

Udskriftsdato: 23. december 2025

AFG nr 9734 af 24/08/2021 (Gældende)

Rette indkomstmodtager - arbejdsudleje

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-0176616

Rette indkomstmodtager - arbejdsudleje

Spørger ønskede at oprette et selskab H1 ApS, der skulle drive vikarbureauvirksomhed. Spørger havde oplyst, at formålet med konstellationen var at stille Person A, der var Spørgers samlever, til rådighed for H2 i X-land eller H3 A/S, men at det var ønskeligt at ansætte flere ingeniører, der kunne udlejes på samme profitable vilkår. H1 ApS ville således i første omgang ansætte person A og udleje vedkommende til H2 i X-land, via mellemvikarbureau H4 i X-land. Det var oplyst, at Person A tidligere havde været ansat i det danske vikarbureau H5 K/S og indlejet hos H2 i X-land via mellemvikarbureau H6 i X-land. Det var oplyst, at Person A på tidspunktet for afgivelse af det bindende svar var ansat som lønmodtager hos H2 i X-land. Det var ligeledes oplyst, at Person A forventes stillet til rådighed for H2 i X-land via den nye konstellation med H1 ApS indtil 20yy.

Det skatteretlige princip om rette indkomstmodtager, der dækker over, at beskatningen skal ske hos den, der har retlig adkomst til indkomstgrundlaget, findes i statsskattelovens § 4, der bestemmer, at den skattepligtige indkomst omfatter "den skattepligtiges samlede årsindtægter". Da det følger direkte af skattelovgivningen, at princippet skal respekteres, er det ikke nødvendigt for at håndhæve dette princip, at der kan påvises en omgåelses-, skattebesparelses- eller skatteudnyttelseshensigt.

Person A ville ikke selv kunne have oprettet et selskab og herigennem udføre arbejde for H2 i X-land, idet arbejdet ikke ville blive kvalificeret som selvstændig erhvervsvirksomhed, jf. SKM2006. 739. SR. I retspraksis er skatteydere, der har været stillet til rådighed via en andens selskab på tilsvarende vis som i nærværende sag, blevet anset som værende lønmodtagere, jf. SKM2001. 635. ØLR.

Ud fra den foreliggende praksis på området og efter en konkret vurdering af oplysningerne kunne det på baggrund heraf ikke bekræftes, at H1 ApS ville kunne anses som rette indkomstmodtager af vederlag, som modtages for udleje af Person A til H2 i X-land via H4 i X-land. Det var en forudsætning for afgørelsen, at H1 ApS alene foretog udlejning af Person A. Det kunne derfor ikke udelukkes, at besvarelsen kunne blive anderledes, såfremt H1 ApS fik flere ansatte, der blev udlejet som vikarer. Dette ville afhænge af en konkret vurdering af de pågældende faktiske omstændigheder.

Spørger påtænkte endvidere at indgå en aftale med H3 A/S om udlejning af Person A på lignende vilkår som udlejningen til H2 i X-land. Spørger ønskede bekræftet, at leverancen fra H1 ApS skulle pålægges dansk moms.

Henset til besvarelsen af spørgsmål 1, hvor Person A blev anset for at være rette indkomstmodtager af vederlaget og derved leverede ydelsen til H3 A/S i et lønmodtagerforhold, kunne det ikke bekræftes, at H1 ApS skulle pålægges dansk moms for leverancen, da H1 ApS ikke udøvede selvstændig økonomisk virksomhed og ikke foretog levering mod vederlag, jf. momslovens § 3, stk. 1 og § 4, stk. 1.

Skatterådsmøde 24. august 2021 - SKM2021. 451. SR

Offentliggjort i redigeret form

Spørgsmål

1. Er Skatterådet enig i, at H1 ApS er rette indkomstmodtager af vederlaget, som modtages for udleje af Person A til H2 i X-land via H4 i X-land?
2. Er Skatterådet enig i, at hvis H1 ApS udlejer Person A til H3 A/S enten direkte eller via det danske vikarselskab H7 ApS, skal fakturaen fra H1 ApS pålægges dansk moms?

Svar

1. Nej
2. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger ønsker at stifte vikarbureauet H1 ApS. Selskabet vil blive 100 procent ejet af Spørger. Spørger vil være direktør i selskabet og vil varetage al driften af dette.

Selskabet vil blive registreret med branchekode 782000 "Vikarbureauer", og det vil fremgå af vedtægternes formålsparagraf, at formålet er udlejning af arbejdskraft.

VEDRØRENDE SPØRGSMÅL 1

I første omgang vil H1 ApS ansætte Person A, der er Spørgers samlever, og udleje vedkommende til H2 i X-land.

H2 i X-land vil imidlertid kun indleje personale fra særlige godkendte vikarbureauer, hvorfor udlejningen f.eks. vil foregå gennem H4 i X-land, der er et vikarbureau, der har en såkaldt rammeaftale med H2 i X-land.

H1 ApS bliver således underleverandør til H4 i X-land. H1 ApS fakturerer H4 i X-land, der igen fakturerer H2 i X-land.

Person A har tidligere været ansat i det danske vikarbureau H5 K/S og indlejet hos H2 i X-land via mellemvikarbureau H6 i X-land. Person A er på nuværende tidspunkt ansat som lønmodtager hos H2 i X-land.

Det skal bemærkes, at ved arbejdsudleje i X-land er det den juridiske arbejdsgiver, der skal indberette A-skat mv. - også selvom den juridiske arbejdsgiver er udenlandsk. Den økonomiske arbejdsgiver, her H2 i X-land, hæfter dog for korrekt betaling af arbejdsgiverafgift mv., medmindre der foreligger en såkaldt fritagelse for det solidariske ansvar.

H1 ApS vil således lade sig arbejdsgiverregistrere i X-land og indbetale arbejdsgiverafgift og A-skat mv. for Person A. Der vil ligeledes blive foretaget indberetning til de danske skattemyndigheder af Person As løn mv.

Person As arbejde hos H2 i X-land

Person A er særlig specialist i Person As ansvarsområde.

Udlejningen af Person A foretages på korttidskontrakter, der løbende fornyes med nye betingelser og honorering afhængig af markedssituationen på fornyelsestidspunktet. Kontraktperioderne svinger fra 3 måneder til 2 år, men er typisk på et år.

I H2 i X-land vil Person A blive indlejet på lige fod med andre indlejede personer. Person A har/får ingen civilretlig lønmodtagerstatus hos H2 i X-land. Der er altså ingen løn under sygdom, ferie, opsigelsesvarsel, pensionsordning og arbejdsskadeborsikring mv.

Det forventes, at Person A vil være udlejet til H2 i X-land frem til 20yy, men det kan ikke afvises, at perioden bliver kortere eller længere. Det afhænger af, om nye projekter bliver igangsat, og om de løbende kontraktfornyelser vurderes som fordelagtige.

Selve vikaradministrationen vil udelukkende blive varetaget af Spørger, der opholder sig i Danmark.

Person A vil arbejde mere end 183 dage om året i X-land, hvorfor han bliver fuldt skattepligtig efter interne skatteregler i X-land. Det kan dog lægges til grund for besvarelsen, at Person A er hjemmehørende i Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten med X-land.

H2 i X-land har den 25. juni 2019 oplyst på skrift, at personer med en erfaring tilsvarende Person A, der er normale fastansatte i H2 i X-land, vil få en løn på omkring 1,2 mio. x-valuta pr. år. eksklusiv bonus (2019-niveau).

Er den pågældende person indlejet via et manpower agency som H4 i X-land eller tilsvarende, vil vederlaget fra H2 i X-land være et sted mellem 2,1 mio. til 4 mio. x-valuta pr. år, hvilket dog i den høje ende inkluderer ca. 0,5 mio. x-valuta i rejse- og opholdsudgifter.

Merprisen for indlejet personale er således omkring 100 - 250 procent.

Som det fremgår ovenfor, forventes indtægterne ved udleje af Person A hele året til H2 i X-land at være ca. 4 mio. x-valuta pr. år.

Det er planen, at H1 ApS vil give Person A en årsløn på 1,2 mio. x-valuta, der ifølge det oplyste i skrivelse fra H2 i X-land af 25. juni 2019 svarer til den løn eksklusiv bonus, Person A i 2019 ville kunne få ved en direkte almindelig fastansættelse i H2 i X-land.

Kontraktforholdet mellem H4 i X-land og H2 i X-land

Mellemvikarselskabet H4 i X-land har ifølge repræsentanten reelt kun 5 funktioner:

1. At garantere, at Person A er faglig kompetent,
2. At fakturere selskaberne,
3. At kontrollere, at H1 ApS afregner korrekt A-skat mv. i X-land vedrørende Person A,
4. At finde en erstatning for Person A, hvis Person A bliver syg, og
5. At vedligeholde rammeaftalen med selskaberne

Ved almindelig korttidssygdom er H1 ApS og H4 i X-land i praksis ikke forpligtiget til at finde en erstatningsmedarbejder til H2 i X-land. Ved korttidssygdom medfører de indgåede kontrakter følgende konsekvenser:

- H2 i X-land betaler ikke H4 i X-land, og H4 i X-land betaler ikke H1 ApS, når Person A ikke møder på arbejde for H2 i X-land (no show no pay).
- H1 ApS skal betale almindelig løn til Person A i sygdomsperioden.

Ovenstående to punkter gælder selvfølgelig også ved langtidssygdom.

Kontrakterne ml. H1 ApS og H4 i X-land og mellem H4 i X-land og H2 i X-land åbner mulighed for, at Person A kan erstattes og kan kræves erstattet med en anden kvalificeret person til opdraget, hvis der bliver tale om en længere fraværperiode.

H1 ApS kan få lov til at erstatte, hvis H1 ApS på den ene eller anden måde kan levere en kvalificeret erstatte. H4 i X-land er dog privilegeret til at afvise denne og i stedet prøve at erstatte med en anden person; måske en der tjener mere på. Ultimativt kan H2 i X-land sige nej til en erstatte, uanset om kandidaten kommer fra H1 ApS eller H4 i X-land og i stedet gå til helt andre selskaber for at finde en erstatte.

Hvis enten H2 i X-land eller H4 i X-land mener, at der opstår mislighold af indgåede aftaler med tab til følge f.eks. som konsekvens af indlejet Person As fravær eller dårlige indsats, så kan H1 ApS mødes af økonomiske kompensationskrav fra H4 i X-land og H2 i X-land.

H1 ApS risikerer dertil, at både samarbejdsaftale og opdrag termineres.

H1 ApS har risiko for økonomisk tab eller tab af kontrakt/opdrag for det tilfælde, hvor Person A eller en anden udlejet person ikke som aftalt kan eller vil udføre arbejde for opdragsgiver H2 i X-land - f.eks. som følge af sygdom. Der vil erfaringsmæssigt være en række muligheder for H1 ApS for at mitiggere denne risiko, som da må forfølges i en eskalerende prioritetsrækkefølge.

Siden hverken H2 i X-land eller H4 i X-land forsikrer hverken Person A eller H1 ApS, så må disse selv sørge for relevant forsikringsdækning.

1. Opsummering af muligheder

Følgende muligheder for håndtering af et sygdomstilfælde foreligger:

1. Ved fravær p.g.a. sygdom forsøges det at få vedkommende rask igen så hurtigt som muligt. Der er praksis for at tegne en sundhedsforsikring for enhver medarbejder, som kan fremskynde udredning og behandling. Arbejde fra hjemmekontor er også en kendt mulighed med faktiske eksempler, når indlejede personer f.eks. har brækket arme eller ben i fritiden (eller i corona-tider).

2. Hvis der bliver tale om et længerevarende fravær af en udlejet person, så kan H1 ApS via sit netværk prøve at fremskaffe en erstatte, som kan ansættes i H1 ApS og indtræde i den syges opdrag. Dermed vil H1 ApS kunne opfylde sine kontraktuelle forpligtelser. Per dags dato er der f.eks. identificeret en ledig person i netværket, som tidligere har arbejdet som udlejet til H2 i X-land i samme rolle som Person A. Vedkommende har dermed dokumenteret kompetence, men har desværre alligevel gået ledig siden sommeren 2020. Vedkommende har på forespørgsel erklæret sin interesse i både et potentielt sygevikariat eller anden tilknytning til H1 ApS for det tilfælde, at der kan blive tale om opdrag i Danmark eller X-land, som H1 ApS kan fremskaffe. Med denne løsning er der typisk positivt dækningsbidrag til H1 ApS på erstatteren. Om dette balancerer sygelønsomkostningerne til den sygemeldte er svært at vide, men perioden med sygelønsomkostninger kan ultimativt reduceres indenfor funktionærlovens regler om opsigelse ved sygefravær over 120 dage.

3. Herudover foreligger muligheden for, at H1 ApS går til "kendte venligtsindede konkurrenter" og spørger, om H1 ApS kan leje en erstatte på markedsvilkår. Også her er der per dags dato identificeret en person af samme kategori som Person A, som af diverse grunde for tiden arbejder 50 procent og dermed har kapacitet til i en periode at udvide aktiviteten. Vedkommende har de sidste 15 år været udlejet til blandt andet H2 i X-land fra vedkommendes danske ApS og vil enten kunne lejes direkte af H1 ApS eller lejes via det agentselskab/bemandselskab, som vedkommendes ApS har aftale med. Med denne løsning vil H1 ApS reelt ikke have et positivt dækningsbidrag på den indlejede erstatte og dermed gå i minus med de sygelønsforpligtelser, som skal dækkes for en syg medarbejder - f.eks. Person A. En sådan tabssituation vil enten måtte dækkes af opsparet selskabskapital for at bibeholde kontrakter og H1 ApS' navn og rygte, eller H1 ApS kan vælge at tegne en sygedriftstabsforsikring.

4. Hvis H1 ApS ikke selv kan finde en passende erstatte, så kan agent/bemandselskabet H4 i X-land se efter folk i sin "CV-pool", og som anden prioritet kontakte andre agent/bemandselskaber i branchen for hjælp. Dermed kan forpligtelsen mod opdragsgiver H2 i X-land måske opfyldes, og H4 i X-land vil enten kunne reducere sit dækningsbidragstab, holde det konstant eller tilmed øge det. Der kan dog derfor stadig opstå krav mod H1 ApS, som også kan imødesee tab af opdrag og i værste fald kontrakt som underleverandør. En sygedriftstabsforsikring kan i dette tilfælde måske opretholde en indtjening til H1 ApS i en periode. Andre muligheder er en ansvarsforsikring eller udvidet ansvarsforsikring, men om H1 ApS kan forvente dækning af eventuelle krav som følge af mislighold af sin leveranceforpligtelse af en person på et opdrag via disse vil nok blive et diskussionspunkt.

5. Ultimativt kan H1 ApS som konsekvens af sygdom blive nødt til at opsig sine kontrakter med de frister, der gælder. Dette for at begrænse den skade, som regler om mislighold og skadesløshedsholdelse kan påføre selskabet. H1 ApS kan også blive tvunget til at opsig syge medarbejdere indenfor funktionærlovens regler. Det vil kunne begrænse det tab af egenkapital, som eventuelt opstår specielt hvis der ikke er forsikringsdækning af den ene eller anden grund.

