

38

17. september 2015

*Tidsskrift for*

# Skatter og Afgifter

Artikler

Domme og afgørelser

|||| KARNOV  
GROUP

# Arbejd mere effektivt på Karnov Jura

Undervisningen foregår direkte på din skærm

Gratis  
undervisning  
i din Karnov  
Jura platform

“*Jeg fik forbedret min indsigt i søgninger på Karnov og udvidet mit kendskab til flere funktioner, som jeg ikke tidligere har lagt mærke til eller anvendt, men som jeg vil bruge fremadrettet.*

“*Det var rigtig godt, at man både blev undervist af en kompetent jurist, der havde helt styr på Karnov, men også at man havde mulighed for at stille spørgsmål undervejs...*

Deltag i gratis undervisning til alle brugere af Karnov Groups onlinetjenester.

Tilmeld dig et onlinekursus, hvor vores erfarne underviser, cand.jur. Robert Christiansen træner dig i brugen af Karnov Jura - direkte på din egen skærm ud fra dine ønsker og behov.

Find dit onlinekursus med Robert på [kursusportalen.karnovgroup.dk](https://kursusportalen.karnovgroup.dk)

**KARNOV**  
GROUP

# Indhold

## Artikler

- 661 Kan døgnplejevirkksomhed stadigvæk drives som selvstændig erhvervsvirksomhed?  
*Af Kasper Kelm Demant, advokat hos Advokatfirmaet Tommy V. Christiansen og ekstern lektor i skatteret ved Københavns Universitet*

## Indkomstskatter

### Meddelelser og styresignaler

- 662 Rentekorrektionssatsen for 2015  
*Kapitalindkomst - fradrag*

### Domme

- 663 Genoptagelse af skatteansættelse  
*Selvangivelsesomvalg - tonnagebeskatning*
- 664 Fri bolig  
*Rådighedsbeskatning - erhvervmæssig del - udvidet ligningsfrist*
- 665 Erhvervmæssig virksomhed  
*Fradrag for underskud - solcenter*
- 666 Konkurs  
*Omstødelse - betalingsevne*
- 667 Genoptagelse af skatteansættelse  
*Ordinær og ekstraordinær - reaktionsfrist - befordringsfradrag*
- 668 Maskeret udlodning  
*Hovedanpartshaver - provenu fra ejendomssalg*
- 669 Ejendomsvurdering  
*Grundværdi - fradrag for forbedringer - værdistigning - råjordsværdi*

- 670 Ekstraordinær genoptagelse  
*Moms og skat - særlige omstændigheder - administrativt svar - reaktionsfrist*
- 671 Maskeret udlodning  
*Skattepligtig indkomst - indsætninger på bankkonto - ekstraordinær genoptagelse*

### Afgørelser fra Skatterådet

- 672 Ejendomsvurdering  
*Ekstraordinær genoptagelse - omberegnet grundværdi*
- 673 Ekspropriation  
*Erstatning - køb og salg af fast ejendom*
- 674 Underskudsbegrænsning  
*Aftale om frivillig akkord*

## Moms og afgifter

### Meddelelser og styresignaler

- 675 Momsfritagelse af undervisning  
*Praksisændring - underleverandørydelser*
- 676 Genoptagelse  
*El-cykel - batterier - indberetningspligt - betalingspligt - praksisændring*

### Domme

- 677 Momskompensation  
*Beregningsgrundlag - basisår - velgørende forening*
- 678 Registreringsafgift  
*Parallelimport - luksusbiler - hæftelse*
- 679 Registreringsafgift  
*Leasingkøretøj - forholdsmæssig afgift - EU-domstolen - præjudiciel*
- 680 Momsfradrag  
*Konkursbo - sagsomkostninger - dokumentation*

# Artikler

## 661

### Kan døgnplejevirkosomhed stadigvæk drives som selvstændig erhvervsvirksomhed?

*Af Kasper Kelm Demant, advokat hos Advokatfirmaet Tommy V. Christiansen og ekstern lektor i skatteret ved Københavns Universitet*

#### 1. Indledning

I en nyere byretsdom fra Retten i Næstved, SKM2014.719.BR (TfS 2015, 91), tog retten stilling til, om en døgnplejefamilie var at anse som en selvstændig erhvervsvirksomhed, eller om døgnplejerne skulle anses for at være lønmodtagere i skattemæssig henseende.

