for kunstnerisk virksomhed kun omfatter kunstnerens personlige ydelse og vederlag herfor.

I den sammenlignelige sag SKM2006. 463. LSR lægger Landsskatteretten da også særligt vægt på, at den pågældende tatovør altid arbejder med egne forlæg, at der altid fremstilles en ny originaltegning som forlæg til hver tatovering, at hver tatovering er unik og at den samme tatovering aldrig udføres to gange, at klageren udfører designforslag, som kunden godkender, at klageren altid insisterer på selv at lave et personligt design, og at klagerens arbejde og arbejdsform på flere måder udtrykker en kunstnerisk virksomhed.

Kendelsen er således i tråd med den øvrige praksis omkring udsmykningsydelser, fx SKM2007. 540. SR, hvor Skatterådet lagde vægt på, at der var tale om integrerede bygningsinstallationer skulle anses som momsfrigtaget kunstnerisk udsmykningsydelse. Der blev lagt særlig vægt på, at ydelsen kun kunne leveres én gang, at der var tale om bestillingsarbejde og at ydelsen ikke kunne fremstilles på forhånd.

Henset til praksis på området og intentionen i momsfrigtagelsen for udøvelse af kunstnerisk virksomhed er det Spørgers opfattelse, at Spørgers salg af tatoveringer, som er udført i frihånd, på baggrund af tatovørens egne forlæg, skal anses for kunstneriske ydelser, omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

Til brug for SKATs afgivelse af bindende svar har Spørger vedlagt billeder af tatoveringer, som Spørgers tatovører har udført.

Spørger henleder endvidere opmærksomheden på, at Spørgers ansatte har bidraget med kunst til en vandreudstilling, hvor tatovørerne har doneret tegninger, malerier m.v., som er solgt på auktion fordel for en velgørende organisation.

De ansatte i Spørger deltager p.t. med en række af deres tatoveringer i en udstilling i X-by.

Endelig oplyser Spørger, at de ansatte har deltaget i en række conventions i både Danmark og udlandet. De ansatte har således bl.a. deltaget i Ink Conventions i hele Skandinavien, Frankrig, Holland, Venezuela, Tyskland og USA. D, som er beskrevet i anmodningen om bindende svar, har stort set ikke været i Danmark det seneste år, idet hun p.t. er i New York. Der er således kommet andre tatovører til. Hun er bl.a. taget til udlandet for at få ny inspiration.

Inden for de sidste 3 år har Spørgers ansatte vundet mere end 50 priser i forbindelse med deltagelse i forskellige konkurrencer, som der kan stilles op i ved de forskellige conventions."

Alle Spørgers ansatte skal bl.a. deltage i Nordic Ink Festival.

Ud fra praksis på området er det Spørgeres opfattelse, at begrebet kunstnerisk virksomhed, som omhandlet i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, ikke stiller krav til den udøvede kunstners faglige baggrund, men i stedet stiller krav om, at den leverede ydelse indeholder en vis grad af frihed, selvstændighed, personlighed og originalitet. Derfor har Spørger vedlagt eksempler på de typer af tatoveringer, som Spørger mener, er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

Det er Spørgers opfattelse, at tatovørernes arbejder i frihånd ud fra egne forlæg, som dette er fremlagt for Skatterådet, fuldt ud lever op til disse krav, og at ydelserne derfor skal anses som momsfrie kunstneriske ydelser. Det er endvidere Spørgers vurdering, at nærværende sag er direkte sammenlignelig med sagen

i SKM2006. 463. LSR, herunder særligt de forhold, som Landsskatteretten lægger afgørende vægt på i kendelsen.

Der skal ikke tages stilling til, om den enkelte ansatte er kunster i sin helhed. Der skal tages stilling til, om de tatoveringer, som udføres i frihånd, kan anses for omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

I forhold til de ansattes deltagelse i conventions har Spørgers repræsentant linket dels til hjemmesiden for X Convention, dels til hjemmesiden for X Ink Festival.

Hjemmesiden for X Convention viser en række fotos af tatoveringer, som har været udstillet. Ved at klikke på de enkelte fotos er det muligt at få oplyst udstillerens navn. En gennemgang viser, at E optræder på udstillingen med et foto af en tatovering i form af en bred blomsterranke, bestående af lyserøde blomster, grønt løv og røde dødningehoveder tatoveret på overkroppen af en kunde. Ligesom F, som også er ansat i Spørger, optræder på udstillingen med et foto af en tatovering på en torso, som forestiller bl.a. en haj, en blæksprutte og et menneskeligt øje i en trekant.

På hjemmesiden for X Ink Festival fremgår, at der i løbet af festivalen afholdes en række konkurrencer, hvor det er muligt for enhver, som har lyst til at stille op, at indmelde en tatovering.

I mail af 11. august 2014 har Spørgers repræsentant endvidere linket til en tv-udsendelse, idet Spørgers repræsentant anfører følgende i mailen: "Til brug for vurdering af det kunstneriske arbejde har vi vedlagt et yderligere indslag, hvor X, som er direktør i spørger laver en skitse til en person, som skal have en tatovering. Indslaget illustrerer, hvordan en tatovør arbejder som kunstner og lytter til kundens livshistorie for at finde frem til en tatovering, som beskriver den person, som skal bære tatoveringen."

Programmet, der linkes til, er andet afsnit i en serie.

I programmets følges en 44 årig journalist, som forsøger at ændre sin stil. I den forbindelse overvejer journalisten, om han skal få en tatovering og drøfter muligheden med direktør X. Det oplyses i udsendelsen, at direktør X og journalisten i ca. 1 time har drøftet journalistens ønsker til en tatovering herunder journalistens baggrund og værdier med henblik på udfærdigelse af en skitse til en tatovering, som udtrykker journalistens "personlighed".

For rullende kamera udfærdiger direktør X i løbet af 3 min. en tatoveringsskitse, jf. at skitsen ifølge uret bag X udfærdiges i tidsrummet kl. 12:09 til kl. 12:12. Tatoveringsforlægget (skitsen) forestiller en rose og militære id-skilte med journalistens datters fødselsdato. Over rosen er en skytsengel og et "banner" med navnet på journalistens datter. Skitsen tegnes med rødt og optegnes endeligt med sort tusch. Udfærdigelsen af skitsen og den efterfølgende optegningen varer i alt 11 min., jf. at uret i baggrunden viser journalisten forlade forretningen kl. 12:20.

SKATs udkast til bindende svar har været sendt i høring hos spørger og dennes repræsentant to gange. I det første høringssvar har spørgers repræsentant fremsat følgende bemærkninger:

I forbindelse med beskrivelsen af tv-programmerne, hvor det illustreres, hvordan processen i udførelsen af tatoveringer foregår, har SKAT i sagsfremstillingen anført, at tatovøren C, laver en tatovering af en mælkebøtte, som kunden har medbragt.

"Vi [dvs. Spørger] skal i tilknytning hertil præcisere, at C laver en skitse direkte på kundens hud med inspiration i den tegning, som kunden har med. Efter at kunden har accepteret skitsen på huden bliver der tatoveret.

SKAT anfører endvidere, at man ikke ser frihåndtegninger i programmer, idet man alene viser allerede udfærdigede tegninger, som kalkeres over på huden. Vi skal i tilknytning hertil oplyse, at tatovørerne

altid starter med at lave en skitse på papir eller direkte på, således at kunden har en idé om, hvad de får tatoveret. Det at kalkere tegningen over på huden er en del af arbejdsprocessen. Den samme arbejdsproces er anvendt hos tatovøren i den omhandlede Landsskatteretskendelse offentliggjort som SKM2006. 463. LSR, som vi henviser til. Det fremgår ligeledes af Landsskatteretskendelsen, at den pågældende tatovør får inspiration til sine tatoveringer i motiver fra den hjemlige jernalder, vikingetiden og den keltiske kultur. Det er således normalt, at kunstnere, der maler portrætter af mennesker eller ting har afsæet enten i en levende model eller et billede/fotografi. Med hensyn til tv-udsendelsen, hvor X skal tatovere et portræt, fremgår det også af skitsen på papiret, at det er X, som har lavet denne.

Når SKAT kan anføre, at man ikke har set arbejde, der er udført i frihånd, så har SKAT helt misforstået arbejdsprocessen. Når en tatovør arbejder i frihånd, så er det tatovørens eget forlæg, der er udarbejdet i frihånd. De fleste skitser bliver kalkeret over på huden på baggrund af den frihåndstegning, som er blevet udarbejdet, hvilket også er beskrevet på de næste sider i sagsfremstillingen. Det forhold, at der laves skitser på papir er bl.a. illustreret ved det første billede i de vedlagte bilag til sagsfremstillingen, hvor skitsen og den efterfølgende tatovering fremgår.

I tilknytning til SKATs besvarelse af spørgsmålet henvises der til en række afgørelser, som også er indgået i Landsskatterettens afgørelse for vurdering af, om de frihåndstegninger, der udføres af den omhandlede tatovør i SKM2006. 463. LSR.

Ved at gå ind i en analyse af domme og af praksis beskrevet af momsnavnet i 80'erne og 90'erne begynder SKAT at stille spørgsmålstejn ved, om en tatovør overhovedet kan sælge ydelser omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

Det er efter vores vurdering helt irrelevant for sagen, idet Landsskatteretten netop har taget stilling til, i kendelsen offentliggjort som SKM2006. 463. LSR, at en tatovør kan levere ydelser der er fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

Det, der skal tages stilling til i nærværende sag er, om et selskab på lige vilkår med en tatovør, der driver virksomhed i personligt regi, ligeledes kan anses for at sælge ydelser omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, når selskabet opfylder de kriterier, som er sat op i Landsskatterettens kendelse.

Vi har forespurgt, om Spørger som selskab kan anses for at sælge kunstneriske ydelser efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, når Spørger opfylder de kriterier, som er oplyst i Landsskatterettens kendelse SKM2006. 463. LSR. For at underbygge, at Spørger arbejder efter de samme kriterier har vi givet oplysninger om nogen af de ansatte, som netop arbejder i frihånd og er anerkendte kunstnere, idet de bliver præmieret for deres værker ved forskellige conventions, hvor det er fagfolk, som præmierer de bedste.

Vi er bekendt med, at tatovørvirksomhed ikke generelt kan anses for udøvelse af kunstnerisk virksomhed.

Der er således ikke blevet spurgt til, om selskabet kan sælge standardtatoveringer, som kan vælges i studiernes kataloger for at være omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 7. Standardvarer er momspligtige efter momslovens § 4. Der ønskes alene taget stilling til, om momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, kan finde anvendelse på unika og ikke massefremstillede tatoveringer.

