



HØJESTERETS DOM

afsagt mandag den 29. november 2021

Sag BS-47703/2020-HJR
(2. afdeling)

Skatteministeriet
(advokat Sune Riisgaard)

mod

X Planteskole
(advokat Søren Aagaard)

I tidligere instans er afsagt dom af Vestre Landsrets 9. afdeling den 6. november 2020 (BS-25369/2018-VLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Vibeke Rønne, Lene Pagter Kristensen, Hanne Schmidt, Jørgen Steen Sørensen og Ole Hasselgaard.

Påstande

Parterne har gentaget deres påstande, idet der dog er enighed om, at de beregnede beløb i AM-bidrag og A-skat for indkomståret 2014 retteligt udgør henholdsvis 70.990 kr. og 244.914 kr.

Skatteministeriet har endvidere nedlagt påstand om, at X Planteskole skal betale 87.500 kr. med tillæg af procesrente fra den 4. december 2020. Beløbet udgør de sagsomkostninger, som Skatteministeriet har betalt for at opfylde landsrettens dom.

X Planteskole har heroverfor påstået frifindelse.

Supplerende retsgrundlag

Af Skatteforvaltningens Juridiske Vejledning 2021-2 fremgår bl.a.:

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

...

Den udenlandske arbejdstager er ikke omfattet af arbejdsudlejereglerne, når arbejdet:

- a. ikke er integreret i virksomhedens forretningsområde, eller
- b. er tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed

...

ad b) Opgaven skal være udskilt til en selvstændig udenlandsk virksomhed

...

Hvis arten af tjenesteydelserne samt forholdene omkring ansvar og økonomisk risiko peger i retning af, at den danske virksomhed skal anses som den reelle arbejdsgiver, kan det være relevant at se på nedenstående supplerende kriterier i forhold til at vurdere, om den danske virksomhed skal anses som reel arbejdsgiver (arbejdsudleje), eller der er tale om ydelser leveret af en selvstændig erhvervsvirksomhed:

1. Hvem har retten til at instruere den fysiske person om, på hvilken måde arbejdet skal udføres?
2. Hvem kontrollerer og har ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres?
3. Har den formelle arbejdsgiver direkte afkrævet det foretagende, som tjenesteydelserne leveres til, vederlaget til personen?
4. Hvem stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for personen?
5. Hvem bestemmer antallet af personer, der skal udføre arbejdet og deres kvalifikationer?
6. Hvem har retten til at udvælge den person, som skal udføre arbejdet og retten til at opsige den kontrakt, der er indgået med personen vedrørende arbejdet?
7. Hvem har retten til at pålægge personen sanktioner, der er relaterede til personens arbejde?
8. Hvem bestemmer personens arbejdstider og ferier?

...

Ad 1 Instruktionsbeføjelse

Ved arbejdsudleje forudsættes det, at den danske virksomhed reelt udøver arbejdsgiverbeføjelser herunder fastsætter instrukser for arbejdets udførelse. Karakteren af arbejdsydelserne kan have betydning for den vurdering. Ved udøvelsen af selvstændig erhvervsvirksomhed forudsættes det omvendt, at den danske virksomhed ikke giver nærmere instrukser for arbejdets udførelse.

I visse situationer er det i højere grad den danske virksomheds planlægning og beslutninger i relation til denne virksomheds drift, der er styrende for udførelsen af arbejdet. I disse tilfælde har en eventuel udenlandsk arbejdsleders instruktion, vejledning mv. af medarbejderen en mere underordnet betydning for arbejdets udførelse. Det kan fx forekomme ved arbejdsfunktioner af mindre kompliceret karakter, der ikke kræver større forkundskaber som fx gartneriarbejde, lagerarbejde, eller arbejde som receptionist.

I andre situationer kan det være åbenbart, at det er den udenlandske virksomhed, der selvstændigt står for arbejdstilrettelæggelsen herunder udøver instruktion og vejledning mv. Dette kan fx være tilfældet, hvis der er tale om klart afgrænsede og individualiserede ydelser i forhold til de ydelser, som den danske virksomhed udfører med egne ansatte. Det kan efter omstændighederne forekomme i forbindelse med, at den udenlandske virksomhed leverer ydelser, der kræver kompetencer, der afviger væsentligt fra de kompetencer, som de ansatte i den danske virksomhed besidder og dermed også fra de ydelser, som den danske virksomheds ansatte udfører. Hvis den danske virksomhed fx løbende kan prioritere og bestemme over de udenlandske ansattes arbejde, som det gælder for egne ansatte lønmodtagere, taler det derimod for arbejdsudleje.

