



# HØJESTERETS DOM

afsagt torsdag den 21. april 2022

---

**Sag BS-13272/2021-HJR**  
(1. afdeling)

X A/S  
(advokat Michael Amstrup)

mod

Skatteministeriet  
(advokat Sune Riisgaard)

og

**Sag BS-13273/2021-HJR**

Y A/S (tidl. ... A/S)  
(advokat Michael Amstrup)

mod

Skatteministeriet  
(advokat Sune Riisgaard)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 12. afdeling den 24. marts 2021 (BS-22200/2019-OLR og BS-22201/2019-OLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Thomas Rørdam, Vibeke Rønne, Henrik Waaben, Michael Reklings og Jørgen Steen Sørensen.

## **Påstande**

Parterne har gentaget deres påstande.

## **Supplerende sagsfremstilling**

Der er for Højesteret fremlagt nye oplysninger om bl.a. ejendommene ... 13A, ... 3-5 og ... 2, herunder indflytningsrapport, tegningsmateriale og beskrivelse af indretningsopgave.

## **Supplerende forklaringer**

A har supplerende forklaret bl.a., at når han skulle gøre en ejendom præsentabel, kontaktede han de relevante håndværksfirmaer og gennemgik de elementer, der skulle renoveres. De gennemgik ejendommens enkelte rum, hvor de f.eks. satte kryds på væggene og gennemgik de enkelte elementer af istandsættelsen. Håndværksfirmaerne tog selv notater undervejs. Fremgangsmåden gjorde det nemmere for alle parter. Dertil kom, at de ofte anvendte deres faste håndværksfirmaer, der i forvejen var bekendte med X-stilen. Derudover brugte de samme materialer og samme fremgangsmåde fra ejendom til ejendom, hvilket også lettede processen.

Han foranledigede, at X indgik entreprisekontrakter med de litauiske håndværksfirmaer. Det gjorde han både fordi, det var god skik i samarbejdet, og fordi firmaerne fysisk var beliggende længere væk. Det var derfor bedre at have en kontrakt. Han var ikke blevet bedt om at indgå kontrakterne, men havde indgået lignende aftaler på tidligere arbejdspladser. Det virkede naturligt at indgå entreprisekontrakterne med dem.

Når der blev indgået en entreprisekontrakt i forbindelse med et lejemål, blev kontrakten lavet på baggrund af lejekontrakten med de enkelte lejere. De øvrige renoveringer og istandsættelser på ejendommene blev aftalt på stedet med de pågældende håndværksfirmaer, herunder hvordan arbejdet skulle udføres. I disse tilfælde var det derfor ikke nødvendigt at skrive noget mere specifikt i entreprisekontrakterne. Han er uenig i landsrettens vurdering af, at der ikke altid forelå en arbejdsbeskrivelse. Der forelå altid arbejdsbeskrivelser forud for en entreprisekontrakt, men dog ikke nødvendigvis en skriftlig arbejdsbeskrivelse.

Der blev slutfregnet med entreprenørerne, når alle fejl og mangler var udbedret, dvs. efter afleveringsforretningen og den afsluttende mangelsudbedring. Han var ikke forpligtet til at betale før da og kunne holde pengene tilbage, indtil manglerne var udbedret. De har ikke haft tvister med hverken de litauiske eller danske håndværksfirmaer. Såfremt de havde haft det, kunne man have anlagt en voldgiftssag mod håndværksfirmaerne, hvis det havde været nødvendigt.

Der blev ikke nødvendigvis gennemført en etårgennemgang på ejendommene. Det skyldes, at ejendommene var ejet af X, og Xs viceværter kom dagligt ved ejendommene, hvorved de fejl og mangler, der måtte være, blev udbedret løbende. Han husker ikke, i hvilke ejendomme der er blevet afholdt en etårgennemgang.

Han er ikke enig i Skatteministeriets synspunkt om, at der skulle være tale om et dybere samarbejdsforhold camoufleret som entreprise mellem X og entreprenørvirksomhederne. Han er uddannet bygningskonstruktør og var ikke bekendt med reglerne om arbejdsudleje før denne sag.

### **Supplerende retsgrundlag**

Af forarbejderne til ændringen i 2012 af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, fremgår udover, hvad der er anført i landsrettens dom, bl.a. (Folketingstidende 2011-12, tillæg A, lovforslag nr. L 195, s. 18):

”Det er en konsekvens af forslaget, at danske arbejdsgivere i langt flere situationer vil skulle indeholde A-skat efter de særlige regler, der knytter sig til arbejdsudleje. Efter de gældende regler skal den danske arbejdsgiver ved opgørelsen af det beløb, der skal indeholdes A-skat af, hos den udenlandske arbejdsgiver skaffe sig oplysninger om, hvor stor en del af vederlaget, der skal anses for vederlag til den arbejdsudlejede arbejdstager.

