



**ØSTRE LANDSRET
DOM**
afsagt den 24. marts 2021

Sag BS-22201/2019-OLR
(12. afdeling)

Y A/S
(advokat Michael Amstrup)

mod

Skatteministeriet
(advokat Sune Riisgaard)

og

Sag BS-22200/2019-OLR
(12. afdeling)

X A/S
(advokat Michael Amstrup)

mod

Skatteministeriet
(advokat Sune Riisgaard)

Landsdommerne Bloch Andersen, Ib Hounsgaard Trabjerg og William Lindsay-Poulsen (kst.) har deltaget i sagernes afgørelse.

Sagerne er anlagt ved Retten i Glostrup den 17. januar 2019. Ved kendelse af 15. maj 2019 er sagerne henvist til behandling ved landsretten efter retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagerne er forhandlet i forbindelse med hinanden, jf. retsplejelovens § 254, stk. 1.

Sagerne angår, om anvendelse af udenlandsk arbejdskraft til at udføre visse arbejdsydelser i forbindelse med vedligeholdelse, istandsættelse og reovering af udlejningsejendomme i skattemæssig henseende udgør entreprisforhold eller arbejdsudleje.

I sag **BS-22201/2019-OLR** har Y nedlagt principal påstand om, at selskabets indeholdelsespligt for 2015 nedsættes med 140.802 kr. vedrørende arbejdsmarkedsbidrag og med 485.765 kr. vedrørende arbejdsudlejeskat.

Y har subsidiært påstået, at Skatteministeriet skal anerkende, at selskabet for 2015 ikke hæfter for arbejdsudlejeskat og arbejdsmarkedsbidrag.

Mere subsidiært har Y nedlagt påstand om, at fastsættelsen af indeholdelsesforpligtelsen, for så vidt angår arbejdsmarkedsbidrag og arbejdsudlejeskat for 2015, hjemvises til fornyet behandling i Skattestyrelsen.

I sag **BS-22200/2019-OLR** har X nedlagt påstand om, at selskabets indeholdelsespligt for 2015 nedsættes med 153.073 kr. vedrørende arbejdsmarkedsbidrag og med 528.102 kr. vedrørende arbejdsudlejeskat.

X har subsidiært påstået, at Skatteministeriet skal anerkende, at selskabet for 2015 ikke hæfter for arbejdsudlejeskat og arbejdsmarkedsbidrag.

Mere subsidiært har X nedlagt påstand om, at fastsættelsen af indeholdelsesforpligtelsen, for så vidt angår arbejdsmarkedsbidrag og arbejdsudlejeskat for 2015, hjemvises til fornyet behandling i Skattestyrelsen.

I begge sager har Skatteministeriet påstået frifindelse.

Sagsfremstilling

Y og X er koncernforbundne selskaber, der er ejet af Z og ultimativt af A.

I 2015 ejede koncernen:

- 9 erhvervsejendomme, der udlejedes til kontor og logistik med 37 lejere, med et samlet areal på 60.534 m²,
- 2 erhvervsejendomme, der udlejedes til forretninger med 3 lejere, med et samlet areal på 4.222 m², og

— 2 beboelsesejendomme, med 41 lejere, med et samlet areal på 4.174 m².

I alt bestod ejendomsporteføljen af 13 ejendomme med 81 lejere og et samlet areal på 68.930 m².

Det er oplyst, at koncernen også havde aktiviteter inden for andre brancher.

Sagsbehandlingen hos myndighederne

Ved to afgørelser af 11. november 2016 fandt SKAT efter en gennemgang af indsendt regnskabsmateriale, at X og Y' brug af udenlandsk arbejdskraft var omfattet af reglerne om arbejdsudleje.

Efter klager fra X og Y afsagde Landsskatteretten den 18. oktober 2018 to kendelser (sagsnr. 17-0002534 og 17-0002575). Ved kendelserne opretholdt Landsskatteretten SKATs afgørelser.

Kendelsen vedrørende X (tidligere ... A/S) er sålydende:

» ...

Klage over: SKATs afgørelse af 11. november 2016

...

SKAT har anset benyttelse af udenlandsk arbejdskraft i perioden 1. januar - 31. december 2015 for arbejdsudleje samt anset selskabet for pligtigt at indeholde og angive arbejdsudlejeskat i udbetalinger til udenlandske arbejdere fra den 1. januar 2016.

...

Møde mv.

Der har været afholdt møde med selskabets repræsentant, der tillige har haft lejlighed til at udtale sig på et retsmøde.

Faktiske oplysninger

... A/S (nu X) beskæftiger sig ifølge erhvervsregisteret med køb og salg af ejendomme. Selskabet vedligeholder og renoverer egne ejendomme.

Der er seks lønansatte personer i selskabet.

Selskabet ejes af Æ A/S. Æ ejes af Z. A er hovedaktionær i Z. I forbindelse med behandling af forhold om entreprise/arbejdsudleje i det koncernforbundne selskab Y er det konstateret, at også X benytter udenlandsk arbejdskraft.

Selskabet benytter samme udenlandske virksomheder som Y. Virksomhederne er henholdsvis R.E. Bygg UAB og UAB Montage Eksperten.

Virksomhederne er registreret i RUT under numrene R0014708 og R0008488. Begge virksomheder er hjemmehørende i Litauen.

UAB Montage Eksperten kan ikke verificeres i Vies.

I forbindelse med kontrol af byggeri på adressen Lejrevej 8, Lejre, var medarbejdere fra begge de udenlandske virksomheder i gang med opførelse af ejendomme for hovedaktionæren i koncernen.

Virksomhederne oplyste, at det daglige tilsyn foretages af B, som er kontaktperson for virksomheden R.E. Bygg UAB.

Desuden blev det oplyst, at C både gav instruktion og skulle godkende det udførte arbejde.

C er ansat i X.

De udenlandske virksomheder oplyste, at både de selv og det danske selskab leverede materialer til byggeriet.

Til brug ved vurdering af, om samarbejdet mellem de udenlandske virksomheder og X foregår på tilsvarende måde, som samarbejdet mellem de udenlandske virksomheder og koncernselskabet Y, og om samarbejdet skattemæssigt kan anses for entrepriseforhold, eller om der er tale om arbejdsudleje, har SKAT indhentet underentreprisekontrakter med tilhørende fakturaer, samt øvrigt bogføringsmateriale, herunder kontospecifikationer vedrørende moms.

Yderligere er indhentet ansættelseskontrakt for C.

Af underentreprisekontrakterne fremgår:

At prisen er aftalt på baggrund af gennemgang og besigtigelse på stedet.

Grundlag for kontrakten er i øvrigt generelle tekniske forskrifter og normer samt almindelige betingelser for arbejder og leverancer i bygge- og anlægsvirksomhed (AB 92).

Start- og sluttidspunkt er anført samt aftalt pris. Om bemandingsplan er anført: Udarbejdes ikke. Sikkerhedsstillelse, jf. AB 92, § 6 og § 7 er aftalt til 0 kr. Bygherre betaler byggepladsforsikring.

Entreprenøren sørger for, at alle lovkrav er overholdt og indhenter alle nødvendige tilladelser. Eventuelt ekstraarbejde aftales skriftligt.

På ordregivers vegne føres tilsyn med arbejdet af rådgivningsingeniør C. Tilsynet kan tegne ordregiver ved aftaler om ekstraarbejde, projektændringer m.v.

I tilfælde af forsinkelse efter AB 92, § 25, fra entreprenørens side aftales en dagbod. Dagboden fastsættes til forskellige beløb afhængig af størrelsen på kontrakterne.

Kontrakterne nævner ikke erstatningsansvar ved fejl og mangler i det udførte arbejde.

Begge udenlandske virksomheder udfører jævnligt opgaver for selskabet og for andre af koncernens selskaber.

Alle kontrakter er enslydende bortset fra periode, pris og arbejdets art.

Arbejdets art er i flere tilfælde benævnt "flydende", for eksempel ydervægge, gipsvægge, malerarbejde eller tømrerarbejde.

Flere af kontrakterne overlapper hinanden. For eksempel omfatter kontrakten med R.E. Bygg UAB istandsættelse af Lyskær 13A, Herlev, i perioden 1. juli -18. december 2015. Arbejdsopgaverne er: Malerarbejde, tømrerarbejde, rengøring og murerarbejde.

For perioden 1. juli - 2. november 2015 tegnes kontrakt med UAB Montage Eksperten, hvor arbejdsopgaverne består af malerarbejde. Malerarbejde fremgår således af begge kontrakter.

For perioden 1. oktober -18. december 2015 tegnes kontrakt med UAB Montage Eksperten om opgaver på samme adresse (Lyskær 13A) om montering af døre.

Montering af døre anses at være tømrerarbejde.

Førstnævnte kontrakt omhandler også tømrerarbejde.

Fakturaerne fra de udenlandske virksomheder er udskrevet uden moms.

Selskabet angiver moms af udenlandsk ydelseskøb og medtager momsen efter reglerne om omvendt betalingspligt.

Ingen af de udenlandske fakturaer indeholder materialekøb.

For de opgaver, der er afsluttede i 2015, kan kontrakter afstemmes med fakturaerne.

I forbindelse med anmodning om yderligere bogføringsmateriale for perioden 1. november - 31. december 2015 er selskabet også anmodet om dokumentation for lønudgifter, som de udenlandske virksomheder har afholdt til personalet i 2015.

Grundlaget for anmodningen om lønudgifter er, at SKAT ud fra de foreliggende oplysninger ikke anser selskabets samarbejde med de udenlandske virksomheder for omfattet af entreprisforhold.

Selskabet er ikke enig med SKAT, hvorfor de ikke anser, at de skal afgive den efterspurgte dokumentation. Selskabet begrundet uenigheden med, at der i hver situation er tegnet kontrakt omhandlende de arbejder, der skal udføres.

Der fastsættes en pris, tilligemed en dagbodssats såfremt opgaven ikke udføres rettidigt.

Selskabet mener derfor, at virksomhederne både bærer den økonomiske og den tidsmæssige risiko.

Desuden oplyser selskabet, at medarbejderen C, der står for byggetilsynet, ikke er rådgivningsingeniør men derimod bygningskonstruktør.

Bygningskonstruktøren, som repræsenterer bygherre, har ifølge selskabet, ikke instruktionsbeføjelser men alene byggetilsyn, som udføres overfor både udenlandske og danske virksomheder.

Alle opgaverne er udført på egne ejendomme.

Selskabet indkøber byggematerialer til brug for de udenlandske virksomheder og indlejer i visse situationer også større maskiner til opgaverne. Tilsvarende løsninger anvendes ifølge selskabet også indimellem i kontraktsforhold med danske entreprenører.

De udenlandske virksomheder leverer selv almindeligt handværktøj. Selskabet har angivet moms ved køb af udenlandske ydelser med:

1. kvartal	89.303 kr.
2. kvartal	15.202 kr.
3. kvartal	154.195 kr.
4. kvartal	219.653 kr.
I alt	478.353 kr.

Momsen svarer til et ydelseskøb på $478.353 : 25 \times 100 = 1.913.412$ kr.

Ydelseskøb ifølge modtagne fakturaer udgør	1.883.100 kr.
Ydelseskøb uden fakturaer	30.312 kr.
I alt	1.913.412 kr.

Af Cs ansættelseskontrakt fremgår blandt andet:

Medarbejderen ansættes som projektchef, og arbejdsfunktionerne vil primært være alle tekniske opgaver forbundet med køb og drift af koncernens ejendomsportefølje, herunder daglig kontakt med viceværter, lejere og andre interessenter om tekniske forhold.

De tekniske opgaver udføres for selskabet og koncernforbundne selskaber.

SKATs afgørelse

SKAT har vurderet samtlige forhold, der vedrører såvel nærværende sag om selskabet X samt koncernselskabet Y, hvor forholdene er tilsvarende.

Eneste forskel er, at X har egne ansatte i selskabet, hvilket koncernselskabet Y ikke har.

SKATs konklusion er, at samarbejdet med de udenlandske entreprenører skattemæssigt ikke kan anses for entrepriser men derimod for arbejdsudleje.

SKAT pålægger derfor selskabet indeholdelsespligt ved udbetaling af vederlag for det pågældende arbejde.

Selskabet er indeholdelsespligtigt af AM-bidrag i henhold til arbejdsmarkedsbidragslovens § 7 og arbejdsudlejeskat i henhold til kildeskattelovens § 46, stk. 1, af løn m.v. til de indlejede medarbejdere.

Reglerne om skattepligt ved arbejdsudleje fremgår af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, og stk. 4. Beskatningsreglerne fremgår af kildeskattelovens § 48 B.

Det må forventes, at man sikrer sig den nødvendige viden om de danske skatteregler, eventuelt ved hjælp af rådgivere, forinden man anvender udenlandsk arbejdskraft. SKAT anser, at virksomheden burde have vidst/skaffet sig oplysninger om kildeskattelovens regler om indeholdelse af A-skat m.v.

SKATs bemærkninger og begrundelse for afgørelsen

Grundlæggende stiller SKAT mere skærpede dokumentationskrav, når der indgås samarbejdsaftaler med udenlandske underentreprenører end med danske underentreprenører - dette blandt andet for at vurdere eventuelt skattepligtforhold til Danmark.

I styresignalet betones helt grundlæggende vigtigheden af, at den udenlandske virksomhed overtager ansvaret for det arbejde, de leverer.

Det er derfor væsentligt at fastslå, om det er den danske eller den udenlandske virksomhed, der bærer den væsentligste del af ansvaret og den væsentligste økonomiske risiko for det udførte arbejde. Til brug for underbygning af disse forhold har SKAT bedt om at få tilsendt kontraktmateriale m.v., der kan dokumentere arbejdsforhold og aftaler samt for

at kunne foretage en vurdering af, hvilke arbejdsopgaver der udføres af de udenlandske virksomheder.

Det skal derfor fastslås, hvorvidt det arbejde, der udføres af den udenlandske virksomhed, udgør en integreret del af selskabets forretningsområde. Gør det ikke det, er der ikke tale om arbejdsudleje. Selskabets aktivitet består bl.a. i at foretage byggearbejder på selskabets ejendomme samt sørge for vedligeholdelse og istandsættelse af samme. Selskabet har derved påtaget sig både den overordnede byggestyring og de rent byggefaglige opgaver.

De opgaver, der udføres af de udenlandske underentreprenører, består af byggearbejde, diverse renoveringsarbejde samt almindeligt forefaldende arbejde på selskabets egne ejendomme, og det må anses at være en så integreret del af det danske selskabs forretningsområde, at der er grundlag for beskatning efter arbejdsudlejereglerne i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3.

Afgørelsen af om der er tale om entreprise eller arbejdsudleje, skal træffes ud fra de gældende arbejdsudlejeregler, der hviler på princippet om "substance over form", hvor der foretages en konkret vurdering af realiteterne i arbejdsforholdet - en vurdering af, om de udenlandske medarbejdere arbejder for en selvstændig udenlandsk virksomhed eller reelt arbejder for en dansk arbejdsgiver.

Det er således ikke tilstrækkeligt, at der er indgået en kontrakt, hvor den udenlandske arbejdsgiver opfylder betingelserne for selvstændig virksomhed, hvis arbejdets karakter gør, at der reelt ikke er væsentligt indhold i de forpligtelser, som den udenlandske virksomhed har påtaget sig.

Ifølge kontrakterne skal de udenlandske virksomheder ikke stille sikkerhed, og der er ingen aftaler om erstatningsansvar i forbindelse med fejl og mangler, hvormed de udenlandske virksomheder ikke anses at have det væsentligste ansvar og den væsentligste økonomiske risiko for arbejdsresultatet.

Det fremgår i alle kontrakter med de udenlandske virksomheder, at der skal betales dagbod ved forsinkelse. Dagboden udgør ved opførelse af 3 stk. rækkehuse på Lejrevej 5.000 kr., hvilket pr. dag er 1.000 kr. mere, end selskabet skal betale til bygherre.

Ved gennemgang af fakturaerne ses der ingen eksempler på, at der har været modregnet beløb på grund af forsinkelse.

De udenlandske virksomheder skal, hvor arbejdet nødvendiggør brugen af arbejdsredskaber, stille hovedparten af disse til rådighed for arbejdstagerne, hvis aftalen skal kunne anerkendes som en entreprisekontrakt. Da selskabet bærer omkostningerne til materiel i form af større maskiner og stillads samt arbejdsredskaber, må det fastholdes, at de udenlandske virksomheder ikke har overtaget noget ansvar eller nogen økonomiske risiko i den forbindelse.

Det forhold, at de udenlandske virksomheder selv medbringer håndværktøj, betyder ikke, at der er tale om entrepriseforhold.

Selskabet står for levering af materialer til brug for arbejdets udførelse. Dermed har de udenlandske virksomheder heller ikke nogen økonomisk risiko i denne forbindelse.

Det ansvar, som den enkelte udenlandske entreprenør har overfor selskabet, er således begrænset til de arbejdsydelser, de leverer. Ydelserne, som de udenlandske virksomheder leverer, udgør primært arbejdskraft, hvorfor arbejdsforholdet ikke kan godkendes som entrepris. Entreprisen dækker noget ganske andet, nemlig at en anden selvstændig virksomhed overtager hele ansvaret for udførelsen af en opgave.

De udenlandske virksomheder har ikke overtaget noget af selve forretningen i selskabet ved at stille deres udenlandske arbejdere til rådighed for selskabet.

For at kunne fastslå, hvilken virksomhed der bærer ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde, skal der være tale om afgrænsede opgaver, som klart er udskilt fra det danske selskabs virksomhed, og som udføres i forbindelse med udøvelse af selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed.

Da det danske selskab står for alle indkøb af materialer, og da selskabet har egne ansatte til at udføre samme arbejdsopgaver, er opgaverne ikke tilstrækkeligt udskilt. Opgaverne skal enten være uden for selskabets eget forretningsområde eller være helt udskilt, så selskabet ikke selv hverken helt eller delvist tager del i opgaverne.

På samme måde skal opgaverne være klart adskilt fra, hvad andre udenlandske virksomheder udfører af opgaver for selskabet. Da arbejdsopgaverne ikke er tilstrækkeligt specificeret i kontrakterne med de udenlandske virksomheder, anser SKAT ikke, at opgaverne er tilstrækkeligt og klart afgrænset, og et ansvar for det udførte arbejde kan derfor ikke selvstændigt placeres.

Endvidere skal opgaverne, der udføres af de udenlandske underentreprenører, også kunne afgrænses over for de opgaver, som danske underentreprenører udfører for selskabet. Derfor har SKAT bedt om at få tilsendt materiale, i form af kontrakter eller andet bilagsmateriale, der kan dokumentere/redegøre for, hvilke arbejder der udføres af de danske underentreprenører.