Det er et generelt princip i branchen, at agent/bemandsingsselskaber overfører de forpligtelser, som de kontraktuelt selv har overfor hovedopdragsgiverne direkte til de underleverandørselskaber, som de selv måtte indgå aftaler med. Selskaberne ved godt, at deres kontraktsparter benytter underleverandørselskaber, og beder typisk bare om at blive informeret herom.

Det betyder, at H4 i X-land kan overføre al sin risiko 1:1 til H1 ApS.

Det er netop forudsætningen for, at H4 i X-land i rollen som agentselskab overfor underleverandørselskaber kan nøjes med en lav formidlingskommission på nogle få procent. Det er så også den parameter, de typisk konkurrerer på, da et underleverandørselskab godt kan have aftaler med flere store agent/bemandsingsselskaber samtidig for dermed at få eksponering mod en større mængde selskaber. Eventuelle indlejeaftaler laves så som opdrag i.h.t. disse eksisterende kontrakter.

H4 i X-land betaler nul kroner til H1 ApS, hvis den indlejede er syg og ikke møder på arbejde hos opdragsgiver.

H1 ApS vil efter danske regler så skulle betale fuld løn under sygdom de første 30 dage, før H1 ApS i en periode vil kunne få en sygedagpengesats fra det offentlige helt på linje med andre danske arbejdsgivere, som dog langt fra vil dække lønnen, som skal udbetales. Funktionærlovens 120 dages periode kan her også nævnes, som først åbner mulighed for afskedigelse p.g.a. lang sygdom efter denne periode, hvis de rette processer har været fulgt.

Det fremgår af kontrakterne, at H1 ApS kan erstatte Person A, så længe H4 i X-land kan godkende erstatteren, f.eks. hvis Person A p.g.a. langtidssygdom ikke kan arbejde for H2 i X-land, eller hvis Person A af personlige årsager ønsker at udføre arbejde et andet sted end hos f.eks. opdragsgiver H2 i X-land.

Hvis H1 ApS ikke kan levere sin aftalte tjeneste til H4 i X-land - f.eks. Person As indsats eller mangel på samme, så regulerer kontrakten, at H4 i X-land kan påberåbe sig mislighold og kræve erstatning for tab. Dertil kan H4 i X-land terminere enten hele kontrakten med H1 ApS eller som første skridt afslutte et opdrag på fremleje.

Disse for H1 ApS meget ansvarspådragende kontraktsforhold opstår som følge af de vilkår, som H4 i X-land mødes af i de kontrakter, de har med selskaberne; herunder H2 i X-land.

Hvis H4 i X-land skulle modtage et krav fra H2 i X-land som følge af H1 ApS' udøvelse af et opdrag - f.eks. Person As indsats eller mangel på samme, så kan H4 i X-land kræve, at H1 ApS betaler dette.

H1 ApS må både forsikre sig selv som selskab og sine egne ansatte.

Forholdet ml. H4 i X-land og H2 i X-land

Da mutatis mutandis/back-to-back princippet sørger for at kontraktsforhold ml. H4 i X-land og H2 i X-land også kan overføres til forholdet ml. H4 i X-land og H1 ApS, så er det meget relevant at se på, hvilke forhold der eksisterer ml. selskab og agent/bemandsingsselskab.

H2 i X-land er således ikke forpligtet til at bruge indlejede folk fra H4 i X-land og dermed H1 ApS. H2 i X-land kan i øvrigt ensidigt opsige ethvert opdrag eller hele samarbejdsaftalen med kort varsel, hvorfor de samme korte varsler også findes ml. H4 i X-land og H1 ApS.

H2 i X-land betaler ikke, når den indlejede er syg eller i øvrigt fraværende. Derfor vil et agentselskab som H4 i X-land selvfølgelig også fraskrive sig enhver betalingsforpligtelse overfor sine underleverandører, såfremt folk er fraværende hos opdragsgiver.

H2 i X-land skal til enhver tid kunne forsynes med den arbejdskraft via H4 i X-land, som indgåede opdrag kræver.

VEDRØRENDE SPØRGSMÅL 2

For at undgå at Person A skal rejse til X-land, prøver H1 ApS at få en arbejdsudlejekontakt med H3 A/S.

Det kan lægges til grund for besvarelsen, at den månedlige løn svarer til den løn, Person A kunne få ved en direkte ansættelse hos H3 A/S.

Det er endnu ikke afgjort, om H1 ApS kan udleje Person A direkte til H3 A/S, eller udlejningen skal foregå gennem H7 ApS således, at sidstnævnte selskab bliver mellemvikarselskab. Det er H3 A/S' beslutning i.f.t. sin administrative byrde med at etablere og vedligeholde kontrakter.

Spørgers repræsentant har i forbindelse med korrespondance med Skattestyrelsen i forlængelse af høringsvaret til Skattestyrelsens indstilling supplerende oplyst følgende:

a.) Formålet med konstruktionen

Formålet er, at H1 ApS skal udleje Person A til selskaber f.eks. H2 i X-land eller H3 A/S, men det er selvfølgelig ønskeligt at ansætte flere personer, der kan udlejes på samme profitable vilkår.

Dette har ikke været præciseret særligt tydeligt i anmodningen om bindende svar, da repræsentanten ikke har tillagt det nogen betydning for den skatteretlige vurdering.

b.) Vikarbureauets forventede aktivitet

Vikarbureauets aktivitet vil bestå i løbende driftsopgaver og rekrutteringsaktivitet. Eksempler på de løbende driftsopgaver er følgende:

- Opgørelse af A-skat og arbejdsgiverafgift i X-land.
- Rapportering af ovenstående - ved løn både i Danmark og X-land.
- Betaling af ovenstående.
- Lovpligtig arbejdsskadeforsikring.
- Sundhedsforsikring - udlejer stopper betalingen fra opdragsgiver med det samme, hvis ikke den udlejede person pga. sygdom kan møde op hos opdragsgiver/selskabet. Derfor må der være ekstra sundhedsforsikring.
- Fakturering, bogholderi af bilag i forbindelse med arbejdsrejser.
- Indbetaling til pensionsordning.
- Obligatoriske kurser m.m.
- Myndigheds- eller opdragsgiverbelagte kurser, som måtte pålægges.
- Transport til og fra opdragsgiver - fly, tog, bil, bus.
- Ophold, da indlejede pga. tidsbegrænsede opdrag og meget korte termineringsvarsler på 14 dage til 1 måned jo netop ikke flytter hen og bor der, hvor opdragsgiver har sit virke. Herunder oprettelse af aftaler med relevante hoteller for at holde omkostningerne bare lidt i ave.
- Telefon - H2 i X-land kræver f.eks. at indlejede selv stiller med telefon.

- Bærbar PC, lommeregner, nødvendigt arbejdstøj.
- Risikoen for at betale løn under sygdom.
- Betaling af løn under ferie, hvor opdragsgiver ifølge "no show no pay"-modellen ikke betaler for noget.
- Risikoen for at betale løn, når der ikke er opdrag - mindst i funktionærlovens opsigelsesperiode. Typisk giver opdragsgiver kort varsel i.f.t., om de har nye projekter eller ønsker at forlænge et opdrag, og H1 ApS har efter funktionærloven ikke mulighed for at blive ved med at køre med projektansættelser.
- Risiko i forbindelse med transport. Hvis f.eks. fly misses eller aflyses pga. tåge, corona, askesky, strejke etc., så kan dette ikke viderefaktureres til opdragsgiver, der typisk har en "all inclusive" rate per arbejdet dag.
- Opretholde kontakt til flere forskellige store agent- og bemanningsselskaber med det formål at modtage information om mulige opdrag hos flere forskellige opdragsgivere/selskaber. Selskaber udbyder kun stillinger for fastansættelser, men ikke for indleje. Når de ønsker indlejet arbejdskraft til store udbygningsprojekter, så tager de kontakt med deres rammeaftaleleverandører af arbejdskraft. Selskaberne gider ikke håndtere 100-vis af enkeltkontrakter og vælger en håndfuld agent- og bemanningsselskaber, som de så sender opdrag i udbud til. På den ene side sikrer selskabet sig priskonkurrence og så stort et udvalg som muligt af CV. På den anden side får udlejeselskaberne information fra flere potentielle opdragsgivere om mulige opdrag, varighed og prisniveau. Agent- og bemanningsselskaberne benytter sig så af underleverandører, som er løst tilknyttede i det omfang, de har behov for dette, i.f.t. folk de har fastansatte. Med en sådan model er et nødvendigt at holde kontakt med alle betydelige agent- og bemanningsselskaber for på den måde at sikre sig beskæftigelse til de bedste vilkår.

I første omgang er ambitionen at få 3-5 ekstra vikaransatte inden for 5 år.

I opstartsfasen vil det antageligvis kræve, at Spørger arbejder 25 timer/uge for at få etableret selskabet og tilhørende funktioner - og herefter ca. 7 timer/uge pr. ansat person. Er der således 5 ansatte vil det være et fuldtidsjob.

Spørger arbejder pt. 33 timer om ugen, men har i mange år udelukkende arbejdet med vikararbejde i H5 K/S (var direktør i komplementarselskabet). Spørgers nuværende stillingsprocent forventes at kunne justeres i takt med behov og muligheder i H1 ApS.

Spørger og Person A har et godt kendskab til arbejdsgiverforpligtelser i både Danmark og X-land for danskere, der arbejder i X-land, og eventuelt personer fra X-land der måtte arbejde i Danmark. Det er specielt for H1 ApS. Der er gode kontakter til alle de relevante agentselskaber og bemanningsselskaber i X-land, og det vil være en naturlig strategi at benytte netværket til både tidligere og nuværende kollegaer til Person A i forbindelse med at rekruttere nye ansatte.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

1) Hvad er arbejdsudleje?

Der er tale om arbejdsudleje, hvis en virksomhed udlejer en ansat lønmodtager mod vederlag til en anden virksomhed (hvervgiver), og hvor det er hvervgiver, der er ansvarlig for og bærer risikoen for arbejdsresultatet. Derudover har hvervgiver instruktionsbeføjelsen og afholder typisk de nødvendige udgifter. Den udlejede person arbejder således altid som lønmodtager hos hvervgiver.

Den udlejede lønmodtager har således to arbejdsgivere. En juridisk arbejdsgiver (typisk et vikarbureau) og en økonomisk arbejdsgiver (hvervgiver). Man bruger også udtrykket den formelle arbejdsgiver og den reelle arbejdsgiver.

Af definitionen kan det også udledes, at man ikke kan være udlejet fra sin egen personlige enkeltmandsvirksomhed, da man i så fald ikke har to arbejdsgivere.

Man kan derimod godt være arbejdsudlejet fra sit eget 100 procent ejede anpartsselskab, da anpartsselskaber i modsætning til personlige enkeltmandsvirksomheder, godt kan være arbejdsgiver for en ansat eneejer (hovedaktionær). Dette understøttes af EU-domstolens udtalelse i C-355/06, hvor enmandsselskaber (samme person er eneejer, enedirektør, og eneste ansatte) skal respekteres af skattemyndighederne.

2) Er arbejdsudleje erhvervsmæssig aktivitet?

Efter dansk ret er indkomst, en person erhverver ved at være stillet til rådighed for en dansk virksomhed via sin udenlandske arbejdsgiver, skattepligtig i Danmark, jf. kildeskatteloven § 2, stk. 1, nr. 3. Danmark anerkender herved, at arbejdsudleje er en erhvervsmæssig aktivitet, idet denne bestemmelse ellers ville være fuldstændig overflødig. I så fald kunne Danmark lønbeskatte indlejede personer fra udlandet efter kildeskatteloven § 2, stk. 1, nr. 1 - altså beskatte vederlaget som helt almindelig lønindkomst med henvisning til, at det danske selskab er den reelle arbejdsgiver.

3) Hvem er arbejdsgiver efter kildeskatteloven?

I Cirkulære nr. 135 af 4. november 1988 til kildeskatteloven skrives i pkt. 42, der vedrører kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra h, således:

"Hvis en arbejdstager står i tjenesteforhold til en dansk arbejdsgiver, der stiller vedkommende til rådighed for at udføre arbejde for en anden virksomhed med hjemsted her i landet eller i udlandet, finder reglerne om beskatning af arbejdsvederlag ved arbejdsudleje ikke anvendelse. Den egentlige arbejdsgiver vil da være indeholdelsespligtig efter de sædvanlige regler."

Kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra h, har følgende ordlyd:

"Til A-indkomst kan endvidere efter skatteministerens nærmere bestemmelse henregnes nedennævnte indkomstarter:

(...)

Vederlag til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet af en virksomhed, der ikke har hjemting her i landet."

Og i forhold til hvem den egentlige arbejdsgiver er, fremgår følgende af Skatteforvaltningens tidligere vejledning E nr. 183 version 1.2 i kapitel 4:

"Vurderingen har ingen betydning, hvis arbejdsudlejeaftalen indgås imellem to danske virksomheder, idet reglerne om arbejdsudleje ikke anvendes i denne situation, jf. cirkl nr. 135 af 4/11 1988 pkt. 42. Begge virksomheder vil være skattepligtige af overskuddet af deres virksomhed i Danmark, og det er principielt uden interesse om det er arbejdsudlejeren eller arbejdsindlejeren, der skal indeholde A-skat. Det er derfor bestemt, at det er udlejeren der i kraft af sin situation som formel arbejdsgiver skal foretage lønindeholdelse."

4) Sondringen mellem lønmodtagerindkomst og erhvervsindkomst generelt

Konklusionen på Højesterets dom refereret i TfS 1998,485 HRD er derhen, at indtægtsgivende aktivitet kan drives i selskabsform, hvis der ikke er særlig lovgivning, der forbyder dette.

Skattelovgivningen indeholder ikke hjemmel til at begrænse adgangen til at anvende selskabsformen ud fra en betragtning om, at indtjeningen er så tæt knyttet til den person, der udfører aktiviteterne, og ikke kan udføres af andre.

Dommen sagde grundlæggende, at enhver virksomhed, der lovligt i henhold til selskabslovgivningen kunne drives i selskabsform, skulle accepteres i skattemæssig henseende.

I SKM2004. 297. HR fik Højesteret anledning til at præcisere dette yderligere. Her var spørgsmålet, om aktiviteten var erhvervmæssig skatteretligt. Højesteret udtalte, at ifølge selskabslovgivningen skal aktie- og anpartsselskaber være erhvervsdrivende, og da selskabslovgivningen havde accepteret det som erhvervsaktivitet, skulle det også accepteres skatteretligt.

Grundlæggende er konklusionen derhen, at civilretlige gyldige retsforhold kun kan underkastes en særlig skatteretlig bedømmelse, der afviger fra civilretten, hvis der er tale om misbrug, og der ikke er overensstemmelse mellem form og indhold.

Afgørelsen af, om der foreligger en lønftale med personen eller en arbejdsudlejeaftale med selskabet, skal således som udgangspunkt ikke afgøres i skatteretten, men i den almindelige kontraktsret og arbejdsret.

Til syvende og sidst er det altså det almindelige retserhvervsprincip, der bør finde anvendelse: Hvem har efter kontrakten ret til vederlaget: Personen eller selskabet? Skatteretten må som udgangspunkt acceptere den indgåede aftale.

