Udskriftsdato: 13. december 2025

AFG nr 9836 af 21/06/2016 (Gældende)

Selvstændig erhvervsdrivende - lønmodtager, arbejde udført via rekrutteringsbureau

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-0125113

Selvstændig erhvervsdrivende - lønmodtager, arbejde udført via rekrutteringsbureau

Skatterådet kunne bekræfte, at det arbejde, spørger udførte via et rekrutteringsbureau, ville blive betragtet som personligt arbejde i tjenesteforhold. Spørger skulle anses for at udføre personligt arbejde i tjenesteforhold for rekrutteringsbureauets kunde.

Skatterådsmøde 21. juni 2016 - SKM2016. 357. SR

Spørgsmål

1. Vil det arbejde spørger udfører via et rekrutteringsbureau (herefter A) blive betragtet som personligt arbejde i tjenesteforhold?
2. Hvis svaret på spørgsmål 1 er nej, kan honoraret så betragtes som indtjent ved selvstændigt erhverv med den virkning, at indkomsten kan medregnes efter reglerne i virksomhedsskatteordningen?
3. Hvis svaret på spørgsmål 1 er nej, kan indkomsten så indgå i et selskab ejet af spørger, hvis kontrakten indgås mellem A og dette selskab?

Svar:

1. Ja
2. Bortfalder
3. Bortfalder

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger har tidligere beskæftiget sig med byggeri, arbejdet med olie og gas i Norge samt med udførelse af opgaver for et større dansk firma.

A er et rekrutterings-/bemandingsbureau, beliggende i England. A tilbyder virksomheder at finde den rette arbejdskraft til såvel kortvarig som fast "ansættelse" (contract and permanent recruitment).

I sagen er spørger tilknyttet B via rekrutteringsbureauet A. B er et dansk selskab.

Spørger har oplyst, at han har været tilknyttet B siden 2013 via 2 forskellige rekrutterings-/bemandingsbureauer - hvoraf det ene er A.

Spørger anser sig selv som projektansat. Projekterne varer fra typisk fra 3-12 måneder. Et stort projekt kan dog tage længere tid.

Spørgers udgifter består hovedsageligt af transportudgifter fra hjemmet til et opsamlingssted.

Spørger har den 8. februar 2015 indgået en "rammeaftale" med A: Framework Agreement for Subcontractor Services.

Spørger har i februar 2016 indgået en individuel aftale: "Individual Projekt order for subcontractor services" i forbindelse med en konkret opgave også for B. Det er denne opgave, det bindende svar vedrører.

Spørger har oplyst, at hans daglige opgave er at sikre, at udførelsen af en bestemt del af projektet bliver udført iht. til alle de i kontrakten, mellem B og den udførende entreprenør, gældende retningslinjer indenfor de givne tolerancer. Han deltager ligeledes meget i arbejdssikkerheden, deltager i daglige og

ugentlige møder samt sikrer at alle involverede parter bruger det korrekte PPE (Personal protective equipment).

Spørger udfærdiger også en daglig rapport, som minut for minut beskriver udførelsen af arbejdet. Den indeholder sikkerhedsobservationer, vejrregistrering mm. Rapporten bliver underskrevet af den udførende entreprenør, skibets kaptajn og af spørger på et dagligt morgenmøde, hvorefter den bliver sendt til alle involverede parter i B mv.

Spørger beskriver sig selv som Bs repræsentant med titel som "Client Representative".

Før projektets opstart blev der afholdt et 3-dages seminar i Bs hovedsæde, hvor alle projektdokumenter, sikkerhedsprocedurer og rapporteringssystemer blev gennemgået. Der blev ligeledes foretaget en gennemgang af samt træning i at registrere forbrugt tid i Bs SAP lønsystemer.

Instruktionen blev givet af senior ansatte hos B indenfor de respektive ansvarsområder.

Når projektet er under udførelse, bliver der afholdt daglige telefonkonferencer, med deltagelse ca. 15 ansatte hos B. På disse telefonmøder bliver alle dagens opgaver og problemer gennemgået. Der bliver ligeledes lavet en plan for de kommende 3 dages arbejde.