Selskabets revisor har i mail af 16. september 2016 tilkendegivet, at SKAT har fået udleveret eksempel på aftaler indgået med danske underleverandører, og at der derfor ikke fremsendes yderligere eksempler vedrørende aftaler indgået med danske underleverandører.

Således er den fornødne dokumentation til brug for afgrænsningen af opgaverne ikke fremlagt.

Der er ingen selvstændig virksomhed, som er løftet ud af det danske selskabs virksomhed og på den måde overtaget af de udenlandske virksomheder, hverken i entreprise (hvor en anden selvstændig virksomhed overtager hele ansvaret for udførelsen af opgaven) eller i mere permanent outsourcing (hvor virksomheden ikke længere selv varetager opgaven, men overlader opgaven til en anden eller andre selvstændige og uafhængige virksomheder).

Opgaverne forbliver som en del af den danske virksomhed. Således anser SKAT selskabet for at være den hovedansvarlige for arbejdets udførelse, hvorved arbejdsopgaverne, som udføres af de udenlandske arbejdere, stadig er integreret i selskabet.

Ifølge styresignalet tillægges det stor vægt, at den danske virksomhed fører, direkte eller indirekte, tilsyn med, leder eller kontrollerer den måde, hvorpå tjenesteydelserne udføres.

I nærværende sag fører bygningskonstruktør C tilsyn med arbejdet.

Ved SKATs kontrol den 10. september 2015 blev det oplyst, at selskabets bygningskonstruktør, C, giver instruktioner om arbejdets udførelse, ligesom det også var ham, der førte tilsyn med samt godkendte arbejdet.

Det forhold, at det i sagen er oplyst, at bygningskonstruktøren på grund af sprogvanskeligheder ikke kunne tale med arbejderne synes ikke at begrunde, at instruktionen ikke foretages af selskabets konstruktør.

Selskabets konstruktør har dialogen og kommunikerer med de udpegede arbejdsformænd fra begge udenlandske virksomheder. De udpegede udenlandske arbejdsformænd oversætter og formidler konstruktørens instruktioner videre til de udenlandske arbejdere. Således er det SKATs opfattelse, at instruktionerne foretages af selskabet, idet det samtidigt skal bemærkes, at afhængigt af hvilket arbejde der udføres, vil behovet for løbende instruktion være mere eller mindre. Jo mere rutinepræget arbejdsopgaverne er, jo mindre instruktion vil der være behov for, så i visse arbejdssituationer vil arbejderne kunne arbejde uden behov for løbende instruktion.

De udenlandske virksomheder arbejder primært for koncernens selskaber med både kortere- og længerevarende opgaver. Det kontinuerlige arbejde i koncernens selskaber taler for arbejdsudleje.

SKAT har bedt om underliggende bilag, der kan dokumentere afholdte lønninger til de udenlandske arbejdere for at kunne foretage korrekt opgørelse af AM-bidrag og arbejdsudlejeskat. Selskabet har meddelt, at disse har man ikke kunnet fremskaffe. Således har SKAT har ikke haft mulighed for at vurdere, hvordan fakturasummen er sammensat med hensyn til størrelsen af lønudgifter samt størrelse af avance i forbindelse med den udførte opgave. Af sagen kan det dog udledes, at der i veder-

laget til de udenlandske virksomheder ikke indgår udgifter til materiel/materialeforbrug.

Da selskabet ikke har indsendt dokumentation for størrelsen af lønninger til de udenlandske arbejdere, benyttes det samlede fakturabeløb som beregningsgrundlag ved opgørelse af AM-bidrag og arbejdsudlejerskat.

Indeholdelsespligten indebærer, at selskabet ved indleje af udenlandsk arbejdskraft skal indeholde A-skat m.v. i dets betalinger til den udenlandske udlejer. Selskabet skal skaffe dokumentation for lønmodtagerens vederlag fra den udenlandske arbejdsgiver, beregne 8 % AM-bidrag og 30 % A-skat og tilbageholde det beregnede beløb i betalingen til udlejeren. Hvis selskabet ikke kan skaffe dokumentation for vederlaget, skal skatterne indeholdes i den samlede betaling til udlejeren i stedet for.

Hæftelse

Selskabet hæfter for manglende indeholdelse af skatter og bidrag i henhold til kildeskattelovens § 69, stk. 1, og arbejdsmarkedsbidragslovens § 7, da der efter SKATs mening er udvist forsømmelighed ved at undlade at indeholde AM-bidrag og arbejdsudlejerskat i udbetalinger, der med rimelig klarhed er omfattet af reglerne om arbejdsudleje.

Det må forventes, at man sikrer sig den nødvendige viden om de danske skatteregler, eventuelt ved hjælp af rådgivere, forinden man anvender udenlandsk arbejdskraft. SKAT anser, at virksomheden burde have vidst/skaffet sig oplysninger om kildeskattelovens regler om indeholdelse af A-skat m.v.

Da selskabet ikke har fremlagt dokumentation for lønninger til de udenlandske arbejdere, har SKAT jævnfør gældende praksis beregnet arbejdsudlejerskatten på grundlag af fakturasummerne.

Udenlandske ydelseskøb for 2015 ifølge fakturaer:		
R.E. Bygg UAB	1.482.100 kr.	
UAB Montage Eksperten	401.000 kr.	
Ydelseskøb diverse uden fakturaer	30.312 kr.	
I alt	1.913.412 kr.	
Ikke indeholdte skatter m.v. i 2015:		
AM-bidrag 8 % af 1.913.412 kr.		153.073 kr.
A-skat 30 % af 1.760.339 kr. (1.913.412 kr. – 153.073 kr.)		528.102 kr.
I alt		681.175 kr.

Selskabets opfattelse

Selskabets repræsentant har nedlagt påstand om, at der er tale om entrepriseforhold og ikke arbejdsudleje, således at de af SKAT foretagne opkrævninger bortfalder.

Der er ikke pligt til at indeholde og indberette arbejdsudlejeskat og AM-bidrag i den konkrete sag henset til, at der er tale om entrepriseforhold og ikke arbejdsudleje.

Subsidiært er nedlagt påstand om, at selskabet ikke hæfter for arbejdsudlejeskat og AM-bidrag i den konkrete sag.

Mere subsidiært er nedlagt påstand om, at såfremt Landsskatteretten finder, at der er tale om arbejdsudleje, skal det af SKAT opkrævede beløb skattemæssigt nedsættes til højest 387.772 kr.

X (i perioden 8. januar 2014 - 9. februar 2015 ... A/S) er ejet af Æ, cvr-nr. ..., som indgår i Z-koncernen, der ejes af A. Der indgår også andre selskaber i koncernen, hvoraf nogle ejer fast ejendom og andre selskaber investerer i helt andre brancher så som inden for reklame, restauration, software, printplader m.v. Alt i alt ejede koncernen følgende ejendomme i 2015:

- 9 erhvervsejendomme, der udlejes til kontor og logistik med 37 lejere, med et samlet areal på 60.534 kvm
- 2 erhvervsejendomme, der udlejes til retail med 3 lejere, med et samlet areal på 4.222 kvm
- 2 beboelsesejendomme med 41 lejere, med et samlet areal på 4.174 kvm.

Alt i alt er ejendomsporteføljen på 13 ejendomme med 81 lejere og et samlet areal på 68.930 kvm.

Af selskabets vedtægter fremgår det, at formålet er "at drive virksomhed i ind- og udland med ejendomsinvestering og al dermed forbunden virksomhed".

Selskabet har seks ansatte, hvoraf ingen er ansat til at udføre istandsættelsesarbejde m.v. på selskabets ejendomme. De ansatte er således direktøren, der tidligere også forestod arbejde i forbindelse med udlejning af fast ejendom, fire administratorer, der står for bogholderi, regnskab og udlejningsadministration, samt C.

C er bygningskonstruktør og hans arbejdsopgaver er meget varierede. Som det fremgår af hans ansættelseskontrakt, er hans arbejdsfunktioner primært "alle tekniske opgaver forbundet med køb og drift af koncernens ejendomsportefølje, herunder daglig kontakt med viceværter, lejere og andre interessenter om tekniske forhold. De tekniske opgaver udføres for selskabet og koncernforbundne selskaber". Det vil sige, at Cs arbejdsydelser - mod betaling - stilles til rådighed for koncernforbundne selskaber, herunder Y, der faktureres herfor. C afholder byggemøder/pladsmøder på byggepladserne, når selskabets og koncernens

øvrige ejendomme renoveres af danske og udenlandske håndværksvirksomheder. C anslår, at alene 15-20 % af hans tid går med sådanne byggemøder/pladsmøder. Som eksempel på en byggestyringssag med danske håndværksfirmaer kan nævnes en fuldstændig tagrenovation på en ejendom i Herlev.

Resten af hans arbejdstid går med:

- Styring/forhandling med lejere i forbindelse med indretning ved indflytning - herunder løbende møder på lejemålet
- Styring/forhandling med lejere i forbindelse med fraflytning (vurdering og værdisætning af istandsættelsesomkostninger)
- Planlægning af ombygningsopgaver, herunder hvilke opgaver, der skal løses
- Indhentning af tilbud på løsning af ombygningsopgaver og forhandling med underentreprenører uden for byggepladserne
- Indhentning af tilbud på materialer inkl. mængdeberegning og forhandling med leverandører
- Myndighedsbehandling (byggetilladelser/ibrugtagningstilladelse/brandmyndigheder m.m.)
- Kontakt med rådgivere (arkitekt/ingeniør/landmåler m.m.) - hvor dette måtte være nødvendigt
- Planlægning/prissætning af fremtidige vedligeholdelsesomkostninger på ejendomme
- Kontakt med lejere i forbindelse med vedligeholdelse af ejendomme.

I forhold til Cs arbejdsopgaver skal der henvises til opgørelsen ovenfor, der viser, at koncernens ejendomsportefølje i 2015 bestod af 13 ejendomme med 81 lejere og et samlet areal på 68.930 kvm. Hans arbejde omfatter således hele koncernen.

Selskabet entrerer alene med danske og udenlandske entreprenører vedrørende vedligeholdelse og ombygning af selskabets egne ejendomme.

Som eneejer af hele koncernen ønsker A at optimere sin samlede ejendomskoncern mest muligt. På den baggrund indgår selskabet og enkelte andre selskaber i koncernen indkøbsaftaler med leverandører af materialer på hele koncernens vegne for at få de bedste priser og betalingsvilkår. Der henvises til en samhandelsaftale med Bygma, der gælder for selskabet. Leverandører af materialer m.v. ser generelt ikke på, hvor meget en koncern med flere selskaber køber ind for, men ser på det enkelte selskab eller nogle enkelte selskaber samlet set, når priser og betalingsvilkår skal forhandles. Ved at samle indkøbene og dermed opnå større volumen har koncernen opnået gode priser og betalingsvilkår hos diverse leverandører, og selskabet kan indkøbe materialer langt billigere end de håndværksvirksomheder, som det entrerer med, hvorfor selskabet indkøber materialer for både danske og udenlandske entreprenører, som selskabet samarbejder med, når det giver mening. Det samme er tilfældet i forhold til leje af specialværktøj og større maskiner. Her er det muligt for selskabet at indleje disse til væsentligt bedre priser og på væsentligt bedre betingelser, end for eksem-

pel udenlandske entreprenører kan, hvorfor selskabet ofte har påtaget sig at leje dette i det mindre omfang, der er behov herfor.

Da selskabet ikke har håndværkere ansat og dermed ikke har nogen, der kan udføre renoverings- eller ombygningsarbejde, bliver alt arbejde udført af danske og udenlandske håndværksvirksomheder. Ofte vælges de samme håndværksvirksomheder - både for så vidt angår de danske og de udenlandske, fordi det er naturligt at fastholde et samarbejde, såfremt håndværksvirksomhederne leverer opgaven til tiden og i en god kvalitet, og der er opbygget et tillidsforhold.

For så vidt angår aftaler med de danske håndværksvirksomheder er der ofte tale om meget uformelle kontrakter, da der indhentes tilbud via mail. Som det fremgår, bygger tilbuddet på en gennemgang af lokalet på Lyskær 13A i Herlev og på fremsendte tegninger. Det er helt sædvanligt i forhold til danske aktører i markedet, at AB92 regulerer aftaleforholdet yderligere. Selvom det efter AB92 er muligt at stille krav om garanti er, er det ikke sædvanligt at kræve garantier i mindre sager. Det manglende krav om garantier går begge veje, dvs. både for entreprenøren men også for bygherren, og er en praktisk måde at samarbejde på i mindre sager. Det beskrevne samarbejde er helt sædvanligt i byggebranchen, når der er tale om mindre sager.

For så vidt angår de udenlandske håndværksvirksomheder indgås der mere formelle aftaler med disse, der viser et eksempel på en sådan aftale. Dette skyldes primært, at der ikke er det samme tillidsforhold til de udenlandske håndværksselskaber og det af hensyn til eventuel senere søgsmål i udlandet er mere relevant at have et skriftligt aftalegrundlag i orden. Aftalen er forholdsvis kort, idet de fleste forhold er reguleret af AB92, herunder betalingsforpligtelser, tilsyn og byggemøder, levering, forsinkelse, mangler, reklamationsfrist på 5 år, hæftelse, afhjælpningsret og -pligt, eftersyn, ophævelse, tvister m.v.

Af den underskrevne aftale fremgår det, hvem parterne er, hvor arbejdet skal udføres og hvad det vedrører. Den egentlige aftale indeholder også pris og tidsramme for levering af entreprisen. Der er ikke aftalt sikkerhedsstillelse for hverken entreprenøren eller bygherren. Til gengæld kan entreprenøren pålægges dagbøder ved forsinkelse. Det fremgår, at bygherren tegner og betaler byggepladsforsikring og entreprenøren skal overholde diverse tilladelser inkl. sørge for at blive korrekt registreret i RUT. Det er ligeledes nævnt, at C fører tilsyn på ordregivers vegne.

I det omfang det er relevant, bliver der udleveret tegninger til håndværksvirksomhederne, uanset om der er tale om danske eller udenlandske virksomheder, jf. eksempel herpå som vedrører arbejde på Lyskær. Men derudover foregår der en inspektion af den relevante lokation forud for tilbudsafgivelsen, så parterne er enige om opgaven.

Selskabet har i 2015 anvendt de samme to udenlandske håndværksvirksomheder fra Litauen, selskaberne R.E. Bygg UAB og UAB Montage Eksperten, idet disse selskaber har leveret deres ydelser upåklageligt. Begge selskaber er registreret i RUT under numrene 0014708 og

0008488. Begge selskaber har ansatte medarbejdere. Selskaberne har primært leveret arbejde inden for nedrivning, en del murerarbejde, malerarbejde og tømrerarbejde primært i forbindelse med opsætning af gipsvægge. De medbringer eget håndværktøj og egne biler. Selskaberne har indkomst ud over indkomsten fra kontrakter indgået med selskabet, jf. originale selskabsregnskaber.

Regnskabet for R.E. Bygg UAB viser en omsætning i 2015 på 534.584 EUR. I bogholderiet for X indgår en bogført omsætning på 1.512.412 kr. og på 1.526.560 kr. i bogholderiet for et andet selskab i selskabets koncern, Y, i alt 3.038.972 kr., svarende til 407.915 EUR ved omregningskurs 745. Der er således en yderligere omsætning i selskabet på 126.669 EUR (943.684 kr.). Det vil sige, at ca. 24 % af selskabets omsætning stammer fra andre selskaber end X og Y.

I regnskabet for UAB Montage Eksperten fremgår det, at X har haft en omsætning i 2015 på 196.222 EUR. I bogholderiet for X indgår en bogført omsætning på 401.000 kr. og på 233.460 kr. i bogholderiet for et andet selskab i selskabets koncern, Y, i alt 634.460 kr., svarende til 85.162 EUR ved omregningskurs 745. Der er således en yderligere omsætning i selskabet på 111.060 EUR (827.397 kr.). Det vil sige, at ca. 57 % af selskabets omsætning fra andre selskaber end X og Y.

Når selskabet har indgået aftaler med udenlandske håndværksvirksomheder, har selskabet sikret sig, at de udenlandske håndværksvirksomheder har været momsregistrerede i deres hjemlande og registreret i RUT og har bedt om dokumentation for forsikringer, herunder ansvarsforsikringer. I den forbindelse har de fået udleveret dokumentation herfor. Efter SKATs start af sagen har det dog vist sig, at de fremsendte dokumenter vedrører arbejdsskadeforsikringer.

På baggrund af det gode samarbejde og de leverede opgaver har det ikke været nødvendigt at gøre krav gældende mod de udenlandske håndværksvirksomheder. De har således ikke udført dårligt arbejde eller udført skade på ejendommene, således at det har været nødvendigt at påberåbe sig erstatning eller afslag i pris. I de få tilfælde, hvor selskabet ikke har været tilfreds med den leverede opgave, har selskabet påberåbt sig dette under byggemøder, og de udenlandske håndværksselskaber har for egen regning rettet op på fejl og mangler i henhold til deres ret efter AB92 til at afhjælpe mangler m.v.

Misforståelser i SKATs afgørelse i forhold til faktum

SKAT bygger sin afgørelse på forhold, som repræsentanten ikke mener er korrekte og på visse misforståelser. Først og fremmest skriver SKAT, at selskabet "vedligeholdet og renoverer egne ejendomme". Dette er direkte forkert. Selskabet har alene administrativt personale og C, som ikke udfører arbejde, der kan karakteriseres som vedligeholdelse og renovation. Cs opgave er ren administrativ, herunder byggestyring, jf. beskrivelse af faktum ovenfor.

SKAT nævner desuden, at UAB Montage Eksperten ikke kan verificeres i Vies. SKAT er tidligere blevet gjort opmærksom på, at dette skyldes, at selskabet efterfølgende er ophørt. Der skal ikke på nogen måde være tvivl om, at dette selskab eksisterede i 2015. Dette mener repræsentanten dog at have dokumenteret ved fremlæggelse af regnskab.

SKAT skriver, at kontrakten ikke nævner erstatningsansvar ved fejl og mangler i det udførte arbejde. Det er ikke korrekt. Med henvisningen til AB92 er blandt andet erstatningsansvaret reguleret. Se også det beskrevne ovenfor om AB92.

SKAT skriver i sin afgørelse, at flere af kontrakterne overlapper hinanden. Dette er ikke korrekt, jf. gennemgangen nedenfor. SKAT henviser til istandsættelse af selskabets ejendom Lyskær 13A, Herlev. Den første kontrakt blev indgået med R.E. Bygg UAB vedrørende selskabets eget lejemål i ejendommen på 3. sal. Kontrakten var indgået for perioden 1. juli - 18. december 2015 med tillægskontrakt, der udgør tegninger vedrørende 3. sal. Arbejdsopgaverne var malerarbejde, tømrerarbejde, rengøring og murerarbejde. For perioden 1. juli - 2. november 2015 blev der indgået en kontrakt med UAB Montage Eksperten vedrørende samme adresse men konkret vedrørende lejemål til ekstern lejer. Her skulle der alene males. Dette lejemål dækker stueetagen, 1. sal og delvist 2. sal. Sidst men ikke mindst blev der indgået en kontrakt med UAB Montage Eksperten for perioden 1. oktober 2015 - 18. december 2015, men denne dækker montering af brandsikrede døre i hele ejendommen, der igen er en hel specifik og udskilt opgave. På baggrund af kontrakterne og anvisningerne forud for indgåelsen af kontrakterne, var kontraktparterne på ingen måde i tvivl om, hvilket arbejde der skulle udføres under de enkelte kontrakter. Det er dermed dokumenteret, at der er tale om tre forskellige og udskilte opgaver, og SKATs forudsætninger for afgørelsen er således ikke korrekte.