Dommen nød ikke den store omtale umiddelbart efter afsigelsen, men er i den seneste tid benyttet af SKAT som præjudikat for, at der skal helt særlige omstændigheder til for, at en døgnplejefamilie kan anses for erhvervmæssig virksomhed. Dommen har medført, at SKAT pt. rejser talrige sager om spørgsmålet<sup>1)</sup>.

Forfatteren vil i nærværende artikel undersøge, hvorvidt der skal anlægges en anderledes sondring mellem selvstændige erhvervsdrivende og lønmodtagere på døgnplejeområdet, end hvad der gælder for øvrige virksomheder, herunder særligt hvorvidt Retten i Næstveds dom i SKM2014.719.BR (TfS 2015, 91) kan tages til indtægt for en ændring i den bedømmelsesnorm, der hidtil har gjaldt for døgnplejevirkosomheder.

#### 2. Den skatteretlige sondring mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende

Hverken PSL § 3, stk. 2, nr. 1, VSL § 1, stk. 1, KSL § 25 A, etablerings- og iværksætterkontoloven eller arbejdsmarkedsbidragsloven indeholder en afgrænsning af selvstændig erhvervsvirksomhed over for lønmodtagere.

Afgørelsen af, hvorvidt en person konkret udøver virksomhed som lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende, træffes i henhold til praksis på baggrund af

en konkret vurdering af forholdet mellem indkomstmottageren og den enkelte hvervgiver<sup>2)</sup>.

I henhold til praksis anses en person som lønmodtager, hvis vedkommende modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold efter hvervgiverens anvisninger og for dennes regning og risiko<sup>3)</sup>. Selvstændig erhvervsvirksomhed er kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud<sup>4)</sup>.

På baggrund af en righoldig praksis opstillede man i personskattecirkulæret<sup>5)</sup> en række kriterier, som kunne indgå i den konkrete vurdering af, om der er tale om en selvstændigt erhvervsdrivende eller en lønmodtager.

I cirkulæret angives nærmere under afsnit 3.1.1.1. en række kriterier, der kan lægges vægt på i forbindelse med vurderingen af, hvorvidt der er tale om et tjenesteforhold. I afsnit 3.1.1.2. omtales en række kriterier, der kan lægges vægt på i forbindelse med vurderingen af, hvorvidt der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed.

Af det nævnte cirkulære fremgår det videre eksplicit i afsnit 3.1.1.3, at ingen af de i punkt 3.1.1.1. og 3.1.1.2. nævnte kriterier, der taler for henholdsvis tjenesteforhold og selvstændig erhvervsvirksomhed, i sig selv er afgørende, ligesom de anførte momenter endvidere ikke har lige stor betydning i alle situationer<sup>6)</sup>. Det fremgår også, at det i praksis kan være således, at visse sider af forholdet mellem hvervgiver og indkomstmottager 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. Der vil straks nedenfor blive gennemgået et udpluk af domme og afgørelser på det skatteretlige område, der har givet en skatteyder medhold i, at dennes aktiviteter

var at anse for erhvervmæssig virksomhed i skattemæssig henseende.

I Højesterets dom i UfR 1998.247 HRD blev et plejehjem med en kommune som eneste kunde anset for at udgøre en selvstændig erhvervsvirksomhed i skattemæssig henseende.

Skatteyderen havde siden 1968 drevet et plejehjem i henhold til overenskomst med kommunen, som betalte for benyttelsen af skatteyderens bygninger. Kommunen betalte for plejehjemspatienternes ophold på grundlag af regnskab for plejehjemmets udgifter, herunder løn til den daglige ledelse og ansat personale. Nyanskaffelser af inventar kunne i begrænset omfang medtages i regnskabet. Skatteyderen havde i 1989 overført plejehjemmets drift til et af ham stiftet hovedaktionærsselskab, og skatteyderen beregnede i forbindelse hermed goodwill på 475.000 kr. Landsretten fandt ligesom Landsskatte retten, at skatteyderen ikke kunne anses som selvstændigt erhvervsdrivende, men som lønmodtager. Højesteret bemærkede, at skatteyderen var ejer af det anskaffede inventar, selv om udgifterne hertil blev refunderet af kommunen. Han havde det direkte økonomiske ansvar for driften og ansatte og afskedigede personale, og han stod ikke i ansættelsesforhold til kommunen. Højesteret fandt herefter, at skatteyderen var selvstændigt erhvervsdrivende.