...

*Eksempler til illustration af en samlet gennemgang af de supplerende kriterier
Gartneri*

En dansk gartnerivirksomhed X laver en kontrakt med den udenlandske virksomhed Y om at plukke X's agurker. Y stiller selv en arbejdsleder, grøntsagskasser og medarbejdere til rådighed. Y indgår en aftale med X om at plukke 2.000 kg agurker.

Henset til arbejdsydelsens meget enkle karakter kan det synes teoretisk at vurdere, om virksomhed Y påtager sig et reelt ansvar eller løber nogen økonomisk risiko i forhold til det udførte arbejde. Eventuelle klausuler om fradrag i betalingen for fejl og mangler opvejer som udgangspunkt ikke, at det er frugtavlere, der løber den økonomiske risiko i forbindelse driften af sin virksomhed. Derudover er det som udgangspunkt ikke alle kriterierne, der bør tillægges samme vægt som ved mere specialiseret arbejde. Eksempelvis anses behovet for løbende instruktion, vejledning og kontrol for at være begrænset for denne type arbejde. Tilsvarende vil retten til at udvælge de rette personer og deres kvalifikationer have begrænset betydning. Det forhold, at Y formelt har disse rettigheder bør derfor ikke i det konkrete tilfælde tillægges vægt ved bedømmelsen. Tværtimod er det i højere grad den danske virksom-

heds beslutninger om kvalitet, tidspunkt for afsætning mv., der må anses for styrende for medarbejdernes arbejde, herunder arbejdstider og -tilrettelæggelse.

Herudover må det forhold, at Y har stillet arbejdsredskaber til rådighed i form af grøntsagskasser, heller ikke tillægges så stor vægt som i andre situationer, hvor der er tale om mere specialiserede arbejdsredskaber-/maskiner.

Tilsvarende bør kriteriet om, hvem der bestemmer personens arbejdstider og ferier, heller ikke tillægges samme vægt ved sæsonarbejde som ved fuldtidsansættelse.

En samlet vurdering i dette eksempel vil føre til, at der foreligger arbejdsudleje.”

Anbringender

Skatteministeriet har supplerende anført, at en opdeling af en virksomheds produktion i delprocesser ikke ændrer på, at de enkelte delprocesser er integreret i virksomheden, i hvert fald i det omfang de relaterer sig til virksomhedens kerneydelse. Hvis en virksomhed kunne komme uden om arbejdsudlejeregelsættet ved en sådan opdeling, ville lovskærpsen fra 2012 blive indholdsløs.

De udenlandske virksomheder har alene leveret arbejdskraft til udvalgte dele af produktionen, og arbejdsopgaverne er udført på planteskolens egne dyrkede planter og med vegetativt materiale, som leveres af planteskolen selv.

Nedklipningsydelsen er ikke – som antaget af landsrettens flertal – en del af økulationsydelsen, men derimod en del af den samlede produktion af roser og frugttrær.

X Planteskole har supplerende anført, at der ikke skal statueres arbejdsudleje, blot fordi den udenlandske virksomhed arbejder inden for samme branche. Der skal tværtimod foretages en helt konkret vurdering af, hvem der er den reelle arbejdsgiver.

Vurderingen af, om der er tale om arbejdsudleje, beror ikke på, om en virksomhed har opdelt sin virksomhed i delprocesser, men om en ydelse er tilstrækkeligt udskilt fra den øvrige virksomhed. Det er efter ordlyden af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, og lovmotiverne muligt at udskille en opgave, der har været en integreret del af virksomheden.

Det har ikke betydning for vurderingen, om ydelsen også kunne udføres af dansk arbejdskraft. Hertil kommer, at skønsmanden har anført, at en person,

der har gennemført gartneruddannelsen i Danmark, ikke kan okulere som en professionel.

Højesterets begrundelse og resultat

Sagens baggrund og problemstilling

Sagen angår, om X Planteskole skulle have indeholdt AM-bidrag og A-skat af de vederlag, som udenlandske kontraktparter modtog for udført arbejde på planteskolen i perioder i 2014 og 2015. Arbejdet bestod i okulation, podning, tilbinding, voksning og nedklipping af roser og frugttræer.