Det er evident, at vikaraktivitet efter sin art er erhvervmæssig virksomhed efter skatte- og momslovgivningen og tillige efter selskabslovgivningen. Der ses ikke i de omtalte love at være krav om, at vikarselskabet skal have flere ansatte for at være erhvervmæssig. Det er heller ikke noget i lovene, der antyder, at udlejning af den vikaransatte kun er erhvervmæssig aktivitet, hvis den vikaransatte ikke er medejer af vikaranpartsselskabet.

Bedømmelsen for den enkelte vikaransatte er således den samme, uanset om vikarselskabet har andre vikaransatte eller ej, og uanset om den vikaransatte er medejer af vikaranpartsselskabet eller ej.

De kriterier, der er nævnt i Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994, pkt. 3.1.1, er primært tilvejebragt for at sondre mellem almindelig konsulentvirksomhed og lønmodtageransættelse.

Sondringen mellem indlejet personale og almindelig ansat personale er således problematisk driftsøkonomisk, da begge dele er lønmodtageraktivitet.

Det giver således ingen mening at tillægge det betydning, at hvervgiver er ansvarlig for og bærer risikoen for arbejdsresultatet, da dette altid er tilfældet ved erhvervmæssig vikarvirksomhed (arbejdsudleje).

Det giver heller ikke mening at tillægge det betydning, at hvervgiver har instruktionsbeføjelsen og afholder de relevante omkostninger, da dette er typisk ved erhvervmæssig vikarvirksomhed (arbejdsudleje).

Man kan derimod lægge vægt på følgende:

1. Giver vikarkonstruktionen driftsøkonomisk mening (betaler hvervgiver et højere vederlag, hvis han får personen på en arbejdsudlejekontrakt frem for en almindelige lønkontrakt). Arbejdsudleje kræver, at hvervgiver betaler for andet end den rå arbejdskraft?

2. Har enmandsvikarselskabet reelt de opgaver, omkostninger og risici, der normalt er forbundet med erhvervsmæssig enmandsvikarvirksomhed (skal betale løn under sygdom mv.)?
3. Er vikarselskabet forpligtiget ifølge funktionærloven, ferieloven og dagpengeloven?
4. Er vikarselskabet momsregistreret og har en branchekode som vikarvirksomhed?
5. Er det kontraktligt formuleret som arbejdsudleje?
6. Kan vikarselskabet frit arbejde for andre hvervgivere?
7. Er vikaranpartsselskabet obligationsretligt rette indkomstmodtager til vederlaget fra hvervgiver?
8. Er fakturaen pålagt moms?
9. Er aktiviteten erhvervsmæssig efter momslovgivningen?
10. Hæfter vikarbureauet for fejl og mangler, der relaterer sig til vikaraktiviteten (f.eks. fejl i fakturaen til hvervgiver, fejl i lønbetalingen til den vikaransatte, fejl i indberetning af A-skatter mv. og fejl i kompetencer hos den vikaransatte)?
11. Ejer vikarbureauet de aktiver, der skal bruges til at drive vikaraktiviteten?
12. Har vikarbureauet personale, der varetager vikaradministrationen?
13. Er det vikarbureauet, der betaler rejseomkostningerne for den vikaransatte, og tillige foretager kontrollen heraf?

Kan der svares ja til disse 13 kriterier, bør det accepteres som erhvervsmæssig vikarvirksomhed/arbejdsudleje. Det må antages, at DBO'en med X-land anvender samme kriterier.

I nærværende sag kan følgende lægges til grund.

1. Den overordnede ledelse af arbejdet påhviler primært H2 i X-land.
2. Kontraktligt er det formuleret som arbejdsudleje.
3. Arbejdet udføres på en arbejdsplads, som H2 i X-land disponerer over.
4. Vederlaget beregnes primært efter den medgåede tid.
5. Hovedparten af arbejdsredskaber mv. stilles til rådighed af H2 i X-land.
6. H2 i X-land bærer ansvaret for arbejdsresultatet.
7. H1 ApS udbetaler lønnen til Person A.
8. H1 ApS indberetter lønnen vedr. Person A.
9. H1 ApS betaler arbejdsgiverafgifterne vedrørende Person A.
10. H1 ApS betaler feriepenge, pensioner og relevante medarbejderforsikringer vedrørende Person A.
11. H1 ApS bærer risikoen ved, at der ikke er arbejdsopgaver til Person A.
12. H1 ApS betaler for Person As erhvervskurser mv.
13. H1 ApS betaler lønnen, når Person A bliver syg.
14. H1 ApS har lønkontrakten med Person A.
15. H1 ApS betaler rejseomkostningerne for Person A og foretager kontrollen heraf.

5) Den juridiske vurdering

I Den juridiske vejledning afsnit C. F. 3.1.4.1 fremgår følgende omkring arbejdsudlejning:

"Arbejdsudlejereglerne finder ikke anvendelse, når udlejeren er en dansk virksomhed.

Og videre:

"Har den udenlandske virksomhed fast driftssted i Danmark, har den danske virksomhed ikke pligt til at indeholde kildeskat af de udenlandske ansattes arbejdsvederlag. Der henvises til SEL § 2, stk. 1, litra a, KSL § 2, stk. 1, nr. 4 og OECD's modeloverenskomst artikel 5 og kommentarerne hertil."

Videre fremføres, at hvis den vikaransatte er fuldt skattepligtig til Danmark, skal den økonomiske arbejdsgiver i Danmark ikke indeholde dansk kildeskat af det vederlag, den vikaransatte får fra udlandet.

Dermed anerkendes det også, at den vikaransatte ikke arbejder som lønmodtager i den danske virksomhed i kildeskattelovens forstand.

Videre skrives:

"Det kan forekomme, at den danske virksomhed køber arbejdsydelser af en eller flere udenlandske enkeltmandsvirksomheder. I den situation har arbejdstagerne ikke en udenlandsk arbejdsgiver, og arbejdsudlejereglerne finder ikke anvendelse. Arbejdstageren kan i stedet enten være lønmodtager i et tjenesteforhold til en dansk virksomhed og begrænset skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 9, nr. 2, eller selvstændigt erhvervsdrivende eventuelt med fast driftssted i Danmark efter KSL § 2, stk. 1, nr. 4. Vurderingen skal ske efter danske regler uafhængigt af, om virksomhedsejeren / ejerne efter hjemlandets regler anses for at være selvstændig erhvervsdrivende."

Hermed understreger Skatteforvaltningen også, at hvis den vikaransatte er udlejet fra sit eget 100 procent ejet anpartsselskab, der er registreret som arbejdsgiver for den vikaransatte, kan reglerne om arbejdsudleje anvendes.

H1 ApS bliver registreret som arbejdsgiver for Person A, og Spørger bliver direktør og eneejer af selskabet, hvorfor reglerne om arbejdsudleje kan finde anvendelse.

6) Skattestyrelsens tidligere kontorindstilling

Repræsentanten kan ikke i loven eller praksis finde støtte for, at man ikke kan være arbejdsudlejet fra et vikarselskab, hvis den udlejede vikaransatte tillige er medejer af vikarselskabet. Efter Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994, pkt. 3.1.1, er det alene forholdene mellem hvervgiver og den vikaransatte, der tillægges betydning. Er det således arbejdsudleje fra hvervgivers synspunkt, er det også arbejdsudleje fra udlejerens synspunkt.

Det er derfor overraskende, at Skattestyrelsen i sin indstilling tillægger forholdene hos udlejer betydning.

Skattestyrelsen mener tillige, at situationen skal sidestilles med, at Person A ejer H1 ApS, da vedkommendes samlever ejer selskabet.

Repræsentanten forstår kontorindstillingen således, at hvis Spørger havde været uafhængig af Person A, ville det kunne accepteres, at H1 ApS var rette indkomstmotager.

Ifølge skattelovgivningen defineres nærtstående som:

"Som nærtstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med ægte slægtsforhold."

Højesteret har tillige udtalt, (TfS 2003,889 HRD og TfS 2006,1062 HRD), at transaktioner mellem nærtstående ikke kan tilsidesættes eller ændres blot fordi, det er transaktioner mellem nærtstående.

Hvis skatteyderne kalder tingene ved deres rette navn og handler på armslængdevilkår, skal transaktionerne også behandles i overensstemmelse med lovens ordlyd på samme måde som transaktioner mellem ikke-nærtstående.

7) Praksis omkring sondringen mellem arbejdsudleje og lønmodtager og lønmodtager og konsulentvirksomhed

Sondringen mellem at være ansat som arbejdsindlejet eller almindelig lønansat er meget sparsomt behandlet i praksis, da sondringen sjældent har praktisk betydning. Det skyldes, at det er forholdsvis nemt af afskedige folk i Danmark, hvorfor arbejdsgiveren typisk ikke vil betale en stor overpris for at få arbejdskraften på en vikarkontrakt.

SKM2015. 372. ØLR:

En overlæge, der var hjemmehørende i Sverige, havde stiftet et svensk selskab og som lønansat i dette selskab arbejdede han for et dansk sygehus, hvor han også tidligere havde haft almindelig lønansættelse og tillige også efterfølgende fik almindelig lønansættelse.

For perioden 1. januar 2006 til 1. juli 2008 arbejdede han på en konsulentkontrakt, og fra 1. juli 2008 til 1. august 2009 arbejdede han på en arbejdslejekontrakt, hvorefter han igen blev almindelig lønansat.

For årene 2006-2008 var spørgsmålet, om selskabet eller lægen var rette indkomstmodtager til vederlaget fra det, som var defineret som konsulentvirksomhed.

Af dommen kan udledes følgende nøgletal for selskabet:

I 2009 blev lægen almindelig lønansat på sygehuset til et vederlag på 1.920.000 kr. plus bonus, dvs. markedslønnen var rundt regnet seks gange større end den løn, som blev udbetalt i selskabsregi. Det er uklart, hvor stor bonussen var, men det må antages, at den faste løn plus bonus modsvarede den tidligere selskabsindkomst.

Udlejning af lønmodtagere, med henblik på at give overskud, er erhvervsmæssig aktivitet, hvis aktiviteten har den fornødne intensitet. Men hvis udlejningen kun giver overskud, fordi medarbejderne får en kunstig lav løn, kan det ikke kvalificeres som erhvervsmæssig indkomst.

Landsretten konkluderede, at lægen ikke arbejdede som selvstændig konsulent. Det blev dog i sagen ikke vurderet, om arbejdsudlejereglerne i stedet for kunne anvendes, fordi der ikke var procederet herpå.

Det har utvivlsomt spillet ind, at forskellen mellem lønvederlaget som ansat og vederlaget til lægens selskab var så beskedent, at det driftsøkonomisk ikke gav mening. Eller sagt på en anden måde. Der var ikke plads til at give lægen en markedskonform løn (hvilket altså var 1,9 mio. kr. plus bonus) og stadigvæk opnå et fornuftigt afkast. Et uafhængigt lægevikarbureau ville ikke udleje lægen på tilsvarende vilkår.

Konstruktionen var reelt tilvejebragt for at konvertere løn til selskabsindkomst.

Som Landsretten påpeger, er det heller ikke sandsynligt, at lægen faktisk arbejdede med selvstændige konsulentopgaver, da lægen både før og efter den pågældende periode arbejdede på samme hospital som ansat lønmodtager.

Det må dog være 100 procent evident, at hvis lægen først er udlejet til sygehuset fra et større uafhængigt lægevikarbureau og efterfølgende stifter sit eget lægevikarselskab, hvor han udlejer sig selv til sygehuset på 100 procent identiske vilkår, så kunne man ikke pludselig gøre lægen til rette indkomstmodtager, alene fordi vikarselskabet nu kun har lægen som ansat og ejer.

Lad os antage, at lægen først udlejes fra et uafhængigt lægevikarbureau for 150.000 kr./måned, og lægen får en løn på 100.000 kr./måned. Nu stifter lægen sit eget lægevikaranpartsselskab og lejer sig selv ud for 150.000 kr./måned og giver sig selv en løn på 100.000 kr. præcist som før. Nu kan man ikke pludselig

gøre lægen til rette indkomstmodtager til hele beløbet på de 150.000 kr., alene fordi han er eneejer og eneste ansatte i vikarselskabet.

Der er ikke i skattelovgivningen hjemmel til at diskriminere vikaranpartsselskaber med kun én ejer og én ansat. Skattemyndighederne kan derimod være mere kritisk, hvis vikarselskabet kun har én ansat, men ikke pr. definition tilsidesætte det.

Skattestyrelsen påstår i sin indstilling, at hvis lægen først udlejes til sygehuset fra et større uafhængigt lægevikarbureau, men efterfølgende køber lægevikarbureauet, kan Skattestyrelsen pludselig gøre lægen til rette indkomstmodtager, alene fordi han nu har købt lægevikarselskabet.

Det er intet i ovennævnte dom, der støtter denne konklusion. Ovennævnte dom må blot læses således, at det aktivitetsmæssigt og driftsøkonomisk var så tæt på almindelig lønansættelse, at det skattemæssigt også skulle behandles som lønmodtageransættelse.

SKM2001. 635. ØLR:

En læge arbejdede først som almindelig lønmodtager hos en lægeklinik i Sverige. Efterfølgende stiftede han et Gibraltarselskab, hvor han ansatte sig selv og herefter i selskabsregi udførte arbejde for samme lægeklinik i Sverige.

Landsretten vurderede, at lægen var rette indkomstmodtager og ikke selskabet. Landsretten lagde vægt på følgende:

1. Lægen var tidligere lønansat i lægeklinikken.
2. Konstruktionen gav ikke driftsøkonomisk mening, hvorfor det kun var skattebesparelsen, der var drivkraften.
3. Der var ikke andre aktiviteter i selskabet.

Det fremgår ikke af dommen, men sandsynligvis fik selskabet et vederlag, der alene svarede til den almindelige løn, lægen tidligere fik som lønansat, hvorfor konstruktionen ikke gav driftsøkonomisk mening.

Det blev ikke vurderet, om reglerne for arbejdsudleje kunne finde anvendelse, men et uafhængigt lægevikarbureau ville næppe udleje læger uden en driftsøkonomisk gevinst for sin risiko. Sammen med det manglende driftsøkonomiske element taler også den foregående lønmodtagerstatus hos samme hvervgiver imod dette.

Men igen må det påpeges, at hvis lægeklinikken havde indlejet læger fra et stort uafhængigt lægevikarbureau på nøjagtig samme vilkår, ville det være vanskeligt at tilsidesætte konstruktionen, jf. TfS 1997,506 HRD, hvor Højesteret udtalte, at udlånet fra skattelyselskabet på Jersey ikke kunne tilsidesættes, da lånet var på markedsvilkår.

SKM2006. 547. HR:

I sagen arbejdede skatteyderen for et dansk moderselskab, men fik lønnen fra moderselskabets engelske datterselskab, der viderefakturerede lønudgiften til moderselskabet tillige for de perioder, hvor skatteyderen var syg.