I Højesterets dom i UfR 1996.1027 HRD førte en sådan samlet vurdering ligeledes til, at vedkommende skatteyder blev anset for selvstændigt erhvervsdrivende.

Sagen handlede om en skatteyder, der havde indgået en forhandlersamarbejdsaftale med distributører for Tupperware om salg af Tupperwareprodukter. I henhold til distributionsaftalen solgte skatteyderen Tupperware ved homeparties og oppebar herved et honorar på en nærmere fastsat procentdel af firmaets vejledende udsalgspriser for de pågældende produkter. Skatteyderen modtog bestillinger på stedet under disse homeparties og indkøbte herefter varen ved Tupperware og havde derfor ikke noget varelager. Skatteyderen havde derimod driftsudgifter til blandt andet gaver, telefon, tøj, kørsel og porto.

Højesteret udtalte, at kriterierne i cirkulære nr. 129 af 4/7 1994 ikke entydigt førte til, at anse Tupperwareforhandleren for selvstændigt erhvervsdrivende, men i valget mellem de to muligheder fandt Højesteret efter en samlet vurdering dette resultat mere nærliggende end at anse forhandlerne for lønmodtagere. Højesteret lagde herved blandt andet vægt på, at forhandlerne helt frit bestemte egen arbejdstid, at de selv afholdt alle udgifter i forbindelse med udførelsen af arbejdet, at disse udgifter medførte en betydelig omkostningsprocent, at forhandlerne ikke blev anset som lønmodtagere ved praktiseringen

af hverken ferieloven, arbejdsskadeforsikringsloven m.v., og at de således påtog sig en vis økonomisk risiko.

I Vestre Landsrets dom i SKM2004.304.VLR (TfS 2004, 652) foretog landsretten ligeledes en samlet vurdering af forholdet mellem indkomstmotageren og den der for hvem, arbejdet blev udført. Landsretten nåede i den forbindelse frem til, at indkomstmotageren måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Denne sag handlede om en skatteyder, der havde indgået en agentaftale med et selskab om forhandling af trykfarver. Ifølge den indgåede aftale skulle skatteyderen ikke selv have lager af trykfarver, men al lagerfunktion og -ekspedition blev foretaget direkte af selskabet.

Ved agentaftalen havde skatteyderen forpligtet sig til at præstere en løbende arbejdsydelse, ligesom det af aftalen videre blandt andet fremgik, at skatteyderen havde pligt til at deltage i de messer og udstillinger, som arrangeredes af selskabet, eller hvor selskabet udstillede, og at skatteyderen hverken direkte eller indirekte måtte konkurrere med agenturgiveren eller bistå andre i en sådan konkurrence. Derudover fremgik det af aftalen, at skatteyderen var garanteret en minimumsprovision det første år på 60.000 kr. med tillæg af moms pr. måned, at skatteyderens opsigelsesvarsel var på 12 måneder, ligesom skatteyderen ifølge kontrakten var underlagt en vis instruktions-, kontrol- og tilsynsbeføjelse.

Landsretten fandt, at det efter en samlet vurdering var mest nærliggende at anse skatteyderen som selvstændigt erhvervsdrivende. Landsretten tillagde det i den forbindelse vægt, at skatteyderen siden indgåelsen af handelsagentaftalen selv havde tilrettelagt salgsarbejdet uden agenturgiverens indblanding, at skatteyderen efter udløbet af en overgangsperiode i det hele havde haft den økonomiske risiko, og herunder, bortset fra udgifter til enkeltstående messer i udlandet, med en betydelig omkostningsprocent havde afholdt alle omkostninger i forbindelse med arbejdet. Landsretten tillagde det endelig betydning, at skatteyderen var frit stillet med hensyn til at antage medhjælp og forhandle produkter, der ikke konkurrerede med agenturgiverens produkter, samt at han var momsregisteret.

Der kan videre henvises til Landsskatte rettens kendelse offentliggjort i SKM2004.286.LSR (TfS 2004, 636). Sagen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt en række chauffører på cykeltaxier, der var ejet af et cykeltaxifirma, skulle anses for selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtagere.