Skatteministeriet har anført, at arbejdet udgjorde en integreret del af planteskolens virksomhed og skal anses for arbejdsudleje, sådan at de personer, som udførte arbejdet, er begrænset skattepligtige efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3. Heroverfor har X Planteskole anført, at arbejdet ikke udgjorde en integreret del af planteskolens virksomhed, og at der er tale om entreprise, sådan at der ikke er skattepligt efter den nævnte bestemmelse.

Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3

Efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, har personer, som ikke er omfattet af lovens § 1, pligt til at svare indkomstskat, for så vidt de pågældende personer 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.

Bestemmelsen fik sin nuværende affattelse ved en lovændring i 2012. Ifølge bemærkningerne til det bagvedliggende lovforslag (Folketingstidende 2011-12, tillæg A, lovforslag nr. L 195, s. 3 ff.) havde ændringen til formål at begrænse udbredelsen af social dumping og at skabe mere fair konkurrencevilkår mellem danske og udenlandske virksomheder ved i større omfang at beskatte udenlandsk arbejdskraft i Danmark. Herudover skulle lovændringen tilpasse retstilstanden til OECD's reviderede kommentarer fra 2010 til artikel 15 i modeloverenskomsten vedrørende indkomst og formue. Som anført i lovforslagets bemærkninger fremgår det af pkt. 8.13 i de nævnte kommentarer, at der ved afgørelsen af, om der foreligger arbejdsudleje eller entreprise, i første række skal lægges vægt på, om de tjenesteydelser, der udføres, udgør en integreret del af aktiviteterne i den virksomhed, hvor ydelserne leveres.

I bemærkningerne til lovforslaget er det på linje hermed anført, at forslaget går ud på at sikre beskatning i de situationer, hvor udenlandsk arbejdskraft modtager vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet, når arbejdet udgør en integreret del af virk-

somheden. Det kan ifølge bemærkningerne være arbejde, som udgør virksomhedens kerneydelser, eller arbejde, som udøves som et naturligt led i virksomhedens drift, f.eks. bogholderi, rengøring eller kantinedrift.

Endvidere fremgår det af bemærkningerne, at der ikke foreligger arbejdsudleje, i det omfang den danske virksomhed på mere permanent basis har outsourcet en arbejdsopgave til en selvstændig virksomhed, sådan at arbejdsopgaven ikke længere er en integreret del af den danske virksomhed. Tilsvarende kan den danske virksomhed også få leveret ydelserne fra en selvstændig kontraktproducent, uden at dette samarbejde anses for arbejdsudleje. Dog må ydelserne ifølge lovforslagets bemærkninger anses for at udgøre en integreret del af virksomhedens forretningsområde, hvis de ikke er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed.

På den baggrund finder Højesteret ligesom landsretten, at der ikke foreligger arbejdsudleje omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, blot fordi udenlandske kontraktparter arbejder inden for en dansk virksomheds forretningsområde. Højesteret finder, at dette gælder, selv hvis arbejdet relaterer sig til virksomhedens kerneydelser eller udøves som naturligt led i dens drift. Som anført i SKATs styresignal SKM 2014.478, der er videreført i Skatteforvaltningens Juridiske Vejledning, skal der i stedet foretages en samlet skatteretlig vurdering af, om arbejdet er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed, og arbejdsudleje forudsætter, at arbejdet er integreret i den danske virksomhed på en sådan måde, at den danske virksomhed i skatteretlig henseende kan anses for den reelle arbejdsgiver i forhold til det udførte arbejde.

I den samlede vurdering af, om arbejdet er integreret i den danske virksomhed, sådan at der er tale om arbejdsudleje, eller er tilstrækkeligt udskilt, finder Højesteret i overensstemmelse med OECD's kommentarer til modeloverenskomsten, navnlig pkt. 8.13, og den juridiske vejledning, at der må lægges vægt på karakteren af arbejdet og på, om det er den danske virksomhed eller den udenlandske kontraktpart, som bærer den væsentligste del af ansvaret og af den økonomiske risiko for det udførte arbejde.

