



FAGLIGT INDSTIK

Moms og fast ejendom
– seneste udvikling
Side 2 - 4

Revisionspåtegninger ved
indre værdi eller koncern
Side 5 - 6

Udvalgte problemstillinger
ved anvendelse af
underleverandører
Side 6 - 11

Eksempler

Koncernregnskab

Når der afgives en revisionspåtegning på et koncernregnskab, skal revisor således anføre:

Revisors ansvar...

Vores mål er...

Herudover...

■ ...

- Planlægger og udfører vi koncernrevisionen for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende de finansielle oplysninger for virksomhederne eller forretningsenhederne i koncernen som grundlag for at udforme en konklusion om koncernregnskabet og årsregnskabet. Vi er ansvarlige for at lede, føre tilsyn med og gennemgå det udførte revisionsarbejde til brug for koncernrevisionen. Vi er eneansvarlige for vores revisionskonklusion.

Enkeltstående regnskab med indre værdis metode

Når der er tale om et enkeltstående årsregnskab, som er omfattet af ISA600R:

Revisors ansvar...

Vores mål er...

Herudover...

■ ...

- Planlægger og udfører vi revisionen af årsregnskabet for at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende de konsoliderede finansielle oplysninger for virksomhederne eller forretningsenhederne som grundlag for at udforme en konklusion om årsregnskabet. Vi er ansvarlige for at lede, føre tilsyn med og gennemgå det udførte revisionsarbejde. Vi er eneansvarlige for vores revisionskonklusion.

Udvalgte problemstillinger ved anvendelse af underleverandører

Den aktuelle skattekontrol vidner om, at det ved anvendelsen af underleverandører er væsentligt at være opmærksom på flere forhold for at undgå utilsigtede skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser for både hvervgiver og underleverandøren.

► Af partner, advokat HD (R) Henrik Rahbek, TVC Advokatfirma og ekstern lektor i skatteret



Henrik Rahbek
Advokat, HD (R)
TVC Advokatfirma

Efter opfordring fra Foreningen Danske Revisorer sættes der i denne artikel fokus på to udvalgte problemstillinger, som kan være relevante, hvor der anvendes underleverandører i driften af en virksomhed – dette uanset, om virksomheden drives i personligt regi eller i et selskab.

Den *første* problemstilling er afgrænsningen af selvstændigt erhvervsdrivende overfor lønmodtagere med risiko for forkert kvalifikation, hvis dette ikke gives de fornødne overvejelser i forbindelse med samarbejdets etablering.

Den *anden* problemstilling er risikoen for at blive ufrivilligt involveret i såkaldt kædesvig, hvis der i forbindelse med samarbejdets etablering ikke udvises den fornødne agtpågivenhed.

Problemstillingerne har det til fælles, at de kan opstå i situationer, hvor der indgås et samarbejde med en leverandør om at levere en given ydelse. De har desuden det til fælles, at manglende iagttagelse af den relevante praksis på området kan få særdeles store økonomiske konsekvenser.

Af samme årsag er det formålet med denne artikel at sætte fokus på nævnte problemstillinger, i hvilken forbindelse det samtidig be-

mærkes, at der – henset til kompleksiteten i problemstillingerne – ikke gives en udtømmende gennemgang af det relevante retsgrundlag mv., da det vil være for omfangsrigt.

Trods de beskrevne fællestræk ved de nævnte problemstillinger, ses de ofte relevante i forskellige sammenhænge forstået således, at problemstillingerne hver især ofte er særligt relevante indenfor forskellige brancher. Problemstillingerne har således alene det til fælles, at de er relevante at have for øje ved indgåelse af et samarbejde med én eller flere underleverandører.

Problemstillingen om afgrænsningen af selvstændigt erhvervsdrivende overfor lønmodtagere ses ofte særligt relevant for:

- Konsulenter, herunder særligt IT-konsulenter
- Ingeniører
- Læger m.fl.

Den anden problemstilling, altså risikoen for ufrivilligt at blive involveret i såkaldt kædesvig, ses derimod ofte særligt relevant indenfor brancher med megen ufaglært arbejdskraft, herunder eksempelvis byggebranchen, distributionsbranchen og rengøringsbranchen, som også har været underlagt en koncentreret og målrettet kontrolindsats fra Skattestyrelsen i de senere år.