I den pågældende cykeltaxivirksomhed var konceptet, at selskabet lejede dets cykeltaxier ud til en række chauffører. Chaufførerne beholdt selv de beløb, som blev indkørt ved transporten, hvorfor cykeltaxifirmaets

indtægter bestod af reklameindtægter og indtægter fra udlejning af cykeltaxierne til chaufførerne.

Ved en chaufførs leje af en cykeltaxi indgik chaufføren og cykeltaxifirmaet en kontrakt, hvorved chaufføren accepterede en række betingelser, som var fastsat af cykeltaxifirmaet. Ved kontrakten forpligtede chaufføren sig blandt andet til at køre cykeltaxien inden for et bestemt tidsrum, til at aflevere en ren straffeattest, til at bære ID-kort og til at gennemføre et kursus i cykeltaxi. Derudover skulle chaufførerne selv afholde udgifter til mobiltelefon.

Landsskatteretten fandt, at cykeltaxifirmaets chauffører var selvstændigt erhvervsdrivende, og udtalte i den forbindelse:

“Kriterierne i pkt. 3.1.1 i cirkulære nr. 129 af 4/7 [1994] til personskatteloven fører ikke til noget entydigt resultat. Efter en samlet vurdering kan chaufførerne imidlertid ikke anses for lønmodtagere.

Det er herved særligt tillagt vægt, at selskabet ikke udbetaler vederlag til chaufførerne, der tværtimod skal betale for at leje cyklerne, og at chaufførerne ikke på grund af kontrakten eller i øvrigt er begrænset i deres adgang til samtidig at udføre arbejde for andre. Der er endvidere lagt vægt på, at chaufførerne påtager sig en vis selvstændig økonomisk risiko, og at chaufførernes vederlag i overvejende grad er nettoindkomst for chaufførerne, ligesom vederlaget ikke er periodisk eller beregnet, som det er almindeligt i tjenesteforhold.

Det er således ikke tillagt afgørende vægt, at chaufførerne ikke afholder væsentlige omkostninger, der er atypiske for lønmodtagere, at selskabet har en vis adgang til at fastsætte instrukser for arbejdets udførelse, og at arbejdstiden til en vis grad er fastsat af selskabet.”

Endelig skal der henvises til Landsskatterettens kendelse offentliggjort i SKM2004.452.LSR (TfS 2004, 908), der vedrørte en skatteyder, der drev virksomhed som it-konsulent for en række forskellige virksomheder.

Skatteyderen havde speciale i systemudvikling inden for mainframeområdet og leverede it-ydelser i form af blandt andet rådgivning og programmering på højeste specialisniveaueu.

Skatteyderen havde gennem sin virksomhed blandt andet været engageret af en række større virksomheder som underleverandør til disses kunder i forbindelse med løsning af konkrete it-opgaver.

Skatteyderen havde ikke nogen ansatte og havde ikke afholdt udgifter til varekøb, materiel, reklame eller lignende, der er karakteristiske for selvstændigt erhvervsdrivende. Skatteyderen havde alene afholdt udgifter til blandt andet kørsel, revisor, telefon, faglitteratur, kursus, porto og it-tilbehør.

Landsskatteretten fandt efter en samlet vurdering af

forholdet mellem skatteyderen og hvervgiverne, at skatteyderen var selvstændigt erhvervsdrivende. Landsskatteretten lagde herved vægt på, at skatteyderen selv bestemte sin arbejdstid, ikke var begrænset i adgangen til samtidig at udføre arbejde for andre hvervgivere, var momsregistreret, selv kunne ansætte medhjælp og måtte antages at have påtaget sig i hvert fald en vis økonomisk risiko, idet han blandt andet kunne ifalde erstatningsansvar.

Sammenfattende om den ovenfor gennemgåede praksis kan anføres, at der i hver enkelt sag skal foretages en helt konkret bedømmelse af forholdet mellem hvervgiver og hvervtager. Der vil typisk være forhold, der både taler for og imod, at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, hvorfor der altid må ske en samlet afvejning. I denne samlede afvejning kan der indgå andre forhold end de, der udtrykkeligt fremgår af personskattekirkulæret, ligesom kriterierne ikke har lige stor betydning i alle situationer.