Reglerne omkring arbejdsudleje fandt ikke anvendelse, hvilket skyldtes 4 ting:

1. Skatteyderen havde ikke fremlagt en ansættelsesaftale med det engelske selskab.
2. Løn under sygdom blev også viderefaktureret til det danske moderselskab.
3. Der var mellem partnerne enighed om, at der ikke var tale om arbejdsudleje.
4. Fik kun løn fra det engelske selskab i den periode, han arbejdede for det danske moderselskab.

Det har sandsynligvis også spillet ind, at den udlejede person var leder - og dermed ikke have en overordnet i Danmark. Skattestyrelsen har udtalt, at reglerne omkring arbejdsudleje kun kan finde anvendelse, hvis man har en overordnet. Der er ingen af de nævnte forhold i denne sag, som har paralleller til den nærværende anmodning.

Sammenfattende må vi sige, at skattelovgivningen ikke forhindrer, at man kan være reelt arbejdsudlejet fra eget enmandsvikarselskab med den effekt, at selskabet bliver rette indkomstmodtager.

Men det må kræve, at konstruktionen giver driftsøkonomisk mening. I nærværende sag giver konstruktionen driftsøkonomisk mening, idet H2 i X-land vil betale et væsentligt højere vederlag, hvis de kan få Person A på en arbejdslejekontrakt frem for en almindelig lønkontrakt - næsten det dobbelte vederlag.

Da Person A tillige får en markedskonform løn fra H1 ApS således, at kun overprisbetalingen bliver selskabsbeskattet, er der skattemæssigt ikke tale om omgåelse.

Logisk må det også konkluderes, at hvis H2 i X-land vil betale en væsentlig overpris for at få Person A på en arbejdslejekontrakt frem for en almindelig lønkontrakt, kan denne overprisbetaling ikke være lønvederlag. Det er derimod vederlag til det vikarfirma, der påtager sig arbejdsgiverrollen, og derfor producerer modydelsen til overbetalingen.

Tillige må fremføres, at udlejning af lønmodtagere med henblik på at opnå overskud er erhvervmæssig aktivitet, hvis aktiviteten har den fornødne intensitet, hvilket utvivlsomt er tilfældet.

Spørgsmål 1 bør derfor besvares med "Ja".

Spørgsmål 2

Momslovgivningen:

Momslovens § 21 d, stk. 1, nr. 6 omtaler "Levering af arbejdskraft".

I Den juridiske vejledning 2021-1 afsnit D. A. 6.2.6.8 defineres arbejdsudleje således:

"Udlejning af arbejdskraft er ofte kendetegnet ved, at personale placeres hos kunden, der kontrollerer og har opsyn med vikaren."

I Den juridiske vejledning 2021-1 afsnit C. C. 1.1.1 skriver skatteministeriet:

"En virksomhed er momspligtig, hvis den er en selvstændig økonomisk virksomhed. Den momsretlige vurdering af, om en virksomhed er momspligtig, vil ofte være sammenfaldende med den skatteretlige vurdering af, om der foreligger en selvstændig erhvervsvirksomhed. Der skal dog altid foretages en selvstændig skatteretlig vurdering af, om der foreligger selvstændig erhvervmæssig virksomhed, og dermed, om der er fradrag for driftsomkostninger mv. Se TfS 1997, 739 DEP."

Sondringen mellem erhvervmæssig aktivitet contra lønmodtageraktivitet er således den samme momsmæssigt og skattemæssigt, jf. også kendelse fra Landsskatteretten (LSR af 13/08-08 Journalnr. 03-02751). Arbejdsudleje defineres således ens momsmæssigt og skattemæssigt.

På baggrund af SKM2015. 697. HR og SKM2016. 12. SR må det konkluderes, at al udleje af lønmodtagere mod vederlag altid er erhvervmæssig aktivitet, hvorfor hele beløbet skal momsbelægges, hvis de almindelige betingelser ellers er opfyldt.

Det gælder, selvom vikarselskabet reelt kun varetager lønadministrationen.

Det er heller ikke noget i loven, der indikerer, at reglerne for levering af arbejdskraft kun gælder ved kortvarig udlejning af lønmodtageren.

Spørgsmål 2 bør således besvares med et "Ja".

Spørgers repræsentant har i sit høringssvar til Skattestyrelsens indstilling supplerende oplyst følgende:

Repræsentantens kommentar til Skattestyrelsens forslag til afgørelse.

Ad spørgsmål 1)

a.) Forkerte forudsætninger for det bindende svar

Skattestyrelsen skriver indledningsvist, at man forudsætter, at Spørger ikke vil gøre bestræbelser på at ansætte yderligere medarbejdere.

Dette er ikke en korrekt forudsætning, jf. side 2 i anmodning om bindende svar, hvor det skrives, at i første omgang vil man ansætte Person A. Underforstået, at i anden omgang vil man ansætte nogle andre.

Hvis dette er en afgørende præmis for konklusionen, bør der udarbejdes et nyt forslag til afgørelse.

b.) Manglende juridisk præcision i begrundelsen

Skattestyrelsen skriver, at Person A er rette indkomstmotager til det fulde beløb, da vedkommende skal arbejde på lønmodtagerlignende vilkår hos H2 i X-land.

Det er fuldt ud korrekt, at Person A skal arbejde på lønmodtagerlignende vilkår hos H2 i X-land, men sådan er det altid ved arbejdsudleje - det er jo selve definitionen på arbejdsudleje/vikarbureauaktivitet.

Dette argument kan således ikke bruges til at fratage arbejdsudlejeaktiviteten sin erhvervsmæssige status, da arbejdsudleje med denne argumentation pr. definition aldrig ville være erhvervsmæssig virksomhed, hvilket har været anerkendt i mange år. Der kan tillige henvises til Højesterets dom refereret i SKM2015. 697. HR, hvor Højesteret udtalte, at udlån af tjenestemænd mod vederlag fra Hovedstadens Lokalbaner A/S til Lokalbanen A/S efter sin art er erhvervsmæssig virksomhed, alene fordi der blev betalt vederlag, hvorfor vederlaget skulle pålægges moms.

Det er korrekt, at arbejdsudleje har mange fællestræk med almindelig lønmodtageraktivitet, hvorfor det har givet problemer i den internationale skatteret. Kvalificerer man det som erhvervsmæssig indkomst, vil domicillandet typisk få beskatningsretten, og kvalificerer man det som lønmodtagerindkomst, vil kildelandet typisk have beskatningsretten.

Man har derfor i den internationale skatteret (DBO'erne) indført et kompromis, hvorefter profitten ved at udleje medarbejderen kaldes erhvervsmæssig indkomst, hvorfor domicillandet har beskatningsretten - og resten kaldes lønmodtagerindkomst - hvorfor kildelandet har beskatningsretten.

Hvis H1 ApS udlejer Person B for 100.000 kr./måned til H2 i X-land, og Person A selv får 60.000 kr./måned, kan X-land lønbeskatte de 60.000 kr., og Danmark kan selskabsbeskatte de 40.000 kr.

Argumentet er derhen, at overprisbetalingen på 40.000 kr. er udtryk for, at H2 i X-land betaler for at undgå de formelle arbejdsgiverforpligtelser mv., hvorfor det er H1 ApS i Danmark, som leverer modydelsen til de 40.000 kr., hvorfor Danmark skal have beskatningsretten.

Modydelsen til de 60.000 kr. genereres af Person As lønmodtageraktivitet i X-land, hvorfor X-land får retten til at lønbeskatte de 60.000 kr.

Men landeinternt har betragtningen været, at hele vederlaget anses for erhvervsmæssig indkomst, hvorfor det har været nødvendigt at indføre særlige interne arbejdsudlejeregler, der giver hjemmel til at lønbeskatte dele af erhvervsvederlaget ved grænseoverskridende arbejdsudleje.

Hvis Skattestyrelsen ønsker at indføre en praksisændring, hvorefter arbejdsudleje (vikarbureauaktivitet) fremover ikke længere er erhvervsmæssig aktivitet, bør der udarbejdes et nyt forslag og præcisere dette.

Det vil dog få den konsekvens, at Danmark ikke kan beskatte de 40.000 kr. i ovennævnte eksempel, da DBO'en med X-land kun giver Danmark retten til at selskabsbeskatte de 40.000 kr. Danmark kan ikke lønbeskatte de 40.000 kr., da kildelandet (her X-land) har enebeskatningsretten til at lønbeskatte Person A, da al lønmodtageraktiviteten foregår i X-land.

Hvis Skattestyrelsen forslag skal forstås således, at vikarbureauaktivitet **er** erhvervssig aktivitet, men det kræver, at der er mere end én vikaransat, bør der udarbejdes et nyt forslag, hvor dette præciseres.

Ligeledes bør det præciseres, hvor mange vikaransatte, der så skal være, og hvor der er hjemmel til at indføre dette krav om flere ansatte.

Hvis Skattestyrelsens forslag skal forstås således, at enmandsvikarbureauer i princippet kan være erhvervsmæssig virksomhed, men det blot ikke er tilfældet i nærværende sag, bør der udarbejdes et nyt forslag, hvor dette præciseres - og tillige uddybes hvorfor.

–I nærværende sag betaler H2 i X-land en tydelig overpris for at få Person A på en arbejdsudlejekontrakt frem for en almindelig ansættelseskontrakt. Overprisbetalingen er udtryk for, at H2 i X-land gerne vil betale for at undgå at få de formelle arbejdsgiverforpligtelser, der er meget byrdefulde i X-land.

Det er således Spørger og vedkommendes selskab H1 ApS, der leverer modydelsen til denne overbetaling. Hvordan kan Person A så blive rette indkomstmodtager til denne overbetaling? Det har Skattestyrelsen ikke svaret på i sin kontorindstilling.

Person A kan maksimalt blive rette indkomstmodtager til den del af vederlaget, hvor vedkommende leverer modydelsen.

Ifølge praksis til ligningsloven § 4 er det anerkendt, at en person kan være lønmodtager og selvstændig i samme virksomhed, jf. artiklen SR. 2021.17 og SKM2015. 729. SR, hvor det præciseres, at den del af vederlaget, der ikke skyldes lønmodtageraktiviteten, skal behandles som erhvervsmæssig indtægt, der kan indgå i virksomhedsordningen.

Vederlaget skulle således deles op i en lønmodtagerdel og erhvervsmæssig del. Hvorfor gør man ikke det samme i nærværende sag?

c.) Praksis Skattestyrelsen påberåber sig

I SKM2001. 635. ØLR meddelte landsretten, at aktionæren - og ikke hans Gibraltar-selskab - var rette indkomstmodtager til indtægterne fra lægeklinikken - og gav 4 begrundelser herfor (bemærk den rækkefølge Landsretten benytter. Den stærkeste begrundelse står altid først).

1.) Aktionæren havde tidligere været lønansat i lægeklinikken'. –2.) Selskabskonstruktionen gav ikke driftøkonomisk mening (ingen overprisbetaling) - og var kun lavet for konvertere løn til selskabsindkomst (indkomstforvridning). –3.) De arbejdsopgaver, der blev varetaget af Gibraltar-selskabet, var identisk med de arbejdsopgaver, aktionæren havde haft som lønmodtager i lægeklinikken. –4.) Der var ikke andre hvervgivere.

Arbejdsudlejet betragtningen var slet ikke gjort gældende i sagen.

Dommen må forstås således, at hvis lægeklinikken havde indlejet en læge fra et stort uafhængigt lægevikarbureau til 100.000 kr./måned - hvor lægen selv fik 80.000 kr./måned - og samme læge efterfølgende stifter sit eget enmandslægevikarselskab - og udlejer sig selv herfra til lægeklinikken, på nøjagtig de samme vilkår, ville Landsretten have godkendt konstruktionen.

Man kan umuligt tolke dommen således, at enmandsvikarbureauer, pr. definition, ikke kan anerkendes som erhvervsmæssige. Afgørelsen bunder jo primært i, at det grundlag for arbejdsudleje, som er til stede i Spørgers anmodning om bindende svar, netop IKKE var til stede i SKM2001. 635. ØLR.

Det er derfor en gåde, at Skattestyrelsen påberåber sig denne afgørelse til støtte for Skattestyrelsens synspunkt.

Skattestyrelsen påberåber sig også SKM2006. 739. SR, men i denne sag blev det slet ikke vurderet, om arbejdsudleje/vikar-betragtningen kunne gøres gældende, da spørger ikke havde fremført dette.

Når en person arbejder i en virksomhed, er der 3 muligheder:

	<u>Arbejdsformen</u>	<u>Rette indkomstmodtager</u>	<u>Moms</u>
a.	Han arbejder som ansat lønmodtager hos hvervgi-indkomstmodtager af vederlaget fra hvervgiver	Lønmodtageren er rette indkomstmodtager af vederlaget fra hvervgiver	Ej moms
b.	Han arbejder som indlejet lønmodtager (typisk indlejet fra et vikarbureau)	Vikarbureauet er rette indkomstmodtager af vederlaget fra hvervgiver	Moms
c.	Han arbejder som konsulent (selvstændigt resultatansvar og tilrettelæggelse af arbejdet)	Konsulentfirmaet er rette indkomstmodtager	Moms

Skatterådet konkluderede kun, at det ikke var erhvervsmæssig konsulentvirksomhed, hvilket er forståeligt, da personen i SKM2006. 739. SR, som Skattestyrelsen anfører, arbejder under sammenlignelige vilkår som Person A. Man vurderede ikke, om det alternativt kunne kvalificeres som erhvervsmæssig vikarvirksomhed, da man ikke havde anmodet om denne vurdering.

Endvidere kan Skatterådet ikke påberåbe sig egne afgørelser som retskilde.

d.) Skattepolitiske betragtninger

Enmandsvikarselskab

Selvom det ikke fremgår af begrundelsen, må antagelsen være, at havde Person A været arbejdsudlejet fra et større selskab til H2 i X-land på nøjagtig samme vilkår, havde Skattestyrelsen ikke gjort Person A til rette indkomstmodtager af hele vederlaget fra H2 i X-land.

Skyggebegrundelsen er antageligvis, at der kun er én ansat i H1 ApS.

Lad os antage, at H1 ApS ansætter 9 personer mere, der alle udlejes til H2 i X-land på nøjagtig samme vilkår som Person A. Skulle man nu pludselig gøre H1 ApS til rette indkomstmodtager af den vikarindtægt Person A genererer?

Eller den modsatte situation. H1 ApS starter med at ansætte 10 personer - herunder Person A - der alle udlejes på samme vilkår til H2 i X-land.

Grundet covid-19 afskediger man de 9 personer, så kun Person A er tilbage. Skulle man nu pludselig gøre Person A til rette indkomstmodtager af hele vikarindkomsten, fordi de 9 andre er blevet fyret?

Det er selvfølgelig meningsløst, at antallet af arbejdskollegaer skal afgøre, om det er Person A eller H1 ApS, der er rette indkomstmodtager til indkomsten fra H2 i X-land for det stykke arbejde, som Person A udfører. Det afgørende må være, om der er erhvervsmæssig realitet i arbejdsudlejen, eller om arbejdsudlejen på usaglig vis konverterer lønindkomst til selskabsindkomst.