Konsekvenserne af en forkert kvalifikation eller manglende agtpågivenhed er – som allerede anført – store, idet der således kan fremhæves risiko for hæftelse for betaling af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, trippelbeskatning, beskatning af opsparet overskud i virksomhedsskatteordningen, nægtelse af skatte- og momsfradrag samt sanktionering for manglende efterlevelse af de relevante regelsæt.

Sidstnævnte om risikoen for en sanktionering vil ikke være genstand for nogen nærmere selvstændig omtale i denne artikel. Ønskes en mere overordnet forståelse af denne risiko, henvises der til min artikel »Skattekontrol: Skattestraffesager og sanktionspraksis efter en tvist med Skatteforvaltningen« offentliggjort af Kar-nov Group som RR.3.2024.34.

“

Det kan imidlertid konstateres af praksis, at kriterierne ikke tillægges lige stor vægt, når det skal vurderes, om der er tale om et tjenesteforhold eller selvstændig erhvervsvirksomhed

Afgrænsningen af selvstændigt erhvervsdrivende overfor lønmodtagere

En gennemgang af praksis vidner om, at det for mange er vanskeligt at afgøre, om en underleverandør – altså indkomstmotageren – står i et tjenesteforhold til hvervgiveren eller er selvstændigt erhvervsdrivende.

Skattelovningen indeholder således heller ikke en definition på, hvad der skal forstås som indtægter fra selvstændig erhvervsvirksomhed, ligesom det ikke fremgår, hvornår en indtægt anses for oppebåret i et lønmodtagerforhold.

Afgrænsningen sker derimod efter praksis med afsæt i kriterierne angivet i punkt B.3.1.1. i Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, jf. eksempelvis TFS 1996, 449 H. I dag er de pågældende kriterier også indarbejdet i Den juridiske vejledning 2024-2, afsnit C.C.1.2.1 Selvstændig erhvervsvirksomhed, afgrænsning over for lønmodtagere.

De relevante kriterier for afgrænsningen

Ved vurdering af, om hvervet er i et *tjenesteforhold*, lægges der således med afsæt i ovenstående vægt på, i hvilket omfang

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

Ved vurderingen af, om hvervet er *selvstændig erhvervsvirksomhed*, lægges der vægt på, i hvilket omfang:

- indkomstmotageren tilrettelægger, leder, fordel og fører tilsyn med arbejdet uden anden instruktion fra hvervgiveren end den, der eventuelt følger af den afgivne ordre
- hvervgiverens forpligtelser over for indkomstmotageren er begrænset til det enkelte ordreforhold
- indkomstmotageren ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre
- indkomstmotageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdsudførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko
- indkomstmotageren har ansat personale og er frit stillet med hensyn til at antage medhjælp
- vederlaget betales efter regning, og betaling først ydes fuldt ud, når arbejdet er udført som aftalt og eventuelle mangler afhjulpet
- indkomsten modtages fra en ubestemt kreds af hvervgivere
- indkomsten afhænger af et eventuelt overskud
- indkomstmotageren ejer de anvendte redskaber, maskiner og værktøj eller lignende

- indkomstmodtageren helt eller delvist leverer de materialer, der anvendes ved arbejdets udførelse
- indkomstmodtageren har etableret sig i egne lokaler, fx forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue mv., og arbejdet udøves helt eller delvist fra lokalerne
- indkomstmodtagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilling og lignende, og om indkomstmodtageren har fået en sådan tilladelse
- indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at vedkommende er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art
- indkomstmodtageren i henhold til momsloven er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms
- ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren.

Det er i forlængelse heraf væsentligt at fremhæve, at ingen af de ovenfor listede kriterier i sig selv er afgørende for vurderingen, idet der efter praksis foretages en samlet bedømmelse på baggrund af kriterierne. Det kan imidlertid konstateres af praksis, at kriterierne ikke tillægges lige stor vægt, når det skal vurderes, om der er tale om et tjenesteforhold eller selvstændig erhvervsvirksomhed.