De momenter, som domstolene synes at tillægge en generel vægt, når de finder, at en given aktivitet er at anse for erhvervsmæssig virksomhed, er, at skatteyderen ved aktiviteten har påtaget sig en økonomisk risiko, ikke er begrænset i henhold til at udføre arbejde for andre hvervgivere samt har muligheden for at antage lønnet medhjælp.

### 3. Gælder der noget særligt for døgnplejere?

For så vidt angår døgnplejere og familieplejere skal vurderingen mellem selvstændig erhvervsvirksomhed og lønmodtagerforhold efter forfatterens opfattelse vurderes i overensstemmelse med ovenstående praksis.

Der synes dog at have udviklet sig en særlig praksis for denne type virksomhed, hvorefter det afgørende for kvalifikationen er, hvorvidt virksomheden for erhvervelsen af sit vederlag forudsættes at afholde betydelige driftsomkostninger, der efter deres art og omfang ligger væsentligt ud over, hvad der er sædvanligt i lønmodtagerforhold.

Såfremt dette er tilfældet, må virksomheden anses for erhvervsmæssig i skattemæssig henseende, jf. Ligningsrådets afgørelse af 5/10 1987 refereret i TfS 1987, 483. I sagen havde en skatteyder etableret døgnplejehjem med plads til 4 beboere på en nedlagt landbrugsejendom. Skatteyderen modtog plejevederlag fra det offentlige efter standardsatserne, hvilket traditionelt blev betragtet som A-indkomst.

Ligningsrådet anførte følgende:

“Det fremgår af Skattedepartementets cirkulære af 9. december 1986 om virksomhedsskatteoven, punkt 34,

at vederlag, der er A-indkomst, som alt overvejende hovedregel ikke vil kunne betragtes som indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed. *Hvis erhvervelsen af en A-indkomst forudsætter afholdelse af væsentlige driftsomkostninger, der efter deres art og omfang ligger væsentligt ud over, hvad der er sædvanligt i lønmodtagerforhold, må virksomheden dog anses for selvstændig erhvervsvirksomhed. [min fremhævning]*”

Under hensyn til virksomhedens omfang og art fandt Ligningsrådet, at skatteyderens døgnpleje måtte anses for en selvstændig erhvervsvirksomhed i skattemæssig henseende.

At døgnpleje kan drives som selvstændig erhvervsvirksomhed, er endvidere forudsat i SKATs juridiske vejledning<sup>7)</sup>, hvori SKAT anfører forskellen i indkomstopgørelsen alt efter, om man vælger at drive sin døgnpleje som lønmodtager eller som selvstændig erhvervsdrivende.

Landsskatteretten havde lejlighed til at tage stilling til spørgsmålet i sin kendelse af 13/11 2007, j.nr. 2-8-1852-0498.

Sagen drejede sig om, hvorvidt klager og hendes ægtefælle drev deres døgnpleje som selvstændig erhvervsvirksomhed, eller om de måtte anses for lønmodtagere.

I sagen, der var til pådømmelse af Landsskatteretten, havde ægtefællerne to adfærdsvanskelige børn i døgnpleje.

Vedrørende spørgsmålet om selvstændig erhvervsvirksomhed kontra lønmodtageraktivitet anførte Landsskatteretten følgende<sup>8)</sup>:

“Ved afgørelsen af, om der er tale om selvstændig virksomhed i skattemæssig henseende, skal der tages udgangspunkt i de kriterier, der er angivet i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 til personskatteloven punkt 3.1.1.

Som udgangspunkt anses en person herefter som lønmodtager, hvis vedkommende modtager vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold efter hvervgiverens anvisninger, og for dennes regning. Selvstændig erhvervsvirksomhed er kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud. I tvivlstilfælde må afgrænsningen ske på grundlag af en samlet bedømmelse af forholdet mellem hvervgiver og hvervtager.

Efter en samlet vurdering anses klageren for sammen med sin ægtefælle at drive selvstændig virksomhed med døgnpleje. Der er herved lagt vægt på, at selv om en del af de udgifter, der er foretaget fradrag for i virksomheden ikke kan anses som fradragsberettigede, er der afholdt udgifter, der i art og omfang overstiger, hvad der er sædvanligt i lønmodtagerforhold. Endvidere må parret – bl.a. henset til deres uddannelsesmæssige baggrund –

anses at have været berettiget til i vidt omfang selv at tilrettelægge og udføre arbejdet med plejen af de pågældende børn, uden anden instruks fra de anbringende kommuner, end det der følger af kommunernes almindelige ansvar for tilsynspligt vedrørende anbragte børn. Endelig ses parret ikke ved de indgående aftaler at have begrænset deres adgang til eventuelt at have flere børn i døgnpleje.”