Såfremt SKAT mener, at det ikke alene er tatovørvirksomhed, der er drevet i personligt regi, der kan blive omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, bør der kunne opsættes retningslinjer for, hvornår momslovens § 13, stk. 1, nr. 7 kan finde anvendelse. SKAT anfører i indstillingen, at arbejdsmetoden er sammenlignelig med Landsskatteretskendelsen SKM2006. 463. LSR.

SKAT mener dog ikke, at der foreligger nogen udtalelse fra en særligt kunstkyndig omkring den håndværksmæssige og billedmæssige kvalitet. Vi er ikke enige i denne udtalelse. Og desuden er det vel ikke afgørende om der er særligt kunstkyndige, der har udtalt sig. Det var kun for at afklare 2006 sagen man havde indkaldt en syn- og skønsmand. Skal det nu være et krav i alle tilfælde?

Når de ansatte deltager i conventions er det netop den håndværksmæssige og billedmæssige kvalitet, der bliver bedømt af faglige personer i ind- og udland. Det er præcis den samme måde, som anvendes ved bedømmelse i andre sammenlignelige kunstgrene, fotografier, malerier, tegninger m.v. Det er ikke publikum, som kårer vinderen. Det er publikum, som lægger hud til tatoveringerne.

Da spørger ønsker at afregne korrekt moms, bør der kunne tages stilling til, om Spørger som selskab kan blive omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, når en tatovering udføres efter de arbejdsmetoder, som er oplistet i Landsskatterettens kendelse."

I det andet høringssvar har spørgers repræsentant fremsat følgende bemærkninger:

"Ved besvarelsen af spørgsmål 1 skal der henses til beskrivelsen af arbejdsprocessen i forbindelse med, at de ansatte tatoverer i frihånd.

Vi har på intet tidspunkt anført, at tatoveringer skal anses for kunst, når blot tatoveringerne er udført i frihånd. Ved besvarelsen af spørgsmål 1 skal der henses til den samlede arbejdsproces, som er beskrevet for tatovørerne, når de udfører kunstneriske opgaver.

Ved beskrivelsen af arbejdsprocessen i forbindelse med tatoveringer, der efter vores [dvs. spørgers] vurdering skal anses for værende kunst, er det oplyst at tatovørerne altid arbejder med egne forlæg, når deres tatoveringer anses som værende kunst.

Hver tatovør, som udfører kunst, udfører først en tegning eller et design målrettet den enkelte kunde. På tegningen opbygges tatoveringen i alle detaljer og evt. farvelægges, hvis der anvendes flere farver. Hvis der er tale om mindre tatoveringer, udføres tatoveringen direkte på huden. Tilsvarende arbejdsprocesser er anvendt i sagen SKM2006. 463. LSR, hvor Landsskatteretten fastslår, at den omhandlede tatovørs arbejder skal anses for kunst omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

Der kan være forskellige greb, figurer og motiver, der går igen, men de sammensættes, udstrækkes og komponeres hver gang forskelligt, således at hver tatovering er unik og den samme tatovering udføres aldrig to gange.

Tatoveringerne udarbejdes i samarbejde med den kunde, som skal bære tatoveringen. Det er tatovørens mål, at tatoveringen udtrykker den personlighed, som kunden har. Har kunden således nogle ønsker bliver der taget udgangspunkt i disse ønsker og der udarbejdes et forslag ud fra de drøftelser, der er mellem kunden og tatovøren.

Når der henses til Landsskatterettens kendelse SKM2006. 463. LSR fremgår det, at for A [Den i landsskatteretssagen omhandlede tatovør] er en tatovering ikke kun et anliggende, der angik hans egen ideer og kunnen, enhver tatovering er en forhandling, en overenskomst mellem tatovøren og kunden.

For, mellem den der udfører den i sig egen stil og den som ønsker den, og som skal bære den på sin krop som en del af sin personlighed fremover. Derfor tages kunden også med på råd, når forlægget skal udføres og forskellige ønsker kan indarbejdes.

A [Tatovøren i Landsskatterettens kendelse] har således ikke et design-katalog med faste tatoveringseksempler, som kunden kan vælge imellem. Han fremviser evt. i stedet et fotokatalog med eksempler

på tidligere udførte tatovering, som kunden kan lade sig inspirere af, og som man kan forhandle ud fra. Derefter udfører han et designforslag, som kunden godkender.

A [Tatovøren i Landsskatterettens kendelse] insisterer altid på selv at lave et personligt design, dvs. hvis kunden selv medbringer et design et andet sted fra (fx en anden tatovørs billede) og ønsker det tatoveret, så vil det kun blive udført, hvis A kan se en mening med og får lov til at bearbejde det til sin egen stil og udtryk.

Som nævnt udfører A [Tatovøren i Landsskatterettens kendelse] oftest relativt store tatoveringer på en større del af kroppen og ikke i særlig høj grad små tatoveringer. Dvs. at klientellet tilhører ofte de mere erfarne og kræsne, der i forvejen har tatoveringer, og som ved hvad de går efter, og ikke så meget debutanterne, der blot ønsker en lille dekorativ ting.

Efter at forlægget er kalkeret over på huden udføres tatoveringen med diverse instrumenter og værktøjer. A [Tatovøren i landsskatteretssagen] anvender både elektrisk og manuelt værktøj, han bruger undertiden den vanskelige teknik med håndstikning, hvortil der anvendes personligt fremstillet værktøj, og han har i det hele taget, som alle professionelle håndværkere et personligt forhold til værktøjet, som ofte har været anvendt meget længe og i flere tilfælde er personligt tilpasset.

Arbejdsprocesserne for de tatovører, som udfører kunst i Spørger, er direkte sammenlig med Landsskatterettens kendelse SKM2006. 463. LSR.

Tegninger og tatoveringer er udført med stilmæssig sikkerhed og grafisk sans for rytme og motiv, med sammenhæng mellem detalje og helhed og stor fornemmelse for tatoveringens samspil med kroppens former og funktioner.

Der er således ikke belæg for at besvare spørgsmål 1 med et "Nej", idet der skal henses til hele arbejdsprocessen, når tatovørerne ikke udfører standard opgaver.

For at få afdækket, om de omhandlede typer af tatovering kan anses for kunst efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, vil Skatterådet da kræve, at der skal foretages syn og skøn? "

Spørgsmål 2: Ja

Ved vurderingen af, om hver af de to ovennævnte tatovører skal anses for selvstændigt erhvervsdrivende i forhold til Selskabet, skal der henses til forarbejderne til SKD cirk. nr. 129 af 4. juli 1994, som er genoptrykt i SKATs juridiske vejledning afsnit C. C. 1.2.1. I Den juridiske vejledning er selvstændigt erhvervsdrivende afgrænset i forhold til lønmodtagere ved, at selvstændig erhvervsvirksomhed er kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter og med det formål at opnå et overskud.

Det er en forudsætning, at

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

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

Som lønmodtager anses den, der modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold. En lønmodtager er desuden kendetegnet ved at udføre arbejde efter arbejdsgiverens anvisninger og for dennes regning og risiko.

I henhold til Den juridiske vejledning afsnit C. C. 1.2.1. lægges der vægt på følgende forhold ved afgrænsningen af om, der er tale om et ansættelsesforhold:

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

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

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

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

På baggrund af de vilkår, som Selskabet har indgået lejekontrakter med tatovørerne A og B på, er det spørgers vurdering, at lejekontrakterne er sammenlignelige med Skatterådets bindende svar omkring

indleje af fysioterapeuter. SKM2010. 589. SR, hvor de enkelte fysioterapeuter blev anset for selvstændigt erhvervsdrivende.

I den omhandlede sag blev der bl.a. lagt vægt på, at de enkelte fysioterapeuter fakturerer selvstændigt til kunder og modtager selvstændigt tilskud fra sygesikringen. Der blev endvidere lagt vægt på, at fysioterapeuten afregnede 35 pct. af sin omsætning til indehaveren i overensstemmelse med den indgåede indlejeaftale.

Landsskatteretten har endvidere truffet afgørelse i to sager vedrørende optikere/optometristers indleje i en klinik. Kendelserne har journal nr. 11-02616. I sagerne blev lejerne ligeledes anset for at drive selvstændig erhvervsvirksomhed.

Den lejekontrakt Selskabet har indgået med de tilknyttede tatovører A og B, er bygget op samme måde, som indlejekontrakten for fysioterapeuter.

- Huslejen fastsættes ud fra en omsætningsfordeling. Hver af de to tilknyttede tatovører A og B skal som lejere afregne 40 % af sin omsætning til Selskabet.
- Ingen af de to tilknyttede tatovører A og B har noget krav på ydelser fra udlejer under ferie, sygdom m.v.
- Hver af de to tilknyttede tatovører A og B har pligt til at benytte Studiets (i Æ-by) navn, samtidig med at hver af de to tilknyttede tatovører A og B har en beskrivelse af sig selv.
- Der vil være selvstændig fakturering og afregning til Selskabet.
- De faciliteter og arbejdsredskaber, som Studiet stiller til rådighed er sammenlignelige med det udstyr en optiker/fysioterapeut får stillet til rådighed ved indlejekontrakt.
- Lejer er frit stillet med hensyn til arbejdets tilrettelæggelse.

På baggrund af Skatterådets bindende svar samt de efterfølgende Landsskatteretskendelser, er det spørgers vurdering, at spørgsmål 2 skal besvares med "ja".

Repræsentanten har i høringsbrev af 4. marts 2015 anført følgende vedrørende spørgsmål 2:

Tatovør A

Det fremgår af side 6, at tatovør A fungerer som daglig leder af Studiet (i Æ-by). Repræsentanten skal henledes SKATs opmærksomhed på, at selskabet ikke har indgået nogen aftale med tatovør A om at være daglig leder af Studiet i Æ-by).

Tatovør A har indgået en lejeaftale på lige vilkår med tatovør B. Repræsentanten er således ikke enig i, at tatovør A er daglig leder af studiet.

Repræsentanten skal gøre opmærksom på, at tatovør A er den første tatovør, som Selskabet har indgået en lejeaftale med i forbindelse med indretning af studiet i Æ-by.

Tatovør B

Det fremgår af beskrivelsen af tatovør B, at tatovør A fastsætter hvilke tatoveringsopgaver, tatovør B kan varetage, ligesom tatovør A fastsætter prisen for opgaverne.