Anbringender

Det er helt overordnet gjort gældende, at der er tale om entreprisforhold og ikke arbejdsudleje, hvorfor de foretagne opkrævninger derfor skal bortfalde, idet selskabet ikke har pligt til at indberette og indeholde arbejdsudlejeskat og AM-bidrag. Subsidiært er der ikke grundlag for at fastslå, at selskabet hæfter for disse skatter.

Afgørelse på et forkert grundlag

Det er repræsentantens påstand, at SKATs afgørelse vedrørende selskabet bygger på et forkert grundlag. Sagen udspringer af et kontrolbesøg den 10. september 2015, der vedrørte selskabet Y og ikke X. Afgørelsen mod selskabet bærer præg af, at SKAT blot har "copy pasted" afgørelsen vedrørende Y ind i afgørelsen vedrørende selskabet og har lagt forhold til grund, der ikke er korrekte i forhold til selskabet. Der henvises således til arbejde, som selskabet ikke har bestilt, på ejendomme, som selskabet ikke ejer. SKAT skriver direkte under "SKATs bemærkninger og konklusion", at "SKAT har vurderet samtlige forannævnte forhold, der vedrører såvel nærværende sag om selskabet X samt koncernselskabet Y, hvor forholdene er tilsvarende. Eneste forskel er, at

X egne ansatte til i selskabet hvilket koncernselskabet Y ikke har."

Forholdene er netop ikke tilsvarende, og derfor er afgørelsen dannet på et forkert grundlag. Den store forskel er, at selskabet har egne ejendomme og kun har bestilt byggeprojekter på egne ejendomme. Henset til at selskabets virksomhed er "at drive virksomhed i ind- og udland med ejendomsinvestering og al dermed forbunden virksomhed", har selskabet et helt andet formål end Y, og de to situationer skal bedømmes hver for sig. Desuden indeholder afgørelsen henvisninger til byggerier, som vedrører Y og ikke X.

SKATs afgørelse bygger således ikke på en konkret vurdering af selskabets forhold, men på en sammenblanding af Constructio A/S's forhold og selskabets forhold. Enhver afgørelse, som SKAT afsiger, skal bygge på de konkrete forhold vedrørende den pågældende skatteyder, hvilket ikke er tilfældet her. Landsskatteretten bedes derfor se bort fra begrundelsen i afgørelsen vedrørende selskabet og vurdere, hvorvidt der er tale om arbejdsudleje eller entreprise ud fra de faktuelle forhold, som er opregnet i denne klage.

Entrepriseforhold og ikke arbejdsudleje

Det er gjort gældende, at der er tale om et entrepriseforhold og ikke arbejdsudleje.

Ikke integreret i virksomhedens forretningsområde

Det fremgår direkte af SKATs styresignal vedrørende arbejdsudleje, SKM2014.478.SKAT, at "*der ikke foreligger arbejdsudleje blot fordi, udenlandske virksomheders medarbejdere arbejder inden for en dansk virksomheds forretningsområde. Arbejdet skal være integreret i den danske virksomhed på en sådan måde, at virksomheden reelt kan anses for arbejdsgiver i forhold til det udførte arbejde. I forhold til hidtidig praksis betyder det, at SKAT fremover i højere grad vil anerkende at virksomheder efter omstændighederne kan bruge underleverandører, herunder inden for samme branche, uden at de ansatte skal beskattes efter reglerne om arbejdsudleje. Det beror på en konkret vurdering, om en udenlandsk medarbejder anses som arbejdsudlejning til en dansk virksomhed, eller om arbejdet udføres af en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed*". (repræsentantens understregninger).

Som det fremgår ovenfor, er praksis blødt op på området, og der er således ikke længere tale om arbejdsudleje blot fordi de udenlandske medarbejdere arbejder inden for samme forretningsområde, som den danske virksomhed.

Det skal således fastslås, om arbejdet er integreret i den danske virksomhed, eller arbejdet ligger uden for det område, som virksomheden beskæftiger sig med, eller på anden måde er udskilt af virksomheden. 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 virksomhed.

I den konkrete sag er der ingen tvivl om, at udførelse af vedligeholdelse eller ombygninger af fast ejendom slet ikke er integreret i selskabets forretningsområde. Karakteren af tjenesteydelser, der leveres, er som udgangspunkt afgørende for at fastslå, om der foreligger arbejdsudleje. De leverede ydelser er ombygning og vedligeholdelse af fast ejendom. Dette skal sammenholdes med selskabets formål, som er "at drive virksomhed i ind- og udland med ejendomsinvestering og al dermed forbunden virksomhed", og ikke som SKAT skriver i sin afgørelse, at "Klager er en byggevirksomhed, der står for vedligeholdelse og istandsættelse af ejendomme", jf. udtalelsen om, at forholdene som beskrevet også er de gældende for selskabet. Det er ikke og har aldrig været en del af selskabets forretning at foretage vedligeholdelse eller ombygning af fast ejendom, og selskabet har ikke nogen medarbejdere, der kan udføre dette arbejde. Men naturligvis har selskabet et behov for, at dette arbejde udføres, og derfor køber selskabet disse ydelser af tredjemand.

Situationen kan sammenlignes med nogle af de eksempler, som SKAT har anført i Juridisk Vejledning C.F.3.1.4.1, hvor der ikke er tale om en integreret virksomhed.

Hvis de ydelser, som selskabet køber af de udenlandske håndværksvirksomheder skal anses for at være integreret i selskabets forretningsområde, vil det betyde, at enhver ejendomsinvesteringsvirksomhed, der hyrer udenlandske entreprenører, vil blive anset for at være omfattet af arbejdsudlejereglerne. Dette giver på ingen måde mening, og det har ikke været intentionen med reglerne. Der synes heller ikke at være praksis på området, der underbygger en så streng anvendelse af reglerne. Tværtimod fastslår styresignalet, at SKAT fremover i højere grad vil anerkende brugen af underleverandører.

Det fremgår af styresignalet, at der allerede i vurderingen af, om ydelserne er integreret i den danske virksomhed, skal vurderes, om det er den danske eller udenlandske virksomhed, der bærer ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet. I den forbindelse skal der henvises til kontrakten, hvoraf det fremgår, at AB92 generelt finder anvendelse. Der skal i den forbindelse henvises til især § 25 om entreprenørens hæftelse ved forsinkelse, §§ 31 og 34 om entreprenørens afhjælpningspligt og udbedring på entreprenørens regning/afslag i prisen, § 32 om den 5-årige reklamationsfrist og § 35 om entreprenørens erstatningsansvar for tab opstået på grund af mangler ved det leverede. SKAT skriver direkte i sin afgørelse, at ikke er indgået nogen aftale om erstatningsansvar i forbindelse med fejl og mangler. Dette er direkte forkert og giver et urigtigt grundlag for SKATs afgørelse. I SKM2014.799.SR henviser kontrakten ligeledes til AB92. Her konkluderer SKAT og Skatterådet, at hvervtager bærer et reelt ansvar og løber en reel risiko ved udførelsen af arbejdet. Det er dermed tilstrækkeligt, at kontrakten henviser til AB92. Da der er klarhed over, hvilke opgaver, der er indgået aftaler om, og opgaverne således er udskilte fra opgaver, som øvrige samarbejdspartnere har påtaget sig, jf. faktum, vil selskabet til enhver tid kunne gøre ansvar gældende over for den rette udenlandske håndværksvirksomhed. Det forhold, at de udenlandske håndværksvirksomheder ikke har dokumenteret at have tegnet en ansvarsforsik-

ring har ingen betydning, idet det ikke fratager selskaberne for hæftelse. Der er således ikke nogen tvivl om, at de udenlandske entreprenørvirksomheder påtager sig en økonomisk risiko i forhold til tid og kvalitet ved at indgå kontrakten. Det skal ikke komme selskabet til skade, at der konkret ikke har været noget behov for at kræve erstatning eller udstede dagbøder. De eneste udfordringer, der har været i forbindelse med samarbejdet, har været, at nogle få dele af entreprisen ikke var tilstrækkeligt godt udført, hvorfor de udenlandske håndværksvirksomheder er blevet bedt om at gøre arbejdet om uden at modtage ekstra betaling. Dette har været klaret mundtligt, som oftest er den praktiske og pragmatiske virkelighed i mindre byggeaftaler uanset, om der er tale om danske eller udenlandske håndværksvirksomheder. I andre tilfælde har de udenlandske håndværksvirksomheder indset, at de ville blive forsinkede og har derfor på eget initiativ fået deres medarbejdere til at arbejde over eller har ladet yderligere medarbejdere arbejde på den konkrete entreprisen.

Som SKAT har kunne konstatere, er alle fakturaer betalt. Der har ikke været behov for at tilbageholde vederlag eller modregne i de vederlag, som de udenlandske håndværksvirksomheder har krav på efter kontrakten. Som det fremgår, har der været aftalt en samlet pris. Hvis tilbuddet viste sig at være afgivet for billigt, fordi udførelsen af arbejdet tog længere tid, end den udenlandske håndværksvirksomhed havde forudset, vil dette medføre et tab hos håndværksvirksomheden, som er uvedkommende for selskabet. Dette er på samme måde som med de danske håndværksvirksomheder, som selskabet har indgået kontrakter med. Fakturaerne for den udførte entreprisen blev betalt, når arbejdet var leveret af de udenlandske håndværksvirksomheder. Ved større opgaver accepterer selskabet at betale acontobeløb, når delopgaver er leveret. Dette er helt sædvanligt inden for byggebranchen. Det er gjort gældende, at det forhold, at samtlige entreprisekontrakter indgået har været tilbudsarbejde, og der efterfølgende har været afregnet i overensstemmelse med de angivne kontraktsummer, understøtter, at samarbejdet mellem selskabet og de udenlandske håndværksvirksomheder har haft karakter af et almindeligt entrepriseforhold.

Det forhold, at der ikke er stillet sikkerhed har ingen betydning for vurderingen af den økonomiske risiko. Den manglende sikkerhedsstillelse går begge veje - det vil sige, at hverken entreprenøren ELLER selskabet som bygherre skal stille sikkerhed - og igen er der her tale om en praktisk og pragmatisk tilgang i aftaler om mindre byggerier. Dette synspunkt underbygges af, at det heller ikke er tilfældet i forhold til de danske håndværksvirksomheder, hvor det endda ikke engang skriftligt fremgår, at AB 92 finder anvendelse, men hvor det blot er underforstået for branchen. Sidst men ikke mindst, kan det forhold, at der ikke foreligger en økonomisk risiko forbundet med levering af materialer, ikke ændre det forhold, at aftalegrundlaget i sig selv indebærer et ansvar for og en økonomisk risiko for de leverede ydelser. Det er hovedreglen, at en selvstændig entreprenør leverer sine materialer og dermed har en økonomisk risiko på den del også, men i den konkrete situation er der en helt naturlig og logisk forklaring på, hvorfor dette ikke er tilfældet. Det er således ikke muligt for udenlandske håndværkere at opnå kredit eller gode priser ved indkøb af materialer i Danmark, og udenlandske

materialer lever ofte ikke op til danske standarder efter bygningsreglementerne. Hertil skal derudover bemærkes, at det fremgår direkte af SKATs styresignal, at kriteriet om levering af materiel først er relevant, såfremt de generelle forhold vedrørende ansvar og økonomisk risiko peger i retning af, at den danske virksomhed skal anses for at være den reelle arbejdsgiver. Derudover er levering af materiel ikke i sig selv afgørende, og der er praksis for, at der er tale om entrepris, selvom hvervgiver leverer materialerne. Se SKM2014.799.SR og SKM2015.20.SR.

Det er dermed påvist, at de udenlandske håndværksvirksomheder bærer ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet.

Det er således repræsentantens vurdering, at de ydelser, som de udenlandske håndværksvirksomheder leverer, ikke er en integreret del af selskabets virksomhed. Det er for det første begrundet i, at selskabets formål ikke omfatter de udenlandske håndværksvirksomheders ydelser og dernæst, at de udenlandske håndværksvirksomheder påtager sig en økonomisk risiko. Derfor er det ikke relevant at foretage yderligere vurderinger, idet disse alene er relevante, såfremt ydelserne er integrerede i selskabets virksomhed. På den baggrund er der retmæssigt tale om en entreprisforhold, og der er ikke grundlag for at opkræve selskabet de beregnede skatter.

Tilstrækkeligt udskilt

Hvis Landsskatteretten mod forventning er af den opfattelse, at selskabets forretningsområde med at investere i fast ejendom, herunder udleje fast ejendom, inkluderer udførelse af ombygninger og vedligeholdelse af fast ejendom i det samlede forretningsområde, bliver det relevant at se på, om sidstnævnte er tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed.

Repræsentanten skal understrege, at en sådan opfattelse efter hendes vurdering vil betyde, at enhver ejendomsinvesteringsvirksomhed, der hyrer udenlandske entreprenører, vil blive anset for at være omfattet af arbejdsudlejereglerne. Dette giver på ingen måde mening, og det har ikke været intentionen med reglerne.

For at en opgave skal anses for at være udskilt til en selvstændig udenlandsk virksomhed, fremgår det af styresignalet optrykt i SKM2014.478.SKAT, at opgaven skal være klart udskilt og afgrænset.

I den forbindelse kan det først og fremmest konstateres, at selskabet ikke har medarbejdere, der udfører det samme arbejde, som de udenlandske håndværksvirksomheder. C er bygningskonstruktør og udfører ikke fysisk håndværksarbejde. Hans opgaver er som beskrevet under faktum mange og alle af administrativ karakter. I forhold til det arbejde, som de udenlandske og danske håndværksvirksomheder udfører, udfører han alene et overordnet tilsyn, som enhver bygherre vil gøre, for at sikre sig, at bygherren får de bestilte ydelser inden for de tidsmæssige og kvalitetsmæssige rammer, som er blevet aftalt.

Tjenesteydelserne er leverede i forbindelse med udøvelse af selvstændig udenlandsk håndværksvirksomhed, når der ses på karakteren af den udenlandske virksomhed og de leverede ydelser i forhold til selskabets virksomhed. Igen er det her relevant at se på den økonomiske risiko og ansvar et for de leverede ydelser. Desuden er det uden tvivl muligt at afgrænse de udenlandske håndværksvirksomheders arbejde over for selskabet, idet selskabet slet ikke udfører denne slags arbejde. SKAT har i sin afgørelse flere gange påpeget, at det ikke er muligt at afgrænse den enkelte udenlandske håndværksvirksomheds arbejde over for den anden udenlandske håndværksvirksomheds eller danske håndværksvirksomheders arbejde. Dette er dog ikke korrekt. De danske håndværksvirksomheder udfører helt andre typer arbejde så som VVS arbejde eller elektrikerarbejde m.v. I forhold til det andet udenlandske selskab har der ikke været tvivl om, hvilke opgaver det enkelte selskab påtog sig, selvom kontrakterne ikke indeholder meget specificerede redegørelser. Som redegjort for, blev kontrakterne indgået på baggrund af inspektioner, og der er, når det har været relevant, udleveret tegnninger. Dobbeltarbejde, som SKAT har lagt til grund i sin afgørelse, er, som beskrevet under faktum, en fejlantagelse. Der er på intet tidspunkt noget udenlandsk selskab, der er blevet bedt om at færdiggøre arbejde, som et andet udenlandsk eller dansk selskab ikke har kunne færdiggøre. Det er på den baggrund repræsentantens påstand, at opgaverne er individualiserede og klart afgrænsede på baggrund af drøftelse af entreprisen på byggepladsen og efterfølgende skriftlig kontrakt.

SKAT henviser i sin afgørelse selv til SKM2013.373.SR, hvor Skatterådet bekræftede, at der var tale om entreprise, fordi opgaven vedrørende støbning var outsourcet, og ydelserne fra underleverandøren var individualiserede og klart afgrænsede fra de ydelser, som spørger udførte.

Et andet relevant kriterium er, hvorvidt de udenlandske selskaber har andre kunder. Dette er dokumenteret at være tilfældet, jf. det beskrevne faktum. Som nævnt er det helt naturligt, at en virksomhed henvender sig til de samme håndværksvirksomheder, når der først er oparbejdet et tillidsforhold. Dette gælder både danske og udenlandske håndværksvirksomheder. Dette bør dog ikke have betydning, særligt ikke så længe den udenlandske håndværksvirksomhed har andre kunder.

På den baggrund er det dokumenteret, at ombygning og vedligeholdelse er tilstrækkeligt udskilt fra selskabets virksomhed, såfremt det i første omgang anses for at være integreret i selskabets virksomhed. Der er således tale om et entrepriseforhold og ikke arbejdsudleje.

Supplerende kriterier

Ifølge SKATs styresignal om arbejdsudleje er det KUN, hvis arten af tjenesteydelsen samt forholdene vedrørende ansvar og økonomisk risiko peger i retning af, at den danske virksomhed skal anses for at være den reelle arbejdsgiver, at det kan være relevant at se på nedenstående supplerende kriterier. Med andre ord kan det følgende alene være relevant, såfremt mere taler for arbejdsudleje end for entreprise. Det er efter repræsentantens opfattelse ikke tilfældet her.

Ingen af de nævnte kriterier er i sig selv afgørende og kan have forskellig betydning i de enkelte situationer. "Substance over form" er relevant ved vurderingen. Kriterierne er de følgende og nedenfor er de enkelte punkter kommenteret:

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

Generelt tillægges dette punkt stor vægt. Når der er tale om entreprise, forudsættes det, at den danske virksomhed ikke giver nærmere instrukser for arbejdets udførelse. Repræsentanten skal slå fast, at selskabet ikke udsteder instrukser for det arbejde, der skal udføres. Selskabet viser de udenlandske selskabers repræsentanter, hvor opgaven skal udføres og forklarer, hvad opgaven er - for eksempel opmuring af en væg. Hvordan opgaven udføres og hvornår, så længe resultatet er i orden, og opgaven bliver løst inden for den aftalte tidsramme, er selskabet uvedkommende.