Spørger har en mail-adresse/konto hos B samt adgang til Bs intranet og relateret projekt materiale.

Af aftalen for arbejdet: "Individual Project Order for Subcontractor Services" fremgår, at der er indgået en aftale mellem A og spørger med følgende indhold:

Det fremgår af § 4 i rammeaftalen, at spørger månedligt kan fakturere aconto betalinger af kontraktsummen baseret på en månedlig aktivitetsrapport, der er godkendt af kunden eller slutbrugeren.

Det fremgår af § 3 i den individuelle kontrakt, at honoreringen vil blive beregnet til et bestemt beløb. Det fremgår videre, at der alene af hensyn til beregningen er sat en rate pr. dag på ca. £600.00. Denne rate dækker arbejde udført på den måde, at spørger arbejder 84 dage i alt. Han arbejder i 14 dage og holder fri i 14 med en arbejdstid på 12 timer pr. dag.

Af § 7 i rammeaftalen fremgår, at spørger er ansvarlig for at sikre, at han ikke krænker tredjemands rettigheder, og at han vil friholde A og deres kunde mod sådanne berettigede tredjeparts påstande om krænkelse, medmindre krænkelsen skyldes kundens specifikationer.

Det følger endvidere af § 10 i rammeaftalen, at spørger skal sikre, at der er tegnet en rådgiveransvarsforsikring med en dækning på ? 1m, en produktansvarsforsikring med en dækning på ? 2m og arbejdsgiveransvarsforsikring med en dækning på ? 3m.

Det fremgår af § 4 i den individuelle aftale, at spørger kan anvende en kvalificeret og erfaren erstatning eller stedfortræder til at udføre arbejdet i kontrakten, forudsat at kunden er indforstået med, at den foreslåede erstatning eller stedfortræder har tilstrækkelige færdigheder og viden til at udføre arbejdet.

(SKATs oversættelse af aftalerne.)

Spørger har endvidere oplyst følgende:

Dagsraten er som udgangspunkt "all inclusive" - forstået på den måde, at der foreligger en forhåndsaftale om, hvor og hvornår man skal møde.

Udgifter til transport fra opsamlingsstedet bliver afholdt af B.

Skulle der ske ændringer i forhold til, hvornår eller hvor man skal møde bliver udgifterne til transport, hotel, fortæring, mv. afholdt af B, gennem A.

B sørger for arbejdstøj i det nødvendige omfang, og PPE (Personal Protection Equipment). Derudover sørger B for beskyttelsesbriller, hansker og klatresele.

Spørger sørger selv for sikkerhedshjelm og sikkerhedsstøvler, da disse ting er meget individuelle.

B leverer alt IT-udstyr, der er nødvendigt. B leverer ligeledes radioer, kamera mv.

Spørger sørger selv for mobiltelefon, kikkert, lommelygter samt evt. backup kamera og PC.

Som det fremgår af pkt. 4 og 5 i rammeaftalen forlanger A, at spørger fakturerer A, og at spørger selv afholder udgifterne til sygdom, ferie, pensioner andre personalegoder samt kildeskat og arbejdsmarkeds-bidrag.

Spørger har videre oplyst, at der ham bekendt er flere forskellige "rekrutterings-/bemandingsbureauer", der leverer arbejdskraft til B, og spørger har som nævnt ovenfor tidligere udført arbejde for B via andre bemandingsbureauer.

Spørger har oplyst, at han ønsker at anvende reglerne i ligningslovens § 33A, stk. 1, hvorefter en person, der er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, under ophold uden for riget i mindst 6 måneder uden andre afbrydelser af opholdet end nødvendigt arbejde her i riget i direkte forbindelse med udlandsopholdet, ferie el.lign. af en sammenlagt varighed på højst 42 dage erhvervet lønindkomst ved personligt arbejde i tjenesteforhold, nedsættes den samlede indkomstskat med det beløb, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst.

Af Det centrale personregister fremgår, at spørger har været tilmeldt samme adresse i Danmark siden 2006.

CPR/bopæl
– Virksomhed - enkeltmands og branche

Spørgers opfattelse og begrundelse

Alle 3 spørgsmål bør besvares med Ja.

A betragter spørger som selvstændig erhvervsdrivende.