Tatovør B fastsætter efter indgåelse af lejekontrakten selv priser på sine opgaver, ligesom han selv indgår aftale med kunder om hvilke opgaver han udfører.

Selskabet er på ingen måde bekendt med, at tatovør A fastsætter hvilke tatoveringsopgaver tatovør B kan varetage.

Ved besvarelse af spørgsmål 2 har SKAT anført, at det arbejde, som hver af de to tatovører A og B udfører for Selskabet, er en løbende arbejdsydelse, hvor tatovørerne hver især udfører tatovørarbejde for Selskabet, indtil de fratræder ved egen eller Studiets opsigelse af kontrakten.

Repræsentanten skal i tilknytning til denne beskrivelse henlede Skatterådets opmærksomhed på, at de to tatovører A og B ikke udfører arbejde for Selskabet. De to tatovører har sine egne kunder som hvervgivere, og det er for egne kunder arbejdet udføres og ikke for Selskabet. Selskabet er således ikke hvervgiver i forhold til de to tatovører A og B. Det er de to tatovørers kunder, der er hvervgivere for henholdsvis tatovør A og tatovør B.

Det fremgår endvidere, at de to tilknyttede tatovører A og B ikke har indtægter fra andre hvervgivere end selskabet.

De to tatovører opkræver betaling hos deres kunder. Der modtages således ingen betaling fra Selskabet for det udførte arbejde.

Det fremgår af indstillingen, at Selskabet har adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse, herunder tilsyn og kontrol. Repræsentanten skal henlede Skatterådets opmærksomhed på, at Selskabet ikke har instruktionsbeføjelser over for lejerne.

Ved vurderingen af, om de to tatovører A og B skal anses for arbejdstagere er der endvidere henset til, at tatovørerne skal benytte Studiets navn. Dette er også tilfældet i sagerne vedrørende fysioterapeuten og Landsskatterettens kendelse vedr. optometristerne. Dette kan således ikke være afgørende for vurdering af, om de tilknyttede tatovører A og B skal anses for arbejdstagere eller ej.

Det er ved indstillingen henset til, at lejerne skal gøre påbegyndt arbejde færdig i Studiet. Repræsentanten skal henlede opmærksomheden på, at dette forhold er indskrevet i lejekontrakten for at Selskabet er sikret, at få leje for det arbejde, som er udført i Selskabets studie. I det omfang tatovøren åbner sit eget studie eller lejer sig ind hos en anden tatovør, skal det ikke være muligt at undgå at betale leje for det arbejde, der er udført i Selskabets studie, hvis der eksempelvis først sker betaling ved den afsluttende tatovering.

Afslutningsvis er der henset til, at kundekartoteket tilhører Selskabet. Repræsentanten skal henlede Skatterådets opmærksomhed på, at dette ligeledes er tilfældet i sagerne vedr. fysioterapeuten og optometristerne. Det kan således ikke tillægges afgørende betydning, at kundekartoteket tilhører Selskabet.

Med hensyn til de forhold, som taler for at de to tilknyttede tatovører A og B driver selvstændig virksomhed har SKAT anført, at disse oplysninger ikke kan tillægges afgørende vægt.

Det er endvidere SKATs vurdering, at sagen vedrørende fysioterapeuten SKM2010. 589 ikke kan lægges til grund, idet Skatterådet i denne sag angik et spørgsmål om succession, hvor der præjudicielt skulle tages stilling til, om en fysioterapeut kunne anses for lønmodtager og dermed successionsberettiget.

Der skal ikke lægges andre kriterier til grund ved vurdering af, om en person skal anses for arbejdstager i henhold til successionsreglerne. Derfor kan der ikke ses bort fra Skatterådets afgørelse i den omhandlede sag vedr. fysioterapeuten, når det skal vurderes, om de udarbejdede lejekontrakter kan føre til, at Selskabet skal betragtes som arbejdsgiver eller ej.

I forbindelse med besvarelse af spørgsmål 2 skal vi endvidere henlede Skatterådets opmærksomhed på Skatteankenævn Frederiksbergs afgørelse omhandlede klage over SKATs bindende svar vedrørende vurdering af en tatovørs indgåede lejekontrakter med selvstændige tatovører. Sagen vedrører CPR nr. XXX.

Lejekontrakten er udarbejdet på sammenlignelige vilkår med nærværende sag. I den omhandlende sag fastslår Skatteankenævnet, at klager ikke skal anses for arbejdsgiver idet:

- Lejerne selv tilrettelægger sit arbejde uden anden instruktion end fra kunden
- Lejer alene er forpligtet overfor sin kunde for det bestilte arbejde
- Lejer kan udføre sit arbejde alle andre steder end i klagers butik, både hjemme privat eller andre og kan indgå i samarbejde med andre
- Lejer bærer den økonomiske risiko ved for arbejdets udførelse, herunder at kunder ikke betaler og selv skal opkræve betaling for udført arbejde
- Lejer skal selv investere i tatovørmaskiner
- Lejer kan annoncere for eget arbejde og stilart

De forhold, som Skatteankenævnet lægger vægt på ved vurdering af, om klager skal anses for arbejdsgiver er de forhold, som SKAT ved indstillingen af det bindende svar har anført, at der ikke kan tillægges nogen betydning for vurderingen i nærværende sag.

På baggrund af ovenstående er det vores vurdering, at lejerne skal anses for selvstændige erhvervsdrivende, idet Selskabet ikke har nogen instruktionsbeføjelser overfor de to lejere.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1:

Det ønskes bekræftet, at Spørger anses for at udøve kunstnerisk virksomhed og dermed er fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1. nr. 7, når tatovørerne arbejder i frihånd.

Lovgrundlag

Momslovens § 4, stk. 1:

Der skal betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering.

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 7

Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

7) Forfatter- og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed.

Momssystemdirektivets bilag X, del B

Transaktioner, som medlemsstaterne kan fortsætte med at fritage:

1) [...]

2) Ydelser leveret af forfattere, kunstnere, herunder udøvende kunstnere, advokater og andre personer i liberale erhverv, bortset fra lægegerningen og dertil knyttede erhverv, undtagen følgende ydelser:

[...]

Praksis

C-169/00 Kommissionen mod Finland

Domstolen pointerede, at det var ubestridt, at momsfrigtagelsen for tjenesteydelser præsteret af forfattere og kunstnere var en undtagelse, der afviger fra den harmonisering af momsordningerne, og bemærkede, at det af fast praksis fremgår, at de udtryk, der anvendes til at betegne fritagelser, der er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person, skal fortolkes strengt. Ligesom domstolen bemærkede, at en streng fortolkning så meget desto mere er berettiget i sager om sjette direktivs bilag F, punkt 2 [nuværende momssystemdirektivs bilag X, del B], som ikke er en harmoniseret fritagelse, men en fritagelse, der kun er tilladt i en overgangsperiode.

C-141/00, Kügler

EU-domstolen anførte, at princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt og anførte, at neutralitetsprincippet ville blive tilsidesat, hvis muligheden for at påberåbe sig en afgiftsfrigtagelse, var afhængig af, i hvilken retlig form den afgiftspligtige udøvede sin virksomhed.

Domstolens konklusion var derfor, at afgiftsfrigtagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), ikke afhænger af den afgiftspligtiges juridiske form.

C-45/01, Dornier

Med henvisning til sag C-141/00, Kügler konkluderede EU-Domstolen, at: "... da afgiftsfrigtagelsen i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, litra c), ikke afhænger af den retlige organisationsform for den afgiftspligtige, der udfører de lægelige eller dertil knyttede ydelser, der er nævnt heri, kan psykoterapeutiske behandlinger udført af en privatretlig stiftelse af terapeuter, der er ansat af stiftelsen, fritages."

U1985. 122H:

Højesteret fastslog, at i hvert fald kun en mindre del af den virksomhed, der udøves af tatovører her i landet, kan anses for omfattet af undtagelsesbestemmelsen vedrørende kunstnerisk virksomhed og konkluderede på den baggrund at der herefter ikke var grundlag for at tilsidesætte den afgørelse, som momsnavnet havde truffet efter en generel vurdering af erhvervsudøvelsen.

Af den tidligere instans afgørelse fremgår, at Momsnavnet ved afgørelsen har lagt særligt vægt på en udtalelse fra Akademirådet om, at "tatoering som kun kan dømmes på konkret grundlag og ikke på grundlag af en artsbestemmelse".

SKM2006. 463. LSR:

Landsskatteretten anførte, at Højesteretsdom, U1985. 122H, skal fortolkes således, at tatovørvirksomhed ikke som branche generelt kan anses for omfattet af fritagelsesbestemmelsen vedrørende kunstnerisk virksomhed, men at Højesteretsdommen imidlertid ikke er udtryk for, at en konkret tatovørvirksomhed ikke under nogen omstændigheder vil kunne karakterises som kunstnerisk virksomhed.

Landsskatteretten fandt, at det måtte bero på en konkret vurdering af den udførte tatovørvirksomhed, om virksomheden kunne anses for kunstnerisk virksomhed, omfattet af fritagelsesbestemmelsen.

Ud fra oplysningerne i syns- og skønsrapporten fandt Landsskatteretten, at den i den konkrete sag udøvede tatovørvirksomhed var momsfrigtaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, som anden kunstnerisk virksomhed.

Af sagen fremgår, at syns- og skønsmanden var blevet bedt om, at:

- Beskrive tatovørens arbejdsmetode, herunder valg af motiv og tatoeringsprocessen

- Beskrive den kvalitative udførelse af tatoveringsarbejderne
- Vurdere om tatovørens arbejde og arbejdsform kunne anses for at udtrykke kunstnerisk virksomhed

Om *arbejdsmetoden* anføres bl.a. nedenstående i syns- og skønsrapporten:

- Arbejder altid med egne forlæg/tegninger
- Laver altid en ny original tegning til hver tatovering, således at hver tatovering er unik og den samme tatovering aldrig udføres to gange.
- Anvender både elektriske og manuelt værktøj og undertiden håndstikning ved udførsel af tatoveringen.

Om *kvaliteten* anføres følgende i syns- og skønsrapporten:

- Høj håndværksmæssig og billedmæssig kvalitet
- Tydeligt at tatovøren har en fortid som maler og tegner og har studeret hos maleren C på Århus Kunstakademi
- Stor stilmæssig sikkerhed
- Grafisk sans for rytme og motiv
- Sammenhæng mellem detalje og helhed
- Stor fornemmelse for tatoveringens samspil med kroppens former og funktioner.