At døgnpleje kan drives som selvstændig erhvervsvirksomhed er endvidere forudsat i Landsskatterettens kendelse af 29/3 2011, j.nr. 12-03565, hvori Landsskatteretten skulle tage stilling til, hvorvidt et underskud ved en landbrugsaktivitet kunne fradrages i klagerens døgnplejevirkomhed.

I SKATs afgørelse, der lå til prøvelse hos Landsskatteretten, anførte SKAT bl.a. følgende:

“Plejeforældre kan vælge at døgnpleje som selvstændigt erhverv. Hvis døgnpleje udøves som selvstændig erhvervsvirksomhed, er virksomheden ikke omfattet af skattefriheden. Det skyldes, at selvstændig erhvervsdrivende kan fradrage udgifterne til kost og logi i den personlige indkomst, og at de kan benytte virksomhedsordningen.”<sup>9)</sup>

Praksis omkring døgnplejeres status som selvstændigt erhvervsdrivende illustreres ligeledes af Landsskatterettens kendelse af 29/6 2009, j.nr. 09-00166, som vedrørte, hvorvidt der kunne opnås henholdsvis ordinær og ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen for en døgnplejer under henvisning til Landsskatterettens kendelse af 13/11 2007 (omtalt ovenfor). Landsskatteretten fandt – på rigtig vis – at en kendelse, der blot følger praksis, ikke kan anses for en ny oplysning, der kan begrunde en genoptagelse. Landsskatteretten anførte følgende:

“Landsskatterettens kendelse af 13. november 2007 fastslår, hvad der allerede følger af eksisterende praksis på døgnplejeområdet. Den praksis, hvorefter døgnpleje kan drives som selvstændig virksomhed, følger af Ligningsrådets afgørelse af 5. oktober 1987, som er gengivet i TfS 1987, 483. Landsskatterettens kendelse af 13. november 2007 er ikke at anses for oplysninger af retlig karakter som omhandlet i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2. [min fremhævning]”

Af praksis, hvor Landsskatteretten finder, at en døgnpleje konkret er at anses som et lønmodtagerforhold og ikke selvstændig erhvervsvirksomhed, synes udtømmende at kunne henvises til Landsskatterettens utrykte kendelser af hhv. 5/9 2012<sup>10)</sup> og 12/6 2013<sup>11)</sup>. I Landsskatterettens enslydende<sup>12)</sup> kendelser anføres følgende:

“Uanset at kommunen, som klagerens hvervgiver, ikke har nogen instruktionsbeføjelse i forhold til klagerens arbejde, kan klageren ikke under disse omstændigheder, i skattemæssig henseende, anses som selvstændig er-

hvervsdrivende, idet klageren ikke anses for at udøve en virksomhed af økonomisk karakter for egen regning og risiko med det formål at opnå et overskud. Der er henset til, at klageren ikke har omkostninger som følge af plejeforholdet, som ikke dækkes af kommunen, og dermed ikke bærer nogen risiko, i modsætning til plejefamilien i Landsskatterettens kendelse af 13. november 2011, j. nr. 2-8-1852-0498”.

Det ses således, at det i praksis alene nægtes døgngleje at drives som erhvervs mæssig virksomhed i det tilfælde, at døgnglejen ikke har omkostninger som følge af plejeforholdet, som ikke dækkes af kommunen, og som i art og omfang overstiger, hvad der er sædvanligt i lønmodtagerforhold.

#### 4. Retten i Næstveds dom SKM2014.719.BR (TfS 2015, 91)

Den ovenfor omtalte plejefamilie, som Landsskatteretten ikke fandt at drive selvstændig erhvervs virksomhed, indbragte spørgsmålet for domstolene, der i SKM2014.719.BR (TfS 2015, 91) frifandt Skatteministeriet.