Det er delvist forståeligt, at Skattestyrelsen anvender formodningsregler således, at ved enmandsvikarselskaber er formodningen, at vikaraktiviteten ikke er driftsmæssig reel, men formodningsreglerne må ikke administreres så snævert, at det reelt bliver umuligt at drive enmandsvikarselskab (skøn under regel).

Den vikaransatte er medejer af vikarvirksomheden

Det er også muligt, at indstillingen har fået sit udfald, fordi Spørger og Person A er samboende og dermed betragtes som nærtstående, hvorfor situationen sidestilles med, at Person A selv ejer H1 ApS - og dermed de facto har adkomst til det fulde honorar fra H2 i X-land.

Det må så få den konsekvens, at hvis Spørger sælger anparterne til en ikke-nærtstående, eller Spørgers relation til Person A forandrer sig, så ophører Person A med at være rette indkomstmodtager til vikarindkomsten.

Det er meningsløst, at det er Person As personlig relation til aktionæren, der skal afgøre, om det er Person A eller H1 ApS, der bliver rette indkomstmodtager til indkomsten fra H2 i X-land.

Skattemæssig usikkerhed

Skattestyrelsens betragtninger indebærer, at der trods de civilretslige aftaler skatteretligt skal opstilles den fiktion, at Person A først har fået X kr. som løn - og herefter indskudt beløbet som tilskud til H1 ApS.

Når Person A efterfølgende modtager løn fra selskabet på Y kr., bliver Person A lønbeskattet igen. Person A bliver således lønbeskattet af X Y kr. - men har civilretligt kun modtaget Y kr. - og har civilretligt kun adkomst til dette beløb. H1 ApS på sin side har modtaget vederlag for arbejdsindsatsen på X kr.

Person A skal således betale over Z kr. i skat - altså mere end bruttolønnen. H1 ApS skal også betale skat af overskudbeløbet - og tillige skal Spørger betale skat, når Spørger udtager udbytte og løn.

Den samlede skattebetaling bliver således langt over bruttoindtægten på X kr., og det bliver reelt umuligt for Spørger såvel som Person A at leve af indtægten fra de indgåede aftaler.

Ovenstående tal koblet med Skattestyrelsens ukonkrete argumentation udstiller den usikkerhed og økonomiske risiko, som skatteydere, der beskæftiger sig med arbejdsudleje, udsættes for.

Et helt realistisk scenario, der kan opstå som følge af indstillingen, er, at to personer begge arbejder fuld tid hos H2 i X-land på identiske vikarkontrakter - og får samme løn betalt fra hhv. et større selskab og H1 ApS. Den ene, som er ansat i det større selskab med mange ansatte og ejere, skal betale ca. 50 procent i skat, og den anden fra H1 ApS skal betale langt over 100 procent i skat, fordi Skattestyrelsen ikke synes om, at Person As samlede ejer virksomheden, som har en eller få ansatte. Det kan aldrig have været lovgivers intention.

Den Europæiske Menneskerettighedskonvention

Selvom Den Europæiske Menneskerettighedskonvention strækker sig langt, når det gælder skatteretten, er der grænser.

Der kan henvises til den administrative skattedomstol i England (First-tier Tribunal i UK) HMRC [2016] UKFTT 0285 (TC) (reported in Tax Journal, 13 May 2016).

Skatteyderen havde indtægtsført beløbet i det forkerte indkomstår. De engelske skattemyndigheder forhøjede det korrekte indkomstår, men uden at nedsætte det forkerte indkomstår med henvisning til, at dette indkomstår var forældet.

–First-tier Tribunal i UK udtalte, at dette var i modstrid med den Den Europæiske Menneskerettighedskonvention (peaceful enjoyment of possessions), der forbyder dobbeltbeskatning, hvorfor forhøjelsen blev annulleret.

Artikel 1 i protokol 1 I Den Europæiske Menneskerettighedskonvention kræver, at der i skattelovgivningen - og forvaltningen heraf - er en fair balance mellem individets interesser på den ene side og kollektivets interesse på den anden side - og juridisk dobbeltbeskatning er altså en tilsidesættelse af denne balance.

I nærværende sag har vi juridisk dobbeltbeskatning kombineret med økonomisk trippelbeskatning, der indebærer, at vederlaget beskattes med over 100 procent, hvilket ikke er udtryk for en fair balance af rettigheder - og dermed en overtrædelse af Artikel 1 i protokol 1 I Den Europæiske Menneskerettighedskonvention.

Ad spørgsmål 2 (momsspørgsmålet)

Skattestyrelsen mener ikke, vederlaget for udleje af Person A skal pålægges moms, da Person A udlejes og arbejder på lønmodtagerlignende vilkår hos H3 A/S.

Umiddelbart forstår repræsentanten det således, at vederlag for udlån af lønmodtager - til at foretage lønmodtageropgaver hos hvervgiver - ikke er selvstændig økonomisk virksomhed omfattet af momslovens § 3. Eller også mangler der noget i Skattestyrelsens argumentation.

Retspraksis:

Der kan henvises til Højesterets dom refereret i SKM2015. 697. HR, hvor Højesteret udtalte, at udlån af tjenestemænd/ lønmodtager, mod vederlag, fra Hovedstadens Lokalbaner A/S til Lokalbanen A/S er selvstændig økonomisk virksomhed efter momslovens § 3, alene fordi der blev betalt vederlag for de udlånte medarbejdere, hvorfor vederlaget skulle pålægges moms.

Og alle medarbejderne arbejdede selvfølgelig på lønmodtagerlignende vilkår hos Lokalbanen A/S.

Der kan også henvises til SKM2016. 12. SR.

I den konkrete sag er der tale om, at selskab A indgår alle ansættelseskontrakter i koncernen, men derudover ingen indflydelse har på ansættelsesforholdet overhovedet. Selskab A aflønner medarbejderne for deres arbejde i koncernen. Selskab A opkræver herefter hver måned hos hvert enkelt koncernselskab summen af den løn, som Selskab A på vegne af det pågældende selskab har udbetalt til selskabets medarbejdere plus et mindre gebyr for administrationen af lønkontrakterne.

Spørger mente, at kun administrationsgebyret skulle pålægges moms. Skatterådet meddelte imidlertid, at hele beløbet skulle pålægges moms, da hele beløbet var erhvervsindkomst.

Skatterådet henviste til Højesteret - og skrev herefter (repræsentantens fremhævelser):

"Udlån af medarbejdere mod vederlag bestående i udlånerens friholdelse for betaling af lønomkostninger til de pågældende medarbejdere blev anset for økonomisk virksomhed omfattet af momslovens § 3. Vederlaget var i konsekvens heraf momspligtigt for udlåneren."

Og videre:

"Det bemærkes videre, at Spørger udlåner medarbejderne til X mod vederlag bestående i et beløb svarende til lønomkostningerne, jf. momslovens § 3.

Spørger fakturerer sideløbende et momspligtigt vederlag til X for selve besiddelsen af ansættelseskontrakterne, ligesom X betaler et tredje koncernforbundet selskabet et momspligtigt beløb for lønadministrationen, men dette ændrer ikke på, at Spørger udlåner medarbejderne til X mod vederlag.

Spørger må endvidere anses for at drive økonomisk virksomhed med udlån af medarbejdere, jf. momslovens § 3, stk. 1. Det bemærkes i den forbindelse, at økonomisk virksomhed i momslovens forstand omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller leverandør af ydelser uanset formålet med- eller resultatet af virksomhed, jf. eksempelvis også Højesterets dom i sag 198/2013 af 6. oktober 2015."

Skatterådet konkluderede, at selskab A drev selvstændig økonomisk virksomhed efter momslovens § 3, stk. 1.

Konklusionen:—Konklusionen er således, at når lønmodtagere udlånes mod vederlag og arbejder på lønmodtagerlignende vilkår hos hvervgiver, er det **altid** selvstændig økonomisk virksomhed efter momslovens § 3, stk. 1 - og det gælder selvfølgelig også, når Person A udlånes mod vederlag til H3 A/S.

Spørger har i tillæg til sin repræsentants høringssvar i et selvstændigt høringssvar til Skattestyrelsens indstilling supplerende oplyst følgende:

1. Skattestyrelsens negative indstilling betyder, at Person A må være ansat i et stort bemandingsfirma eller direkte hos et selskab. Spørger synes, at det er uforståelig forskelsbehandling, at Spørger skal gå glip af en betydelig indtjening til H1 ApS fra en reel udleje af Person A, når Skattestyrelsen beredvilligt accepterer, at folk som Person A er udlejet fra f.eks. større selskaber, hvor Person A i øvrigt tidligere har været ansat. At den mulige erhvervsindkomst så i mange tilfælde vil lande i X-land irriterer Spørger som dansk skatteyder.
2. Spørger forstår, at Skattestyrelsens argumentation er temmelig generel, ukonkret og med tynd opbakning fra repræsentativ praksis. Det undrer Spørger, at der er stor tvivl om grundlaget for indstillingen, og afgørelsen virker desværre vilkårlig. Et lignende set-up blev jo godkendt med et bindende svar fra SKAT i februar 2006 med Person A som spørger. Det kørte fra 2006-2012 uden anmærkninger fra hverken revisor eller SKAT. Den nye anmodning er endda meget klarere på grundlaget for arbejdsudleje.
3. Det virker som om, der er sket et politisk skred i holdningen hos Skattestyrelsen, som ikke ses at have et klart udgangspunkt i forandringer eller præciseringer af lov eller ligningsvejledning. Det er bekymrende, når indstillingen mangler henvisninger til klare paragraffer og må ty til brug af afgørelser, som egentlig ikke beskriver den samme situation som anmodningen. Spørger får formodningen om, at argumentationen ivaretager en skattepolitisk præference i stedet for etableret praksis, jurahjemmel og skatteaftaler. I værste fald er det bevidst, at skatteyderne ikke skal kunne blive kloge på, hvad der egentlig skal til for, at Skattestyrelsen vil acceptere arbejdsudleje fra små selskaber.
4. Spørger synes også, at det er betænkeligt, at Skattestyrelsen mistænkeliggør arbejdsudleje fra små selskaber, når Skattestyrelsen ikke underkender identiske forhold udført af store selskaber. Det går ud over Spørgers retsopfattelse. Spørger har i dialog og møde med Skattestyrelsen (i forbindelse med en tidligere anmodning om bindende svar om samme problemstilling, der ikke er blevet behandlet

af Skatterådet, og som efterfølgende er tilbagekaldt) været udsat for en generaliserende holdning om, at "man jo ikke bare kan sætte sig selv på aktier". Når der er tale om vikarvirksomhed, som altid er lønmodtagerarbejde, så vil der for hver udlejet person skulle være en forskel på udbetalt løn og udfaktureret beløb. Risikoen for beskæftigelse som udlejet er også altid til stede, uanset om det er fra store selskaber med mange ejere og ansatte eller et lille selskab. Det afgørende må være, at der er tale om reel driftsøkonomisk bekræftet arbejdsudleje med tydelige kontraktsforhold omkring arbejdsgiverforpligtelserne, uanset om der er 1, 2 eller 100 mand udlejet. Risikoen er endda større desto færre ansatte, da der er mindre risikospredning. Alt andet lugter af forskelsbehandling på et mindre pænt grundlag.

5. Spørger håber, at Skatterådet ser det store billede og støtter anmodningen, så der kan komme noget logik og ligeberettigelse tilbage til området med vikaraktivitet og arbejdsudleje.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at H1 ApS vil være rette indkomstmodtager af vederlaget, som modtages for udleje af Person A til H2 i X-land via H4 i X-land.

Begrundelse

Ifølge repræsentantens oplysninger vil H1 ApS drive vikarbureauvirksomhed. Det er angivet, at H1 ApS i første omgang vil ansætte Person A, der er Spørgers samlever, og udleje vedkommende til H2 i X-land, via H4 i X-land.

Det er oplyst, at Person A på nuværende tidspunkt er ansat som lønmodtager hos H2 i X-land. Det er ligeledes oplyst, at Person A forud herfor har været ansat i det danske vikarbureau H5 K/S og indlejet hos H2 i X-land via mellemvikarbureau H4 i X-land. Det er ligeledes oplyst, at Person A forventes stillet til rådighed for H2 i X-land via den nye konstellation med H1 ApS indtil 20yy.

Det er i forlængelse af repræsentantens høringssvar oplyst, at formålet med konstellationen er at stille Person A til rådighed for H2 i X-land eller H3 A/S, men at det er ønskeligt at ansætte flere personer, der kan udlejes på samme profitable vilkår. Det er samtidig oplyst, at dette ikke har været præciseret særligt tydeligt i anmodningen om bindende svar, da repræsentanten ikke har tillagt det nogen betydning for den skatteretlige vurdering.

Det er en forudsætning for nærværende besvarelse, at H1 ApS alene foretager udlejning af Person A. Det kan derfor ikke udelukkes, at besvarelsen kan blive anderledes, såfremt H1 ApS får flere ansatte, der udlejes som vikarer. Det vil afhænge af en konkret vurdering af de pågældende faktiske omstændigheder.

Spørger ønsker bekræftet, at H1 ApS vil være rette indkomstmodtager af vederlaget, som modtages for udleje af Person A til H2 i X-land via H4 i X-land.

Det skatteretlige princip om rette indkomstmodtager, der dækker over, at beskattningen skal ske hos den, der har retlig adkomst til indkomstgrundlaget, findes i statsskattelovens § 4, der bestemmer, at den skattepligtige indkomst omfatter "den skattepligtiges samlede årsindtægter". Da det følger direkte af skattelovgivningen, at princippet skal respekteres, er det følgelig ikke nødvendigt for at håndhæve dette princip, at der kan påvises en omgælses-, skattebesparelses- eller skatteudnyttelseshensigt.

Skatterådet har i en tidligere sag, SKM2006. 739. SR, taget stilling til, hvorvidt en person i en tilsvarende situation med tilnærmelsesvis samme vilkår fra selskabets side kunne stille sig selv til rådighed via sit eget selskab. Det blev her fundet, at arbejdet ikke kunne kvalificeres som selvstændig erhvervsvirk-

somhed, hvorfor aktiviteten ikke kunne drives i selskabsform. Spørger var dermed lønmodtager hos selskabet. Person A ville således ikke selv kunne have oprettet et selskab og herigennem udføre arbejde for H2 i X-land, idet arbejdet ikke ville blive kvalificeret som selvstændig erhvervsvirksomhed, jf. SKM2006. 739. SR.

Spørgsmålet er således, om Spørger kan oprette vikarselskabet H1 ApS og herigennem stille Person A til rådighed for H2 i X-land via mellemvikarbureauet H4 i X-land.