Selvom opgaven ikke er meget specificeret i kontrakterne, er der tale om klart afgrænsede og individualiserede ydelser i forhold til det arbejde selskabets egne ansatte udfører. Selskabets egne ansatte udfører intet byggeri af nogen art, uanset om der er tale om reparation eller nyopførelse. SKAT anfører, at der er adskillige afgørelser, der statuerer arbejdsudleje, selvom der ikke er ansatte. Det er korrekt, at der findes sådanne afgørelser, men det er ikke et afgørende kriterium i sig selv, da der også er afgørelser, hvor der ikke var nogen ansatte, der statuerer, at der er tale om entreprise, jf. SKM2014.691.SR.

SKAT henviser i sin afgørelse til SKM2014.331.BR i forhold til spørgsmålet om tilsyn med arbejdets udførelse. Denne afgørelse er absolut ikke relevant for nærværende sag. Det skyldes først og fremmest, at den udenlandske virksomhed ikke var momsregistreret, adresse og telefonnummer i Polen var fiktive, der var skiftende og utroværdige forklaringer, og fakturaerne blev anset for konstrueret til lejligheden og uden nogen form for realitet. Kort og godt var der tale om svindel. Desuden var det danske selskabs repræsentanter oftest til stede på byggepladsen, og det blev lagt til grund, at der, da der ikke var indgået skriftlige afta-

ler, blev givet generelle og konkrete instrukser og ført tilsyn og kontrol med udførelsen, herunder af hovedaktionærens far, der også blev anset for at have udført arbejde. Det har således ingen betydning for sagen, at SKAT henviser til denne afgørelse.

Ved vurderingen af Cs rolle under udførelsen af entrepriserne er det væsentligt at definere, hvad begrebet "instruktionsmyndigheden" reelt dækker over i relation til arbejdsudlejebegrebet.

Inden for entrepriseretten anvendes begrebet "byggetilsyn" eller "byggeledelse" om de opgaver, som bygherren varetager i forhold til entreprenøren, og som relaterer sig til den overordnede tilrettelæggelse, udførelse og løbende kontrol med byggeriet. Entreprenørens opgaver består i at varetage den faktiske udførelse af entreprisen, herunder personligt at være til stede på byggepladsen under byggeriet. Om sondringen kan bl.a. henvises til §§ 17 og 18 i AB92.

Den "instruktionsmyndighed", der refereres til i relation til arbejdsudlejebegrebet, må i sagens natur begrænse sig til at omfatte de opgaver, der i henhold til entrepriseretten kan henføres til entreprenørens ansvarsområde. Det vil sige "den faktiske udførelse af entreprisen, herunder at være til stede på byggepladsen under byggeriet", jf. § 18 i AB92.

"Instruktionsmyndigheden" i relation til arbejdsudlejebegrebet kan derimod ikke antages at omfatte de opgaver, der normalt henhører under bygherrens ansvarsområde, dvs. "byggetilsyn" og "byggeledelse", jf. § 17 i ABL § 18. Dette kan begrundes med, at en bygherres udførelse af opgaver, der normalt henføres til en bygherres ansvarsområde, ikke kan resultere i, at bygherren anses for at have instruktionsbeføjelsen over medarbejdere ansat hos entreprenøren.

Selskabet kan derfor alene anses for at have haft "instruktionsmyndigheden" over for de udenlandske håndværksvirksomheders medarbejdere, såfremt selskabet (repræsenteret ved C) har udført opgaver, der normalt henhører under en entreprenørs ansvarsområde. Konkret ville dette forudsætte, at C har været fysisk til stede på de enkelte byggepladser under udførelsen af byggeriet, samt at C i den forbindelse har haft beføjelsen til at beslutte, hvilke konkrete arbejdsopgaver den enkelte medarbejder hos de udenlandske håndværksvirksomheder skulle udføre (opsætning af gipsvægge, murerarbejde m.v.).

Det bestrides, at dette skulle være tilfældet. Cs rolle er udelukkende at føre byggetilsyn på vegne af selskabet i overensstemmelse med sædvanlig praksis i entreprisforhold. Varetagelsen af den faktiske udførelse af arbejdet på de enkelte byggepladser, herunder den konkrete instruktion af de enkelte medarbejdere, bliver derimod varetaget af de udenlandske håndværksvirksomheders egne folk, herunder B, ligeledes i overensstemmelse med sædvanlig praksis i entreprisforhold.

At C alene varetager opgaver svarende til almindeligt "byggetilsyn" er dokumenteret ved, at C alene opholder sig sporadisk på de enkelte byggepladser henset alle de øvrige opgaver, som han skal varetage i sit ansættelsesforhold.

Det er endvidere helt almindelig praksis ved anvendelse af fagentrepriser, at bygherren selv eller dennes rådgiver leverer tegningsmateriale og indhenter eventuelle tilladelser fra myndighederne. Der er derfor helt i overensstemmelse med sædvanlig praksis i entreprisforhold, at selskabet i sin egenskab af bygherre har leveret tegningsmateriale til brug for udførelsen af de enkelte fagentrepriser.

SKAT har under kontrolbesøget hos koncernselskabet Y på Lejrevej 8 den 10. september 2015 interviewet medarbejdere fra begge udenlandske håndværksvirksomheder. Det drejer sig om B og en D. Eftersom der ikke har været foretaget interviews af medarbejderne i forhold til kontrakterne indgået med selskabet, er det repræsentantens påstand, at de foretagne interviews vedrørende kontrakter med Y ikke kan indgå i vurderingen af, hvorvidt der konkret er tale om entreprisforhold eller arbejdsudleje. Dette er gjort gældende, selvom der er personsammenfald i forhold til C. Dette skyldes bl.a., at det ikke nødvendigvis er de samme medarbejdere, der har udført arbejde på vegne af de udenlandske håndværksvirksomheder, for selskabet, som det er for Y.

I tilfælde af at Landsskatteretten lader besøgende få afsmittende effekt på grund af det delvise personsammenfald, vil repræsentanten i det følgende kommentere på besøget. SKAT gengiver i afgørelsen, at det blev oplyst, at B fra R.E. Bygg UAB foretog det daglige tilsyn, og C gav instruktion og godkendte arbejdet. Dette er i tråd med det anførte ovenfor. B er selv ansat i R.E. Bygg UAB til at forestå den daglige tilrettelæggelse af opgaven, det daglige tilsyn og instruks i forhold til det konkrete arbejde. Som øverste repræsentant af R.E. Bygg UAB, er det ham, der får beskrevet den konkrete opgave, inden kontrakten indgås, og som deltager i byggemøderne med C Derfor anser han C for den, der giver instruks og godkender arbejdet, hvilket er, hvad enhver anden bygherre ville gøre.

Interviewskemaet med D bærer præg af, at der formentligt er tale om en afskrift fra Bs spørgeskema. Uanset om det er tilfældet eller ej, så gengiver svarene, hvad der reelt er sket - at der har været et møde, hvor B som repræsentant for den udenlandske håndværksvirksomhed har fået forevist de fysiske rammer og forklaret opgavens indhold af C i forbindelse med opgaveafgivelsen, og at C har repræsenteret bygherren ved stikprøvekontrol og ved afleveringsforretningen.

I forhold til inspektionen i forbindelse med opgaveafgivelsen, hvor de fysiske rammer og opgavens indhold er blevet forklaret over for B, er en sådan fremgangsmåde med anvisning af arbejdet som en del af aftalegrundlaget blev accepteret i SKM2011.86.BR. Derudover

er det naturligt, at der foretages stikprøvekontroller, og at der i der i forbindelse med en afleveringsforretning inden for byggebranchen foretages en inspektion af det leverede. Det kan ikke være afgørende for, hvorvidt der er tale om arbejdsudleje. Hjælpereglen om at den danske virksomhed ikke må have instruktionsbeføjelse skal ikke forstås derhen, at den danske virksomhed ikke kan igangsætte opgaven, foretage stikprøvekontroller, og foretage en afleveringsforretning, når arbejdet er afsluttet. Det giver ingen mening i praksis, og tilsynet følger som nævnt direkte af AB92 §17 som en sædvanlig del af samarbejdet, hvor for eksempel et udført byggeri godkendes. Der henvises til de foregående afsnit. En bygherre er nødsaget til at forklare opgaven og gennemgå det leverede produkt. Det afgørende er, at C ikke har haft en løbende instruktion af de enkelte medarbejdere og at han ikke har ageret som den reelle arbejdsgiver. I den forbindelse skal der henvises til faktum, hvoraf det fremgår, hvilke opgaver, som C skal varetage i sin dagligdag. Der er under ingen omstændigheder tid til at forestå en løbende instruktion af de udenlandske medarbejdere.

Ad 2 Kontrol og ansvar for stedet, hvor arbejdet udføres

Entrepriserne er udført på bygninger ejet af selskabet, hvilket indebærer, at arbejdet er udført på en arbejdsplads, som selskabet kontrollerer.

Konstateringen af, hvem der kontrollerer og er ansvarlig for byggepladsen, er af helt underordnet betydning for vurderingen af, hvorvidt der er tale om et sædvanligt entrepriseforhold eller ej. Hvis kriteriet skulle tillægges vægt, ville dette bl.a. indebære, at enhver form for underentrepriser og fagentrepriser skal anses for at have karakter af arbejdsudleje, idet en entreprenør eller fagentreprenør i sagens natur aldrig vil være overordnet ansvarlig for den byggeplads, som arbejdet udføres på.

Det er på den baggrund gjort gældende, at selskabets kontrol over byggepladserne ikke på nogen måde indikerer arbejdsudleje, idet der er tale om en fremgangsmåde, som er helt sædvanlig i forbindelse med udførelsen af entrepriser og fagentrepriser.

Der kan henvises til flere sager, hvor der er statueret entrepris, selvom arbejdet udføres på arbejdspladser, som den danske virksomhed disponerer over. Se bl.a. SKM2011.86.BR, samt refererede afgørelser vedrørende byggeentreprise.

Ad 3) Vederlagets sammensætning

Det har ikke været muligt at få oplyst fra de udenlandske håndværksvirksomheder, hvor stor en del af deres samlede honorar, der vedrører lønindkomster. Af det oversatte regnskab fremgår det, at selskabet i gennemsnit har 19 medarbejdere, og at det har givet overskud. Når det har givet overskud, er det dokumenteret, at de udenlandske håndværksvirksomheder ikke blot opkræver et vederlag svarende til lønnen, men at der indgår øvrige omkostninger m.v. plus en margin i fastlæggelsen af prisen på de enkelte opgaver.

Derudover kan det direkte udledes af regnskaberne, hvor meget indtægten fra salg har været før udgifter, jf. posten "indtægter fra salg", og hvor meget de direkte udgifter til salget har været, jf. posten "salgsomkostninger". Heri ligger de omkostninger til løn, som den udenlandske håndværksvirksomhed har afholdt i forbindelse med udførelsen af opgaver for selskabet og det koncernforbundne selskab, Y men også for andre kunder. Der kan også være andre udgifter indeholdt i posten "salgsomkostninger", men dette kan ikke dokumenteres, hvorfor repræsentanten har valgt at betragte hele posten som lønudgifter. Det er dermed sandsynliggjort, at ikke hele honoraret anvendes til dækning af lønudgifter.

Ad 4) Arbejdsredskaber og materiel

Ved opstilling af regler om skøn inden for skatteretten, er det nødvendigt at forholde sig til den praktiske virkelighed, som arbejdet foregår i, når det skal vurderes, hvor meget et forhold skal vægte. Det nytter ikke at tillægge et forhold stor vægt, når det i praksis ikke er muligt at opfylde dette kriterium. Dette er tilfældet i forhold til levering af materialer, idet det er nødvendigt at forholde sig til, at de udenlandske håndværkere ikke kan købe materialerne på konkurrencedygtige vilkår, hvis de overhovedet kan få en samarbejdsaftale med en dansk leverandør i stand. Desuden overholder materialerne i Litauen ikke altid de krav, som de danske standarder kræver, hvorfor det generelt heller ikke er muligt at medbringe materialerne hjemmefra og i det omfang de eventuelt kan købe materialerne i hjemlandet, vil der være større omkostninger forbundet med fragten til Danmark.

SKAT henviser i sin afgørelse til SKM2014.169.SR og skriver, at det er én af betingelserne for at godkende et entrepriseforhold skattemæssigt, at virksomhederne forsyner al materiel, værktøj og redskaber. SKAT henviser til SKM2014.401.SR og skriver, at entrepriseforudsætter, at underentreprenøren har det fulde ansvar og den fulde økonomiske risiko ved opgavens udførelse, herunder forestår alle processer med opgaven og medbringer eget maskinel, materialer og egne ansatte. Dette er ikke korrekt. Det KAN indgå som en af betingelserne, hvorvidt virksomhederne medbringer materiel og værktøj, men som det fremgår af styresignalet, er ingen af de nævnte kriterier i sig selv afgørende og kan have forskellig betydning i de enkelte situationer.

I SKM2011.86BR blev det erstatueret, at der var tale om entrepris, selvom den danske virksomhed satte traktor, vogn og netmaskine til rådighed, mens litauerne alene medbragte håndværktøj som i nærværende sag. I SKM2015.20.SR kom Skatterådet frem til, at der var tale om entrepris, selvom den danske bygherre indkøbte og leverede de fornødne materialer.

Helt tydeligt er begrundelsen i SKM2014.799.SR, hvor det blev konstateret, at der var tale om entrepris, selvom de udenlandske virksomheder alene leverede mindre materiel i form af murerredskaber, mens den danske virksomhed leverede stillads og materialerne. Det var forklaret, at den danske virksomheds køb af materialerne skyldtes, at den danske virksomhed kunne købe materialerne billigere end de uden-

landske virksomheder. Hertil anførte SKAT i sin indstilling, som blev tiltrådt af Skatterådet, at "det anførte vedrørende spørgers levering af materialerne kan i sagen her, hvor hvervtager bl.a. bærer et reelt ansvar og løber en reel økonomisk risiko ved udførelsen af arbejde, ikke føre til et andet resultat. Endvidere er spørgers køb af materialer i den konkrete sag erhvervsmæssigt begrundet."

I den konkrete sag er selskabets køb af materialer ligeledes forretningsmæssigt begrundet, da det både skyldes prisforskellen og at materialerne skal leve op til de danske krav. På den baggrund er det således dokumenteret, at nærværende punkt, som SKAT konkret lægger særligt vægt på, ikke bør have nogen vægt i den aktuelle sag.

Ad 5-8) Antallet af medarbejdere og kvalifikationer, valg af personer, der skal udføre arbejdet og opsigelse af de relevante personer, sanktioner og beslutninger om arbejdstider og ferier

Selskabet har ingen ide om, hvor mange medarbejdere de udenlandske håndværksvirksomheder har ansat til at udføre den enkelte entreprise. Selskabet blander sig ikke heri, og det fremgår direkte af kontrakten, at bemandingsplan ikke udarbejdes. De udenlandske håndværksvirksomheder fastlægger selv, hvor mange medarbejdere og hvilke medarbejdere, de enkelte opgaver vil kræve. Det eneste krav der er, er dog, at for eksempel ved murerarbejde, at den udenlandske håndværksvirksomhed lader en uddannet murer udføre arbejdet, men dette er blot en del af de sædvanlige krav til kvalitet. På samme måde har selskabet ingen indflydelse på opsigelse af medarbejdere ansat hos de udenlandske håndværksvirksomheder, kan ikke pålægge disse sanktioner, afgive instruks vedrørende arbejdstider eller ferie. Det forhold, at de udenlandske håndværkere har tegnet arbejdsskadeforsikring, dokumenterer også, at der er tale om et ansættelsesforhold.

Sammenfatning vedrørende entreprise contra arbejdsudleje

Sammenfattende er det således repræsentantens påstand, at der er tale om entreprise og ikke arbejdsudleje. Dette begrundes med, at det håndværk, der udføres af de udenlandske håndværksvirksomheder ikke er integreret i selskabets virksomhed, der slet ikke beskæftiger sig inden for dette arbejdsområde, og de udenlandske håndværksvirksomheder har påtaget sig en reel økonomisk risiko. Selvom Landsskatteretten mod forventning måtte anse de udenlandske virksomheders arbejde for at være en integreret del af selskabets virksomhed, skal tjenesteydelsen anses for at være tilstrækkeligt udskilt fra selskabets virksomhed.

De supplerende kriterier er kun relevante, hvis Landsskatteretten anser arten af tjenesteydelsen samt forholdene vedrørende ansvar og økonomisk risiko for at pege i retning af, at den danske virksomhed skal anses for at være den reelle arbejdsgiver. Heller ikke disse kriterier peger klart i retning af, at der skulle være tale om arbejdsudleje, jf. gennemgangen ovenfor.

Yderligere henvisning til relevant praksis

I forhold til relevant praksis kan der især henvises til følgende afgørelser:

SKM2011.86.BR om fældning af juletræer, hvor der blev statueret entreprise.

SKM2014.169.SR om montering af lofter i bygning af et nyt hus. Her var der efter en samlet vurdering også entreprise.

SKM2014.492.SR, hvor skatterådet kom frem til at der var tale om entreprise.

SKM2014.691.SR om betonelementmontage. Det blev konstateret, at der var tale om entreprise.

SKM2014.799.SR om murer og flisearbejde ved opførelse af helårs- og fritidshuse. Her blev der ud fra en samlet vurdering konstateret, at der var tale om entreprise.

SKM2015.20.SR, hvor Skatterådet efter en samlet vurdering fastslog, at der var tale om entreprise.

Opsummering af forhold, der taler for entrepriseforhold

I den konkrete sag taler følgende således for, at der er tale om entrepriseforhold:

1. Arbejdet er ikke integreret i selskabets forretningsområde, og selv hvis det anses for integreret, er det tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig udenlandsk virksomhed. Entrepriserne er således tilstrækkeligt udskilt - både i forhold til selskabet og i forhold til andre danske og udenlandske håndværksvirksomheder
2. Der er indgået formelle entreprisekontrakter med etablerede selskaber i Litauen, der er registrerede i RUT og er momsregistrerede i Litauen
3. De udenlandske håndværksvirksomheder har en økonomiske og tidsmæssig risiko i forbindelse af deres ydelser, idet der er afgivet fast pris, de kan ifalde dagbøder samt erstatningsansvar og indestår for reklamation og afhjælpning af fejl og mangler efter reglerne i AB92
4. De udenlandske håndværksvirksomheder betaler selv løn- og kostningerne til medarbejderne og har den fulde instruktionsbeføjelse og ledelse over disse, ligesom der er tegnet arbejdsskade forsikring på medarbejderne
5. Regnskaberne for de udenlandske håndværksvirksomheder viser, at de har andre kunder og de modtager mere end blot betaling for lønningsudgifterne, idet regnskaberne viser overskud
6. Der faktureres, når opgaven er løst og ikke fast hver måned. Ved større projekter, kan der aftales acontobeløb
7. Det er forretningsmæssigt begrundet, at selskabet leverer materialerne og maskiner i det mindre omfang, det er nødvendigt
8. Selskabets repræsentant har mange opgaver og afholder kun møder med de udenlandske håndværksvirksomheder i forbindelse

med indhentelse af tilbud og byggemøder mv. i forbindelse med afleveringsforretninger/stikprøvekontrol af kvaliteten på det leverede.