Hvis aftalen var indgået med et dansk firma, ville der utvivlsomt være tale om A-indkomst, da spørger
– Er underlagt instruktionsbeføjelse
– Honoraret beregnes på grundlag af medgået tid
– Hovedparten af arbejdsredskaber og materiel stilles til rådighed for spørger

At A anser spørger for at være selvstændig erhvervsdrivende, har ingen betydning, når kvalifikationen i henhold til dansk skatteret skal fastsættes.

Det skal bemærkes, at der ikke spørges om, hvilket land, der har beskatningsretten til indkomsten.

Spørger har i forbindelse med høringen erklæret sig enig i SKATs indstilling - herunder at det er B, der skal betragtes som spørgers arbejdsgiver.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at det arbejde spørger udfører via A vil blive betragtet som personligt arbejde i tjenesteforhold.

Lovgrundlag

Statsskattelovens § 4

Praksis

Praksis vedrørende arbejdsudleje

C. F. 3.1.4.1 - udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) - gældende regler

(...)

Regel

Når en udenlandsk person, der har bevaret sit formelle ansættelsesforhold til sin udenlandske arbejdsgiver, udfører arbejde for en dansk virksomhed, foreligger der efter omstændighederne arbejdsudleje.

KSL § 2, stk. 1, nr. 3, gælder for udenlandske personer, der erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde. Den udenlandske arbejdsgiver skal have stillet den udenlandske person til rådighed for arbejdet her i landet for en dansk virksomhed (reel arbejdsgiver), og arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomheden. (...).

Ansættelse gennem vikarbureauer

En vikar ses i modsætning til den fastansatte lønmodtager. Virksomheder kan have forskellige grunde til at anvende vikarer i tidsbegrænsede stillinger. En vikar kan være en afløser, som overtager et arbejde eller en stilling for en anden i en kortere periode i dennes fravær. En virksomhed kan også i andre situationer få brug for vikarer, fx i forbindelse i forbindelse med særlig travlhed, gennemførelse af store opgaver eller ved mere konstant behov for arbejdskraft.

En sådan midlertidig arbejdskraft skaffes ofte gennem vikarbureauer. Det ses ofte, at vikarbureauer specialiserer sig i at levere arbejdskraft inden for særlige brancher. Som helt overvejende udgangspunkt vil vikarer ikke udføre selvstændig virksomhed. Vikarbureauets virksomhed består i at skaffe arbejdskraft (vikarer). Vikarbureauet overtager derimod ikke selve opgaven fra den danske virksomhed.

Eksempel:

En dansk IT-virksomhed har på grund af en stor programmeringsopgave brug for i en kortere periode at få tilført nogle ekstra programmører. Gennem et udenlandsk vikarbureau får den danske IT-virksomhed 3 udenlandske programmører stillet til rådighed i en 2-måneders periode. De 3 vikarer er ansat gennem det udenlandske vikarbureau. I denne situation vil udgangspunktet være, at der foreligger arbejdsudleje for de 3 vikarer, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 3.

Hvis de 3 udenlandske programmører ikke var ansat i det udenlandske vikarbureau, men i stedet var selvstændige erhvervsdrivende efter udenlandske regler, der blevet videreformidlet gennem vikarbureauet/rekrutteringsbureauet, ville de 3 vikarer i denne situation som udgangspunkt blive anset for at arbejde i et tjenesteforhold til den danske IT-virksomhed, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 1.

Videreudlejning af udenlandsk medarbejder til kunden

Der forekommer, at en dansk virksomhed (selskab) videreudlejer en udenlandsk medarbejder til sin kunde, for at arbejde i kundens virksomhed. Den danske virksomhed får fx stillet medarbejderen til rådighed fra et udenlandsk koncernforbundet selskab. Da er det kunden, der skal anses for hvervgiver, og som skal indeholde arbejdsudlejeskatten.

Det gælder også, når et dansk rekrutteringsfirma indgår aftale med udenlandske konsulentfirmaer om, at disse firmaer skal stille udenlandske konsulenter med specialviden til rådighed for danske kunder. (SKATs fremhævelse.)