Hvis den danske arbejdsgiver ikke kan få oplyst, hvor stor en del af det samlede vederlag, der viderebetales som løn til den arbejdsudlejede arbejdstager, skal der som udgangspunkt efter de gældende regler indeholdes skat af det samlede vederlag.”

### **Anbringender**

X og Y har supplerende anført navnlig, at der efter Højesterets dom i UfR 2022.483 ikke foreligger arbejdsudleje i tilfælde, hvor en dansk virksomhed på mere permanent basis har outsourcet en arbejdsopgave til en selvstændig udenlandsk virksomhed. Dette er tilfældet i den foreliggende sag. Hertil kommer, at det udførte byggearbejde ikke lå inden for de danske virksomheders forretningsområde, idet forretningsområdet var at drive udlejningsvirksomhed og ikke byggevirksomhed.

Skatteministeriet har supplerende anført navnlig, at der også efter Højesterets dom i UfR 2022.483 er tale om arbejdsudleje. Arbejdet var en forudsætning for Xs og Ys samlede virksomhed. Hertil kommer, at X og Y efter indholdet af kontrakterne med de litauiske selskaber bar den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde.

### Højesterets begrundelse og resultat

Sagerne angår, om X A/S og Y A/S skulle have indeholdt AM-bidrag og A-skat af vederlag til de litauiske kontraktparter ... UAB og UAB ... for arbejde på de danske selskabers ejendomme i 2015. Arbejdet bestod i f.eks. istandsættelse, malerarbejde, tømrerarbejde og byggepladsrengøring.

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 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 (arbejdsudleje).

Som anført i Højesterets dom af 29. november 2021 (UfR 2022.483) skal der efter bestemmelsen foretages en samlet skatteretlig vurdering af, om det pågældende arbejde er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed, og arbejdsudleje forudsætter ifølge dommen, at arbejdet er integreret i den danske virksomhed på en sådan måde, at denne virksomhed i skatteretlig henseende kan anses for den reelle arbejdsgiver i forhold til det udførte arbejde.

Som ligeledes anført i dommen skal der i den samlede vurdering lægges vægt på karakteren af arbejdet og på, om det er den danske virksomhed eller den udenlandske kontraktpart, der bærer den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde. Herudover kan det efter dommen – afhængigt af de konkrete omstændigheder – være relevant at inddrage supplerende kriterier. 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.

X har for landsretten forklaret, at koncernen købte og udlejede ejendomme og istandsatte efter behov, og at der hele tiden skulle vedligeholdes og renoveres. Som anført af landsretten må det arbejde, som de litauiske arbejdere udførte, herefter anses for et naturligt led i Xs og Ys drift. Af de grunde, som landsretten har anført vedrørende bl.a. kontrakternes upræcise indhold og fraværet af tegninger og arbejdsbeskrivelser, finder Højesteret endvidere, at X og Y har båret den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdet. Det er i den forbindelse ikke for Højesteret godtgjort, at der i videre omfang end antaget af landsretten har foreligget tegninger og arbejdsbeskrivelser som del af parternes aftalegrundlag eller er afholdt afleveringsforretninger med deltagelse af de litauiske kontraktparter.

Under de anførte omstændigheder finder Højesteret, at det ikke er relevant at inddrage de nævnte supplerende kriterier. Højesteret tiltræder herefter, at der foreligger arbejdsudleje omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3.

X og Y var bekendt med grundlaget for, at der var tale om arbejdsudleje, og har ikke haft føje til at tro, at de ikke skulle indeholde AM-bidrag og A-skat. Højesteret tiltræder derfor også, at selskaberne hæfter for de indeholdelsespligtige beløb, jf. kildeskattelovens § 69, stk. 1, og arbejdsmarkedsbidragslovens § 7.

Af de grunde, som landsretten har anført, tiltræder Højesteret endvidere, at der ikke skal ske hjemvisning af fastsættelsen af de nævnte beløb til behandling i Skattestyrelsen.

Højesteret stadfæster herefter dommen.

### **THI KENDES FOR RET:**

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal X A/S og Y A/S hver betale 75.000 kr. til Skatteministeriet.

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