Det bør på den baggrund kunne konkluderes, at der i den konkrete sag er tale om en entrepriseaftale.

Hæftelse

Såfremt Landsskatteretten mod forventning skulle komme frem til, at der er tale om arbejdsudleje, skal det vurderes, om selskabet hæfter for den manglende arbejdsudlejeskat og AM-bidrag, jf. kildeskattelovens § 69. Udgangspunktet er, at undladelse af at indeholde medfører hæftelse medmindre det godtgøres, at der ikke er udvist forsømmelighed fra selskabets side. Der er udvist forsømmelighed, hvis det med rimelig tydelighed er klart, at der burde være indeholdt skat. I det tilfælde kan der pålægges hæftelse.

Det er repræsentantens opfattelse af denne sag, at selskabet ikke har haft anledning til at tro, at der ikke var tale om entrepriseforhold. Det skyldes, at der er så mange forhold, der taler for, at der er tale om entreprise.

I den forbindelse skal der henvises til SKM2002.470.ØLR om ansat contra selvstændig, hvor landsretten kom frem til kriterierne for, at der forelå tjenesteforhold, som beskrevet i Skatteministeriets cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994.

På den baggrund er det repræsentantens subsidiære påstand, at selskabet ikke hæfter for skatten, selvom Landsskatteretten mod forventning skulle mene, at der er tale om arbejdsudleje.

Den beløbsmæssige opgørelse

Såfremt det fastholdes, at der er tale om arbejdsudleje, er det repræsentantens påstand 2, at det af SKAT opkrævede beløb skønsmæssigt skal nedsættes til højst 387.772 kr.

Som det fremgår af de fremsendte regnskaber, har de udenlandske håndværksvirksomheder haft anden indtjening end fra ydelser til selskabet og det koncernforbundne selskab, Y. Det fremgår af regnskabet, hvor meget de direkte udgifter til salget har været, jf. posten "salgsomkostninger". Heri ligger de omkostninger til løn, som den udenlandske håndværksvirksomhed har afholdt i forbindelse med udførelsen af opgaver for selskabet og det koncernforbundne selskab, Y men også for andre kunder. Der kan også være andre udgifter indeholdt i posten "salgsomkostninger", men dette kan ikke dokumenteres, hvorfor repræsentanten har valgt at betragte hele posten som lønudgifter.

Der kan således foretages et skøn over de udgifter, der vedrører løn til håndværkere, der har udført arbejde for selskabet og det koncernforbundne selskab, Y. Ved dette skøn vil det være mest kor-

rekt at foretage en omkostningsfordeling svarende til de samlede "indtægter fra salg" fordelt på selskabet, Y og andre kunder, og så fordele de samlede "salgsomkostninger" i samme forhold som indtægterne hos den respektive kunde. Det giver en omkostningsprocent i R.E. Bygg UAB på 56,67 % og UAB Montage Eksperten på 54,12 %. Denne fremgangsmåde anses for at være den mest korrekte.

Det er således sandsynliggjort, at ikke hele det betalte entreprisbeløb vedrører lønomkostninger. Dette sker ved fremlæggelse af de udarbejdede regnskaber for de udenlandske håndværksvirksomheder. Det er repræsentantens påstand, at denne sandsynliggørelse kan sammenlignes med den situation, at en sammensat ydelse består af både betaling for arbejde og materialer, hvorved arbejdsudlejesskatten nedsættes.

På den baggrund er det repræsentantens påstand, at det af SKAT opkrævede beløb skønsmæssigt skal nedsættes til højest 387.772 kr.

SKATS udtalelse

SKAT har indstillet, at afgørelse fastholdes.

Der er ikke nye oplysninger i sagen, som ikke står i sagsfremstillingen, men nedenstående skal påpeges:

Selskabets repræsentant har tilkendegivet, at SKATs afgørelse bærer præg af, at SKAT blot har "copy pasted" afgørelsen vedrørende Y ind i afgørelsen vedrørende selskabet og har lagt forhold til grund, der ikke er korrekte i forhold til selskabet.

Denne påstand må SKAT tilbagevise. SKAT har derimod lagt individuelle vurderinger til grund ved afgørelserne såvel i sagen om koncernselskabet Y samt i nærværende klagesag.

Det skal dog bemærkes, at det under sagsforløbet har været såvel SKATs som revisors opfattelse, at samarbejdsforholdene med de udenlandske virksomheder er samstemmende med forholdene i koncernselskabet Y som i nærværende klagesag.

Det forhold, at de udenlandske virksomheder har andre hvervgivere i eller uden for Danmark, har ikke vægtet af betydning ved SKATs vurdering af, hvorvidt der i det aktuelle samarbejdsforhold mellem selskabet og de udenlandske virksomheder indgår elementer, der kan tilskrives entreprisforhold.

Ved SKATs afgørelse er der i den omhandlede sag lagt særlig vægt på:

1. at arbejdet udgør en integreret del af selskabets forretningsområde
2. at C, der er ansat i selskabet, tilser og har den overordnede styring og instruktion af det arbejde, som udføres af de udenlandske underentreprenører
3. at arbejdsopgaverne ikke er tilstrækkeligt udskilt fra selskabet
4. at arbejdsopgaverne mellem de to udenlandske underentreprenører ikke er tilstrækkeligt udskilt fra hinanden, hvorved et selvstændigt økonomisk ansvar ikke kan placeres

5. at det arbejde der udføres af de udenlandske arbejdere primært udgør arbejdskraft (arme og ben)
6. at de udenlandske virksomheder ikke har påtaget sig noget væsentligt ansvar eller nogen væsentlig økonomisk risiko i forbindelse med arbejdet, således er der ikke tale om selvstændige udenlandske virksomheder.

SKAT har dermed ikke anset, at der i samarbejdet med de udenlandske virksomheder er forhold, der kan tilskrives entreprise.

De udenlandske lønomkostninger, herunder ansættelsesforholdet med de udenlandske virksomheder, er ikke dokumenteret, hvorfor grundlaget for beregning af arbejdsudlejerskat og AM-bidrag er beregnet på baggrund af de fakturerede beløb.

Ad 1

Selskabet beskæftiger sig ifølge erhvervsregistret med køb og salg af ejendomme. Derudover er det over for SKAT oplyst, at selskabet har påtaget sig byggearbejder samt sørger for vedligeholdelse og istandsættelse af ejendommene, der benyttes til udlejning og eventuelt videre salg.

Selskabet har lønansat bygningskonstruktør C, som varetager de mange forskellige arbejdsopgaver, som er forbundet med driften af koncernselskabernes ejendomme, herunder byggestyring.

C er bl.a. udlejet til koncernselskabet Y, som beskæftiger sig med opførelse af bygninger, herunder byggestyring, i forbindelse med at de tilbyder andre selskaber i koncernen (herunder nærværende selskab) at stå for entrepriser, når disse selskaber har behov for ombygninger m.v.

De opgaver, som er udført af de udenlandske underentreprenører, er byggearbejde, diverse renoveringsarbejde samt almindeligt forefaldende arbejde på koncernens ejendomme. Dette anses at være en så integreret del af selskabets forretningsområde, at der er grundlag for beskattning efter arbejdsudlejereglerne i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3.

Det er SKATs opfattelse, at de udenlandske underentreprenører ikke har overtaget noget væsentligt ansvar eller nogen væsentlig økonomisk risiko i samarbejdsforholdet. Der er således ingen selvstændig virksomhed, som er løftet ud af selskabets virksomhed og på den måde overtaget af de udenlandske virksomheder. Opgaverne forbliver en del af selskabets virksomhed og må betragtes som integreret i selskabets virksomhed.

Ad 2

Det fremgår af sagen, at C har dialogen med de to udpegede engelsktalende arbejdsformænd fra begge udenlandske virksomheder. De udpegede arbejdsformænd videreformidler Cs instruktioner til de udenlandske arbejdere.

Der er herved SKATs opfattelse, at C tager del i arbejdet i forbindelse med instruktionen. Det er videre oplyst i sagen, at C foretager løbende tilsyn, samt foretager kontrol af det arbejde, som udføres af de udenlandske arbejdere.

Behovet for løbende instruktion er forskelligt afhængigt af, hvilke arbejde der udføres. Ved mere rutineprægede arbejdsopgaver anses der ikke at være behov for løbende instruktion, ligesom det må forventes, at der er tale om uddannede håndværkere, der i almindelighed kan arbejde selvstændigt med de givne arbejdsopgaver.

Det skal påpeges, at instruktionsbeføjelsen ikke i sig selv er afgørende, da dette kun udgør et blandt flere kriterier, når det skal afgøres, om tjenesteydelserne til en dansk virksomhed er udskilt til en selvstændig udenlandsk virksomhed.

Ad 3

For at kunne fastslå hvilken virksomhed, den danske eller de udenlandske, der bærer ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde, skal der være tale om afgrænsede opgaver, som klart er udskilt fra selskabets virksomhed.

Opgaverne ses ikke at være tilstrækkeligt udskilt til de udenlandske virksomheder, da selskabet har påtaget sig at stå for udgifterne til materialer og materiel, der er nødvendigt for arbejdets udførelse.

Det forhold, at selskabet ikke har egne ansatte til at udføre håndværksmæssige opgaver er ikke et punkt, der kan tillægges afgørende betydning for, om arbejdet er udskilt fra selskabets virksomhed, jf. SKM2013.206.SR.

Ad 4

Opgaverne skal være klart adskilt fra, hvad andre underentreprenører udfører af opgaver for selskabet. Er de ikke det, kan et selvstændigt økonomisk ansvar for arbejdets udførelse ikke placeres, og der er ikke tale om selvstændig økonomisk virksomhed.

Da arbejdsopgaverne ikke er tilstrækkeligt og klart specificeret i kontrakterne med de udenlandske virksomheder, anser SKAT ikke at ovennævnte betingelse er opfyldt.

SKAT anser ikke, at det beskrevne i klagen om forholdene i arbejdssituationer mellem de udenlandske virksomheder er tilstrækkeligt grundlag til kunne klarlægge, at opgaverne kan betragtes for at være klart og tilstrækkeligt adskilt fra hinanden.

Ad 5

De udenlandske virksomheder leverer i altovervejende grad deres arbejdskraft, hvilket ikke kan tilskrives entreprise, da de dermed ikke har påtaget sig nogen væsentlig økonomisk risiko i forbindelse med arbejdsopgavens udførelse.

Ad 6

De udenlandske virksomheder leverer i altovervejende grad deres arbejdskraft, hvilket ikke kan tilskrives entrepriser, da de dermed ikke har påtaget sig nogen væsentlig økonomisk risiko i forbindelse med arbejdsopgavens udførelse.

At de udenlandske virksomheder for egen regning, jf. AB 92, skal foretage udbedring af eventuelle fejl og mangler anses samlet set at udgøre en ubetydelig del set i forhold til, at den økonomiske risiko ligger i selskabet. Dette forhold er derfor ikke tillagt vægt af betydning ved SKATs afgørelse.

Selskabet tilkendegiver, at ved at samle koncernens indkøb (i koncernselskabet Y) har koncernen opnået gode priser og betalingsvilkår hos diverse leverandører, og koncernselskabet Y har mulighed for at indkøbe materialer langt billigere end de håndværksvirksomheder, som de entrerer med. Det samme er tilfældet i forhold til leje af specialværktøj og større maskiner. Der er det muligt at indleje disse til væsentligt bedre priser og på væsentligt bedre betingelser, end for eksempel udenlandske entreprenører kan, hvorfor selskabet ofte har påtaget sig at leje dette, i det mindre omfang, der er behov herfor.

Koncernselskabet Y har viderefaktureret den forholdsmæssige andel af nævnte udgifter til de andre koncernselskaber - herunder også til nærværende selskab - for deres andel af udgifterne.

SKAT har hertil bemærket: Det økonomiske ansvar forbliver i de forskellige koncernselskaber, herunder også i nærværende selskab. Således har de udenlandske virksomheder ikke påtaget sig en økonomisk risiko i den forbindelse.

SKAT anser ikke, at den udenlandske virksomhed driver selvstændig økonomisk virksomhed for egen regning og risiko.

Grundlaget for beregning af arbejdsudlejeskat og AM-bidrag.

Der stilles i almindelighed større dokumentationskrav til grundlaget for opgørelse af arbejdsudlejeskatten, når den ydelse der leveres, i altovervejende grad udgør arbejdskraft.

SKAT anser ikke, at det er tilstrækkeligt bevist, at vederlaget til de udenlandske virksomheder udgør en sammensat ydelse.

SKAT anser dermed ikke, at der er grundlag for at nedsætte den beregnede arbejdsudlejeskat og fastholder, at de fakturerede beløb skal lægges til grund for beregning af arbejdsudlejeskatterne.

Det skal endvidere bemærkes, at en betingelse for at pålægge arbejdsudlejeskat er, at den enkelte udenlandske arbejdstager har bevaret sit ansættelsesforhold i den pågældende udenlandske virksomhed. I sagen er dette forhold ikke dokumenteret, da selskabet ikke har kunnet fremlægge udenlandske lønsedler på de udenlandske medarbejdere.

I situationer, hvor et ansættelsesforhold til den udenlandske virksomhed ikke kan dokumenteres, kan der, i stedet for arbejdsudlejeskat, blive tale om at foretage beskatning efter reglerne i kildeskattelovens § 2, stk. 1, punkt 1, der omhandler begrænset skattepligt for personer, der erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet, jf. kildeskattelovens § 46, stk. 7, hvor der skal indeholdes A-skat med 55 % uden fradrag samt AM-bidrag med 8 %, jf. arbejdsmarkedsbidragelovens § 1.

Selskabets subsidiære påstand om hæftelse

Det er SKATs opfattelse, at selskabet hæfter for de ikke indeholdte skatter m.v., jf. kildeskattelovens § 69, stk.1, og arbejdsmarkedsbidragslovens § 7, idet virksomheden burde have skaffet sig oplysninger om kildeskattelovens regler om indeholdelse af A-skat m.v. i udbetalingerne til udenlandske arbejdere. Dette især med baggrund i, at den udenlandske virksomhed alene leverer arbejdskraft (arme/ben-ydelser), samt at selskabet har instruktionsbeføjelsen i forbindelse med arbejdets udførelse.

Repræsentantens bemærkninger til SKATs udtalelse

Med henvisning til SKATs udtalelse skal først og fremmest præciseres nogle enkelte forhold, hvor repræsentanten ikke mener, at SKAT er præcise nok i deres gengivelser:

Selskabet har ikke udtalt sig om, at "kontraktsummen udgør en sammensat ydelse, der består både af betaling for arbejde og materialer og salgsomkostninger". Det, selskabet har forklaret, er, at der er tale om direkte udgifter til salget, som indeholder lønudgifterne inklusiv de lønudgifter, der vedrører arbejde udført i Danmark. Regnskabet viser, at ikke hele entreprisebeløbet vedrører lønomkostninger, fordi der er indregnet såvel andre omkostninger som en avance. På den baggrund bør kildeskatten beregnes på baggrund af de udgifter, der maksimalt kan udgøre lønudgifterne og ikke af hele det fakturerede beløb.

For en god ordens skyld skal det præciseres, at selskabet ikke har "påtaget sig byggearbejder samt sørger for vedligeholdelse og istandsættelse af ejendomme, der benyttes til udlejning og evt. videresalg". Selskabet ejer ejendomme, som det ombygger og renoverer, når der er behov herfor. Selskabet påtager sig ikke lignende opgaver for andre selskaber i eller uden for koncernen.

Derudover skal det fastholdes, at det andet selskab i koncernen, Y, som lejer C, ikke udfører arbejde for X indgår selv kontrakter med danske og udenlandske håndværksvirksomheder, når der er behov for ombygning eller renovation af selskabets egne ejendomme. Det er derfor ikke korrekt, når der henvises til "nærværende selskab" i beskrivelsen af, hvilke selskaber Y tilbyder ydelser til.

Det skal endvidere præciseres, at ingen af selskaberne i koncernen beskæftiger sig med "opførelse af bygninger" men derimod alene med ombygning og renovering af egne ejendomme samt indretning af lejemål i egne ejendomme.

Sidst men ikke mindst skal det præciseres, at de opgaver, som løses, ikke er "almindeligt forefaldende arbejde på koncernens ejendomme". Alle kontrakter er konkrete opgaver, der er beskrevet, og ingen af de udenlandske eller danske håndværksvirksomheder er hyret til at foretage almindeligt forefaldende arbejde.

Det er repræsentantens opfattelse, at SKAT ikke beskriver Cs rolle på en saglig måde. Først og fremmest skal det igen præciseres, at SKAT ikke har foretaget noget kontrolbesøg på X' byggepladser og dermed ikke har noget grundlag for at underbygge deres påstande. Det kan oplyses, at C ikke har dialog med de to udpegede engelsktalende arbejdsformænd, og de videreformidler ikke Cs instruktioner til de udenlandske arbejdere. C afgiver en opgave over for både danske og udenlandske håndværksvirksomheder, hvilket er helt naturligt og nødvendigt som bygherre. Det er således på et helt forkert faktisk grundlag, at SKAT konkluderer, at C "tager del i arbejdet i forbindelse med instruktionen". C tager på ingen måde del i arbejdet. Han afholder sædvanlige byggemøder/pladsmøder på byggepladserne i overensstemmelse med sædvanlig praksis i entrepriseforhold. Der henvises i det hele til det tidligere fremførte. SKAT anfører desuden, at "det er endvidere oplyst i sagen, at C foretager løbende tilsyn, samt foretager kontrol af det arbejde, som udføres af de udenlandske arbejdere". SKAT anfører dette i forlængelse af ovenstående og lægger derfor ord i munden på selskabet. Som i alle entrepriseforhold har C, som repræsentant for bygherren, ført det overordnede løbende tilsyn og foretaget kontrol i forbindelse med levering af opgaven. C har ikke udført en løbende instruktion af de udenlandske medarbejdere.

Afslutningsvist stiller repræsentanten sig undrende over for SKATs bemærkninger om, hvorvidt medarbejderne er ansatte i de udenlandske håndværksvirksomheder, og om den generelle forpligtelse til at indeholde 55 % kildeskat og 8 % AM-bidrag, hvis det ikke kan dokumenteres, at der er tale om ansættelsesforhold i de udenlandske håndværksvirksomheder. Disse bemærkninger er irrelevante i forhold til behandlingen af en klage over SKATs afgørelse, hvor SKAT har påstået, at der er tale om arbejdsudleje. SKAT har på intet tidspunkt i den oprindelige afgørelse behandlet spørgsmålet om, hvorvidt medarbejderne eventuelt ikke var ansat hos de udenlandske håndværksvirksomheder. Bemærkningerne forekommer yderst irrelevante og er formentlig i strid med god forvaltningsskik, idet de uden nogen nærmere konklusion fremstår uden for kontekst og kan opfattes som en trussel mod selskabet.