I dommens præmisser hedder det bl.a.:

“Ved sagens afgørelse lægger retten til grund, at de enkelte kontrakter om pleje af børn blev indgået mellem de anbringende kommuner og sagsøgerne personligt, og at de kommunale myndigheder havde tilsyns- og kontrolbeføjelser over for sagsøgerne. Det lægges til grund, at der var fastsat faste takster for det vederlag sagsøgerne modtog pr. døgn, hvor et barn var anbragt, og at dette vederlag blev udbetalt periodisk som en løbende ydelse. Det lægges til grund, at sagsøgerne havde ret til opsigelsesvarsel, at de var omfattet af ferielovens bestemmelser, og at vederlaget hidtil havde været udbetalt månedligt som A-indkomst, og at der heraf blev indeholdt A-skat.

Efter de foreliggende oplysninger finder retten det ikke dokumenteret, at sagsøgerne i de omhandlede år har afholdt udgifter i forbindelse med plejeopgaverne, der oversteg de beløb til dækning af familiens og børnenes fornødenheder, der blev refunderet fra de anbringende kommuner. Det lægges således til grund, at sagsøgerne i de omhandlede år har modtaget vederlag for det udførte arbejde samt refusion af de omkostninger der var forbundet med at være plejefamilie.

Uanset, at der tillige foreligger oplysninger om omstændigheder, der kan tale for at anse sagsøgerne for selvstændigt erhvervsdrivende, må sagsøgerne på denne baggrund og efter en samlet vurdering, anses for at have været lønmodtagere i de omhandlede perioder.”

Som det ses af præmisserne, ligger dommen i tråd med

tidligere praksis på området, idet domskonklusionen om lønmodtagerforhold bygger på en præmis om, at plejefamilien ikke havde afholdt udgifter i forbindelse med plejeopgaverne, der oversteg de beløb til dækning af familiens og børnenes fornødenheder, der blev refunderet fra de anbringende kommuner.

SKAT er derimod af den opfattelse, at dommen har bibragt en ny norm for bedømmelsen af døgnglejevirk-somheder<sup>13</sup>). Af de talrige sager der er rejst, og som er denne forfatter bekendt, synes SKAT at tillægge dommen en præjudikatsværdi, hvorefter udgangspunktet for døgnglejefamilier er, at de ikke driver erhvervs mæssig virksomhed. Herudover synes SKAT at have rykket normen for, hvornår en døgnglejefamilie kan anses for at afholde udgifter, der i art og omfang overstiger, hvad der er sædvanligt i lønmodtagerforhold. Efter SKATs fornyede opfattelse har denne forfatter set eksempler på, at døgnglejefamiliens påtagelse af rollen som arbejdsgiver overfor lønnet medhjælp ikke er tilstrækkeligt til, at SKAT vil fravige det nyskabte udgangspunkt, hvorefter døgnglejefamilier er lønmodtagere.

#### 5. Konklusion og perspektivering

Døgnglejevirk-somhed kan fortsat drives som selvstændig erhvervs virksomhed. Vurderingen af, om der for døgnglejevirk-somheden er tale om selvstændig erhvervs virksomhed, eller om der er tale om lønmodtageraktivitet, skal ligesom alle andre aktiviteter foretages efter en samlet vurdering af momenterne i personskatte cirkulæret samt efter den praksis, der synes at have dannet sig på området, særligt for døgnglejere.

SKATs holdning om, at SKM2014.719.BR (TfS 2015, 91) ændrer på vurderingen af døgnglejere i relation til spørgsmålet om selvstændig erhvervs virksomhed, synes for forfatteren helt ubegrundet. Byrettens præmisser er helt konkrete og kan således ingenlunde tages til indtægt for, at der i retspraksis anses at gælde et andet vurderingsgrundlag, når der er tale om døgnglejere, end hvad der gælder for øvrige erhvervsaktiviteter.

De af SKAT rejste sager, er for en stor dels vedkommende indbragt for Skatteankestyrelsen, og det bliver spændende at se, om den kommende praksis fra hhv. Landsskatteretten og skatteankenævne bekræfter SKATs nyanlagte norm for døgnglejefamilier.