Eksempelvis kan det fremhæves, at det er Skattestyrelsens egen opfattelse af praksis, at der som oftest vil være tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis der anvendes væsentlige driftsmidler eller kapital i øvrigt, jf. Den juridiske vejledning 2024-2, afsnit C.C.1.2.1 Selvstændig erhvervsvirksomhed, afgrænsning over for lønmodtagere.

Fra nyere praksis kan i den forbindelse også henvises til Skatterådets afgørelse offentliggjort som [SKM2021.471.SR](#). Som grundlag for afgørelsen havde et selskab indgået en samarbejdsaftale med et privathospital om varetagelse af undersøgelser og kirurgiske behandlinger af patienter. Selskabet var ejet ligeligt af to andre selskaber, som var ejet af to praktiserende speciallæger. Selskabet indgik en ny samarbejdsaftale med privathospitalet og ville i den forbindelse have et bindende svar på, om samarbejdet (fortsat) skulle anses således, at selskabet kunne anses for rette indkomstmodtager til honorarer fra privathospitalet, samt at der (fortsat) kunne udbetales honorarer til selskaberne, der var ejet af de to praktiserende speciallæger som underleverandører. Spørgsmålet blev besvaret bekræftende af Skatterådet, idet der ved afgørelsen blandt andet blev lagt vægt på, at selskabet i henhold til samarbejdsaftalen var forpligtet til at afholde udgifter til udstyr, vedligeholdelse og vareforbrug. I den forbindelse blev det videre fremhævet, at udgifterne hertil beløb sig til væsentligt mere, end hvad der er sædvanligt i et lønmodtagerforhold, hvorfor der således var en betydelig økonomisk risiko forbundet med samarbejdet.

Endelig bemærkes kort, at en indkomstmodtager godt kan være lønmodtager i tjenesteforhold overfor visse hvervgivere og i forhold til andre anses for selvstændigt erhvervsdrivende, herunder indenfor samme aktivitet. Det forhold gør ikke vurderingerne mindre komplekse.

Udvalgt praksis om afgrænsningen

Som allerede fremhævet, vidner en gennemgang af praksis om, at det for mange er vanskeligt at afgøre, om en underleverandør – altså indkomstmodtageren – står i et tjenesteforhold til hvervgiveren eller er selvstændigt erhvervsdrivende. Dette ligesom problemstillingen – selvom den ikke er ny – fortsat kan give anledning til tvister, som må afgøres af Højesteret, jf. senest [SKM2023.13.H](#).

I nævnte dom afsagt af Højesteret angik tvisten nærmere spørgsmålet om, hvorvidt et hollandsk selskab var forpligtet til at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag af de vederlag, som selskabet havde udbetalt til ca. 100 dykkere, i hvilken forbindelse det var afgørende for indeholdelsespligten, om dykkerne var at anse for selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtagere. Efter en samlet vurdering fandt Højesteret, at dykkerne ikke kunne anses for at have udført arbejde som selvstændigt erhvervsdrivende for egen regning og risiko, hvorfor de derimod var at anse for lønmodtagere.

Af nyere retspraksis, hvor resultatet blev det modsatte, kan henvises til [SKM2021.706.BR](#). I nævnte dom var det omtvistet, hvorvidt et selskab var indeholdelsespligtigt og hæftede for betaling af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag i forbindelse med selskabets betaling af fakturaer udstedt af tre polske virksomheder. Modsat SKAT (i dag Skattestyrelsen) og Landsskatteretten blev det i domstolssagen statueret, at de i sagen omhandlede polske virksomheder var selvstændigt erhvervsdrivende. Der blev i den forbindelse blandt andet lagt særlig vægt på, at de tre polske underleverandører selv tilrettelagde, ledte, fordelte og førte tilsyn med arbejdets udførelse uden anden instruktion fra selskabet end den, der fulgte af ordren. Det er i øvrigt værd at bemærke, at det blev resultatet af den samlede vurdering med inddragelse af alle de relevante forhold til trods for, at to af de ansatte i de polske virksomheder tidligere havde været lønmodtagere hos selskabet, at der desuden i væsentligt omfang blev indgået mundtlige aftaler, og at betalingen for arbejdet var sket til en personlig konto i Danmark. Selskabet var herefter ikke indeholdelsespligtigt af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag og hæftede herefter ikke for betalingen heraf til det offentlige.