Om arbejde og arbejdsformen er *udtryk for kunstneriske virksomhed* er anført, at den pågældende tatovørs arbejde og arbejdsform på flere måde udtrykker en kunstnerisk virksomhed, idet den pågældende tatovør:

- har en langt større kunstnerisk tilgang til faget, end den der normalt er gældende.
- adskiller sig markant fra den almindelige, stereotype opfattelse af tatovører, som en der sidder i en kælderbutik og reproducerer små banale sentenser og symboler på samleband.
- tilhører den elite af tatovører, der kan siges, at arbejde i en anerkendt kunstnerisk tradition, hvilket den respekt og position han besidder i tatovørkredse, både nationalt og internationalt, vidner om.
- arbejder ud fra den traditionelle forestilling om det unikke værk, der skabes fra gang til gang
- søger en personlig stil og et særligt udtryk i sine arbejder

SKM2009. 233. SR

Skatterådet konkluderede, at henset til, at arbejdsgiveren havde fastsat rammerne for indholdet af foredragene, men at guiderne i høj grad havde haft frihed i udformningen af deres egne foredrag, kunne guideydelse anses for omfattet af den danske momsfritagelse for kunstneriske virksomhed. Idet det ved denne vurdering ikke havde nogen betydning om virksomheden blev drevet i fysisk eller juridisk form, og om ydelserne leveres af ansatte.

Begrundelse

Spørger ønsker bekræftet, at det kan anses for udøvelse af kunstnerisk virksomhed, når de ansatte tatovører arbejder i frihånd.

Der betales som hovedregel moms af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet, jf. momslovens § 4, stk. 1.

I henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, er forfatter- og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed dog fritaget for moms.

Fritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7 er ikke udtryk for en implementering af en tilsvarende bestemmelse i momssystemdirektivet (harmoniseret fritagelse). Fritagelsen er derimod udtryk for, at Danmark har udnyttet muligheden for at opretholde en pr. 1. januar 1978 eksisterende momsfritagelse, jf. momssystemdirektivets artikel 371, bilag X, del B, nr. 2.

EU-Domstolen har i en række domme fastslået, at de betegnelser, der anvendes til at betegne de fritagelser, der er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person, skal fortolkes strengt. Ligesom domstolen har pointeret, at en streng fortolkning så meget desto mere er berettiget i sager, som vedrører en ikke harmoniseret fritagelse, som kun er tilladt i en overgangsperiode, jf. sag C-169/00, Kommissionen mod Finland.

I U1985. 122H fastslog Højesteret, at i hvert fald kun en mindre del af den virksomhed, der udøves af tatovører her i landet, kan anses for omfattet af undtagelsesbestemmelsen vedrørende kunstnerisk virksomhed og konkluderede på den baggrund, at der herefter ikke var grundlag for at tilsidesætte den afgørelse, som momsnavnet havde truffet efter en generel vurdering af erhvervsudøvelsen. I dommen fra den tidligere instans (Østre Landsret) fremgår, at Momsnavnet ved afgørelsen har lagt særligt vægt på en udtalelse fra Akademirådet om, at "tatoering kun kan dømmes på konkret grundlag og ikke på grundlag af en artsbestemmelse".

Landsskatteretten har i SKM2006. 463. LSR fortolket Højesteretsdommen, U1985. 122H, således, at tatovørvirksomhed ikke som branche generelt kan anses for omfattet af fritagelsesbestemmelsen vedrørende kunstnerisk virksomhed, men at højesteretsdommen imidlertid ikke er udtryk for, at en konkret tatovørvirksomhed ikke under nogen omstændigheder vil kunne karakterises som kunstnerisk virksomhed. Landsskatteretten fandt, at det således måtte bero på en konkret vurdering af den udførte tatovørvirksomhed, om virksomheden kunne anses for kunstnerisk virksomhed, omfattet af fritagelsesbestemmelsen.

For at Landsskatteretten kunne vurdere, hvorvidt den konkrete tatovørs ydelser kunne anses som kunstnerisk virksomhed blev der afholdt syn og skøn. Syns- og skønsmanden, som var billedhugger og lektor ved Det Jyske Kunstakademi, blev bedt om at:

Beskrive den pågældende tatovørs arbejdsmetoder, herunder motivvalg

Vurdere kvaliteten af de af tatovøren udførte tatoeringsarbejder

Vurdere om tatovørens arbejdsform og det udførte arbejde kunne anses for at udtrykke kunstnerisk virksomhed.

På grundlag af og med henvisning til syns- og skønsmandens rapport fandt Landsskatteretten, at den udøvede tatovørvirksomhed kunne anses som udøvelse af kunstnerisk virksomhed og dermed var omfattet af momsfrigørelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

Af kendelsen fremgår, at Landsskatteretten både har lagt vægt på syns- og skønsmandens vurdering af tatovørens arbejdsmetode, på syns- og skønsmandens vurdering af kvaliteten af det udførte arbejde og syns- og skønsmandens faglige vurdering af, om arbejderne [tatoeringerne] konkret var udtryk for kunstnerisk virksomhed.

Af syns og skønsmandens rapport fremgår, at der ved syns- og skønsmandens faglige vurdering af arbejdsmetoden, kvaliteten af arbejdet og hvorvidt de udførte tatoeringer er resultatet af kunstneriske virksomhed bl.a. har lagt vægt på, at:

- Hver tatoering er unik
- Tatovøren altid laver et personligt design
- De udførte tatoeringer er udtryk for høj håndværksmæssig og billedmæssig kvalitet
- Tatoeringerne er udført med stor stilsmæssig sikkerhed, grafisk sans for rytme og motiv og sammenhæng mellem detalje og helhed
- Tatovøren har fornemmelse for samspil mellem kroppens former og funktioner

– Tatovøren har en kunstnerisk tilgang til faget

I nærværende anmodning om bindende svar ønsker Spørger, at der tages stilling til, hvorvidt en række ikke nærmere angivne ansatte i Spørgers tatoveringsforretninger kan anses for at udøve kunstnerisk virksomhed, når de ansatte tegner i frihånd.

Aktieselskabet har indberettet til SKAT, at der i perioden P til P har været mellem 14 og 17 personer ansat i Spørgers tatoveringsforretninger.

I lighed med sagen ved Højesteret - og i modsætning til sagen ved Landsskatteretten - angår nærværende anmodning om bindende svar således en bredere ubestemt personkreds, idet anmodningen om bindende svar dog ganske kort beskriver den stilart, som 5 af de mellem 14 og 17 ansatte arbejder indenfor.

Med Højesterets dom, U1985. 122H er det fastslået, at tatoveringsvirksomhed ikke generelt kan anses som udøvelse af kunstnerisk virksomhed. Landsskatterettens fortolkning af højesteretsdommen medfører, at konkrete tatovørers arbejder, på grundlag af en konkret vurdering af det udførte arbejde og den anvendte arbejdsproces kan anses for kunstnerisk virksomhed, jf. SKM2006. 463. LSR.

På baggrund af Landsskatterettens kendelse SKM2006. 463. LSR er det således SKATs opfattelse, at arbejdsprocessen, herunder at der tegnes i frihånd er ét blandt flere elementer, som skal indgå i en samlet vurdering, idet det også er nødvendigt at foretage en vurdering af kvaliteten af de udførte arbejder og af, hvorvidt der er tale om resultatet af kunstnerisk virksomhed.

Ved telefonisk henvendelse til Spørgers repræsentant blev muligheden for at Spørgers repræsentant/Spørger ville kunne dokumentere/sandsynliggøre, at nærmere angivne tatovørers arbejder (tatoveringer) ville kunne anses som resultatet af kunstnerisk virksomhed, drøftet.

Spørgers repræsentant har hertil bemærket, at der ikke kan stilles krav om, at kunstnere har en særlig uddannelse. SKAT er for så vidt enig med repræsentanten, dog med den tilføjelse, at såfremt den pågældende tatovør har en uddannelse som tegner eller lignende fra et kunstakademi, så vil det kunne indgå i den samlede vurdering og være en indikator for, at der er tale om udøvelse af kunstnerisk virksomhed, jf. herfor SKM2006. 463LSR, hvor den sagkyndige i forhold til den konkrete tatovør udtaler følgende: "Der er ingen tvivl om, at A har stor faglig kunnen med hensyn til sit arbejde, og at såvel tegnede forlæg som tatoveringer er udført med en høj håndværksmæssig og billedmæssig kvalitet. Det fornægter sig ikke, at A også har en fortid som maler og tegner, og bl.a. har studeret hos maleren C på kurser på Århus Kunstakademi."

På baggrund af telefoniske og efterfølgende skriftlige drøftelser har Spørgers repræsentant indsendt links til to tv-programmer, som viser dagligdagen i Spørgers tatoveringsforretninger. Spørgers repræsentant har endvidere indsendt en række fotografier af tatoveringer udført af henholdsvis X, som er direktør i spørger, E, P, Q, R, S og F.

Der er således modtaget fotografier af tatoveringer, som 7 ud af selskabets mellem 14 og 18 ansatte har udført. Det bemærkes, at SKAT ved udarbejdelsen af udkastet til bindende svar har lagt til grund, at det er disse 7 nærmere angivne ansattes forhold, som skal vurderes.

Spørgers repræsentant har endvidere oplyst følgende:

Om de ansatte tatovørers arbejdsmetode oplyses, at de alle

- Arbejder i frihånd
- Altid arbejder med egne forlæg

- Har deres egen stilart, eksempelvis arbejder D meget i går skygge indenfor det okkulte, mens direktør X i spørger bl.a. arbejder i japansk stil.

Om kvaliteten af de ansatte tatovørers arbejder oplyses, at

- Flere af de ansatte deltager i konkurrencer/conventions/festivaller i Danmark og udlandet, idet det konkret er oplyst, at E i foråret 2014 har deltaget i en konkurrence i X-land.
- Flere af de ansatte er blevet præmieret ved deltagelse i konkurrencer.
- Der er tale om anerkendte tatovører, som tilhører eliten af tatovører.

Om de ansatte tatovørers tatoveringer og arbejdsmetode er udtryk for kunstnerisk virksomhed, oplyses at:

- E [men ingen af de øvrige ansatte] er omtalt i X.
- Selskabets ansatte [uden nærmere angivelse] har bidraget med tegninger til en vandreudstilling, hvor tegningerne er solgt til indsamling til et velgørende formål.
- To af de ansatte [E og F] har haft fotos af deres tatoveringer med på en udstilling om tatoveringer i X-by.