Såfremt den fornyede norm for bedømmelsen af døgnglejefamilier vinder indpas i administrativ praksis og hos domstolene, er det denne forfatters frygt, at der skabes en stor disharmoni mellem skatteretten og den øvrige lovgivning for så vidt angår døgnglejefamilier. Der vil herefter stå en stor mængde døgnglejere, som ikke vil have de skattemæssige fordele ved at være



selvstændigt erhvervsdrivende<sup>14)</sup>, men som samtidigt i alle andre henseender er afskåret fra de fordele, der er ved at være lønmodtager.

Et helt konkret eksempel kunne være den døgnplejefamilie, der i ti år har drevet selvstændig erhvervsvirksomhed i virksomhedsordningen, der uden andet varsel end den obligatoriske agterskrivelse pludselig anses for overgået til lønmodtager i skattemæssig henseende; men den samme døgnplejefamilie har fortsat ikke ret til ferie, er ikke omfattet af funktionærloven, har ikke mere end en måneds opsigelse, selv skal tegne forsikringer for arbejdsskader og er forpligtet til at lade plejebørnene forsikre.

Beskatningen skal være materielt korrekt<sup>15)</sup>, og sager skal selvsagt rejses, såfremt døgnplejefamilier fejlagtigt selvangiver som selvstændigt erhvervsdrivende, når de rettelig er lønmodtagere – eller omvendt. Efter denne forfatters opfattelse burde SKAT imidlertid bruge sine ressourcer på den konkrete ligning af døgnplejevirksohederne således, at det alene er erhvervmæssige driftsudgifter i døgnplejefamilierne, der fratrækkes, i stedet for at rive tæppet væk under velfungerende virksomheder.

## Noter

- (1) SKAT indkaldte i første halvår 2015 systematisk regnskabsmateriale og redegørelser fra døgnplejefamilier samt nægtede at "frigive" feltet for A-indkomst i TastSelv således, at døgnplejevirksohederne kunne selvangive korrekt for indkomståret 2014. Denne forfatter fører for indeværende en mængde af de sager, hvor SKAT har nægtet at anerkende døgnplejefamilier som selvstændigt erhvervsdrivende for Skatteankestyrelsen.
- (2) Jf. f.eks. UfR 2004.362 HRD.
- (3) Jf. Jan Pedersen i Skatteretten 1, 6. udg., 2013, s. 313f og Aage Michelsen i Lærebog om indkomstskat, 15. udg., 2013, s. 191ff.

(4) Ibidem.

(5) Cirkulære nr. 129 af 4/7 1994 til personskatteloven.

(6) Afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende inden for skattelovgivningens område må ske efter de kriterier, der er angivet i personskattekirkulæret, jf. Højesterets præmisser i UfR 19961027 HRD omtalt nedenfor.

(7) Den juridiske vejledning, 2015-2, C.A.3.4.3.

(8) Ved sagen for Landsskatteretten lå endvidere en konkret ligning til prøvelse, som ikke har relevans for spørgsmålet om selvstændig erhvervsvirksomhed.

(9) Landsskatteretten – der ligesom SKAT ikke problematiserede klagers status som selvstændig erhvervsdrivende – fandt i den konkrete sag, at underskuddet ved landbrugsaktiviteten ikke kunne fradrages ved indkomstopgørelsen i døgnplejevirksoheden.

(10) Journalnummer 12-01703 og 12-01697.

(11) Journalnummer 13-0122526 og 13-0122302.

(12) Kendelserne vedrører samme døgnplejefamilie og er (delvist) fundamentet for Retten i Næstveds dom i SKM2014.719.BR (TfS 2015, 91). Så vidt denne forfatter er vidende, findes der ikke andet trykt praksis på skatterettens område, der nægter en døgnplejefamilie at drives som selvstændig erhvervsvirksomhed.

(13) I Skatteministerens svar på spørgsmål nr. 640 af 28/4 2015 (SAU Alm.del) henholder Skatteministeren sig til et svar, som denne har modtaget fra SKAT, hvor der anføres følgende om dommen: "Efter SKATs opfattelse giver [SKM2014.719.BR]s præmisser og resultat et godt udgangspunkt for vurderingen af døgnplejefamiliernes forhold. Størsteparten af døgnplejeforholdene, som er omfattet af standardaftalerne på området, må formentlig herefter anses for lønmodtagerforhold".

(14) F.eks. anvendelse af virksomheds- eller kapitalafkastordningen, fradrag for driftsomkostninger i den personlige indkomst etc.

(15) Grundlovens § 43, 1. led.