Konsekvenserne af forkert kvalifikation

Som allerede fremhævet, kan konsekvenserne ved en forkert kvalifikation være økonomisk store samt i øvrigt også omfattende.

Ikke udtømmende kan for det første fremhæves, at hvervgiver efter kildeskattelovens § 69 og arbejdsmarkedsbidragslovens § 7 vil hæfte for betalingen af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag overfor det offentlige.

Efter en betaling af den opkrævede A-skat og arbejdsmarkedsbidrag til det offentlige vil hvervgiveren efterfølgende kunne rejse krav mod underleverandøren, der er kvalificeret som lønmodtager. Rejses et sådant krav ikke, eller betales kravet ikke af underleverandøren, vil det af hvervgiveren betalte beløb til det offentlige blive skattepligtigt for underleverandøren.

For det andet fremhæves, at der er en række specialbestemmelser, som ikke finder anvendelse for lønmodtagere, herunder eksempelvis regelsættet i virksomhedsskatteoven. Dette med den konsekvens, at det fra hvervgiveren modtagne vederlag ikke kan indgå i virksomhedsordningen, jf. VSL § 1. En konsekvens heraf kan videre være, at opsparet overskud i virksomhedsordningen kom-

mer til beskatning, hvis ordningen er anvendt i en periode, hvor forudsætningerne ikke har været der for det.

Endelig fremhæves for det tredje, at hvis underleverandørens aktivitet har været i selskabsregi, og hovedaktionæren eller -anpartshaveren anses for rette indkomst- og lønmodtager, så vil konsekvensen være en såkaldt trippelbeskatning. I en sådan situation vil hovedaktionæren eller -anpartshaveren blive beskattet af det modtagne vederlag som personlig indkomst (op til 56 %), og selskabet vil blive beskattet af det modtagne og tidligere indtægtsførte vederlag som tilskud (22 %). Når de modtagne vederlag senere skal hæves i selskabet, vil det blive beskattet hos hovedaktionæren eller -anpartshaveren som aktieindkomst (op til 42 %).

Hertil kommer videre, at der er risiko for, at udgifter afholdt i selskabet, ikke anses for afholdt i selskabets interesse, hvorved hovedaktionæren eller -anpartshaveren vil blive beskattet af maskeret udlodning som aktieindkomst med et beløb svarende til de pågældende udgifter (op til 42 %). Dette ligesom selskabet ikke opnår fradrag for udgifterne (22 %).

Opsamling – selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtager

Ovennævnte udvalgte eksempler illustrerer med tydelighed, at det kan have alvorlige økonomiske konsekvenser at foretage en forkert kvalifikation eller i øvrigt acceptere en kvalifikation foretaget af Skattestyrelsen, såfremt det måtte forholde sig anderledes, hvis der foretages en kvalificeret samlet bedømmelse af alle de relevante kriterier angivet i punkt B.3.1.1. i Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994.

Selvom praksis er restriktiv, kan det i øvrigt – afhængig af de faktiske omstændigheder – i nogle tilfælde være relevant at overveje muligheden for omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29. Dette ligesom en gennemført korrektion – igen afhængig af de faktiske omstændigheder – kan give anledning til overvejelser om modregning af tidligere udbetalt løn ud fra en nettobetragtning, jf. [SKM2023.47.LSR](#).

“

Endelig bemærkes kort, at en indkomstmodtager godt kan være lønmodtager i tjenesteforhold overfor visse hvervgivere og i forhold til andre anses for selvstændigt erhvervsdrivende, herunder indenfor samme aktivitet

Kædesvig

Med anvendelsen af underleverandører for øje vidner en gennemgang af praksis endvidere om, at Skattestyrelsen gennem flere år har haft en koncentreret og målrettet kontrolindsats på området for kædesvig.

Ifølge Skattestyrelsens egne tal fra juni 2023 publiceret under overskriften »Skattestyrelsen konstaterer svig i 9 ud af 10 kontroller mod kædesvig«, har Skattestyrelsen således også i perioden fra 2015 til 2022 fordoblet antallet af kontroller mod kædesvig, hvilket har ført til skatte- og momsopkrævninger for i alt 6,3 mia. kr.