På baggrund af det indsendte materiale og de modtagne oplysninger, kan det således konstateres, at de *arbejdsmetoder*, som anvendes af de ansatte, i vist omfang er sammenlignelige med de arbejdsmetoder, som blev anvendt af tatovøren i Landsskatterettens kendelse, SKM2006. 463. LSR. Der er således i begge tilfælde tale om, at tatovøren arbejder med egne forlæg/tegninger, ligesom de ansatte tatovører i Spørger i lighed med tatovøren i Landsskatterettens kendelse har deres egen stilart. Henset til at der er tale om tatoveringer udført i frihånd formodes det, at der tillige er tale om unikke tatoveringer.

I modsætning til sagen ved Landsskatteretten foreligger der i nærværende sag imidlertid ikke en udtalelse fra en særlig kunstsagkyndig eller lignende dokumentation omkring *den håndværksmæssige og billedmæssige kvalitet* af de ansattes tatoveringsarbejder.

Ligesom der heller ikke eksisterer en vurdering fra en særligt kunstsagkyndig eller lignende af, hvorvidt de af de ansatte udførte tatoveringerne kan anses for resultatet af *kunstnerisk virksomhed*.

Der foreligger således alene oplysninger fra spørgers repræsentant om, at "... flere [uden nærmere angivelse] af de ansatte deltager i konkurrencer" og at flere af de ansatte har deltaget og er blevet præmieret i forskellige konkurrencer. Af de modtagne fotografier fremgår dog, at E i 2013 har opnået en 2. plads i en konkurrence om den mest realistiske tatovering og at E i 2011 har opnået en 1. plads for "Best of small".

Repræsentantens oplysninger om, at de ansatte tatovører deltager i diverse festivaller, conventions m.v. og at visse af de ansatte har doneret tegninger til en auktion til fordel for et velgørende formål, kan efter SKATs opfattelse ikke tillægges større betydning ved vurderingen af, hverken kvaliteten af de udførte tatoveringer eller vurderingen af om, der konkret er tale om resultatet af kunstnerisk virksomhed. Der er herved lagt vægt på, at der - i hvert fald i visse tilfælde - er tale om deltagelse i festivaller, conventions, auktioner m.v., som er åbne for enhver, som er interesseret i at deltage/bidrage og det uanset kvaliteten af de udførte tatoveringer og uanset, om de pågældende tatoveringer kan anses for resultatet af kunstnerisk virksomhed.

At E - muligvis også andre af de ansatte tatovører - er blevet præmieret ved deltagelse i diverse konkurrencer indikerer, at der er tale om tatoveringer af i hvert fald en vis kvalitet, hvilket i forhold til E understøttes af, at hun direkte er nævnt i en bog.

For at kunne tillægge præmiering ved deltagelse i konkurrencer betydning ved vurderingen af den håndværksmæssige og billedmæssige kvalitet og af, hvorvidt der er tale om kunstnerisk virksomhed, er det efter SKATs opfattelse en forudsætning, at der er tale om konkurrencer, hvor særligt

sagkyndige foretager vurderingen af de deltagende tatoveringer. Mens konkurrencer, hvor eksempelvis publikum udvælger "den bedste vikingetatovering", "den bedste tatovering af et anker" osv. i sagens natur alene er udtryk for at tatoveringen falder i publikumssmag, men ikke at den præmierede tatovering kvalitetsmæssigt, håndværksmæssigt og billedmæssigt er udtryk for kunstnerisk virksomhed.

Samlet set er det SKATs vurdering, at Spørger/Spørgers repræsentant via de indsendte oplysninger, de fremsendte links til 2 tv-programmer og de indsendte fotografier af udvalgte tatoveringer udført af 7 ud af i de mellem 14 og 17 ansatte, ikke har dokumenteret eller på anden måde sandsynliggjort *den håndværksmæssige og billedmæssige kvalitet* af de ansattes tatoveringsarbejder skulle indikere, at der er tale om kunst samt at de udførte tatoveringer rent faktisk kan anses for *resultatet af kunstnerisk virksomhed*. At der er tale om frihåndstegninger er efter SKATs opfattelse således ikke tilstrækkeligt.

Da det er en forudsætning for at kunne svare bekræftende, at Spørger/ Spørgers repræsentant dokumenterer eller i hvert fald sandsynliggør, at såvel tatovørernes arbejdsproces som de udførte arbejder kan anses, som udtryk for kunstneriske virksomhed, indstiller SKAT, at Skatterådet svarer nej til, at de ansatte i Spørger leverer momsfratagne kunstneriske ydelser, idet der er lagt vægt på, at der hverken i forhold til højesteretsdommen eller kriterierne i Landsskatteretskendelsen er anset for tilstrækkeligt, at der tegnes i frihånd.

SKATs bemærkninger til Spørgers første høringssvar:

Spørgers repræsentant bemærker i det første høringssvar, at Landsskatteretten tidligere har taget stilling til, at en tatovør, som driver tatovørvirksomhed i personligt regi kan være omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, og finder det uacceptabelt, at SKAT ikke kan tage stilling til, om et selskab kan benytte de samme regler, når selskabet følger de kriterier, som Landsskatteretten har lagt vægt på ved vurderingen af om en tatovør, der driver virksomhed i personligt regi, kan anses for at udøve kunstnerisk virksomhed.

Det kan hertil oplyses, at når SKAT indstiller, at Skatterådet svarer "nej" til, at der er tale om kunstnerisk virksomhed, er dette en direkte konsekvens af, at der ikke er fremlagt oplysninger for SKAT, som dokumenterer eller i hvert fald sandsynliggør, at de ansatte i Spørger opfylder de kriterier, som fremgår af Landsskatterettens kendelse, SKM2006. 463. LSR, hvoraf det netop fremgår, at det ikke er tilstrækkeligt, at der tegnes i frihånd.

Repræsentantens anfører endvidere, at SKAT helt har misforstået arbejdsprocessen, når SKAT i sagsfremstillingen anfører, at "man ikke ser frihåndstegninger i tv-programmerne, idet man alene viser allerede udfærdigede tegninger, som kalkeres over på huden".

Hertil skal SKAT bemærke, at det pågældende afsnit alene er en gengivelse af det tv-program, som spørgers repræsentant har indsendt som dokumentation for at der er tale om udøvelse af kunstneriske virksomhed. SKAT har således nederst på den foregående side og i alle de følgende afsnit anført, at der er tale om en gengivelse af tv-udsendelsen, som det i sagens natur ikke er muligt at forevise for Skatterådet.

Spørgers repræsentant stiller endvidere spørgsmålstejn ved betydningen af, at SKAT i sagsfremstillingen gengiver domme og afgørelser fra 80'erne og 90'erne.

I forhold til SKATs henvisning til Højesteretsdommen fra 1985 kan det oplyses, at der for så vidt angår vurderingen af momsfratagelse for tatovørvirksomhed kun eksisterer en enkelt Højesteretsdom, U1985. 122H. Denne dom er i sagen natur af afgørende betydning for SKATs vurdering af, hvorvidt den af Spørger udøvede tatovørvirksomhed kan anses for at være omfattet af momsfratagelsen. Da Højesteretsdommen netop stadfæster Momsnævnets vurdering af, at tatovørvirksomhed ikke generelt er omfattet af

momsfritagelsen er det fundet relevant at gengive den beskrivelse, som der er i selve Højesteretsdommen, af Momsnævnets afgørelse.

Spørgers repræsentant bemærker endvidere, at det, som der skal tages stilling til i nærværende sag er, om selskaber kan levere ydelser omfattet af momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

SKAT er enig i med Spørgeres repræsentant i, at formuleringen af spørgsmålet i anmodningen om bindende svar forudsætter en stillingtagen til to problemstillinger:

- 1) Hvorvidt juridiske personer, herunder aktieselskaber, kan levere kunstneriske ydelser i momslovens forstand og
- 2) Om det, at de ansatte i Spørger udfører tatoveringerne i frihånd, er tilstrækkeligt til, at der er tale om kunstnerisk virksomhed i momsmæssig forstand.

Ad. 1: Juridiske personers leverancer af kunstneriske ydelser

Med henvisning til EU-domstolens afgørelse i sag C-141/00, Kügler fastslog EU-domstolens i sag C-45/01, Dornier, at "... da afgiftsfritagelsen i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), ikke afhænger af den retlige organisationsform for den afgiftspligtige, der udfører de lægelige ydelser eller dertil knyttede ydelser, der er nævnt heri, kan psykoterapeutiske behandlinger udført af en privatretlig stiftelse af terapeuter, der er ansat af stiftelsen, fritages.

EU-domstolen har således, dog i forhold til en anden af momsfritagelsesbestemmelserne, direkte taget stilling til, at en juridisk person via dets ansatte kan levere momsfrtagne ydelser.

Samme linje er lagt af Skatterådet i SKM2009. 233. SR, hvor Skatterådet konkluderede, at: "... guideyderne anses for omfattet af den danske momsfritage for kunstnerisk virksomhed. Det har ved denne vurdering ikke nogen betydning om virksomheden drives i fysisk eller juridisk form, og om ydelserne leveres af ansatte."

Med henvisning til ovennævnte praksis er det SKATs vurdering, at også tjenesteydelser leveret af ansatte i et selskab kan være omfattet af fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 7.

Ad. : 2: Er det tilstrækkeligt, at der er tale om frihåndstegninger

Højesteret har i dommen offentliggjort som U1985. 122H fastslået, at tatovørvirksomhed generelt er momspligtig virksomhed, idet kun mindre del af den virksomhed som udøves af tatovører kan anses som omfattet af momsfritagelsesbestemmelsen.

Landsskatteretten har fortolket U1985. 122H således, at tatovørvirksomhed generelt skal anses som momspligtig virksomhed, men at det er muligt på baggrund af en konkret vurdering, at anse nærmere angivne tatovørers arbejde, som momsfrtaget kunstnerisk virksomhed, jf. SKM2006. 463. LSR.

I henhold til Landsskatterettens kendelse skal der ved den konkrete vurdering ses på tatoveringsprocessen, den kvalitative udførelse af tatoveringsarbejderne, og på om arbejderne og arbejdsformen samlet set kan anses for at udtrykke kunstnerisk virksomhed.

Ud fra Højesteretsdommen og Landsskatterettens kendelse kan det således konkluderes, at det ikke er tilstrækkeligt at tatovøren arbejder i frihånd. At der tegnes i frihånd er således blot ét element blandt flere, som bør indgå i den samlede vurdering af, hvorvidt der konkret er tale om udøvelse af kunstnerisk virksomhed.