Landsskatterettens afgørelse

Det fremgår bl.a. af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3 (lov nr. 921 af 18. september 2012), at pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler personer, der erhverver indkomst i form af 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 virksomheden.

Det er en forudsætning for, at et arbejde kan anses for en integreret del af den danske virksomhed, at virksomheden reelt kan anses for arbejdsgiver i forhold til det udførte arbejde. Hvis arbejdet ligger uden for det område, virksomheden beskæftiger sig med, eller arbejdet på anden vis er udskilt fra virksomheden, er arbejdet ikke en integreret del af virksomheden.

Ved vurderingen ses på, om den danske eller den udenlandske virksomhed bærer ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdet. Derfor skal den danske og den udenlandske virksomheds ydelser kunne afgrænses fra hinanden.

Peger arten af tjenesteydelser og forholdene vedrørende ansvar og risiko på, at den danske virksomhed skal anses for den reelle arbejdsgiver, ses yderligere på følgende:

Hvem har retten til at instruere den fysiske person om, hvordan arbejdet skal udføres?

Hvem kontrollerer og har ansvaret for det sted, arbejdet udføres?

Afkræver den formelle arbejdsgiver vederlaget til personen direkte fra det foretagende, som tjenesteydelserne leveres til?

Hvem stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for personen?

Hvem bestemmer antallet af personer, der skal udføre arbejdet, og deres kvalifikationer?

Hvem har ret til at vælge den person, som skal udføre arbejdet, og hvem har retten til at opsiges kontrakten med den pågældende person vedrørende arbejdet?

Hvem har retten til at pålægge personen sanktioner relateret til personens arbejde?

Hvem bestemmer personens arbejdstider og ferier?

Kriteriernes vægt kan være forskellige afhængig af situationen, men det tillægges generelt stor vægt, hvem der direkte eller indirekte fører tilsyn med arbejdet, leder eller kontrollerer den måde, arbejdet udføres på.

Der henvises til forarbejderne til lov nr. 921 af 18. september 2012 (L 195 af 14. august 2012), kommentarerne til OECD's modeloverenskomst og SKATs styresignal SKM2014.478.SKAT.

To retsmedlemmer, herunder retsformanden, finder, at der er tale om arbejdsudleje. Der er herved lagt vægt på, at det er A, som ultimativt ejer af Z, der har valgt at lægge byggeopgaver i X. Det er tillige tillagt vægt, at det må anses at være A på vegne af X Erhverv gennem X, der har indgået kontrakter med de udenlandske virksomheder om udførelse af bygge- og renoveringsarbejder, hvilket er en aktivitet i koncernen. Det arbejde, de udenlandske arbejdere har udført for X, anses derfor for at være en integreret del af koncernens aktivitet. Endvidere anses arbejdet ikke at være udskilt fra koncernen, herunder X. Det er herved lagt til grund, at X ved C,

uanset at han udfører arbejde for flere virksomheder i koncernen, har instruktionsbeføjelsen i forhold til de udenlandske arbejdere, idet han førte tilsyn med arbejdet, og at X leverer materialer til rådighed for byggeriet/renoveringsarbejdet. Det er endvidere lagt til grund, at selskabet tilrettelagde arbejdet således, at de løbende købte de nødvendige ydelser, at kontrakterne ikke var særligt specificerede, at betalingen efter kontrakterne faldt i rater, at koncernen selv tilrettelagde sine aktiviteter inden en bred formålsbeskrivelse og at nybyggeri ikke ses at falde uden for aktivitetsrammerne.

For så vidt angår hæftelse er den, som undlader at opfylde sin pligt til at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag over for det offentlige umiddelbart ansvarlig for betaling af manglende beløb, medmindre han godtgør, at der ikke er udvist forsømmelighed fra hans side. Det fremgår af kildeskattelovens § 69, stk. 1, og arbejdsmarkedsbidragslovens § 7.

Retsmedlemmerne finder, at selskabet hæfter for den manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, jf. kildeskattelovens § 69, stk. 1, og arbejdsmarkedsbidragslovens § 7, idet selskabet har udvist forsømmelighed ved ikke at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag af udbetalingerne til de udenlandske arbejdere.

Retsmedlemmerne finder endvidere, at der ud fra sagens oplysninger ikke har foreligget en sådan uklarhed om selskabets indeholdelsespligt, at det kan fritages for hæftelsesansvar for den manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Der er endvidere ikke fremlagt oplysninger, der kan fritage selskabet for hæftelsen.

A-skat og arbejdsmarkedsbidrag beregnes i mangel af andre sikre oplysninger af det fakturerede beløb i 2015 på i alt 1.913.412 kr.

Selskabet er endvidere forpligtet til i det foreliggende tilfælde at indeholde og angive arbejdsudlejeskat i udbetalinger til udenlandske arbejdere fra den 1. januar 2016.

Et retsmedlem finder, at der må lægges vægt på de mellem selskabet og de udenlandske virksomheder indgåede entreprisekontrakter, hvorfor dette retsmedlem ikke anser benyttelsen af udenlandsk arbejdskraft for arbejdsudleje.

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet, og den påklagede afgørelse stadfæstes derfor.

...«

Landsskatterettens afgørelse vedrørende Y, der for store deles vedkommende er enslydende med afgørelsen vedrørende X, er i uddrag sålydende:

»...

Faktiske oplysninger

I forbindelse med SKATs kontrol den 10. september 2015 af byggeri på adressen Lejrevej 8, Lejre, blev der mødt to udenlandske virksomheder, der begge oplyste, at de udførte arbejde for selskabet.

Begge virksomheder, R.E. Bygg UAB og UAB Montage Eksperten, har ansat personale, hvoraf syv personer blev mødt ved kontrollen.

Begge virksomheder er registreret i RUT-registeret under numrene 0014708 og 0008488. Begge virksomheder er hjemmehørende i Litauen.

UAB Montage Eksperten kan ikke verificeres i Vies (momsinformationsudvekslingssystem).

To interviewskemaer blev udfyldt af en medarbejder fra hver virksomhed. Af disse fremgår om instruktion og godkendelse af arbejdet, at begge dele foretages af C.

Tillige fremgår af skemaerne, at det daglige tilsyn foretages af B, som er kontaktperson for virksomheden R.E. Bygg UAB.

Materialer til byggeriet leveres ifølge skemaerne både af selskabet og de udenlandske virksomheder, og arbejdsredskaber, større maskiner, stilledes m.v. stilles til rådighed af selskabet.

Til brug ved vurdering af hvorvidt samarbejdet mellem selskabet og de udenlandske virksomheder skattemæssigt kan anses for entrepriseforhold, eller om der er tale om arbejdsudleje, har SKAT indhentet alle underentreprisekontrakter samt fakturaer fra underentreprenørerne og øvrigt bogføringsmateriale, herunder kontospecifikationer vedrørende moms.

Yderligere er indhentet hovedentreprisekontrakt mellem bygherre og selskabet vedrørende byggeriet på Lejrevej 8 samt ansættelseskontrakt for C

Af hovedentreprisekontrakten fremgår, at bygherre er X Erhverv.

A er 100 % ejer af Z, der er moderselskab i koncernen. Af koncernoversigt fra regnskab for Z for perioden 1. oktober 2015 – 30. september 2016 fremgår bl.a., at der om to selskaber i koncernen er oplyst følgende:

”Æ har i løbet af året afsluttet sidste etape på 16 ud af 40 lejligheder i projektet Kastaniehaven, Holbæk. Byggeri-et er afleveret medio november 2015 og er fuldt udlejet. Samlet er lejeindtægterne i ASGAARD-koncernens erhvervsejendomme reduceret som følge af tomgang, selv om der også i det forløbne år er gennemført pæne nyudlejninger.”

”Igennem selskabet Lyngparken ApS, ejer vi en ejendom i Lyngby, hvor der i det forløbne regnskabsår er udarbejdet en lokalplan til 32 rækkehuse. Den hidtidige bygning er nedrevet og efter modtagelse af byggetilladelse, er opførelsen påbegyndt i december 2016.”

Kontrakten omhandler opførelse af 3 stk. rækkehuse på Lejrevej 8. Aftalt pris er ikke anført, udover at den baseres på byggeomkostninger til fagentreprenører og materialer + 10 %.

Der henvises til Almindelige betingelser for arbejder m.v. i bygge- og anlægsvirksomhed (AB92), men der aftales 0 kr. i sikkerhedsstillelse og dagbod ved forsinkelse på 4.000 kr.

Bygherre sørger for byggepladsforsikring.

På ordregivers/bygherres vegne føres tilsyn med arbejdet af bygningskonstruktør C, som er ansat i et af de koncernforbundne selskaber.

Tilsynet kan tegne ordregiver ved aftaler om ekstraarbejde m.v.

Arbejdet påbegyndes og afsluttes henholdsvis den 1. juli 2015 og den 1. marts 2016.

Hvis entreprenøren benytter udenlandske underentreprenører, skal denne sørge for, at alle lovkrav er overholdt og skal indhente alle nødvendige tilladelser m.v.

Af underentrepriskontrakterne fremgår, at prisen er aftalt på baggrund af gennemgang og besigtigelse på stedet.

Grundlag for kontrakterne er i øvrigt generelle tekniske forskrifter og normer samt Almindelige betingelser for arbejder og leverancer i bygge- og anlægsvirksomhed (AB 92).

Start- og sluttidspunkt er anført samt aftalt pris. Om bemandingsplan anføres: Udarbejdes ikke. Sikkerhedsstillelse, jf. AB 92, § 6 og § 7 aftales til 0 kr. Bygherre betaler byggepladsforsikring.

Entreprenøren sørger for, at alle lovkrav er overholdt og indhenter alle nødvendige tilladelser. Eventuelt ekstraarbejde aftales skriftligt.

På ordregivers vegne føres tilsyn med arbejdet af rådgivningsingeniør C. Tilsynet kan tegne ordregiver ved aftaler om ekstraarbejde, projektændringer m.v.

I tilfælde af forsinkelse efter AB 92, § 25, fra entreprenørens side, aftales en dagbod på 5.000 kr. Kontrakten nævner ikke erstatningsansvar ved fejl og mangler i det udførte arbejde.

Begge udenlandske virksomheder udfører jævnligt opgaver for selskabet og for andre af koncernens selskaber.

Alle kontrakter er enslydende, bortset fra periode, pris og arbejdets art.

Arbejdets art er i flere tilfælde benævnt "flydende", for eksempel ydervægge, gipsvægge, malerarbejde eller tømrerarbejde.

Flere af kontrakterne overlapper hinanden, for eksempel omfatter kontrakten med R.E. Bygg UAB opførelse af 3 stk. rækkehuse på Lejrevej i perioden 1. juli 2015 – 1. marts 2016. Arbejdsomfanget er benævnt: Ydervægge, indervægge, tagkonstruktion, gipsvægge, malerarbejde, tømrerarbejde og anlægsarbejde.

For perioden 12. november – 18. december 2015 tegnes kontrakt med UAB Montage Eksperten om at udføre montering af gipsvægge i rækkehus nr. 3 på Lejrevej.

Kontrakten med UAB Montage Eksperten for perioden 30. april – 1. oktober 2015 på Hvedemarken 5, Farum, omfatter malerentreprisen.

For perioden 31. august – 20. september 2015 tegnes kontrakt med R.E. Bygg UAB om udførelse af malerarbejde i forbindelse med færdiggørelse af hall.

Udført arbejde er på fakturaerne eksempelvis benævnt: Works under the contract, final works, masonry works, gypsum montage works eller painting and cleaning works. Ingen af de udenlandske fakturaer indeholder materialekøb.

Der er fremlagt følgende kontrakter, hvor periode skal forstås som den periode, der er angivet i kontrakterne for arbejdets udførelse:

Periode	Arbejdsadresse	Beløb
R.E. Bygg UAB:		
12.01.2015 – 01.06.2015	Hvedemarken 5	470.900 kr.
01.04.2015 – 15.06.2015	Lejrevej 8	104.500 kr.
13.04.2015 - 20.05.2015	Skjernvej 1	72.700 kr.
13.04.2015 – 22.06.2015	Lejrevej 8	64.100 kr.
11.05.2015 – 01.07.2015	Skjernvej 1	43.900 kr.
22.06.2015 – 01.08.2015	Formervangen 11	6.300 kr.
01.07.2015 – 01.03.2016	Lejrevej 8	1.000.000 kr.
31.08.2015 – 20.09.2015	Hvedemarken 5	22.500 kr.
I alt		1.784.900 kr.
UAB Montage Eksperten:		
30.04.2015 – 01.10.2015	Hvedemarken 5	155.460 kr.
18.09.2015 – 02.10.2015	Hvedemarken 5	6.000 kr.
25.09.2015 – 26.09.2015	Hvedemarken 5	6.000 kr.
12.11.2015 – 18.12.2015	Lejrevej 8	60.000 kr.
I alt		227.460 kr.

Der er fremlagt fakturaer fra R.E. Bygg UAB på i alt 1.637.260 kr. og for UAB Montage Eksperten på i alt 233.460 kr.

I forbindelse med anmodning om yderligere bogføringsmateriale for perioden 30. september – 31. december 2015 anmodes selskabet også om dokumentation for lønudgifter, som de udenlandske virksomheder har afholdt til personalet i 2015.

Grundlaget for anmodningen om lønudgifter er, at SKAT ud fra de foreliggende oplysninger ikke anser selskabets samarbejde med de udenlandske virksomheder for omfattet af entreprisforhold. Dokumentation for lønudgifter er derfor af afgørende betydning for beregningsgrundlaget for A-skat og arbejdsmarkedsbidrag.

Selskabet er ikke enig med SKAT, hvorfor det ikke mener at skulle afgive den efterspurgte dokumentation for lønudgifter på de udenlandske medarbejdere.

Selskabet begrundet uenigheden med, at der i hver situation er tegnet kontrakt omhandlende de arbejder, der skal udføres.

Der fastsættes en pris, tillige med en dagbodssats, såfremt opgaven ikke udføres rettidigt. Selskabet mener derfor, at virksomhederne både har den økonomiske og den tidsmæssige risiko.

Desuden oplyser selskabet, at medarbejderen C, der står for byggetilsynet, ikke er rådgivningsingeniør men derimod bygningskonstruktør.

Bygningskonstruktøren, som repræsenterer bygherren, har ifølge selskabet ikke instruktionsbeføjelser, men alene byggetilsyn som udføres overfor både udenlandske og danske virksomheder.

Alle opgaverne er udført på egne ejendomme eller ejendomme tilhørende nærtstående parter.

Selskabet indkøber byggematerialer til brug for de udenlandske virksomheder og indlejer i visse situationer også større maskiner til opgaverne.

Tilsvarende løsninger anvendes ifølge selskabet også indimellem i kontraktforhold med danske entreprenører.

De udenlandske virksomheder leverer selv almindeligt håndværktøj.

Fakturaerne modtaget fra de udenlandske virksomheder er udskrevet uden moms.

Selskabet angiver moms af udenlandsk ydelseskøb og medtager momsen efter reglerne om omvendt betalingspligt.

Selskabet har angivet moms ved køb af udenlandske ydelser med:

1.halvår	73.000 kr.
2.halvår	226.790 kr.
Efterangivelse	<u>140.215 kr.</u>
I alt for 2015	440.005 kr.

Momsen svarer til et ydelseskøb på 440.005 kr. : 25 x 100 kr. = 1.760.020 kr.

Selskabet har regnskabsår 1. oktober – 30. september.

SKATs afgørelse

SKAT har efter gennemgang af det fremsendte materiale vurderet, at samarbejdet med de udenlandske virksomheder anses for omfattet af arbejdsudlejereglerne, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3.

Der er taget udgangspunkt i styresignalet af 26. juni 2014 (SKM2014.478.SKAT).

Af styresignalet fremgår bl.a., at arbejdsudlejereglerne bygger på en "substance over form" vurdering. Det betyder, at det ud fra en samlet vurdering må fastslås, hvem der er den reelle arbejdsgiver. Det er ikke tilstrækkeligt, at der er indgået en kontrakt, hvor den udenlandske arbejdsgiver opfylder betingelserne for selvstændig virksomhed, hvis arbejdets karakter gør, at der reelt ikke er væsentligt indhold i de forpligtelser, som den udenlandske virksomhed har påtaget sig.

I vurderingen af samarbejdet mellem selskabet og de udenlandske virksomheder, er der henset til:

1. at det arbejde de udenlandske virksomheder udfører for selskabet, udgør en integreret del af selskabets kerneydelser,
2. at selskabet selv står for løbende indkøb af materialer.
3. at selskabet selv står for levering af materiel, maskiner og værktøj,
4. at selskabet selv fører tilsyn med det udførte arbejde,
5. at de udenlandske virksomheder ikke reelt bærer ansvaret og den økonomiske risiko,
6. at de opgaver, de udenlandske virksomheder udfører, ikke er tilstrækkeligt udskilt fra selskabet,
7. at de opgaver, de udenlandske virksomheder udfører, ikke er tilstrækkeligt udskilt fra hinanden,
8. at de udenlandske virksomheder alene medbringer håndværktøj,
9. at de udenlandske virksomheder primært leverer arbejdskraft,
10. at det udenlandske personale instrueres af den koncernansatte bygningskonstruktør,
11. at de udenlandske virksomheder primært arbejder for selskabet samt øvrige selskaber i koncernen,
12. at UAB Montage Eksperten ikke kan verificeres i Vies.

Ad. 1. Selskabet er en byggevirksomhed. Arbejdet de udenlandske virksomheder udfører for selskabet består af opførelse af bygninger samt diverse renoveringsarbejde og almindeligt forefaldende arbejde på sel-

skabets egne ejendomme samt på ejendomme tilhørende nærtstående parter.

Alle opgaver anses at være integreret i selskabets forretningsområde.

Selskabet skal klart have udskilt og afgrænset den opgave, som udføres af den udenlandske virksomhed. Hvis ikke det er tilfældet, indgår arbejdet som en integreret del af selskabets virksomhed.

Ad. 2. Idet selskabet selv står for indkøb af materialer, er opgaverne ikke tilstrækkeligt udskilt. Opgaverne skal enten være uden for selskabets eget forretningsområde eller være helt udskilt, så selskabet ikke selv hverken helt eller delvist deltager i opgaverne.

Ad. 3. Idet selskabet selv står for levering af materiel, maskiner m.v., er opgaverne ikke tilstrækkeligt udskilt. Se foranstående begrundelse (ad. 2).

Ad. 4. På selskabets (ordregivers) vegne fører C, som er koncernansat, tilsyn med arbejdet.

Ifølge modtagne oplysninger ved kontrollen den 10. september 2015 gav C også instruktion og skulle godkende arbejdet.