Hertil bemærkes i øvrigt, at Skattestyrelsen også tilbage i 2022 iværksatte en vejledningskampagne under titlen »Sådan undgår du leverandører, der svindler for skat og moms«, som netop hav-

de til formål at oplyse om, hvordan virksomheder kan være med til at forebygge kædesvig samt undgå ufrivilligt at blive involveret i kædesvig ved brug af underleverandører – altså ufrivilligt blive en del af kæden.

I nævnte vejledningskampagne har Skattestyrelsen defineret kædesvig som tilfælde, hvor en virksomhed køber ydelser af en leverandør, der systematisk svindler med skat eller moms, og fremhæver i samme forbindelse følgende:

”Du kan blive involveret i kædesvig uden at vide det. Det kan ske ved, at din leverandør udliciterer din opgave til en underleverandør, der ikke følger reglerne, og det kan få konsekvenser for din virksomhed. Du risikerer, at det går ud over din virksomheds økonomi, fx ved at du ikke kan få fradrag for moms og evt. hæfter for ubetalt A-skat og am-bidrag. Det kan også skade din virksomheds omdømme.”

Som et eksempel på anvendelsen af en underleverandør fremhæver Skattestyrelsen – samme sted i vejledningskampagnen – en virksomhed, som køber arbejdskraft til en nedrivningsopgave på en byggeplads. I nogle tilfælde vælger leverandøren af denne opgave at indgå en aftale med en underleverandør, som i praksis løser den opgave, som virksomheden har betalt for, hvorved virksomheden får endnu en leverandør – måske uden at vide det.

Der kan selvfølgelig også forekomme mange andre tilfælde, hvor der opstår et henholdsvis leverandør- og underleverandørforhold.

Forebyggelse mod ufrivillig involvering i kædesvig – gode råd

Ved etablering af samarbejder med en eller flere leverandører samt accept af udlicitering er det væsentligt at udvise den fornødne agtpågivenhed, og hertil har Skattestyrelsen givet otte råd, som har til formål at hjælpe med at konstatere faresignaler, således samarbejdet ikke etableres eller afvikles. Der er tale om følgende råd:

1. Vær opmærksom på, om leverandøren ofte skifter kontonummer, navn eller cvr-nummer

”Når din virksomhed bruger underleverandører, skal du være særligt opmærksom, hvis de ofte skifter kontonummer, navn eller cvr-nummer, eller hvis en underleverandør beder jer betale til bankkonti i udlandet.

Vær også opmærksom, hvis du fx ikke kan få lov at møde virksomhedens officielle indehaver, eller ikke kan få lov at besøge underleverandørens virksomhedsadresse.”

2. Er leverandørens pris væsentligt lavere end konkurrenternes?

”Hvis du får tilbudt en pris, som er væsentligt lavere end konkurrenternes, kan det hænge sammen med, at der bliver snydt med moms og skat, fx fordi der foregår sort arbejde.

Som minimum bør prisen (ekskl. moms) dække både:

- Arbejdsløn
- Feriepenge
- Sociale omkostninger, fx til feriepenge, ATP mv.
- Øvrige driftsomkostninger
- Avance til leverandøren”

3. Tjek at fakturaen lever op til lovkravene og betal digitalt

"Tjek altid, at fakturaerne, du modtager, lever op til lovkravene. En faktura lever op til kravene, hvis den indeholder:

- udstedelsesdato
- fakturanummer
- leverandørens cvr-nummer
- leverandørens virksomhedsnavn og adresse
- din virksomheds (købers) navn og adressen
- mængden (antal timer) og arten af det udførte arbejde
- datoerne og stedet for levering af ydelserne
- pris pr. enhed (timepris) og momsgrundlaget
- gældende momssats
- momsbeløb, der skal betales

Du skal opbevare fakturaer og alle bilag til fakturaerne, fx samarbejdsaftaler, korrespondance, timesedler, oplysninger om underleverandørens ansatte mv., i fem år.

Din virksomhed bør betale alle leverandører via bankoverførsler, så du kan dokumentere, at din virksomhed har betalt, og hvor meget der er betalt for de ydelser, virksomheden har købt. Betaler du kontant, kan din virksomhed i mange tilfælde ikke få fradrag for udgiften."