Det, at de ansatte tatovører i Spørger tegner i frihånd, kan efter SKATs vurdering derfor ikke medføre, at der er tale om udøvelse af kunstnerisk virksomhed, hvorfor SKAT indstiller at spørgsmålet besvares med et nej.

SKATs bemærkninger til Spørgers andet høringsvar:

Spørgers repræsentant har i det andet høringsvar fremsat nedenstående bemærkninger/ indsigelser, som SKAT vil kommentere på enkeltvis.

1. At Spørger ikke har sagt, at det er afgørende, at der tegnes i frihånd, men finder, at der skal ses på hele arbejdsprocessen
2. Pointerer, at tatovørerne ansat hos Spørger altid arbejder med egne forlæg
3. Pointerer, at tatovørerne ansat hos Spørger laver tatoveringer, som er målrettet den enkelte kundes personlighed og ønsker
4. Vurderer, at arbejdsprocesserne for de ansatte hos Spørger er direkte sammenlignelige med tatovørens arbejdsprocesser i SKM2006. 463. LSR, idet Spørgers repræsentant påpeger at tatovøren i Landsskatteretssagen:
 - Tog kunden med på råd ved valg af tatoveringsdesign
 - Ikke havde et designkatalog, men fotos af tidligere tatoveringer til illustration
 - Alene arbejdede med personlige designs
 - Oftest lavede store tatoveringer på mere erfarne og kræsne kunder
 - Både anvendte elektrisk og manuelt værktøj, herunder håndstikning
5. Repræsentanten/Spørger har endvidere foretaget en egen vurdering af de ansattes arbejder og arbejdsprocesser og anfører herom: "Tegninger og tatoveringer er udført med stor stilmæssig sikkerhed og grafisk sans for rytme og motiv, med sammenhæng mellem detalje og helhed og stor fornemmelse for tatoveringens samspil med kroppens former og funktioner".
6. Endelig ønskes det oplyst, om det kræves, at der foretages syns og skøn for at tatoveringer kan karakteriseres som kunst.

Ad. 1: At Spørger ikke har sagt, at det er afgørende, at der tegnes i frihånd, men finder, at der skal ses på hele arbejdsprocessen

Spørgsmål 1 i anmodningen om bindende svar har følgende ordlyd: "Kan Spørger anses for at udøve kunstnerisk virksomhed, og er dermed fritaget for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 7, når tatovørerne arbejder i frihånd? "

Ud fra spørgsmålets ordlyd, spørges der direkte til de tilfælde, hvor der tegnes i frihånd. Af spørgsmålets ordlyd kan det således ikke udledes, at Spørger finder, at andre elementer også er af betydning ved afgørelsen af, om der er tale om kunstnerisk virksomhed.

Ved udarbejdelsen af udkastet til bindende svar har SKATs dog foretaget en konkret vurdering på baggrund af oplysningerne om arbejdsprocessen, arbejdsmetoderne og resultatet af det udførte arbejde i form af tatoveringerne og ikke kun tillagt det vægt, at der tegnes i frihånd.

Ad. 2: Arbejder med egen forlæg

SKAT er enig i, at det ved vurderingen af, hvorvidt der er tale om kunstnerisk virksomhed indgår som et vægtigt element, at tatovørerne arbejder med egne forlæg, jf. også SKM2006. 463. LSR.

Arbejdes der således ikke med egne forlæg, men derimod alene med kopiering fra et tatoveringskatalog eller lignende vil der således aldrig være tale om kunstnerisk virksomhed.

At der arbejdes med egne forlæg udgør i lighed med det faktum, at der arbejdes i frihånd imidlertid kun ét blandt en række elementer ved den konkrete vurdering af, hvorvidt der er tale om kunstnerisk virksomhed.

Ad. 3: Laver tatoveringer målrettet den enkelte kundes personlighed og ønsker

Det er SKATs vurdering, at det ikke kan tillægges betydning ved vurderingen af, om arbejdsmetoderne og det udførte arbejde er udtryk for kunstnerisk virksomhed, at tatoveringerne udarbejdes på baggrund af en samtale med kunden, hvor der tages højde for kundens ønsker til tatoveringen, eksempelvis at kunden ønsker en blomst og ikke et anker, og kundens personlighed.

Det må tværtimod formodes, at tatoveringer helt overordnet alene udføres i overensstemmelse med kundens ønsker.

Ad. 4: Vurderer, at arbejdsprocesserne for de ansatte tatovører hos Spørger er direkte sammenlignelige med tatovørens arbejdsprocesser i SKM2006. 463. LSR.

Som anført af SKAT ovenfor, er SKATs for så vidt enig i, at de *arbejdsmetoder*, som anvendes af visse af de ansatte, i et vist omfang er sammenlignelige med de arbejdsmetoder, som anvendes af tatovøren i SKM2006. 463. LSR. Der er således i begge tilfælde tale om, at tatovøren tager kunden med på råd ved valg af tatoveringsdesign, at tatovøren arbejder med egen forlæg, der er i begge tilfælde tale om unikke tatoveringer, jf. at der er tale om tegning i frihånd, og der er i begge tilfælde tale om at tatovøren har sin egen stilart.

Som det også er anført af SKAT ovenfor, foreligger der i nærværende sag imidlertid ikke en udtalelse fra en særligt kunstfagkyndig omkring den håndværksmæssig og billedmæssige kvalitet af tatoveringerne, ligesom der heller ikke foreligger en vurdering af, hvorvidt de konkrete arbejder (tatoveringer) er udtryk for kunstnerisk virksomhed.

SKAT har derfor bedt Spørger/Spørgers repræsentant om på anden vis at dokumentere eller i hvert fald sandsynliggøre, at der er tale om arbejder af en vis håndværks- og billedmæssig kvalitet og at tatoveringerne er udtryk for resultatet af kunstnerisk virksomhed.

Det er SKATs vurdering, at Spørger/ Spørgers repræsentant ikke har løftet bevisbyrden herfor.

Ad. 5: Repræsentantens og Spørgers personlige vurdering

Det bemærkes indledningsvis, at der ved den i høringssvaret foretagne vurdering af kvaliteten af de i nærværende sag ansatte tatovørers arbejder (tatoveringer) er brugt præcis de samme udtryk, som er anvendt af syns- og skønsmanden i SKM2006463. LSR. I begge tilfælde vurderes det således, at "Tegninger og tatoveringer er udført med stor stilmæssig sikkerhed og grafisk sans for rytme og motiv, med sammenhæng mellem detalje og helhed og stor fornemmelse for tatoveringens samspil med kroppens former og funktioner. "

Det bemærkes endvidere, at vurderingen af de udførte tatoveringer, er foretaget af Spørger/ Spørgers repræsentant.

Det er SKATs opfattelse, at en vurdering af kvaliteten foretaget af de nævnte personer ikke kan tillægges større vægt.

Ad. 6: Krav om syn og skøn?

I medfør af momslovens § 13, stk. 1, nr. 7 er forfatter- og komponistvirksomhed samt anden kunstnerisk virksomhed fritaget for moms.

Højesteret har i U. 1985.122H fastslået, at tatovørvirksomhed ikke generelt kan anses for udøvelse af kunstnerisk virksomhed. Højesteretsdommen er imidlertid ikke udtryk for at en konkret tatovørvirksomhed ikke under nogen omstændigheder kan anses for udøvelse af kunstnerisk virksomhed, jf. SKM2006. 463. LSR.

For at der er tale om udøvelse af kunstnerisk virksomhed og dermed levering af en momsfritaget ydelse, er det en forudsætning, at det sandsynliggøres, at arbejdsmetoden og de udførte tatooveringer er udtryk for kunstnerisk virksomhed.

En udtalelse fra en særligt kunstsagkyndig om, at der konkret er tale om udøvelse af kunstnerisk virksomhed vil i sagens natur være afgørende dokumentation. At der er tale om kunstnerisk virksomhed kan efter SKATs opfattelse også sandsynliggøres på anden vis, eksempelvis ved at den pågældende kunstner har modtaget kunstnerlegater eller lignende eller ved at den pågældende tatovør er blevet præmieret i konkurrencer m.v., hvor det er sagkyndige og ikke eksempelvis publikum, som fungerer som dommere.

SKATs konklusion

Med henvisning til ovenstående begrundelse er det fortsat SKATs vurdering, at spørgsmålet skal besvares med "Nej".

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmålet 1 besvares med "Nej".

Spørgsmål 2

Kan Skatterådet bekræfte, at henholdsvis tatovør A og tatovør B, der hver især er parter i de i sagen indgåede og beskrevne lejekontrakter (identiske kontrakter) med spørger, X A/S, kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende som tatovør og ikke lønmodtager i forhold til X A/S? Nej

Lovgrundlag

Statsskattelovens § 4

Praksis

Den juridiske vejledning 2014-2, afsnit C. C. 1.2.2

Utrykt afgørelse fra Skatteankenævn Frederiksberg af 9. januar 2009.

Sagen omhandlede en tatovør, der ønskede at udleje en plads i dennes forretning til en anden tatovør. Nævnet fandt, at de tatovører, der lejede sig ind i tatovørens forretning, skulle betragtes som selvstændig erhvervsdrivende. Der blev herved bl.a. lagt vægt på,

- At de selv tilrettelagde deres arbejde uden anden instruks end fra kunden
- At de alene var forpligtede overfor kunden for det bestilte arbejde
- At de selv bar den økonomiske risiko for arbejdets udførelse, herunder hvis kunden ikke betalte og at de selv skulle opkræve betaling for udført arbejde, og
- At de selv havde investeret i tatovørmaskiner.

Utrykt kendelse fra Landsskatteretten - journalnummer 11-02616

Afgørelsen handlede om en optometrist, som havde lejet sig ind på en klinik, der var specialiseret i amerikansk synstræning, mv., Det var bl.a. oplyst, at optometristen afregnede fast 40 pct. af sin omsætning til indehaveren, hvilket dækkede leje af klinikkens lokaler og brug af klinikkens apparatur.

Skattecentret havde anset optometristen for lønmodtager og havde derfor pålagt klinikejeren som arbejdsgiver at indeholde A-skat og AM-bidrag i forbindelse med udbetalinger til optometristen.

En anden myndighed i SKAT havde i sit høringssvar til Landsskatteretten indstillet, at virksomheden ikke skulle pålægges at indeholde A-skat og AM-bidrag af udbetalinger til optometristen, fordi denne, efter denne myndigheds vurdering ikke var lønmodtager.