Ifølge styresignalet og tidligere afgørelser tillægges det stor vægt, når den danske virksomhed direkte eller indirekte fører tilsyn med arbejdets udførelse.

Ad. 5. Ifølge kontrakterne skal de udenlandske virksomheder ikke stille sikkerhed, og der er ingen aftaler om erstatningsansvar i forbindelse med fejl og mangler.

Derimod er det i alle kontrakter aftalt, at der skal betales dagbod ved forsinkelse. Dagboden udgør ved opførelse af 3 stk. rækkehuse på Lejrevej 5.000 kr., hvilket pr. dag er 1.000 kr. mere end selskabet skal betale til bygherre. Da kontrakten løber til 1. marts 2016, ses det ikke af modtaget materiale, om byggeriet blev forsinket, og aftalen om dagbod blev effektueret.

Ved gennemgang af fakturaerne vedrørende samtlige opgaver udført af de udenlandske virksomheder i 2015 ses der ikke at være modregnet beløb, grundet forsinkelse.

De udenlandske virksomheder anses i relation til selskabet og de manglende aftaler om sikkerhedsstillelse og erstatningsansvar ikke at have det væsentligste ansvar og den væsentligste økonomiske risiko for arbejdsresultatet.

Ad. 6. Opgaverne, som de udenlandske virksomheder udfører, anses ikke tilstrækkeligt udskilt fra selskabet, idet selskabet løbende forsyner med materialer og de nødvendige redskaber, større værktøj m.v. samt fører tilsyn med arbejdet. Se også under punkt ad. 2.

Ad. 7. Som det fremgår af de faktiske forhold, griber flere af kontrakterne ind i samme perioder og vedrører samme arbejde. Dette afstedkommer, at arbejdsopgaverne, som virksomhederne udfører, ikke er tilstrækkeligt adskilt, og ansvaret og den økonomiske risiko kan dermed ikke placeres.

De først underskrevne kontrakter kan ikke opfyldes, idet der efterfølgende oprettes kontrakter om samme eller dele af samme arbejde. Se SKM2013.373.SR.

Ad. 8. Det forhold, at de udenlandske virksomheder selv medbringer håndværktøj, betyder i sig selv ikke, at der er tale om entrepriseforhold. Én af betingelserne for at godkende et entrepriseforhold skattemæssigt er, at virksomhederne forsynes med alt materiel, værktøj og redskaber. Se SKM2014.169.SR.

Ad. 9. Den ydelse, som de udenlandske virksomheder leverer, udgør primært arbejdskraft, hvorfor arbejdsforholdet ikke kan godkendes som entreprise.

Ad 10. Selskabet oplyser, i modsætning til de udenlandske virksomheder ved kontrollen, at den koncernansatte bygningskonstruktør ikke instruerer arbejderne, men alene foretager byggetilsyn. Ifølge foreliggende afgørelser samt omtalte styresignal har det stor betydning for vurderingen af, om der foreligger arbejdsudleje, om der direkte eller indirekte føres tilsyn med arbejdet.

At bygningskonstruktøren repræsenterer bygherren ses ikke i sig selv at have betydning, men bygherren er også hovedaktionær, og har dermed den bestemmende indflydelse i koncernen.

Ad. 11. De udenlandske virksomheder arbejder primært for koncernens selskaber med både kortere og længere varende opgaver.

Da entrepriseforhold sædvanligvis er kendetegnet ved kortere og enkeltstående opgaver, taler det kontinuerlige arbejde i selskabet for arbejdsudleje.

Ad. 12. Den udenlandske entreprenør skal have etableret virksomhed i hjemlandet, hvis kontrakter skal kunne anerkendes som entreprisekontrakter.

Hæftelse

Selskabet gøres i medfør af kildeskattelovens § 69 ansvarlig samt hæfter for manglende indeholdelse af arbejdsudlejeskat og arbejdsmarkedsbidrag, da selskabet burde have vidst, eller skaffet sig oplysninger om kildeskattelovens regler om indeholdelse af A-skat m.v. i udbetalinger til udenlandske arbejdere.

SKAT har vurderet samtlige de forannævnte forhold, og konklusionen er, at samarbejdet med de udenlandske entreprenører skattemæssigt ikke kan anses for entreprise men derimod for arbejdsudleje.

SKAT pålægger derfor selskabet indeholdelsespligt ved udbetaling af vederlag for det pågældende arbejde.

Selskabet er indeholdelsespligtigt af AM-bidrag i henhold til arbejdsmarkedsbidragslovens § 7 og arbejdsudlejeskat i henhold til kildeskattelovens § 46, stk. 1, af løn m.v. til de indlejede medarbejdere.

Reglerne om skattepligt ved arbejdsudleje fremgår af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, og stk. 4. Beskatningsreglerne fremgår af kildeskattelovens § 48 B.

Indeholdelsespligten indebærer, at selskabet ved indleje af udenlandsk arbejdskraft skal indeholde A-skat m.v. i dets betalinger til den udenlandske udlejer. Selskabet skal skaffe dokumentation for lønmodtagerens vederlag fra den udenlandske arbejdsgiver, beregne 8 % AM-bidrag og 30 % A-skat og tilbageholde det beregnede beløb i betalingen til udlejeren. Hvis selskabet ikke kan skaffe dokumentation for vederlaget, skal skatterne indeholdes i den samlede betaling til udlejeren i stedet for.

...

Landsskatterettens afgørelse

...

To retsmedlemmer, herunder retsformanden, finder, at der er tale om arbejdsudleje. Der er herved lagt vægt på, at det er A, som ultimativt ejer af Z, der har valgt at lægge byggeopgaver i Y. Det er tillige tillagt vægt, at det må anses at være A på vegne af X Erhverv gennem Y, der har indgået kontrakter med de udenlandske virksomheder om udførelse af bygge- og renoveringsarbejder, hvilket er en aktivitet i koncernen. Det arbejde, de udenlandske arbejdere har udført for Y, anses derfor for at være en integreret del af koncernens aktivitet. Endvidere anses arbejdet ikke at være udskilt fra koncernen, herunder Y. Det er herved lagt til grund, at Y ved C, uanset at han udfører arbejde for flere virksomheder i koncernen, har instruktionsbeføjelsen i forhold til de udenlandske arbejdere, idet C førte tilsyn med arbejdet, og at Y leverer materialer til rådighed for byggeriet/renoveringsarbejdet. Det er endvidere lagt til grund, at selskabet tilrettelagde arbejdet således, at de løbende købte de nødvendige ydelser, at kontrakterne ikke var specificerede i særlig grad, at betalingen efter kontrakterne faldt i rater, at koncernen selv tilrettelagde sine aktiviteter inden en bred formålsbeskrivelse og at nybyggeri ikke ses at falde uden for aktivitetsrammerne.

For så vidt angår hæftelse er den, som undlader at opfylde sin pligt til at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag over for det offentlige umiddelbart ansvarlig for betaling af manglende beløb, medmindre han godtgør, at der ikke er udvist forsømmelighed fra hans side. Det fremgår af kildeskattelovens § 69, stk. 1, og arbejdsmarkedsbidragslovens § 7.

Retsmedlemmerne finder, at selskabet hæfter for den manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, jf. kildeskattelovens § 69, stk. 1, og arbejdsmarkedsbidragslovens § 7, idet selskabet har udvist forsømmelighed ved ikke at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag af udbetalingerne til de udenlandske arbejdere.

Retsmedlemmerne finder endvidere, at der ud fra sagens oplysninger ikke har foreligget en sådan uklarhed om selskabets indeholdelsespligt, at det kan fritages for hæftelsesansvar for den manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Der er endvidere ikke fremlagt oplysninger, der kan fritage selskabet for hæftelsen.

Da der ikke foreligger dokumentation for, hvilke udgifter der bl.a. er afholdt til materialer, er der ikke grundlag for at ændre beregningen af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, der i mangel af andre sikre oplysninger er beregnet med udgangspunkt i de fakturerede beløb i 2015 på i alt 1.760.020 kr.

Selskabet er endvidere forpligtet til i det foreliggende tilfælde at indeholde og angive arbejdsudlejeskat i udbetalinger til udenlandske arbejdere fra den 1. januar 2016.

Ét retsmedlem finder, at der må lægges vægt på de mellem selskabet og de udenlandske virksomheder fremlagte entreprisekontrakter, hvor der bl.a. henvises til AB92, hvorfor dette retsmedlem ikke i det foreliggende tilfælde finder grundlag for at statuere arbejdsudleje.

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet, og den påklagede afgørelse stadfæstes derfor.

...«

Omstændighederne i sagerne

I februar 2014 ansatte X (på daværende tidspunkt benævnt ... A/S) C som projektchef hos X med virkning fra 1. april 2014. Cs arbejdsopgaver omfattede ifølge ansættelseskontraktens punkt 1.2 primært alle tekniske opgaver forbundet med køb og drift af koncernens ejendomsportefølje, herunder daglig kontakt med viceværter, lejere og andre interessenter om tekniske forhold. De tekniske opgaver skulle udføres for X og koncernforbundne selskaber.

Den 18. marts 2015 indgik X Erhverv en entreprisekontrakt med Y vedrørende opførelse af tre rækkehuse på adressen Lejrevej 8 i Lejre. Som pris, jf. kontraktens § 2, var det aftalt: »Jf. byggeomkostninger til fagentreprenører og materialer + 10%«. I øvrigt fulgte kontrakten samme kontraktparadigme som gengivet nedenfor.

Den 1. april 2015 indgik X en samhandelsaftale med trælasthandlen og byggemarkedet Bygma, som var baseret på en forventet omsætning per år på ikke under to millioner kr. Vilklårene gjaldt også for Y. Ifølge aftalens bilag 2 opnåede X følgende rabatter hos Bygma:

Hovedgruppe rabatoversigt:

	Hovedgruppe	Tekst	Rabat
2	1000-1799	Trælast	25%
3	1800-1899	Lister, fodp./indf.	25%
4	1900-2999	Hårdttræ	25%
5	3000-3399	Mørtel, cement, mursten mv.	25%
		IBF	10%
6	3400-3499	Keramiske fliser	25%
7	3500-4099	Limtræ, x-finér, spån, MDF, eternit mv.	25%
8	4100-4499	Trapper, gulve, indiv.døre, døre/vinduer mv.	25%
9	Velux	Velux	10%
10	4500-4699	Pap, isolering mv.	25%
11	4700-4799	LIP, syre, salt mv.	25%
12	4800-4999	Bordplader, laminat, tagrende, plastfolie mv.	25%
13	5000-5099	Armeringsstål, aluprofiler, ståltagrender mv.	25%
14	5100-5310	Tilbehør tag/facade	25%
15	5320-5330	Arb.tøj	20%
		Særligt: Efter prisafale	
16	5340-5399	Isenkram, faldsikring mv.	25%
17	5400-5499	VVS fittings, indiv. afløb mv.	20%
18	Kloak	Særligt: Wawin	47%
19	5500-5599	Håndværktøj og tilbehør	25%
20	5600-5699	El+trykluftværktøj	25%
21	5700-8999	Stillads, rafter/pæle, el-art., skovle/koste mv.	25%
23		Byggemarked (ikke nedsatte varer)	10%

Parterne er enige om, at der i den relevante periode blev indgået 25 kontrakter mellem på den ene side X eller Y og på den anden side et af de to omhandlede litauiske selskaber, R.E. Bygg UAB og UAB Montage Eksperten.

De kontrakter, der blev indgået af X, fordelte sig på tre lokationer:

1. Lyskær 13A, 2730 Herlev:

- a. seks kontrakter indgået med *R.E. Bygg UAB* henholdsvis den 7. november 2014 (kontraktsum på 243.000 kr.), den 11. februar 2015 (kontraktsum på 43.700 kr.), den 26. februar 2015 (kontraktsum på 31.500 kr.), den 20. maj 2015 (kontraktsum på 411.300 kr.), den 25. juni 2015 (kontraktsum på 123.000 kr.) og den 14. december 2015 (kontraktsum på 30.500 kr.),
 - b. tre kontrakter indgået med *UAB Montage Eksperten* henholdsvis den 25. juni 2015 (kontraktsum på 123.000 kr.), den 12. august 2015 (kontraktsum på 204.000 kr.) og den 8. september 2015 (kontraktsum på 74.000 kr.),
2. **Borupvang 2, 3450 Allerød:** tre kontrakter indgået med *R.E. Bygg UAB* henholdsvis den 7. januar 2015 (kontraktsum på 24.720 kr.), den 20. januar 2015 (kontraktsum på 28.500 kr.) og den 4. marts 2015 (kontraktsum på 33.100 kr.), og
 3. **Formervangen 13, 2600 Glostrup:** en kontrakt indgået med *R.E. Bygg UAB* den 19. februar 2015 (kontraktsum på 10.500 kr.)

Kontrakterne indgået af Y fordelte sig på fire lokationer:

1. **Hvedemarken 5 (3), 3520 Farum:**
 - a. to kontrakter indgået med *R.E. Bygg UAB* henholdsvis den 6. januar 2015 (kontraktsum på 470.900 kr.) og den 11. august 2015 (kontraktsum på 22.500 kr.),
 - b. to kontrakter indgået med *UAB Montage Eksperten* henholdsvis den 20. april 2015 (kontraktsum på 155.460 kr.) og den 17. september 2015 (kontraktsum på 6.000 kr.),
2. **Lejrevej 8, 4230 Lejre:**
 - a. fire kontrakter indgået med *R.E. Bygg UAB* henholdsvis den 18. marts 2015 (kontraktsum på 104.500 kr.), den 10. april 2015 (kontraktsum på 64.100 kr.), den 1. juni 2015 (kontraktsum på 1.000.000 kr.) og den 6. januar 2016 (kontraktsum på 62.600 kr.),
 - b. en kontrakt indgået med *UAB Montage Eksperten* den 2. november 2015 (kontraktsum på 60.000 kr.),
3. **Skjernvej 1, 9220 Aalborg Øst:** to kontrakter indgået med *R.E. Bygg UAB* henholdsvis den 10. april 2015 (kontraktsum på 72.700 kr.) og den 20. april 2015 (kontraktsum på 43.900 kr.), og

4. **Formervangen 11, 2600 Glostrup:** en kontrakt indgået med *R.E. Bygg UAB* den 22. juni 2015 (kontraktsum på 6.300 kr.).

Kontrakterne, der er udfærdiget på dansk og engelsk, følger samme kontraktparadigme. En af de foreliggende kontrakter, indgået den 22. juni 2015, er sålydende (den engelske oversættelse er udeladt):

»ENTREPRISEKONTRAKT

Mellem

og

Navn og adresse

Navn og adresse

Y

R.E.BYGG UAB

...

...

herefter kaldet Ordregiver

herefter kaldet Entreprenøren

tilsammen kaldet Parterne

er der dags dato indgået nærværende ENTREPRISEKONTRAKT ,

hvorved Entreprenøren påtager sig at udføre : /

Vandskade

Formervangen 11

Arbejdsomfang:

Udbedring af vandskade

Malerarbejde

Gulvarbejde

Betonarbejde

§ 1

Entreprisekontraktens grundlag

Prisen er aftalt på baggrund af gennemgang og besigtigelse på stedet.

- a. Generelle tekniske forskrifter og normer for det aftalte arbejde
- b. "Almindelige Betingelser for Arbejder og Leverancer i Bygge- og Anlægsvirksomhed af 10. december 1992" (AB 92)
- c. Arbejdsplan start 22.06.2015
afslutning 01.08.2015
- d. Bemandingsplan Udarbejdes ikke

Ved uoverensstemmelse mellem a - h skal disse betragtes som opført i prioriteret orden.

§ 2

Aftalt fast pris i DKK eksklusiv moms 6.300,00 DKK

Særlige aftaler om acontobetaling, betalingsplaner m.v.

A conto fakturering efter nærmere aftale.

§ 3

Størrelsen af den i AB 92, § 6 omtalte sikkerhedsstillelse fastsættes til DKK 0

§ 4

Størrelsen af den i AB 92, § 7 omtalte sikkerhedsstillelse fastsættes til DKK 0

§ 5

Ordregiver sørger for bygherren tegner og betaler byggepladsforsikring.

Entreprenøren sørger for at alle lovkrav er overholdt og indhenter alle nødvendige tilladelser samt sørger for lovpligtig registrering i det danske RUT-register (Register for udenlandske tjenesteydere). Entreprenør-

ren afleverer en kopi af alle RUT registreringer i kontraktens løbetid til ordregiver.

Entreprenøren er forpligtet at rengøre byggeplads og deponere alt affald.

§ 6

Ekstraarbejde, projektændringer etc. aftales skriftligt, eventuelt ved anvendelse af Håndværksrådets aftaleseddel.

§ 7

På ordregivers vegne føres tilsyn med arbejdet af rådgivningsingeniør

Navn C

Tilsynet kan tegne ordregiver ved aftaler om ekstraarbejde, projektændringer m.v.

§ 8

I tilfælde af forsinkelse efter AB 92, § 25 fra Entreprenørens side

betaler entreprenøren en dagbod, stor DKK DKK 0

§ 9

Nærværende kontrakt oprettes i to ligelydende eksemplarer.

Nærværende kontrakt er skrevet i 2 sprog. I tilfælde af uoverensstemmelse mellem den danske version og den engelske oversættelse, er den danske gældende.

Dato: 22.06.2015

Dato: 22.06.2015

Signatur bygherre:

Signatur Entreprenør:

[sign.]

[sign.]«

Som et yderligere eksempel foreligger følgende kontrakt indgået den 25. juni 2015:

»ENTREPRISEKONTRAKT

Mellem	og
Navn og adresse	Navn og adresse
X ...	R.E.BYGG UAB ...
herefter kaldet Ordregiver	herefter kaldet Entreprenøren
tilsammen kaldet Parterne	

er der dags dato indgået nærværende ENTREPRISEKONTRAKT,
hvorved Entreprenøren påtager sig at udføre : /

Istandsættelse af Lyskær 13A

Lyskær 13A Herlev

Arbejdsomfang:

Malerarbejde
Tømrerarbejde
Rengøring
Murerarbejde

§ 1

Entreprisekontraktens grundlag

Prisen er aftalt på baggrund af gennemgang og besigtigelse på stedet

- a. Generelle tekniske forskrifter og normer for det aftalte arbejde
- b. "Almindelige Betingelser for Arbejder og Leverancer i Bygge- og Anlægsvirksomhed af 10. december 1992" (AB 92)
- c. Arbejdsplan

	start 01.07.2015
	afslutning 18.12.2015

d. Bemandingsplan

Udarbejdes ikke

Ved uoverensstemmelse mellem a - h skal disse betragtes som opført i prioriteret orden.

§ 2

Aftalt fast pris i DKK eksklusiv moms 650.000,00 DKK

Særlige aftaler om acontobetaling, betalingsplaner m.v.