Praksis vedrørende sondringen mellem lønmodtager og selvstændig erhvervsdrivende

SKM2012. 231. SR

Sagen omhandlede en anæstesi-læge, der havde en såkaldt 50%-stilling på et offentligt sygehus. De resterende 50 % af hans arbejdstid blev fordelt på 6-7 forskellige klinikker, hvor han var ansvarlig for anæstesien. Lægen oplyste, at han de seneste 6 måneder havde haft udgifter til den tilknyttede anæstesilæge på 39.100 kr., og at behovet for at anvende en anden anæstesilæge var stigende. Skatterådet fandt også i dette tilfælde, at lægen skulle betragtes som lønmodtager. Der blev her ved lagt vægt på, at lægen ikke havde en tilstrækkelig reel økonomisk risiko. Lægen var alene forpligtet til at "aflønne" den tilknyttede speciallæge, såfremt der var arbejde på privathospitalet, som lægen ikke selv kunne varetage. Lægen risikerede dermed ikke at skulle afholde en udgift til en tilknyttede speciallæge, selvom der ikke var indtægter i virksomheden. Det forhold, at lægen de seneste 6 måneder havde afholdt udgifter til en tilknyttet konsulent på 39.100 kr., medførte efter Skatterådets opfattelse ikke, at han dermed skulle betragtes som selvstændig erhvervsdrivende.

C. C. 1.2.1 - Selvstændig erhvervsvirksomhed, afgrænsning over for lønmodtagere

Begrundelse

Der er her tale om et 3-partsforhold, hvor spørgers arbejdskraft bliver formidlet via A til projekter hos B.

Afgrænsningen mellem hvornår man er i tjenesteforhold hhv. selvstændig erhvervsdrivende skal i skattemæssig henseende 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, idet der i hvert enkelt tilfælde skal foretages en konkret vurdering.

Dette medfører efter SKATs opfattelse, at vurderingen af, om spørger skal anses for at være lønmodtager, skal ses enten i forhold til A eller til B.

Der er righoldig praksis omkring vurderingen af, hvornår en person skal betragtes som lønmodtager, når denne fx arbejder som konsulent i en virksomhed.

Der ses ikke at findes skatteretlig praksis omkring, hvem der i givet fald må anses for arbejdsgiver i de situationer, hvor danske hvervtagere - via et formidlings-/bemandingsbureau - udfører arbejde for en dansk kunde.

Nærværende situation kan ikke direkte bedømmes efter reglerne omkring arbejdsudleje i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, fordi spørger ikke er i et formelt ansættelsesforhold til A. Derudover er spørger efter det oplyste fuldt skattepligtig til Danmark som følge af, at han har bopæl her i landet, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Det fremgår dog af afsnit C. F. 3.1.4.1 i Den juridiske vejledning omkring udlejning af arbejdskraft - (arbejdsudleje), at hvis en hvervtager ikke kan anses som ansat i vikarbureauet, (og dermed ikke vil være omfattet af de ovenfor nævnte regler om arbejdsudleje), vil denne som udgangspunkt blive anset for at arbejde i tjenesteforhold til kunden.

Det er efter en samlet konkret vurdering SKATs opfattelse, at spørger heller ikke reelt kan anses for ansat hos A.

Der er herved lagt vægt på, at A ikke har adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse, herunder tilsyn eller kontrol, at A alene er forpligtet til at stille kvalificerede konsulenter til rådighed - ikke til at fuldføre de nævnte opgaver som led i egen virksomhed samt at A ikke afholder udgifter i forbindelse med spørgers udførelse af arbejdet - betalingen fra A til spørger er alene en videreformidling af betalingen fra B.

Det er efter en samlet konkret vurdering derimod SKATs opfattelse, at det arbejde, spørger udfører, skal anses for personligt arbejde i tjenesteforhold for B.

Der er herved lagt vægt på følgende forhold:

Spørger har været tilknyttet B siden 2013 via 2 forskellige rekrutterings-/bemandingsbureauer - hvoraf det ene er A. Spørger er projektansat, og der er tale om på hinanden følgende projekter, der varer typisk fra 3 til 12 måneder. Et stort projekt kan dog tage længere tid.