Landsskatteretten fandt i den konkrete sag, at optometristen kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Ifølge Landsskatterettens præmisser kunne det ikke med fuldkommen klarhed fastslås, om aftaleforholdet mellem optometristen og klinikejeren var et aftaleforhold mellem to selvstændigt erhvervsdrivende eller et over-underordningsforhold, hvorfor sagens udfald skulle baseres på en afvejning af flere forskellige kriterier.

SKM2014. 133. SR

Afgørelsen handlede om en speciallæge i plastikkirurgi, der var eneejer af et nystiftet selskab, som han havde ladet sig lønansætte i. Dette selskab havde indgået samarbejdsaftaler med en række klinikker og privathospitaler.

Efter en samlet konkret vurdering fandt Skatterådet, at plastikkirurgens arbejde skulle anses for udført som personligt arbejde i tjenesteforhold og med den følge, at denne og ikke hans selskab blev anset for rette indkomstmodtager.

Skatterådet havde ved afgørelsen lagt vægt på følgende:

- at spørgers arbejde i hovedsagen blev udført på hospitalet. Det var hospitalet, der ejede lokalerne og indretningen, og det var hospitalet, der stillede de nødvendige arbejdsredskaber og samtlige hospitalets faciliteter, herunder operationsstuer, patientbooking, forbrugsvarer og sygeplejersker til disposition for plastikkirurgen,
- at hospitalet udførte det administrative arbejde i forhold til patienterne, og det var hospitalet, der modtog betalingen fra patienterne,
- at spørgers vederlag blev beregnet med en fast procentsats på 25 pct. af nettofakturabeløbet,

Skatterådet bemærkede samtidig, at det ikke havde tillagt følgende afgørende vægt:

- at plastikkirurgen afholdt visse udgifter til specialudstyr og til hjemmekontor
- at patienttilgangen i det væsentligste forventedes at blive baseret på plastikkirurgens specialviden og erfaring
- at plastikkirurgen ifølge kontraktens ordlyd ikke var underlagt konkrete instruktionsbeføjelser fra privathospitalet, bl.a., fordi spørger skulle indgå i privathospitalets oveordnede organisatoriske planlægning i forbindelse med udførelse af diverse operationer,
- at plastikkirurgen udførte arbejde for flere forskellige klinikker, jf. principperne i SKM 2012.231. SR, hvor lægen var tilknyttet 6-7 klinikker.

SKM2012. 231. SR

Afgørelsen handlede om en anæstesi-læge, der havde en såkaldt 50 pct.-stilling på et offentligt sygehus. De resterende 50 pct. af hans arbejdstid blev fordelt på 6-7 forskellige klinikker, hvor han var ansvarlig for anæstesen. Det drejede sig om tandlægeklinikker og ørelægeklinikker. Det var meget skiftende, hvor meget tid han brugte på hver klinik. I en "gennemsnitsmåned" var han på ørelægeklinikker ca. 2-3 dage, på tandklinikker ca. 3-5 dage og på det konkrete privathospital ca. 5-10 dage. Som udgangspunkt stillede privathospitalet de nødvendige ressourcer og faciliteter til rådighed, dog skulle lægen selv medbringe bestemt specialespecifikt udstyr.

Lægen medbragte dels udstyr, som han tidligere havde indkøbt til luftvejshåndtering, og som kostede ca. 17.000 kr., da det blev købt. Lægen medbragte endvidere engangsudstyr til luftvejshåndtering, som kostede mellem 35 og 100 kr. pr. anæstesi. Det samlede beløb kunne ligge på 1.000 - 3.000 kr. pr. måned i forbindelse med arbejdet på privathospitalet.

Lægen var ansvarlig for, at der kom en anæstesilæge, når der var brug for en, hvilket vil sige, at lægen aflønnede en anæstesilæge, når han var optaget andetsteds.

Lægen havde ikke arbejdet med egne sygeplejersker i forbindelse med arbejdet på privathospitalet, men ved 3-4 lejligheder i 2011 havde det været den ved speciallægevirksomheden tilknyttede anæstesilæge, som havde udført arbejdet på privathospitalet i stedet for lægen.

Lægen oplyste, at han de seneste 6 måneder havde haft udgifter på 39.100 kr. til den tilknyttede anæstesi-læge, og at behovet for at anvende en anden anæstesilæge var stigende.

Lægen aflønnede de tilknyttede sygeplejersker og anæstesilægen som konsulenter, dvs. at de modtog indtægten som B-indtægt, og lægen indberettede disse indtægter ved årets afslutning.

Skatterådet fandt, at lægen skulle betragtes som lønmodtager. Der blev i den forbindelse lagt vægt på, at lægen ikke bar en tilstrækkelig reel økonomisk risiko.

Lægen var alene forpligtet til at "aflønne" den tilknyttede speciallæge, hvis der var arbejde på privathospitalet, som lægen ikke selv kunne varetage. Lægen risikerede på den måde ikke at skulle afholde en udgift til den tilknyttede speciallæge, hvis der ikke var indtægter i virksomheden.

Lægen havde oplyst, at den tilknyttede speciallæge selv var ansvarlig for det arbejde, han udførte. Lægen var alene ansvarlig over for privathospitalet for, at der mødte en anæstesilæge op efter aftale. Lægen havde således heller ikke i den henseende nogen reel økonomisk risiko.

Det forhold, at lægen havde tegnet en erhvervsforsikring, medførte efter Skatterådets opfattelse heller ikke, at han skulle betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende.

Det var i den aktuelle sag hospitalet, der stillede de nødvendige ressourcer og faciliteter til rådighed, så lægen kunne opfylde sin aftale. Lægen afholdt ifølge Skatterådet følgelig ikke udgifter, der væsentligt oversteg, hvad der var sædvanligt i lønmodtagerforhold.

Det forhold, at lægen i de seneste 6 måneder havde afholdt udgifter til en tilknyttet anæstesilæge på 39.100 kr., medførte efter Skatterådets opfattelse heller ikke, at han dermed skulle betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende.

SKM2012. 200. SR

Afgørelsen omhandlede en speciallæge i plastikkirurgi, der var ansat som afdelingslæge på et offentligt hospital. Det fremgik af aftalen med et konkret privathospital bl.a., at lægen hver måned betalte 3.000 kr.

til dækning af lokaleudgifter i forbindelse med forundersøgelser. Dette blev årligt til 33.000 kr., og denne udgift var fast og indtægtsuafhængig.

Det var efter en samlet konkret vurdering Skatterådets opfattelse, at lægen i forhold til privathospitalet måtte anses for at være lønmodtager. Skatterådet fandt også, at lægen ikke løb en tilstrækkelig stor økonomisk risiko til at kunne betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende.

Det fremgik af et bilag til kontrakten, at tabet alene påhvilede speciallægen, hvis en patient ikke overholdt gældende betalingsbetingelser, herunder undlod at betale overhovedet. Det fremgik dog af hospitalets hjemmeside, at patienterne skulle betale forud, hvorfor speciallægen ikke løb nogen reel økonomisk risiko i den henseende.

Det forhold, at lægen forventede at have udgifter til kirurgiske instrumenter på ca. 12.500 kr. om året samt betalte en fast leje for at bruge et forundersøgelseslokale, var ifølge Skatterådet ikke tilstrækkeligt til, at plastikkirurgen kunne betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende.

SKM2011. 854. SR

Afgørelsen handlede om en læge, der havde indgået en ansættelseskontrakt med et privathospital. Lægens arbejdstid var forudsat til ikke at overstige 8 timer ugentligt. Det var alene den pågældende læge, der kunne "levere konsulentarbejdet".

Skatterådet fandt, at lægen skulle betragtes som lønmodtager i et tjenesteforhold. Skatterådet lagde i den forbindelse vægt på, at lægen ikke påtog sig nogen økonomiske risiko - herunder at han ikke for egen regning afholdt driftsomkostninger, der var sædvanlige i erhvervsforhold. Den væsentligste risiko for lægen lå i, at han ikke kunne garanteres fremtidige opgaver - en risiko, som efter Skatterådets opfattelse ikke i sig selv tilstrækkelig til, at det svarede til økonomisk risiko i erhvervsforhold.

Derudover var lægen underlagt en vis form for instruktionsbeføjelse, som ikke er sædvanligt i erhvervsforhold. Lægen var således forpligtet til at følge privathospitalets generelle retningslinjer, og lægen refererede til privathospitalets cheflæge i medfør af lov om virksomhedsansvarlige læger.

Der blev endelig lagt vægt på, at aftalen blev kvalificeret som en ansættelseskontrakt, at der var fastsat en maksimal ugentlig arbejdstid samt at hospitalet indeholdt A-skat samt AM-bidrag, og at lægen ifølge ansættelsesaftalen var omfattet af ferieloven.

SKM2010. 589. SR

Afgørelsen handlede om en fysioterapeut, som havde lejet sig ind på en klinik, der drev virksomhed med fysioterapi. Det var bl.a. oplyst, at fysioterapeuten afregnede fast 35 pct. af sin omsætning til indehaveren, hvilket dækkede leje af klinikkens lokaler og brug af klinikkens apparatur. Desuden havde hun eget ydernummer.

Skatterådet anså fysioterapeuten for selvstændigt erhvervsdrivende, hvorfor hun ikke kunne overtage fysioterapi-klinikken gennem succession ifølge kildeskattelovens § 33 C, stk. 12, 1. pkt., der hjemler salg med succession til en nær medarbejder, dvs. til en lønmodtager, men ikke til en selvstændigt erhvervsdrivende.

Begrundelse

Spørger ønsker bekræftet, at henholdsvis tatovør A og tatovør B, der hver især er parter i de i sagen indgåede og beskrevne lejekontrakter (identiske kontrakter) med Spørger X A/S kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende som tatovør og ikke lønmodtager i forhold til X A/S.

SKAT skal bemærke, at afgrænsningen mellem tjenesteforhold og selvstændigt erhvervsdrivende i skattemæssig henseende skal foretages på baggrund af de kriterier, der er angivet i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 til personskatteloven pkt. 3.1.1.