I retspraksis er skatteydere, der har været stillet til rådighed via en andens selskab på tilsvarende vis som i nærværende sag, blevet anset som værende lønmodtagere. I SKM2001. 635. ØLR blev en læge således anset som lønmodtager, uagtet at denne var stillet til rådighed via en andens selskab på tilsvarende vis som i nærværende sag. Landsretten lagde vægt på, at lægen havde været ansat som lønmodtager i den pågældende lægeklinik forud for ansættelsen i det nye selskab, at formålet med anvendelsen af selskabet var at opnå en betydelig skattebesparelse, at lægeklinikken var blevet presset til at acceptere konstruktionen, da de manglede læger, at selskabet ikke havde anden økonomisk aktivitet end lægen og hans lægekollegas udførelse under betegnelsen lægekonsulenter af de arbejdsopgaver, som de hidtil havde udført som lønmodtagere hos lægeklinikken, og at selskabet ikke havde andre hvervgivere end lægeklinikken. Landsretten fandt, at konsulentkonstruktionen ikke havde en sådan realitet, at den kunne lægges til grund ved ansættelsen af lægens skattepligtige indkomst. Det var uden betydning, at lægen under sagen havde forklaret, at konsulentløsningen var til fordel for begge parter. Lægeklinikken sparede udgiften til arbejdsgiverafgifter, og flere personer kunne opfylde kontrakten. De sparede arbejdsgiverafgifter, feriepenge mv. gjorde det muligt for lægeklinikken at betale en højere timebetaling end normalt for konsulentydelsen. Lægen var endvidere mere frit stillet og kunne f.eks. selv bestemme tidspunkterne for ferie.

I nærværende sag er H1 ApS' eneste økonomiske aktivitet at stille Person A til rådighed for H2 i X-land. Der opnås efter dansk ret dog ikke en skattebesparelse ved konstellationen, idet det i overensstemmelse med repræsentantens oplysninger lægges til grund for nærværende besvarelse, at Person A vil modtage den samme løn fra H1 ApS, som vedkommende ville have modtaget ved direkte ansættelse i H2 i X-land. Uagtet dette må Person A anses for rette indkomstmodtager af vederlaget fra H2 i X-land, idet formålet med konstellationen reelt er, at han skal arbejde på lønmodtagerlignende vilkår hos H2 i X-land.

Det er på baggrund heraf Skattestyrelsens opfattelse, at H1 ApS ikke vil være rette indkomstmodtager af vederlaget, som modtages for udleje af Person A til H2 i X-land via H4 i X-land.

Skattestyrelsens bemærkninger til Spørgers repræsentants høringssvar:

Spørgers repræsentant har i sit høringssvar anført en række synspunkter, som giver anledning til nedenstående bemærkninger.

Spørgers repræsentant har i forbindelse med sit høringssvar præciseret, at formålet med konstellationen er at stille Person A til rådighed for H2 i X-land eller H3 A/S, men at det er ønskeligt at ansætte flere personer, der kan udlejes på samme profitable vilkår. Det er samtidig oplyst, at dette ikke har været præciseret særligt tydeligt i anmodningen om bindende svar, da repræsentanten ikke har tillagt det nogen betydning for den skatteretlige vurdering. Skattestyrelsens indstilling er tilrettet i overensstemmelse med de nye oplysninger.

Skattestyrelsen bestrider ikke, at arbejdsudleje er en erhvervsmæssig aktivitet, og der kan være opstillet bestemmelser om fordeling af beskatningsretten i dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået. Det er dog Skattestyrelsens opfattelse, at der ved vurderingen af, om H1 ApS er rette

indkomstmodtager af vederlag for udlejning af Person A til H2 i X-land, alene må ses på bestemmelsen i statsskattelovens § 4 og praksis omkring rette indkomstmodtager.

Spørgers repræsentant har angivet, at landsretten i SKM2001. 635. ØLR ikke tog stilling til arbejdsudleje-betragtningen, da dette ikke var gjort gældende i sagen. Skattestyrelsen skal hertil bemærke, at de to læger i sagen på skift var stillet til rådighed via den anden læges selskab som konsulent for lægeklinikken i Sverige, hvor de tidligere havde arbejdet som lønmodtagere. Landsretten tog stilling til denne konsulent-konstruktion og fandt, at lægen skulle anses som lønmodtager i lægeklinikken i Sverige. Det var uden betydning, at lægen under sagen havde forklaret, at konsulentløsningen var til fordel for begge parter.

Spørgers repræsentant har i sit høringssvar anført, at såfremt Person A anses som rette indkomstmodtager af vederlaget fra H2 i X-land, så vil det medføre trippelbeskatning. Det skal for en god ordens skyld bemærkes, at Skattestyrelsen er enig i, at når Person A anses for rette indkomstmodtager af vederlaget fra H2 i X-land, så vil det medføre trippelbeskatning, såfremt H2 i X-land alligevel foretager betalingen til H1 ApS. Dette er en kendt og normal følgevirkning af reglerne om rette indkomstmodtager.

Høringssvaret ses udover den foretagne præcisering ikke at indeholde oplysninger, der kan medføre en ændring af Skattestyrelsens indstilling til Skatterådet.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at fakturaen fra H1 ApS ved udlejning af Person A til H3 A/S enten direkte eller via det danske vikarselskab H7 ApS skal pålægges dansk moms.

Begrundelse

For at undgå, at Person A skal rejse til X-land, påtænker H1 ApS at indgå en aftale med H3 A/S om udlejning af Person A.

Henset til at den påtænkte kontrakt om udlejning af Person A vil foregå på tilsvarende og lignende vilkår, som kontrakten under Spørgsmål 1, lægges det til grund for besvarelsen af Spørgsmål 2, at H1 ApS ikke vil være rette indkomstmodtager af vederlaget, som modtages for udleje af Person A til H3 A/S, idet formålet også med denne konstellationen reelt vil være, at Person A skal arbejde på lønmodtagerlignende vilkår hos H3 A/S.

Momsmæssigt udgør afgiftspligtige personer juridiske og fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. momslovens § 3, stk. 1.

Ved en afgiftspligtig person forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed, jf. momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1.

Økonomisk virksomhed kan kun udøves selvstændigt, hvorfor lønmodtagere og andre personer ikke er omfattet af momsreglerne i det omfang, at de er forpligtede over for deres arbejdsgivere ved en arbejds-kontrakt eller ved andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgivers ansvar.

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at der i praksis bl.a. skal lægges vægt på den skattemæssige kvalifikation af vederlaget, herunder om det udbetalte vederlag anses for A-indkomst (tjenesteforhold)

eller B-indkomst (selvstændig erhvervsvirksomhed) i kildeskattelovens forstand. Se hertil Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit D. A. 3.1.3 og SKM2018. 161. BR.

Skattestyrelsen er derfor af den opfattelse, at H1 ApS ikke momsmæssigt udgør en afgiftspligtig person, idet der ikke drives selvstændig økonomisk virksomhed, når Person A arbejder på lønmodtagerlignende vilkår, jf. momslovens § 3, stk. 1.

Der skal alene betales moms af varer og ydelser, der bliver leveret mod vederlag her i landet, jf. momslovens § 4, stk. 1. Det er en betingelse, at denne leverance foretages af en afgiftspligtig person, og at den afgiftspligtige person handler i egenskab af afgiftspligtig person, hvorfor Skattestyrelsen finder, at leverancen ikke udgør levering mod vederlag for H1 ApS, idet Person A anses for at være rette indkomstmodtager og derved leverer ydelsen til H3 A/S i et lønmodtagerforhold.

Skattestyrelsen finder ikke, at Spørgers høringssvar giver anledning til en ændring af Skattestyrelsens indstilling til Skatterådet.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Statsskattelovens § 4

"Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f eks:

(...)"

Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, 1. pkt. og nr. 3

"Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke er omfattet af § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, jf. dødsboskattelovens § 1, stk. 3, for så vidt de pågældende personer eller dødsboer:

1) Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet.

(...)

3) Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i."

Kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra h

"Til A-indkomst kan endvidere efter skatteministerens nærmere bestemmelse henregnes nedennævnte indkomstarter:

(...)

h) Vederlag til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet af en virksomhed, der ikke har hjemting her i landet."

Ligningslovens § 4

Deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at deltagerens indkomst fra det skattemæssigt transparente selskab kan anses for indkomst ved selvstændig erhvervs- virksomhed.

Tillægsprotokol af 20. marts 1952 til Konventionen til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder, artikel 1

1. Enhver fysisk eller juridisk person er berettiget til uforstyrret nydelse af sin ejendom. Ingen må berøves sin ejendom undtagen i samfundets interesse og i overensstemmelse med de ved lov og folkerettens almindelige principper fastsatte betingelser.

2. Foranstående bestemmelser skal imidlertid ikke på nogen måde gøre indgreb i statens ret til at håndhæve sådanne love, som den anser for nødvendige for at overvåge, at ejendomsretten udøves i overensstemmelse med almenhedens interesse, eller for

at sikre betaling af skatter, andre afgifter og bøder.

Praksis

SKM2015. 729. SR

Skatterådet fandt efter en samlet konkret vurdering, at en ny kapitalejer, efter erhvervelsen af en aktie i et partnerselskab samt tiltrædelse af ejeraftalen, kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Sagen vedrørte perioden forud for indførslen af ligningslovens § 4.

SKM2015. 697. HR

Med virkning fra 1. januar 2001 blev de statslige ejerandele i landets privatbaner overført til amtskommunerne. I hovedstadsområdet overtog HUR ejerandelene og valgte at løse opgaven gennem en fusion af de fem lokalbaner i ét selskab, Hovedstadens Lokalbaner A/S, H. I forbindelse med fusionen overtog H bl.a. samtlige forpligtelser over for de medarbejdere, der havde været ansat på tjenestemandslignende vilkår (privatbanetjenestemændene, P). I forbindelse med fusionen blev driften af banerne ved særskilt aftale overdraget til operatørselskabet, Lokalbanen A/S, L. P blev i første omgang alene udlånt (udlejet) til L. I 2005 blev også P's ansættelsesforhold overdraget til L. Der opstod spørgsmål om, hvorvidt der skulle betales moms af udlånet af P i 2003-2005 og i bekræftende fald beregningen heraf. H henviste bl.a. til, at P allerede forud for 2005 reelt var overdraget til L og ikke udlånt, hvorfor der var tale om en momsfri overdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Højesteret fandt, at der i 2003-05 var tale om udlån af P, og at der således var tale om levering af ydelser, jf. momslovens § 4, stk. 1. H's udleje af P i 2003-05 var momsplichtig efter momslovens § 4, stk. 1, jf. § 3, stk. 1. Det var herved uden betydning, at vederlaget ikke blev betalt direkte til H, men blev betalt ved, at L friholdt H for betaling af løn mv. til P. Det var endvidere i momsmæssig sammenhæng uden betydning, at der ikke var tilsigtet eller blev opnået et overskud for H ved udlejningen. Højesteret fandt endvidere, at den momsmæssige behandling ved udlån af tjenestemænd fra staten til bl.a. Post Danmark A/S ikke kunne føre til, at H ikke skulle betale moms i den foreliggende sag. Endelig skulle der betales moms af hele udgiften til løn mv., jf. momslovens § 27, stk. 1, 1. pkt.

SKM2015. 372. ØLR

Appellanterne i sagerne var begge overlæger med speciale i hjertekirurgi og hjemmehørende i Sverige. Sagerne drejede sig om, hvorvidt appellanterne var personligt skattepligtige af vederlaget for arbejde som læger på et privathospital, eller om vederlaget kunne henføres til deres selskaber. Byretten havde efter en samlet vurdering fundet, at vederlaget fra privathospitalet skulle bedømmes som lønindkomst. Landsretten stadfæstede byrettens dom. Landsretten lagde i den forbindelse vægt på, at appellanterne såvel før som efter den omhandlende periode var ansatte som hjertekirurger i et sædvanligt ansættelsesforhold på privathospitalet. Landsretten fremhævede endvidere, at uanset at der er sket væsentlige ændringer i appellanternes arbejdsforhold og ansvarsområde i den relevante periode, indgik arbejdet fortsat som en integreret del af privathospitalets kerneydelse. Da appellanterne herudover alene havde dokumenteret afholdelsen af driftsudgifter i mindre omfang, fandt landsretten, at den yderligere økonomiske risiko, som appellanterne måtte have påtaget sig i perioden, ikke var så betydelig, at de ikke længere kunne betragtes som lønmodtagere.

EU-Domstolens dom af 18. oktober 2007 (C-355/06 - van der Steen (Nederlandene))

EU-Domstolen fandt i sagen, at med henblik på anvendelsen af sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, er en fysisk person, som udfører alt arbejdet i et afgiftspligtigt selskabs navn og for dets regning i henhold til en ansættelseskontrakt, som binder denne person til selskabet, hvori personen i øvrigt er eneste selskabsdeltager, direktør og medarbejder, ikke selv afgiftspligtig i henhold til nævnte direktivs artikel 4, stk. 1.

TfS 2006,1062 HRD

Sagen vedrørte spørgsmålet, om der var tale om et skattefrit salg af aktier til det udstedende selskab eller reelt om en aktieoverdragelse til tredjemand, således at avancen var skattepligtig efter ABL § 2 i en situation, hvor det udstedende selskab ikke finansierede tilbagekøbet med frie reserver, der var opsparet i selskabet, men ved et samtidigt kapitalindskud. Højesteret fastslog, at ejerforholdene i et aktieselskab kan

gennemføres efter § 44 a, stk. 1, nr. 2, og § 48 b, nr. 1, ved en kapitalnedsættelse, der kan kombineres med en samtidig kapitalforhøjelse, jf. lovens § 46. Det måtte lægges til grund, at de dispositioner, der var foretaget i forbindelse med appellantens udtræden som aktionær og Hedeselskabet Miljø og Energis indtræden, var sket i overensstemmelse med aktieselskabslovens regler. Højesteret fandt videre, at § 16 B på samme måde som § 16 A må omfatte enhver afståelsessum fra selskabet, uanset om den hidrører fra indtjent overskud, indkomstskattefri formueforøgelser eller - som her - fra den kapital, som er indskudt i selskabet. Sådanne afståelsessummer er derfor skattefri, når betingelserne i selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2, er opfyldt. På denne baggrund fandt Højesteret, at det forhold, at det udstedende selskab, Circuit Electric, finansierede tilbagekøbet af aktierne fra appellantens med den kapital, som Hedeselskabet Miljø og Energi samtidig indskød i Circuit Electric, ikke kunne føre til, at afståelsessummen ikke er omfattet af ligningslovens § 16 B, stk. 1, med deraf følgende mulighed for skattefrihed efter selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2.