4. Tjek at din leverandør er registreret for moms

"Du bør kræve, at leverandørerne fremlægger et registreringsbevis, der dokumenterer, at de er registreret efter momsloven og kildeskatteloven. Følg løbende op på, hvorvidt underleverandøren fortsat er registreret med de oprindelige pligter ved at søge på deres momsnumre:

Søg på momsnumre i Danmark

Søg på momsnumre i EU (Europa-Kommissionens hjemmeside)"

5. Bed om identifikation på leverandør og ansatte

"Din virksomhed bør få oplyst identiteten på den person, der repræsenterer leverandøren. Vær samtidig opmærksom på, om samme person har repræsenteret andre leverandører.

Samtidig bør du stille krav om at få oplyst identiteten på de ansatte, som leverandøren anvender, når de arbejder for din virksomhed. Leverandøren bør til enhver tid kunne dokumentere indberetning til Skattestyrelsens e-Indkomstregister om samtlige ansatte. Sådan kan du være sikker på, at leverandøren har indberettet lønoplysninger om bl.a. am-bidrag og A-skat på de ansatte, der rent faktisk udfører arbejdet for din virksomhed.

Tjek om din leverandør er registreret som arbejdsgiver.

Du kan selv tjekke, om din leverandør er registreret som arbejdsgiver. Er leverandøren ikke registreret, bør du være særligt opmærksom. Der kan fx være følgende forklaringer:

- *Arbejdet udføres af virksomhedsejeren selv. Leverandøren skal derfor ikke være registreret som arbejdsgiver.*
- *Leverandøren har udliciteret opgaven til en anden virksomhed. Ingen registrering er derfor inden for reglerne, men bør give anledning til, at du undersøger leverandøren og underleverandøren nærmere.*
- *Leverandøren burde have været registreret som arbejdsgiver. Der er risiko for, at leverandøren snyder med am-bidrag og A-skat. [...]*

Hvis det er påkrævet, at alle ansatte har en gyldig arbejdstilladelse, og underleverandørerne ikke kan eller vil dokumentere dette, bør din virksomhed ikke købe ydelser fra dem."

6. Stil krav, hvis den købte ydelse udliciteres

"Hvis den ydelse, din virksomhed køber, udliciteres til andre underleverandører, bør du stille krav om, at din virksomhed skal godkende kontrakterne. Du kan også stille krav om, at den underleverandør, du har indgået aftale med om en opgave, ikke må udlicitere opgaven til en anden underleverandør. På den måde sikrer du dig, at arbejdsopgaven ikke pludselig udføres af en kæde af virksomheder, som du ikke har kendskab til."

7. Undersøg selv forholdene hos leverandøren

"Din virksomhed kan gennemføre undersøgelser af underleverandørens forhold (due diligence) og fx anmode om dokumentation for

- *afregning af moms og A-skat*
- *kapitalforhold*
- *ansvarlig ledelse*
- *regnskaber*
- *kundereferencer"*

8. Vær opmærksom på særlige regler, hvis du bruger udenlandske leverandører

"Der gælder særlige moms- og skatteregler, hvis din virksomhed køber ydelser af en udenlandsk virksomhed."

Konsekvenserne af manglende agtpågivenhed

Som allerede fremhævet, kan konsekvenserne ved en manglende agtpågivenhed være økonomisk store samt i øvrigt ligeledes også omfattende. Henset til kompleksiteten er det ikke formålet med denne artikel at give en udtømmende beskrivelse af det relevante retsgrundlag mv., herunder således også de aktuelle konsekvenser, da de også vil afhænge af flere forskellige faktiske omstændigheder. Der omtales alene udvalgte.

Til illustration fremhæves således konsekvenserne for den situation, hvor leveringen af ydelsen har fundet sted, men hvor Skattestyrelsen vurderer at kunne godtgøre, at hvergiver vidste eller burde have vidst, at en leverance er led i momssvind.

Kan Skattestyrelsen godtgøre på grundlag af objektive forhold, at en given hvervgiver vidste eller burde have vidst, at en leverance har fundet sted i led af en momssvindel, kan Skattestyrelsen nægte hvervgiveren momsfradrag efter momslovens § 37 for de fakturaer, som relaterer sig til leverancen. Dette uanset, at Skattestyrelsen anerkender, at der – som anført – er sket levering af ydelsen, og handlerne således har fundet sted.