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

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

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

Efter en samlet konkret vurdering er det SKATs opfattelse, at de to tilknyttede tatovører A og B hver især udfører personligt arbejde i tjenesteforhold for Selskabet, og at Selskabet derfor skal betragtes som hvervgiver. Der er her lagt vægt på følgende:

- at det arbejde, som hver af de to tatovører A og B udfører for Selskabet, er en løbende arbejdsydelse, hvor tatovørerne hver især udfører tatovørarbejde for Selskabet, indtil de fratræder ved egen eller Studiets opsigelse af kontrakten.
- at hver af de to tilknyttede tatovører A og B ikke har indtægter fra andre hvervgivere end Selskabet/Studiet
- at hver af de to tilknyttede tatovører A og B ikke løber nogen eller i det mindste kun en begrænset økonomisk risiko i forbindelse med arbejdets udførelse. Tatovørens lejeudgift beregnes som 40 pct. af nettofakturabeløbet, og udebliver klienten og dermed forudsætningen for tatovørens indtjening, skal tatovøren ikke betale husleje (SKM2011. 854. SR)
- at Selskabet i 2014 har afholdt udgifter til hygiejnekursus for hver af de to tilknyttede tatovører A og B
- at det er Selskabet, der ejer Studiet og har bekostet indretningen, ligesom det er Selskabet, der stiller de nødvendige arbejdsredskaber og samtlige Studiets faciliteter, herunder lokaler, diverse tatoveringsudstyr, farver, steriliseringsudstyr - fx autoklaver - engangsmaterialer, samt adgang til såvel studiets kartotek, som telefon til disposition for de to tilknyttede tatovører og således har faste udgifter forbundet med dette (SKM2014. 133. SR).
- at det er atypisk at betale leje i forhold til omsætningen. Leje betales typisk som et fast månedligt beløb uafhængig af, om det genererer indtægt eller ej og uanset indtægts størrelse
- at hver af de to tilknyttede tatovører A og B's eventuelle udgifter i forbindelse med udførelsen af arbejdet for Studiet ikke efter art og størrelse afviger fra/overstiger, hvad der er sædvanligt i lønmodtagerforhold (SKM2012. 231. SR)
- at vederlaget er beregnet, som det er almindeligt i tjenesteforhold, aktuelt som provisionsløn, nemlig med 60 pct. af nettofakturabeløbet,
- at Studiet i Æ-by ugentligt afregner indgåede beløb fra Studiets kunder til Selskabet ved at sætte penge ind på Selskabets bankkonto og samtidig - ligeledes til Selskabet - sende en ugeseddel og kvitterede fakturaer for den underliggende omsætning
- at hvervgiver har adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse, herunder tilsyn og kontrol
- at hver af de to tilknyttede tatovører A og B skal benytte Selskabets firmanavn
- at hver af de to tilknyttede tatovører A og B skal deltage i interne møder i Studiet vedrørende Studiets drift, og at Selskabet bestemmer, hvornår og hvor ofte disse møder skal holdes
- at den indgåede lejekontrakt med Studiet bestemmer, at kontrakten kan opsiges af begge parter med 24 måneders skriftligt varsel til ophør ved en måneds udgang, og
- at Selskabet/Studiet kræver, at hver af de to tilknyttede tatovører, skal gøre påbegyndt arbejde færdigt i studiet

- at Studiets åbningstider er "skiltede", dvs. kan ses på døren til Studiet (indicium for fast åbningstid fastsat af Selskabet)
- at kun Studiets navn er stemplet på fakturaen og ikke navnet på den udførende tatovør. Derved er det ikke tatovøren selv, der står som ansvarlig for det udførte arbejde
- At kundekartoteket tilhører Selskabet/Studiet

SKAT skal bemærke, at vi ikke har lagt afgørende vægt på,

- at hver af de to tilknyttede tatovører A og B efter eget valg har investeret i eget værktøj (SKM2012. 231. SR og SKM2012. 200. SR)
- at hver af de to tilknyttede tatovører A og B er forpligtet til at betale lejeudgiften, uanset at klienten måtte misligholde sin betalingsforpligtelse. Det er nemlig i den forbindelse oplyst, at klienten betaler kontant i forbindelse med enhver tatovering, hvorved tatovøren i den aktuelle sag ikke løber nogen risiko for kundens manglende betaling for det udførte arbejde (SKM2012. 200. SR).
- at hver af de to tilknyttede tatovører A og B selv og efter eget valg afholder visse udgifter til specialudstyr og farver (SKM2012. 231. SR)
- at hver af de to tilknyttede tatovører A og B skal/har tegnet en erhvervsforsikring (SKM2012. 231. SR)
- at hver af de to tilknyttede tatovører A og B ikke er garanteret en indkomst og dermed løber en økonomisk risiko. Skatterådet har i flere sager afslået at sidestille en ikke garanteret indtægt med en økonomisk risiko i erhvervsforhold. Skatterådet har således fundet, at en økonomisk risiko i erhvervsforhold udgør en mere vidtrækkende risiko, idet en selvstændigt erhvervsdrivende typisk risikerer at skulle afholde nogle faste udgifter uden at være sikker på en (tilsvarende) indtægt (SKM2011. 854. SR).
- at en tilknyttet tatovør A og/eller B) efter kontraktens ordlyd ikke er underlagt konkrete instruktionsbeføjelser fra Selskabet, kan efter en samlet konkret vurdering ej heller anses for tilstrækkeligt til at anse en tilknyttet tatovør for selvstændigt erhvervsdrivende, bl.a. i betragtning af, at den tilknyttede tatovør skal indgå i Studiets overordnede organisatoriske planlægning af studiets drift (SKM2014. 133. SR), og er forpligtet til at bruge Selskabets firmanavn.
- at hver af de to tilknyttede tatovører A og B selv indgår aftaler med kunder og afregner med samme. SKAT har her henset til, at afregningen af leje mellem hver af de to tatovører og Selskabet sker ugentligt bilagt ugeseddel og kvitteringer for underliggende betalinger. På den måde opnår og sikrer Selskabet sig kontrol med hver af de to tilknyttede tatovørers afregning, kundernes betaling, samtidig med at Selskabet undgår(likviditets)tab. SKAT kan ikke i den forbindelse tillægge pengestrømmen afgørende vægt. Med en sådan procedure bliver hver af de to tilknyttede tatovører ikke stillet anderledes end ansat administrativt personale i Selskabet, idet de på den måde rent faktisk agerer som mellemmand mellem kunderne og Selskabet.

Bemærkninger til SKM2010. 589. SR (fysioterapeut) og Landsskatterettens utrykte kendelse, journalnummer 11-02616 (optometrist) samt Skatteankenævn Frederiksbergs afgørelse af 9. januar 2009, som heller ikke er trykt.

Spørgers repræsentant har henvist til ovennævnte afgørelser som præjudikat for det bindende svar i tatovørsagen.

SKM2010. 589. SR - fysioterapeut

SKAT bemærker, at SKM2010. 589. SR om en fysioterapeut adskiller sig fra den aktuelle (tatovør-sagen) ved følgende:

- at fysioterapeuten havde eget ydernummer fra sygesikringen
- at fysioterapeuten var berettiget til at modtage tilskud fra en selvstændig tredjepart
- at fysioterapeuter er autoriserede sundhedspersoner

- at vurderingen, om en person kan tildeles ydernummer, ikke er sammenfaldende med vurderingen, om der udøves selvstændig erhvervsvirksomhed efter skattelovgivningen
- at faktum er retrospektivt

Allerede derfor kan afgørelsen i fysioterapeutsagen ikke anses for et afgørende præjudikat for det bindende svar om tatovørerne. I øvrigt angik sagen om fysioterapeuten et spørgsmål om succession, hvor der præjudicielt skulle tages stilling til, om en fysioterapeut kunne anses for lønmodtager og dermed successionsberettiget ifølge de i sagen omfattede successionsregler; selvstændigt erhvervsdrivende faldt nemlig uden for og var således afskåret fra at succedere.

Landsskatterettens utrykte kendelse, journalnummer 11-02616 - optometrist

SKAT bemærker, at landsskatterettens kendelse, journalnummer 11-02616 om en optometrist adskiller sig fra den aktuelle (tatovør-sag) ved følgende:

- at kendelsen er utrykt og dermed understreger sin meget konkrete karakter
- at også Landsskatterettens præmisser udtrykker afgørelsens meget konkrete karakter
- at Skatterådet efterfølgende i SKM2011. 854. SR har underkendt et væsentligt argument om betydelig økonomisk risiko til støtte for selvstændigt erhvervsdrivende
- at Skatterådet efterfølgende i SKM2014. 133. SR og SKM2012. 231. SR har undladt at tillægge det afgørende vægt til fordel for selvstændigt erhvervsdrivende, at en læge udførte arbejde hos 6-7 forskellige klinikker. Denne blev således anset for lønmodtager.

Ad Landsskatterettens præmisser udtrykker afgørelsens meget konkrete karakter

Ud over at have undladt at offentliggøre kendelsen giver Landsskatteretten med følgende start på sine præmisser udtryk for samme tankegang: "Der er tale om en sag, hvor det ikke med fuldkommen klarhed kan fastslås, om aftaleforholdet mellem klinikken og optometrist er et aftaleforhold mellem to selvstændige erhvervsdrivende eller et over-underordningsforhold, og hvor sagens udfald skal baseres på en afvejning af flere forskellige kriterier.

Ad Skatterådet har efterfølgende i SKM2011. 854. SR underkendt et væsentligt argument om betydelig økonomisk risiko til støtte for selvstændigt erhvervsdrivende

Skatterådet har i en senere kendelse (SKM2011. 854. SR) afvist, at det skatteretligt anses for en erhvervsmæssig risiko, at en læge ikke kan garanteres fremtidige arbejdsopgaver.

Ad Skatterådet har efterfølgende i SKM2014. 133. SR og SKM2012. 231. SR undladt at tillægge det afgørende vægt til fordel for selvstændigt erhvervsdrivende, at en læge udførte arbejde hos 6-7 forskellige klinikker. Lægen blev således anset for lønmodtager

I udtalelsen i optometristsagen blev det til fordel for selvstændigt erhvervsdrivende anført: "at hun ikke på grund af kontrakten eller i øvrigt er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre"

Det er samlet set herefter SKATs opfattelse, at det vil være betænkeligt at tillægge kendelsen om optometristen nogen præjudikatsværdi for nærværende sag om tatovørerne, dels fordi den utrykte kendelse i sig selv er så konkret, dels fordi den senere tilkomne praksis inden for lægesagerne må anses for at have mindsket dens brugbarhed yderligere.

Skatteankenævn Frederiksbergs afgørelse af 9. januar 2009 - tatovør

Det er SKATs opfattelse, at der er tale om en konkret vurdering, og at Skatterådet ikke er bundet af konkret afgørelse fra et Skatteankenævn.

Spørgers høringsbrev af 4. marts 2015 giver ikke anledning til yderligere bemærkninger.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med Nej.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet har tiltrådt SKATs indstilling med den af SKAT anførte begrundelse.