SKM2006. 739. SR

Skatterådet var ikke enig i, at de arbejdsopgaver, som en "drilling supervisor" udførte på en boreplatform, kunne karakteriseres som selvstændig erhvervsvirksomhed. Funktionen kunne derfor ikke drives i selskabsform. Dette var uanset, at det var oplyst, at det inden for oliesektoren er almindelig praksis, at de store olieselskaber indgår rammeaftaler med forskellige lokalt baserede formidlingsselskaber frem for direkte at indgå kontrakt med de enkelte konsulenter eller konsulentsselskaber. Når formidlingsselskabet har indgået en kontrakt med et olieselskab, er det op til formidlingsselskabet at finde den rette konsulent til

jobbet. Ofte vælger konsulenterne at drive deres selvstændige erhvervsvirksomhed i selskabsform. Kontrakten mellem formidlingsselskabet og konsulentselskabet indgås på samme vilkår, som den kontrakt formidlingsselskabet har indgået med olieselskabet. Formidlingsselskabet får et honorar for at formidle kontrakten. Konsulentselskaberne indgår kontrakt med de formidlingsselskaber, som har rammeaftaler med olieselskaberne. Der er ingen løbende

aftale mellem formidlingsselskabet og konsulentselskabet. Der er heller ikke nogen aftale med formidlingsselskabet om, at konsulentselskabet har krav på honorar i de perioder, hvor konsulentselskabets konsulenter ikke arbejder på nogen projekter formidlet af formidlingsselskabet. Det gælder desuden, at hvis en af konsulentselskabets

konsulenter bliver syg, så vil der ikke blive udbetalt noget honorar i sygeperioden. Der udbetales ikke feriepenge mv., og konsulenten omfattes ikke af nogen pensionsaftale hos formidlingsselskabet. Konsulenterne må gerne evt. via deres konsulentselskaber indgå kontrakt med flere formidlingsselskaber på samme tid. Konsulenterne er alle i besiddelse af særlige faglige kvalifikationer, som de kan arbejde med på forskellige projekter for forskellige olieselskaber. Projekterne kan vare mellem nogle få uger og op til et år. Opgaverne er altid tidsbegrænsede opgaver. Som udgangspunkt kan konsulenterne tages ud af et projekt med mellem 14 dage op til 1 måneds varsel, men da man arbejder efter princippet "no show - no pay", er det reelle varsel fra olieselskaberne kortere. Når konsulenterne udfører et arbejde for et olieselskab, er det olieselskabet, der fastsætter tidsfristerne og stiller det nødvendige værktøj til rådighed for den enkelte konsulent.

SKM2006. 547. HR

A var i 1990-1991 koncernchef for et dansk selskab, C, der var datterselskab i en koncern med selskaber i flere lande. A, der havde boet i England siden 1986, fik udbetalt løn fra et engelsk datterselskab, B, i koncernen. A gjorde gældende, at hans løn ikke skulle beskattes i Danmark, da han var ansat i B og havde udført arbejde for en række af koncernens selskaber. Højesteret fastslog, at C og ikke B i den omhandlede periode var A's reelle arbejdsgiver. Der var ikke fremlagt en skriftlig ansættelsesaftale mellem A og B, og det måtte lægges til grund, at A var ansat som koncernchef i C. B havde alene udbetalt løn til A i den periode, hvor A havde udført arbejde for C, og C havde i hvert fald for den periode, som sagen angik, fuldt ud godtgjort B den udbetalte løn.

SKM2004. 297. HR

Et holdingselskab, H, der blev stiftet i forbindelse med skattefri aktieombytning og alene ejede aktier i et datterselskab, ønskede at fradrage udgifter til advokat og revisor i forbindelse med stiftelsen af holdingselskabet i medfør af ligningslovens § 8 J om ret til fradrag af udgifter til advokat og revisor, der er afholdt i forbindelse med etablering af en erhvervsvirksomhed eller udvidelse af en bestående erhvervsvirksomhed.

Skattemyndighederne nægtede fradrag bl.a. med henvisning til, at besiddelse af aktier i et datterselskab ikke er en erhvervsvirksomhed i bestemmelsens forstand. Højesteret

fastslog, at aktieselskaber ifølge selskabslovgivningen skal være erhvervsdrivende, og at det i selskabsretten er anerkendt, at kravet er opfyldt også af selskaber, hvis virksomhed alene består i at besidde aktier i et datterselskab. Udgangspunktet måtte på den baggrund være, at sådanne moderselskaber også er erhvervsdrivende i skattemæssig henseende. Da der hverken i ordlyden af eller forarbejderne til ligningslovens § 8 J eller i oplysningerne om H's virksomhed var holdepunkter for et modsat resultat, måtte etableringen af H anses for en etablering af en erhvervsvirksomhed, og H havde derfor fradragsret.

TfS 2003,889 HRD

Et selskab A modtog et lån fra sit moderselskab M og anvendte provenuet til en kontant forhøjelse af kapitalen i sit datterselskab D med henblik på indtjening i D. D udlånte provenuet til et selskab S, der anvendte det til køb af aktier i et datterselskab T. S og T indgik i en koncern, der var søsterkoncern til den koncern, hvori M, A og D indgik. Fremgangsmåden var valgt, for at D, der var et finansielt underskudsselskab, kunne udnytte den adgang til at fremføre tidligere års underskud til modregning i renteindtægter, der bestod efter de dagældende bestemmelser i ligningslovens § 15. Skattemyndighederne nægtede A fradrag for renter på lånet, under henvisning til at lånearrangementet var en tom formalitet og indebar en vilkårlig påvirkning af A's indkomstmæssige beregningsgrundlag, som måtte tilsidesættes skattemæssigt. Højesteret fastslog, at der var tale om en lovlig udnyttelse af den dagældende bestemmelse i ligningsloven. På baggrund af det anførte om den gennemførte kapitalforhøjelse og arrangementets formål gav de omstændigheder, der var påberåbt af Skatteministeriet, ikke grundlag for at anse lånet fra M til A for at være uden realitet eller for at fastslå, at der var sket en vilkårlig forvridning af selskabernes indkomstgrundlag. A havde derfor ret til at fradrage renteudgifterne.

SKM2001. 635. ØLR

Sagen vedrørte en læge, der frem til efteråret 1991 var ansat som læge på en lægeklinik i Sverige. Han anmeldte i juni 1991 flytning til en folkeregisteradresse i Odense. En af hans lægekollegaer var ligeledes anmeldt på den pågældende adresse. I efteråret 1991 stiftede de to lægekollegaer to selskaber på Gibraltar og indgik aftaler benævnt "konsulentkontrakter" med lægeklinikken, hvorefter de to selskaber på Gibraltar skulle stille to praktiserende læger til rådighed for lægeklinikken. Den pågældende læge var således i en periode udlånt til lægeklinikken via sit eget selskab på Gibraltar og i en anden periode udlånt via hans lægekollegas selskab på Gibraltar. Sagsøger forklarede under landsretssagen, at konsulentløsningen var til fordel for begge parter. Lægeklinikken sparede udgiften til arbejdsgiverafgifter, og flere personer kunne opfylde kontrakten. De sparede arbejdsgiverafgifter, feriepenge mv. gjorde det muligt for lægeklinikken at betale en højere timebetaling end normalt for konsulentydelsen. Sagsøger forklarede endvidere, at han var mere frit stillet og kunne f.eks. selv bestemme tidspunkterne for ferie. I 1997 traf Told- og Region Odense på baggrund af oplysninger modtaget fra Sverige afgørelse om, at sagsøgeren var fuldt skattepligtig til Danmark i sidste halvår af 1991 samt i 1992 og om, at sagsøgeren skulle anses for skattepligtig af en forholdsmæssig andel af de beløb, der var udbetalt fra lægeklinikken til de to selskaber registreret i Gibraltar. Landsretten fandt, at det var med rette, at sagsøgeren var blevet anset for skattepligtig af en forholdsmæssig andel af de beløb, der var udbetalt til de to Gibaltarselskaber. Landsretten lagde herved vægt på, at lægen forud for ansættelsen i selskabet på Gibraltar havde været ansat som læge i lægeklinikken, at formålet med anvendelsen af Gibaltarselskabet var at opnå en betydelig skattebesparelse, at lægeklinikken var blevet presset til at acceptere konstruktionen, at Gibaltarselskabet ikke havde anden økonomisk aktivitet end lægen og hans lægekollegas udførelse under betegnelsen lægekonsulenter af de arbejdsopgaver, som de hidtil havde udført som lønmodtagere hos lægeklinikken, og at selskaberne ikke havde andre hvervgivere end lægeklinikken. Under disse omstændigheder fandt landsretten, at konsulentkonstruktionen ikke havde en sådan realitet, at den kan lægges til grund ved ansættelsen af sagsøgers skattepligtige indkomst.

TfS 1998,485 HRD

En operasanger A var ansat som lønmodtager på et teater. Derudover havde han indtægter ved forskellige typer opgaver i Danmark og udlandet, idet han personligt indgik kontrakter vedrørende hver enkelt opgave. A ønskede at oprette et anpartsselskab, der skulle indgå kontrakterne samt modtage indtægterne og afholde udgifterne i forbindelse med opgaverne. Ved en afgørelse, der stadfæstedes af Landsskatteretten og

landsretten, afslog Ligningsrådet at give bindende forhåndsbesked om, at A med skatteretlig virkning kunne drive koncertvirksomheden på denne måde. Højesteret udtalte, at det forhold, at selskabets virksomhed i det væsentlige skulle bestå i udbud af kunstneriske aktiviteter, som kun kunne opfyldes af A selv, ikke adskilte virksomheden afgørende fra anden erhvervsvirksomhed, der i skattemæssig henseende er anerkendt udøvet i selskabsform. Uanset en mangeårig modstående administrativ praksis var der herefter hverken i statsskattelovens § 4 eller på andet grundlag hjemmel til at frakende udøvelse af kunstnerisk virksomhed i selskabsform skattemæssig betydning. A fik derfor medhold.

TfS 1997,506 HRD

S, der havde drevet virksomhed inden for byggebranchen, overdrog en betydelig beholdning af pantebrev til et af ham domineret selskab Z, der var hjemmehørende på Jersey. S var bosiddende i Belgien og var i Danmark, hvor han drev et personligt firma N, alene skattepligtig af erhvervsindtægter og -formue. I september 1985 ydede selskabet Z firmaet N et lån på 4 mio. kr., som blev indfriet i september 1986. Skattemyndighederne ville ikke anerkende fradrag for de i 1985 og 1986 betalte renter af lånet, ligesom man ikke ville anerkende dette ved formueopgørelsen for 1985. Z var et på Jersey lovligt oprettet og bestående selskab, lånet blev ydet på almindelige markedsvilkår, og låneoptagelsen havde karakter af en sædvanlig forretningsmæssig disposition. Der var derfor ikke grundlag for at frakende lånet skattemæssig betydning.

Den juridiske vejledning 2021-1 afsnit C. C. 1.1.1 Begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed

"En virksomhed er momspligtig, hvis den er en selvstændig økonomisk virksomhed. Den momsretlige vurdering af, om en virksomhed er momspligtig, vil ofte være sammenfaldende med den skatteretlige vurdering af, om der foreligger en selvstændig erhvervsvirksomhed. Der skal dog altid foretages en selvstændig skatteretlig vurdering af, om der foreligger selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, og dermed, om der er fradrag for driftsomkostninger mv. Se TfS 1997, 739 DEP"

Den juridiske vejledning 2021-1 afsnit C. D. 2.2.2 Aktiviteter, hvor tilladelse, autorisation mv. kun kan tildeles en person

"Lønmodtageren kan således ikke "sætte sig selv på aktier" med den virkning, at han kun bliver beskattet personligt af det udbytte, selskabet udbetaler."

Den juridiske vejledning 2021-1 afsnit C. F. 3.1.4.1 Udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) - gældende regler

"Anvendelsesområde

(...)

Arbejdsudlejereglerne finder ikke anvendelse, når udlejeren er en dansk virksomhed.

(...)

Har den udenlandske virksomhed fast driftssted i Danmark, har den danske virksomhed ikke pligt til at indeholde kildeskat af de udenlandske ansattes arbejdsvederlag. Der henvises til SEL § 2, stk. 1, litra a, KSL § 2, stk. 1, nr. 4 og OECD's modeloverenskomst artikel 5 og kommentarerne hertil.

(...)

Det kan forekomme, at den danske virksomhed køber arbejdsydelser af en eller flere udenlandske enkeltmandsvirksomheder. I den situation har arbejdstagerne ikke en udenlandsk arbejdsgiver, og arbejdsudleje-

reglerne finder ikke anvendelse. Arbejdstageren kan i stedet enten være lønmodtager i et tjenesteforhold til en dansk virksomhed og begrænset skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 9, nr. 2, eller selvstændigt erhvervsdrivende eventuelt med fast driftssted i Danmark efter KSL § 2, stk. 1, nr. 4. Vurderingen skal ske efter danske regler uafhængigt af, om virksomhedsejeren / ejerne efter hjemlandets regler anses for at være selvstændig erhvervsdrivende.

(...)

Overgang til anden skattepligt

Hvis en arbejdsudlejet person overgår til anden skattepligt, har hvervgiver med virkning fra den 1. september 2015 indeholdelsespligt. Det gælder, hvis den skattepligtige overgår til fuld skattepligt efter KSL § 1, fx pga. bopæl. Det gælder også, hvis den skattepligtige pga. ophold overgår til begrænset skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1 og stk. 9, nr. 2.

(...)

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 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 var 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."

Skatteforvaltningens tidligere vejledning E nr. 183 version 1.2 i kapitel 4:

"Vurderingen har ingen betydning, hvis arbejdsudlejeaftalen indgås imellem to danske virksomheder, idet reglerne om arbejdsudleje ikke anvendes i denne situation, jf. cirkl. nr. 135 af 4/11 1988 pkt. 42. Begge virksomheder vil være skattepligtige af overskuddet af deres virksomhed i Danmark, og det er principielt uden interesse om det er arbejdsudlejer eller arbejdsindlejer, der skal indeholde A-skat. Det er derfor bestemt, at det er udlejer, der i kraft af sin situation som formel arbejdsgiver skal foretage lønindeholdelse."

Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994, punkt 3.1.1

"3.1.1. Afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende

Reglerne for opgørelsen af personlig indkomst afhænger af, om der er tale om en lønmodtager eller en selvstændig erhvervsdrivende. Kun selvstændige erhvervsdrivende kan således anvende virksomhedsordningen eller kapitalafkastordningen, fradrage driftsomkostninger i deres personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 1, foretage investeringsfondshenlæggelser, jf. investeringsfondslovens § 2, stk. 1, og varelager nedskrivninger, jf. varelagerlovens § 1, stk. 1, samt overføre overskud til medarbejdende ægtefælle, jf. kildeskattelovens § 25 A. Den foreløbige skat for selvstændige erhvervsdrivende indbetales som B-skat.

For lønmodtagere gælder, at de som udgangspunkt kun kan fratrække driftsomkostninger i skattepligtig indkomst, jf. punkt 3.3.2. nedenfor, og at fradrag i den skattepligtige indkomst alene kan ske med det beløb, hvormed de samlede udgifter (bortset fra visse befordringsudgifter og udgifter til A-kasse og fagforening) overstiger et grundbeløb på 3.800 kr. (1994), jf. ligningslovens § 9, stk. 1 og 2.

I punkt 3.1.1.1.-5. redegøres der for, hvorledes afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende foretages. Afgrænsningen skal foretages på samme måde, uanset i hvilken relation inden for skattelovgivningens område, spørgsmålet er relevant. Den samme afgrænsning skal ligeledes foretages i relation til lov om arbejdsmarkedsfonde.

Som lønmodtager anses den, der modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold. I de fleste tilfælde er det ikke vanskeligt at afgøre, om der foreligger et tjenesteforhold, idet indkomstmotageren udfører arbejdet efter arbejdsgiverens anvisninger og i det hele for dennes regning.

Omvendt kan man normalt uden vanskelighed afgøre, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Selvstændig erhvervsvirksomhed erkendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud.