Som fremhævet vil Skattestyrelsens begrundelse skulle være baseret på objektive forhold, herunder eksempelvis – og ikke udtømmende – manglende iagttagelse af tidligere advarsler eller vejledning fra Skattestyrelsen, lav pris samt andre forhold, idet der henvises til de otte råd citeret ovenfor.

Skattestyrelsens fradragsnægtelse sker med afsæt i praksis fra EU-Domstolen, herunder blandt andet C439-04 (Axel Kittel). Der er således tre betingelser, som Skattestyrelsen undersøger, om er opfyldte for at nægte momsfradrag:

1. Om der er begået momssvig
2. Om transaktionen er forbundet med den svigagtige moms
3. Om hvervgiveren – altså køber – vidste eller burde vide, at den indgik i svigagtige transaktioner

“

Ved etablering af samarbejder med en eller flere leverandører samt accept af udlicitering er det væsentligt at udvise den fornødne agtpågivenhed

Den beskrevne fradragsnægtelse er baseret på domspraksis fra EU-Domstolen, og af samme årsag foretager Skattestyrelsen ikke den samme nægtelse af skattemæssigt fradrag.

I de situationer, hvor Skattestyrelsen anerkender de gennemførte handler, idet en levering har fundet sted, opkræver Skattestyrelsen heller ikke A-skat eller arbejdsmarkedsbidrag hos køber, idet underleverandøren har leveret arbejdskraften. Omvendt hæfter underleverandøren – altså sælger – for A-skat og arbejdsmarkedsbidrag af løn til de ansatte, som har udført arbejdet hos hvervgiveren.

Som allerede anført er det ikke målet med denne artikel at give en udtømmende beskrivelse af retsgrundlaget mv., men derimod at sikre fokus på problemstillingen. Konsekvenserne kan således være flere og anderledes end de ovenfor beskrevne, hvilket vil afhænge af forskellige

forhold, herunder de faktiske omstændigheder, mulighederne for at dokumentere handlerne og leveringerne mv. Lægger Skattestyrelsen eksempelvis til grund, at betalinger fra et selskab til en underleverandør ikke er udtryk for reelle betalinger for leverede ydelser, ses det også i praksis, at Skattestyrelsen statuerer maske- ret udlodning hos hovedaktionæren eller -anpartshaveren.

Afsluttende bemærkninger

Efter opfordring fra Danske Revisorer er der nu med denne artikel sat fokus på behovet for at skærpe opmærksomheden, når der indgås aftaler med underleverandører. Dette med henvisning til, at en gennemgang af praksis vidner om, at sådanne aftaler kan få store økonomiske konsekvenser, hvis der sker en forkert skatteretlig kvalifikation af aftalegrundlaget, eller der i øvrigt ikke udvises den fornødne agtpågivenhed.

De omtalte problemstillinger er som beskrevet ofte relevante at være opmærksom på indenfor forskellige brancher. Fælles for begge problemstillinger er imidlertid, at de er i Skattestyrelsens søgelys i den aktuelle skattekontrol. Som beskrevet kan det få meget væsentlige konsekvenser for både hvervgiver og underleverandøren, hvis Skattestyrelsen i en given skattekontrol måtte anskue de faktiske og retlige forhold anderledes, end parterne selv har gjort. Det er af samme årsag også væsentligt at udvise rettidig omhu og tage en henvendelse herom fra Skattestyrelsen seriøst allerede fra modtagelsen af den første henvendelse og eller materialeindkaldelse.

Med denne artikel er der som anført sat fokus på problemstillingerne og aktualiteten. Ønskes der en mere generel indføring i relevante fokuspunkter, når en skattekontrol indledes, herunder også med betydning for de i denne artikel omhandlede problemstillinger, henvises der til min artikel »Skattekontrol: Politiske tiltag og fokuspunkter ved udsigt til en tvist med Skatteforvaltningen« offentliggjort af Karnov Group som RR.2.2024.10.



Foreningen

Danske
Revisorer



Følg os på LinkedIn

Og bliv opdateret med
nyheder fra din forening.



Er du ikke medlem endnu?

Så tjek fdr.dk og læs om foreningen og alle de fordele, du opnår ved at være medlem – f.eks. betydelige besparelser på værktøjer og rådgivning.



FDR skaber værdi for dig