Herudover kan det afhængigt af de konkrete omstændigheder være relevant at inddrage de supplerende kriterier, som er opregnet i bemærkningerne til lovforslaget fra 2012, og som bygger på pkt. 8.14 i OECD's kommentarer til modeloverenskomsten. Disse kriterier angår bl.a., hvem der har instruktionsbeføjelsen og ansvaret for arbejdsstedet, hvem der stiller arbejdsredskaber og materiel til rådighed, om den udenlandske kontraktpart direkte har afkrævet den danske virksomhed vederlaget til de personer, som udfører arbejdet, og hvem der har de forskellige ansættelsesretlige beføjelser.

Den konkrete sag

Som det fremgår, skal der ved den samlede vurdering af, om der foreligger arbejdsudleje, sådan at det er planteskolen, som i skatteretlig henseende skal anses for den reelle arbejdsgiver, lægges vægt på arbejdets karakter og på, hvem der bærer den væsentligste del af ansvaret og af risikoen for det udførte arbejde. Herudover kan det afhængigt af omstændighederne være relevant at inddrage de nævnte supplerende kriterier.

I overensstemmelse med skønserklæringerne og skønsmændens forklaring må det lægges til grund, at okulation, podning, tilbinding, voksning og nedklipping er sædvanlige og nødvendige processer i produktionen af roser og frugttræer, ligesom der er tale om rutinepræget arbejde.

Højesteret finder, at det oplyste om karakteren af arbejdet sammenholdt med, at arbejdet blev udført på planteskolens roser og frugttræer og med planteskolens vegetative materiale, peger i retning af, at arbejdet var integreret i planteskolens virksomhed, og at de udenlandske kontraktparter ikke i realiteten har båret den væsentligste del af ansvaret og af den økonomiske risiko for det udførte arbejde. Det gælder, selv om det som anført af skønsmændene er muligt for en branchekyndig at konstatere, om arbejdet er udført korrekt, og selv om planteskolen ifølge de indgåede kontrakter har haft ret til at modregne eventuelle krav i tilfælde af mangelfuldt arbejde.

Når arbejdets karakter samt ansvars- og risikoforhold som her peger i retning af, at der er tale om arbejdsudleje, finder Højesteret, at det alene vil kunne anses for godtgjort, at der ikke foreligger arbejdsudleje, hvis en anvendelse af de nævnte supplerende kriterier giver et tilstrækkeligt klart grundlag for dette. Bl.a. i lyset af, at arbejdet blev udført på planteskolen, som dermed havde kontrollen med og ansvaret for arbejdsstedet, finder Højesteret, at der ikke er et sådant grundlag i den foreliggende sag, og at det ud fra en samlet vurdering herefter ikke er godtgjort, at det pågældende arbejde har været tilstrækkeligt udskilt fra planteskolens virksomhed. Der foreligger derfor arbejdsudleje omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3.

Konklusion

Højesteret tager herefter Skatteministeriets påstande til følge, herunder påstanden om at planteskolen skal tilbagebetale de sagsomkostninger, som ministeriet blev pålagt at betale ved landsrettens dom.

Efter sagens udfald skal X Planteskole betale sagsomkostninger for landsret og Højesteret med i alt 190.000 kr. til Skatteministeriet. Heraf er 180.000 kr. til dækning af advokatudgift og 10.000 kr. til dækning af retsafgift.

THI KENDES FOR RET:

X Planteskole skal for indkomståret 2014 betale 70.990 kr. i AM-bidrag og 244.914 kr. i A-skat med tillæg af renter efter opkrævningslovens § 16 C, jf. § 7, stk. 1, jf. stk. 2, af 14.613 kr. og 50.414 kr. fra 10. maj 2014 og af 2.869 kr. og 9.898 kr. fra 10. september 2014 og af 53.508 kr. og 184.602 kr. fra 10. oktober 2014.

X Planteskole skal for indkomståret 2015 betale 70.214 kr. i AM-bidrag og 242.238 kr. i A-skat med tillæg af renter efter opkrævningslovens § 16 C, jf. § 7, stk. 1, jf. stk. 2, af 15.882 kr. og 54.792 kr. fra 10. juni 2015 og 54.332 kr. og 187.446 kr. fra 10. oktober 2015.

X Planteskole skal til Skatteministeriet betale 87.500 kr. med tillæg af procesrente fra den 4. december 2020.

I sagsomkostninger for landsret og Højesteret skal X Planteskole betale 190.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte beløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse, og sagsomkostningsbeløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.