Der kan dog i praksis forekomme tilfælde, hvor det er vanskeligt at afgøre, om indkomstmotageren står i et tjenesteforhold til hvervgiveren eller er selvstændig erhvervsdrivende. I tvivlstilfælde må afgørelsen ske på grundlag af en samlet bedømmelse af forholdet mellem den, der udfører arbejdet, og den, for hvem det udføres. Den pågældende skattemyndighed må tage selvstændig stilling uanset, om spørgsmålet eventuelt har været behandlet af en anden skattemyndighed.

Punkt 3.1.1.1. -5 omhandler alene den generelle afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende. At en skattepligtig herefter må anses som selvstændig erhvervsdrivende, behøver således ikke nødvendigvis at betyde, at den pågældende f.eks. kan anvende virksomhedsordningen eller kan foretage henlæggelser til investeringsfonds m.v., idet der i disse regelsæt kan være andre betingelser, der skal være opfyldt.

Endelig kan der forekomme tilfælde, hvor der hverken er tale om lønmodtagere eller selvstændige erhvervsdrivende. Det kan f.eks. være tilfælde, hvor den skattepligtige driver forskellige former for bi-virksomhed, som på grund af det beskedne omfang ikke kan karakteriseres som indkomstved selvstændig erhvervsvirksomhed.

3.1.1.1. Tjenesteforhold - kriterier

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

- a) hvervgiveren har en almindelig adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse, herunder tilsyn og kontrol,
- b) indkomstmotageren udelukkende eller i overvejende grad har samme hvervgiver,
- c) der mellem hvervgiveren og indkomstmotageren er indgået aftale om løbende arbejdsydelse,

- d) indkomstmodtageren har arbejdstid fastsat af hvervgiveren,
- e) indkomstmodtageren har ret til opsigelsesvarsel,
- f) vederlaget er beregnet, som det er almindeligt i tjenesteforhold (timeløn, ugeløn, månedsløn, provision, akkord m.v.),
- g) vederlaget udbetales periodisk,
- h) hvervgiveren afholder udgifterne i forbindelse med udførelsen af arbejdet,
- i) vederlaget i overvejende grad er nettoindkomst for indkomstmodtageren,
- j) indkomstmodtageren anses for lønmodtager ved praktisering af ferieloven, lov om arbejdsløshedsforsikring, funktionærloven, lov om arbejdsskadeforsikring og lov om arbejdsmiljø.

3.1.1.2. Selvstændig erhvervsvirksomhed - kriterier

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

- a) indkomstmodtageren tilrettelægger, leder, fordeler og fører tilsyn med arbejdet uden anden instruktion fra hvervgiveren end den, der eventuelt følger af den afgivne ordre,
- b) hvervgiverens forpligtelse over for indkomstmodtageren er begrænset til det enkelte ordreforhold,
- c) indkomstmodtageren ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre,
- d) indkomstmodtageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko,
- e) indkomstmodtageren har ansat personale og er frit stillet med hensyn til antagelse af medhjælp,
- f) vederlaget erlægges efter regning, og betaling først ydes fuldt ud, når arbejdet er udført som aftalt og eventuelle mangler afhjulpet,
- g) indkomsten oppebæres fra en ubestemt kreds af hvervgivere,
- h) indkomsten afhænger af et eventuelt overskud,
- i) indkomstmodtageren ejer de anvendte redskaber, maskiner og værktøj eller lign.,
- j) indkomstmodtageren helt eller delvis leverer de materialer, der medgår til arbejdets udførelse,
- k) indkomstmodtageren har etableret sig i egne lokaler, f.eks. forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue m.v., og arbejdet helt eller delvis udføres herfra,
- l) indkomstmodtagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilling o.l. og indkomstmodtageren er i besiddelse af en sådant tilladelse,
- m) indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at han/hun er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art,
- n) indkomstmodtageren i henhold til lov om merværdiafgift er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms,
- o) ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren.

3.1.1.3. Afgrænsning

Ingen af de i punkt 3.1.1.1. og 2. nævnte kriterier, der taler henholdsvis for tjenesteforhold og selvstændig erhvervsvirksomhed, er i sig selv afgørende. De anførte momenter har endvidere ikke lige stor betydning i alle situationer.

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

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

ger og som selvstændig erhvervsdrivende samtidigt. Ved bedømmelsen af det enkelte forhold kan der dog lægges vægt på, om indkomstmodtageren i øvrigt er etableret som selvstændig inden for sit erhverv.

3.1.1.4. Erhvervsmæssige omkostninger

Såfremt indkomstmodtagerens kontraktsforhold med hvervgiveren forudsætter, at der af vederlaget afholdes væsentlige erhvervsmæssige omkostninger, der er atypiske for lønmodtagerforhold (dvs., at der i vederlaget i væsentligt omfang indgår betaling for andet end den personlige arbejdsydelse), f.eks. løn til ansat personale, medarbejdende ægtefælle, leje af erhvervslokaler, kontorholdsudgifter eller betaling for maskinanvendelse, vil der som oftest være tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Tilsvarende gælder ved anvendelse af væsentlige driftsmidler eller af kapital i øvrigt.

Den omstændighed, at indkomstmodtageren i et vist mindre omfang selv afholder driftsudgifter, f.eks. til håndværktøj eller andre mindre driftsmidler, udgifter til kontorhold eller repræsentationsudgifter, udelukker dog ikke, at der kan foreligge et tjenesteforhold. Driftsudgifterne skal både efter deres art og omfang ligge væsentligt ud over, hvad der er sædvanligt i lønmodtagerforhold. Væsentlige udgifter til transport, egen bil, fortæring, overnatning eller andre lignende udgifter bevirker ikke i sig selv, at vederlaget må anses for indkomst oppebåret ved selvstændigerhvervsvirksomhed. Endvidere er det ikke enhver lønudgift, der kan berettige hertil, hvis arbejdet, der udføres af den pågældende medhjælp, er af begrænset karakter. Hvis den pågældende medhjælp er den skattepligtiges ægtefælle, samlever eller en nærstående person, skal betingelserne med hensyn til dokumentation for arbejdets omfang og udførelse for medarbejdende ægtefælle være opfyldt. Det vil som udgangspunkt sigemindst 3-4 timers daglig arbejdsindsats, der ellers skulle have været udført af fremmed arbejdskraft.

3.1.1.5. Selvstændig arbejdstilrettelæggelse

At indkomstmodtageren tilrettelægger arbejdet selvstændigt, behøver ikke at betyde, at der ikke foreligger tjenesteforhold. Der kan f.eks. være tale om højt uddannede personer eller overordnet personale, herunder direktører. Der behøver heller ikke at foreligge en egentlig ansættelseskontrakt. Det afgørende er en bedømmelse af de faktiske forhold. Løn til løsarbejdere, der ansættes fra dag til dag, er således lønindkomst. Der kan også være tale om, at forhold, man ellers ville bedømme som selvstændig erhvervsvirksomhed, f.eks. ved levering af enkeltstående ydelser, kan skifte karakter til et tjenesteforhold, hvis der opstår en mere fast tilknytning til en hvervgiver. At der beregnes moms af vederlaget udelukker ikke, at der kan være tale om lønindkomst."

Cirkulære nr. 135 af 4. november 1988 (uddrag af punkt 42)

"Hvis en arbejdstager står i tjenesteforhold til en dansk arbejdsgiver, der stiller vedkommende til rådighed for at udføre arbejde for en anden virksomhed med hjemsted her i landet eller i udlandet, finder reglerne om beskatning af arbejdsvederlag ved arbejdsudleje ikke anvendelse. Den egentlige arbejdsgiver vil da være indeholdelsespligtig efter de sædvanlige regler."

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1

"Ved "afgiftspligtig person" forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved "økonomisk virksomhed" forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede

erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter."

Momssystemdirektivets artikel 10

"Eftersom økonomisk virksomhed kun kan udøves selvstændigt, jf. artikel 9, stk. 1, er lønmodtagere og andre personer ikke omfattet af momsreglerne, i det omfang de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar."

Momslovens § 3, stk. 1

"§ 3. Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed."

Momslovens § 4, stk. 1

"Der 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 § 21 d, stk. 1, nr. 6

"Leveringsstedet for følgende ydelser, der leveres til en ikkeafgiftspligtig person, der er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted uden for EU, er ikke her i landet:

(...)

6) Levering af arbejdskraft. (...)"

Praksis

SKM2018. 161. BR

Sagerne drejer sig om, hvorvidt skatteyderen skulle anses som lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende for det arbejde, skatteyderen havde udøvet som freelancer ved en virksomhed. Ligeledes omhandlede sagerne, om skatteyderens virksomhed havde udøvet selvstændig økonomisk virksomhed, jf. momslovens § 3.

Byretten udtalte indledningsvis, at det følger af fast retspraksis, at den skatteretlige sontring mellem lønindkomst og indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed skal ske efter de kriterier, der er gengivet i pkt. B. 3.1.1 i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven.

Retten fandt efter en samlet vurdering af sagens omstændigheder sammenholdt med kriterierne anført i cirkulæret om personskatteloven, at skatteyderen skulle anses for lønmodtager. Retten lagde i den forbindelse særligt vægt på, at skatteyderen over en længere periode kontinuerligt varetog skiftende opgaver integreret i den pågældende virksomhed, dels i henhold til en skriftlig aftale indgået med skatteyderen personligt, dels i henhold til en mundtlig aftale om udførelse af diverse forefaldende opgaver.

Retten tillagde det også vægt, at skatteyderen i det væsentlige havde udført samme opgaver som de øvrige medarbejdere, at skatteyderen kun havde indtægter fra virksomheden bortset fra et mindre beløb, at skatteyderen var undergivet generelle retningslinjer, instruktion og tilsyn, at aflønningen skete efter faste dagstakster en gang månedligt, og at der ikke var afholdt driftsomkostninger, der efter sin karakter og omfang væsentligt adskilte sig fra det, der sædvanligvis afholdes af lønmodtagere.

Skatteministeriet blev på denne baggrund frifundet.

SKM2016. 12. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgers udlån af medarbejdere til X mod vederlag bestående i de samlede lønomkostninger faldt uden for momslovens anvendelsesområde.

SKM2015. 697. HR

Med virkning fra 1. januar 2001 blev de statslige ejerandele i landets privatbaner overført til amtskommunerne. I hovedstadsområdet overtog HUR ejerandelene og valgte at løse opgaven gennem en fusion af de fem lokalbaner i ét selskab, Hovedstadens Lokalbaser A/S, H. I forbindelse med fusionen overtog H bl.a. samtlige forpligtelser over for de medarbejdere, der havde været ansat på tjenestemandslignende vilkår (privatbanetjenestemændene, P). I forbindelse med fusionen blev driften af banerne ved særskilt aftale overdraget til operatørselskabet, Lokalbaseren A/S, L. P blev i første omgang alene udlånt (udlejet) til L. I 2005 blev også P's ansættelsesforhold overdraget til L. Der opstod spørgsmål om, hvorvidt der skulle betales moms af udlånet af P i 2003-2005 og i bekræftende fald beregningen heraf. H henviste bl.a. til, at P allerede forud for 2005 reelt var overdraget til L og ikke udlånt, hvorfor der var tale om en momsfri overdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Højesteret fandt, at der i 2003-05 var tale om udlån af P, og at der således var tale om levering af ydelser, jf. momslovens § 4, stk. 1. H's udleje af P i 2003-05 var momspligtig efter momslovens § 4, stk. 1, jf. § 3, stk. 1. Det var herved uden betydning, at vederlaget ikke blev betalt direkte til H, men blev betalt ved, at L friholdt H for betaling af løn mv. til P. Det var endvidere i momsmæssig sammenhæng uden betydning, at der ikke var tilsigtet eller blev opnået et overskud for H ved udlejningen. Højesteret fandt endvidere, at den momsmæssige behandling ved udlån af tjenestemænd fra staten til bl.a. Post Danmark A/S ikke kunne føre til, at H ikke skulle betale moms i den foreliggende sag. Endelig skulle der betales moms af hele udgiften til løn mv., jf. momslovens § 27, stk. 1, 1. pkt.

Landsskatterettens afgørelse af 13. august 2008, j.nr. 03-02751

Sagen vedrørte, hvorvidt en skatteyder, der havde indgået en samarbejdsaftale med et inkassoselskab om udførelse af inkassoarbejde, skulle anses for at drive selvstændig økonomisk virksomhed i henhold til momslovens § 3, stk. 1. Landsskatteretten fandt efter en samlet vurdering, at klageren måtte anses for at udføre personligt arbejde i et lønmodtagerforhold i den omhandlede relation til inkassoselskabet, hvorfor klageren ikke fandtes at drive selvstændig økonomisk virksomhed i henhold til momslovens § 3, stk. 1.

Den juridiske vejledning 2021-1 afsnit D. A. 3.1.3 Definition: Selvstændig virksomhed

(...)

"Hvad er selvstændig virksomhed?"

Økonomisk virksomhed kan kun udøves selvstændigt. Lønmodtagere og andre personer er derfor ikke omfattet af momsreglerne i det omfang, at de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar. Se momssystemdirektivets artikel 9, stk. 1 og artikel 10.

Betingelser for selvstændig virksomhed

Ved bedømmelsen af, om der er tale om selvstændig virksomhed eller ej, lægges der efter EU-domstolens praksis vægt på, om personen modtager løn og/eller er forpligtet overfor en arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt. Se dommen i sag C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla.

Hvis personen ikke modtager løn og ikke er forpligtet overfor en arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt, så må det undersøges, om det retlige forhold mellem personen og hvervgiver alligevel skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold som omhandlet i momssystemdirektivets artikel 10.

Ved en sådan undersøgelse lægges der vægt på, om personen:

- selv sørger for det personale og materiel, som kræves til virksomhedens udøvelse. Se dommen i sag C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla.
- selv bærer den økonomiske risiko ved virksomheden. Se dommen i sag C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, og i sag C-355/06, J. A. van der Steen.
- handler i eget navn
- handler for egen regning eller på eget ansvar (eller om personen derimod handler for hvervgivers regning og dennes ansvar). Se dommen i sag C-355/06, J. A. van der Steen.

Efter Skattestyrelsens opfattelse kan der derfor i praksis lægges vægt på, om det udbetalte vederlag anses for A-indkomst (tjenesteforhold) eller B-indkomst (selvstændig erhvervsvirksomhed) i kildeskattelovens forstand. Læs mere herom i afsnit C. C. 1.2."

(...)

Den juridiske vejledning 2021-1 afsnit C. C. 1.1.1 Begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed

"Betydningen af momsregistrering

En virksomhed er momspligtig, hvis den er en selvstændig økonomisk virksomhed. Den momsretlige vurdering af, om en virksomhed er momspligtig, vil ofte være sammenfaldende med den skatteretlige vurdering af, om der foreligger en selvstændig erhvervsvirksomhed. Der skal dog altid foretages en selvstændig skatteretlig vurdering af, om der foreligger selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, og dermed, om der er fradrag for driftsomkostninger mv. Se TfS 1997, 739 DEP."

Den juridiske vejledning 2021-1 afsnit D. A. 6.2.6.8 Arbejdskraft ML § 21 d, stk. 1, nr. 6

"Udlejning af arbejdskraft er ofte kendetegnet ved, at personale placeres hos kun-den, der kontrollerer og har opsyn med vikaren."