Spørger kan månedligt modtage betaling for det arbejde, han har udført baseret på en månedlig aktivitetsrapport, der er blevet godkendt af kunden eller slutbrugeren.

Aftaleforholdet er dermed i realiteten at sidestille med et løbende arbejdsforhold.

Det er B, der afholder udgifter til transport fra opsamlingsstedet samt arbejdstøj i det nødvendige omfang og personligt beskyttelsesudstyr såsom beskyttelsesbriller, handsker og klatresele.

B leverer alt IT-udstyr, der er nødvendigt. B leverer ligeledes radioer, kameraer mv.

Skulle der ske ændringer i forhold til, hvornår eller hvor man skal møde, bliver udgifterne til transport, hotel, fortæring, mv. afholdt af B, gennem A.

Det er således B, der i det væsentlige afholder udgifterne ved spørgers udførelse af arbejdet.

Spørger er Bs repræsentant med titel som "Client Representative".

Spørgers daglige opgave er at sikre, at udførelsen af arbejdet bliver udført iht. til alle de i kontrakten, mellem B og den udførende entreprenør, gældende retningslinjer inden for de givne tolerancer. Han deltager ligeledes meget i arbejdssikkerheden, deltager i daglige og ugentlige møder samt sikrer at alle involverede parter bruger det korrekte PPE (Personal protective equipment).

Dette taler for, at der er B, der har instruktionsbeføjelsen set i forhold til spørger, idet det er B, der "sætter rammerne" for spørgers arbejde.

Før projektets opstart blev der afholdt et 3-dages seminar i Bs hovedsæde, hvor alle projektdokumenter, sikkerhedsprocedurer, og rapporteringssystemer blev gennemgået. Der blev ligeledes foretaget en gennemgang af samt træning i at registrere forbrugt tid i Bs SAP lønsystemer. Instruktionen blev givet af senioransatte hos B indenfor de respektive ansvarsområder, at der bliver afholdt daglige telefonkonferencer, med deltagelse af ca. 15 B-ansatte, hvor alle dagens opgaver og problemer bliver gennemgået.

Indgåelse af aftalen skyldes, at B ikke har adgang til sådanne "resurser" inden for egen organisation. Dette taler efter SKATs opfattelse for, at spørger erstatter en ansat.

Spørger har en mail-adresse/konto hos B samt adgang til Bs intranet og relateret projekt materiale.

Det forhold, at spørger selv skal stå for forsikring samt udgifter til uddannelse om nødvendigt, at spørger har ansvaret for mulige krænkelser af tredjemands rettigheder, samt at spørger kan indsætte en substitut med samme kvalifikationer, kan efter SKATs opfattelse ikke føre til et andet resultat.

At muligheden for at indsætte en substitut ikke automatisk medfører, at man skal anses selvstændig støttes af jf. SKM2012. 231. SR, hvor en læge, der havde haft lønudgifter til en vikar, ikke blev anset som selvstændig erhvervsdrivende.

Spørgers udgifter til transport fra hjemmet og til opsamlingsstedet samt udgifter til sikkerhedshjelm og -støvler, ses hverken i art eller omfang at overstige, hvad der er normalt i ansættelsesforhold.

SKAT skal bemærke, at der ikke ved besvarelsen af spørgsmål 1, er taget stilling til, hvorvidt alle betingelserne i ligningslovens § 33A, stk. 1, er opfyldt, herunder om der kan opnås fuld eller halvt nedslag i den danske skat.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Hvis svaret på spørgsmål 1 er nej, ønskes det bekræftet, at honoraret kan betragtes som indtjent ved selvstændigt erhverv med den virkning, at indkomsten kan medregnes efter reglerne i virksomhedsskatteordningen

Begrundelse

Da SKAT indstiller, at svaret på spørgsmål 1 skal være Ja, bortfalder spørgsmål 2.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 bortfalder.

Spørgsmål 3

Hvis svaret på spørgsmål 1 er nej, ønskes det bekræftet, at indkomsten kan indgå i et selskab ejet af spørger, hvis kontrakten indgås mellem As og dette selskab.

Begrundelse

Da SKAT indstiller, at svaret på spørgsmål 1 skal være Ja, bortfalder spørgsmål 3.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 bortfalder.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling og begrundelse.