A conto fakturering efter nærmere aftale.

§ 3

Størrelsen af den i AB 92, § 6 omtalte sikkerhedsstillelse fastsættes til DKK 0

§ 4

Størrelsen af den i AB 92, § 7 omtalte sikkerhedsstillelse fastsættes til DKK 0

§ 5

Ordregiver sørger for bygherren tegner og betaler byggepladsforsikring.

Entreprenøren sørger for at alle lovkrav er overholdt og indhenter alle nødvendige tilladelser samt sørger for lovpligtig registrering i det danske RUT-register (Register for udenlandske tjenesteydere). Entreprenøren afleverer en kopi af alle RUT registreringer i kontraktens løbetid til ordregiver.

Entreprenøren er forpligtet at rengøre byggeplads og deponere alt affald.

§ 6

Ekstraarbejde, projektændringer etc. aftales skriftligt, eventuelt ved anvendelse af Håndværksrådets aftaleseddel.

§ 7

På ordregivers vegne føres tilsyn med arbejdet af rådgivningsingeniør

Navn C

Tilsynet kan tegne ordregiver ved aftaler om ekstraarbejde, projektændringer m.v.

§ 8

I tilfælde af forsinkelse efter AB 92, § 25 fra Entreprenørens side

betaler entreprenøren en dagbod, stor DKK DKK 3000

§ 9

Nærværende kontrakt oprettes i to ligelydende eksemplarer.

Nærværende kontrakt er skrevet i 2 sprog. I tilfælde af uoverensstemmelse mellem den danske version og den engelske oversættelse, er den danske gældende.

Dato: 25.06.2015

Dato: 25.06.2015

Signatur bygherre:

Signatur Entreprenør:

[sign.]

[sign.]«

Der er enighed om, at der for arbejderne udført i henhold til de 25 kontrakter i alt er udstedt 80 fakturaer af R.E. Bygg UAB henholdsvis UAB Montage Eksperten. De beløb, som der er faktureret for, vedrører beløb af en størrelsesorden fra 1.200 kr. (som R.E. Bygg UAB fakturerede X den 2. juni 2015 for rengøring og silikonearbejde på ejendommen beliggende Borupvang 2) til 204.000 kr. (som UAB Montage Eksperten fakturerede X den 25. september 2015 for arbejder i henhold til kontrakt udført på ejendommen beliggende Lyskær 13A). Det fremgår endvidere, at R.E. Bygg UAB udstedte i alt 17 fakturaer til Y for arbejder på ejendommen beliggende Hvedemarken 3.

Der foreligger vedrørende ejendommen Lyskær 13A en tegning af 12. juni 2015 og en rumbeskrivelse »Rev. 1 af 26.06.2015«. Af rumbeskrivelsen fremgår det, at visse af rummene var »showrooms«.

Der foreligger tilbud på arbejder afgivet af:

- Sundstrup Montage dateret juni 2014 vedrørende ejendommen beliggende Lyskær 13A,
- Søgårdsvej ApS af 10. juni 2014 vedrørende gulve på ejendommen beliggende Lyskær 13A,
- Wedel Installation ApS af 19. juni 2014 vedrørende ejendommen beliggende Lyskær 13A,
- NL-electric af 21. januar 2015 vedrørende ejendommen beliggende Lejrevej 8,
- Erik Frederiksen ApS af 21. februar 2015 vedrørende ejendommen beliggende Lejrevej 8, og
- Sundstrup Montage af 2. juni 2015 vedrørende ejendommen beliggende Lejrevej 8.

Disse tilbud indeholder alle en nærmere specifikation af det arbejde, der tilbydes leveret.

Der foreligger endvidere fakturaer fra:

- Wedel Installation ApS af 26. juli 2014, af 28. september 2014, af 31. oktober 2014 og af 27. november 2014 med stædeopgørelser vedrørende ejendommen Lyskær 13A,
- Erik Frederiksen ApS af 2. juli 2015 og af 25. juli 2015 for à conto-arbejder og slutafregning på ejendommen beliggende Lejrevej 8,
- Sundstrup Montage af 16. august 2015 og af 26. juni 2015 for à conto-arbejder på ejendommen beliggende Lejrevej 8,
- Søgårdsvej ApS af 13. august 2015, af 27. august 2015, af 3. september 2015, af 17. september 2015 og af 22. oktober 2015 for à conto-arbejder vedrørende ejendommen Lyskær 13A.

Den 10. september 2015 udfyldte to litauiske håndværkere, B og D, et kontrolspørgeskema i forbindelse med en arbejdsgiverkontrol af en entreprise, som R.E. Bygg UAB udførte for Y. Blanketten for spørgeskemaet var udfærdiget på dansk og litauisk. Af de udfyldte spørgeskemaer fremgår det, at B førte dagligt tilsyn med arbejdet. Det fremgår endvidere, at C gav instruktion om ar-

bejdets udførelse samt skulle godkende det færdige arbejde. Endvidere fremgår det, at R.E. Bygg UAB havde afholdt udgifter til transport og logi, og at den ansatte selv betalte for kost. Det fremgår tillige, at arbejdsredskaber og maskiner blev stillet til rådighed af R.E. Bygg UAB, at halvdelen af materialerne blev leveret af bygherre, og endelig at ansvaret for sikkerheden på arbejdspladsen påhvilede B, E og F.

Der foreligger årsrapporter dateret den 26. april 2016 for UAB Montage Eksper-ten og R.E. Bygg UAB for 2015. Af årsrapporten for R.E. Bygg UAB, der er i en dansk oversættelse, fremgår det blandt andet, at der i 2015 gennemsnitligt var 19 ansatte i virksomheden, og at virksomhedens aktiviteter var angivet som ud-førelse af »gulvbelægninger og vægbelægninger«, »male- og glarmesterforret-ninger« og »anden bygningsfærdiggørelse«. Virksomhedens resultatopgørelse var angivet som følger (tallene er i euro):

Oplysningerne fremlægges i 1 (enheder)

Lø be	POSTER	Note nr.	Regnskabsår	Forudgående regnskabs
1.	I. INDTÆGTER FRA SALG		534584	384941
2.	II. SALGSOMKOSTNINGER		308304	212793
3.	III. SAMLET OVERSKUD (UNDERSKUD) (1-2)		226280	172148
4.	IV. DRIFTSOMKOSTNINGER		211566	161581
5.	V. OVERSKUD AF PRIMÆR DRIFT (UNDERSKUD) (3-4)		14714	10567
6.	VI. ANDRE AKTIVITETER		2	
7.	VII. FINANSERINGS- OG INVESTERINGSAKTIVITET		-132	62
8.	VIII. OVERSKUD AF ORDINÆR DRIFT (UNDERSKUD) (5+6+7)		14584	10629
9.	IX. EKSTRAORDINÆR INDTÆGT			
10.	X. EKSTRAORDINÆRE UDGIFTER			
11.	XI. OVERSKUD (UNDERSKUD) FØR SKAT (8+9-10)		14584	10629
12.	XII. SELSKABSSKAT		3629	1951
13.	XIII. NETTODRIFTSOVERSKUD (UNDERSKUD) (11-12)		10955	8678

Ifølge udskrifter af det centrale virksomhedsregister af 12. marts 2019 var X registeret under branchekode 681000, »Køb og salg af fast ejendom« og bibranchekode 682040, »Udlejning af erhvervsejendomme«. Selskabets formål var ifølge registeroplysningerne at drive virksomhed i ind- og

udland med ejendomsinvestering og al dermed forbunden virksomhed. Y var registreret under branchekode 412000, »Opførelse af bygninger«. Y' formål var håndværk, handel og industri samt al i forbindelse hermed stående virksomhed.

En udskrift af 16. september 2019 af Z' hjemmeside indeholder følgende omtale af den »særlige Stensdal-stil«:

»Gennem de senere år har vi udviklet et særligt Stensdal-koncept, som vi folder ud i langt de fleste af de ejendomme, vi køber for at renovere. Det er i den eksklusive ende, hvor alt endevendes. Fra installationer under gulv og over loft – til de synlige detaljer i indretningen.

...

De ejendomme, vi har i porteføljen – og køber ind til den – har ofte levet et trist liv i de senere år. Den slags med nærmest usynlige facader, der måske har været gemt bag træer eller buske. Ejendomme, der ikke har været plejet i årevis, og hvor forholdene både udenfor og indenfor har været triste, nærmest i forfald. Det er den slags ejendomme, vi tror på – og investerer i. For når først vi tager fat, bliver forvandlingen meget markant. Vi mener det, når vi renoverer – og vi går til den. Ejendomme, der tidligere har levet et anonymt liv, men hvor beliggenheden er eftertragtet, får pludselig nyt liv og bliver til et attraktivt lejemål, der ser dagens lys.«

Cs aktiviteter omtales således i en udskrift af Zs hjemmeside af 16. september 2019:

»C har som Projektchef siden 2014 haft ansvaret for at istandsætte og vedligeholde vores ejendomme. Med en baggrund som både uddannet tømrer og bygningskonstruktør og tidligere ansættelser i bl.a. ..., er C den rigtige mand til at styre projekter og tidsplaner – både bag skrivebordet og ude i ejendommene, når de er under ombygning eller istandsættelse.

Når C ikke svinger pisken over håndværkere, går han gerne lange ture ...«

Der er under sagen afholdt syn og skøn ved skønsmand, arkitekt og byggeøkonom Kurt Schou. Af skønserklæringen af 2. marts 2020 fremgår følgende spørgsmål og svar:

»10. Spørgsmål fra rekvirenten

...

Spørgsmål 1:

Er det sædvanligt, at det i forbindelse med indgåelse af entrepriseaftaler aftales, at hverken bygherre eller entreprenør stiller sikkerhed i henhold til AB 92 §§ 6 og 7, hvis

- a) der er tale om en mindre entreprise (under kr. 1.000.000),
- b) der er tale om simple arbejder uden projektering, og/eller
- c) parterne har haft et længerevarende samarbejdsforhold.

Svar på spørgsmål 1:

- a. Det er sædvanligt, at der stilles sikkerhed ved arbejder. Bygherren stiller normalt ikke sikkerhed ved arbejder under kr. 1.000.000.
- b. Det har ingen betydning om der ved arbejdet indgår en projektering.
- c. Hvis firmaerne kender hinanden godt og har tillid til hinandens økonomi og udførelses, stilles sædvanligvis ikke sikkerhed ved arbejder der er under kr. 1.000.000.

Spørgsmål 2:

Såfremt spørgsmål 1 besvares således, at det ikke er sædvanligt, at der ikke stilles sikkerhed i henhold til AB 92 §§ 6 og 7, når der er tale om en mindre entreprise (under kr. 1.000.000), bedes det oplyst, hvorvidt dette alligevel er sædvanligt, såfremt der afregnes aconto pr. måned., herunder hvor store de månedlige aconto afregninger kan være beløbsmæssigt, førend det ikke længere anses for sædvanligt.

Svar på spørgsmål 2:

Månedlige aconto udbetaling har ikke indflydelse på sikkerhedsstillelsen. Sikkerhedsstillelsen nedskrives ved aflevering jf. AB 92 §28, fra 15% til 10% der herefter står til 1. årsgennemgang, herefter nedskrives ved fejlfrit arbejde til 2% der henstår til 5 årseftersynet.

Spørgsmål 3:

Er det sædvanligt, at bygherren leverer materialer, eventuelt specialværktøj samt større maskiner til udførelsen (bygherreleverancer), men således at entreprenøren selv medbringer håndværktøj mv.?

Svar på spørgsmål 3:

Efter skønsmandens erfaring er det kun i særlige tilfælde, at bygherren har mulighed for fordelagtigt materiale- og specielt materielindkøb og at denne med fordel gør det. Ved egen produktion med egne håndværker stiller entreprenøren / bygherren for materiale og materielindkøb.

Spørgsmål 4:

Er det sædvanligt, at bygherren står for projekteringen af arbejderne (udarbejdelse af eventuelle tegninger mv. der er nødvendige for udførelsen), når der er tale om hoved- eller fagentreprisearbejde?

Svar på spørgsmål 4:

Ja, det er normalt, at bygherren leverer projektgrundlag og tegninger.

Spørgsmål 5:

Er det sædvanligt, at entrepriseaftaler udarbejdes uden omfattende individuel regulering af vilkår i selve kontrakten, men i stedet henviser til almindelige betingelser (AB 92) bilagt kontrakten?

Svar på spørgsmål 5:

Normalt aftales det hvad og hvilke arbejder der skal udføres, enten i entrepriseaftalen eller med henvisning til bilag, tegninger og beskrivelser – helt i overensstemmelse med AB 92 der forudsætter entydigt projektgrundlag.

Spørgsmål 6:

Er det sædvanligt, at kontraktens arbejdsbeskrivelse i forbindelse med simple entreprisearbejder kun i hovedtræk beskriver ydelsen, og at parterne i øvrigt aftaler omfanget baseret på en gennemgang på selve pladsen? Har det betydning for besvarelsen heraf, om der foreligger et længerevarende samarbejdsforhold.

Svar på spørgsmål 6:

Der er i AB 92 § 11 taget højde for en projektgennemgang, hvor entreprenøren har krav på en projektgennemgang, for sikring af forståelse for projektets omfang og indhold. Det er endvidere bygherrens sikring af, at entreprenøren har forstået opgavens omfang og kvalitetskrav.

Gennemgangen kan foregå ved møde parterne imellem på byggepladsen – forudsættes at resultatet nedskrives eller refereres. Ved længerevarende samarbejdsforhold og kendskab til hinanden, kan kvalitetsforhold og projektgennemgangen lettere sikres.

Spørgsmål 7:

Er det sædvanligt, at bygherren fører tilsyn med arbejdet, herunder

- a) foretager stikprøvekontrol af det udførte arbejde,
- b) foretager kassation af eventuelle mangelfulde arbejder, og/eller
- c) foretager afklaring af ydelsesomfanget i tilfældet af uklarheder eller uenigheder.

Svar på spørgsmål 7:

- a. Ja
- b. Ja
- c. Ja, se svar ad spørgsmål 6.

Spørgsmål 8:

Er det sædvanligt, at parterne i en entrepriseaftale ikke udarbejder bemandingsplan?

Svar på spørgsmål 8:

Det er ikke sædvanligt, at der udarbejdes bemandingsplan ved mindre arbejder.

Spørgsmål 9:

Er det sædvanligt, at bygherren tegner og betaler eventuelle forsikringer relateret til entreprisen, herunder byggepladsforsikring? Har det betydning for besvarelsen heraf, om entrepriserne har en sådan beløbsmæssig størrelse, at de falder ind under bygherrens almindelige forsikring.

Svar på spørgsmål 9:

Ja, bygherren tegner brand- og stormskadeforsikring og medtager underentrepriser ved navn i forsikring for jf. AB 92 § 8.

Entreprenøren skal som regel have sædvanlig ansvarsforsikring jf. AB 92 § 8.3.

Spørgsmål 10:

Fremtræder de vedlagte eksempler entrepriseaftaler som sædvanlige, herunder for så vidt angår

- a) aftalte rammevilkår (AB 92) for den pågældende type arbejder,
- b) størrelsen af den aftalte dagbod i relation til entreprisensummen, og
- c) generel detaljeringsgrad for sammenlignelige entrepriser.

Svar på spørgsmål 10:

Normalt vil der i entrepriseaftaler, nøje være beskrevet arbejdets art, omfang, hvilke ydelser og materialer der skal indgå, og evt. om der i entreprisen indgår bygherreleverancer i form af materialer og eller materiel.

- a) De fremlagte eksempler benævnt Entreprisekontrakt er ikke sædvanlige for at være aftale i henhold til reglerne i AB 92.
- b) De anførte dagbodsstørrelser er usædvanlige idet skønsmanden betragter aftalerne som en personalerelaterede aftale. Der er ikke i det fremlagte materiale oplyst om hvornår dagboden træder i kraft om, ligesom der ikke er taget højde for reaktion overfor efterfølgende eller anden entreprise.

- c) Efter skønsmandens gennemgang af de enkelte aftaler vurderes disse som individuelle personrelaterede aftaler.
Der for entrepriseaftaler burde være firmarelateret for de enkelte arbejdsydelser og sammenskrevet til en entrepriseaftale.

11. Spørgsmål fra modpart 1

...

Spørgsmål IA:

Såfremt det ikke fremgår af besvarelsen af spørgsmål 1-6, bedes skønsmanden redegøre for, hvilken

forståelse af ordene "sædvanligt" og "sædvanlige" der er anlagt ved spørgsmålenes besvarelse (f.eks. om der ved "sædvanligt" er forstået i mere end 50 % af tilfældene, i mere end 2/3 af tilfældene eller lignende).

Svar på spørgsmål IA:

Skønsmanden ser ingen forskel på begreberne.

Spørgsmål IB:

I det omfang, det ikke er præciseret under besvarelsen af spørgsmål 4, bedes skønsmanden redegøre overordnet for, hvad der forstås ved hoved- og fagentreprise.

Svar på spørgsmål IB:

Hovedentreprise er en entrepriseform der samler alle entrepriser under én entreprise og denne har ansvar og koordinering for alle ydelser anført heri.

Fagentrepriser er en entrepriseform der dækker den enkelte håndværksmæssige entreprise / arbejde og denne udelukkende har ansvar for egne arbejder.
Bygherren har herved koordineringspligten overfor de enkelte entrepriser som f.eks.

Maler udfører kun malerarbejde.

Tømrer udfører Tømrerarbejde

VVS udfører kun VVS arbejde.

Tagdækning kun tagarbejde.

Murer kun murerarbejde.

El-installatør, kun el arbejder

e.t.c.

Ved fagentrepriser er det bygherrens opgave at sikrer, at der er klargjort for den aktuelle fagentreprenørs arbejde kan gennemføres.

I modsætning til hovedentreprisen er det dennes opgave at sikrer, alle underentreprenører udfører dissers arbejde og har ansvar for overholdelse af pris og tid.

Spørgsmål IC:

Skønsmanden bedes redegøre for, om arbejdsopgaverne indeholdt i de vedlagte kontrakter har karakter af almindelige ydelser (dvs. ydelser, der kan løses uden særlige kompetencer mv.) eller specialiserede

ydelse (dvs. ydelse, der kun kan løses med særlige kompetencer mv.) for danske byggevirksomheder.

Svar på spørgsmål IC:

De fremlagte kontrakter har karakter af, at der ikke kræves særlige kompetencer eller autorisation for udførelse, Det kan være entrepriser som maler, tømrer eller murer og tilsvarende virksomheder i ind-såvel som udland.

Spørgsmål ID:

Skønsmanden bedes sammenholde de vedlagte kontrakter med kontrakterne fremlagt som retssagens bilag B-D og redegøre for, om der er forskelle og ligheder mellem kontrakterne indgået med de udenlandske henholdsvis de danske virksomheder samt redegøre for, om kontrakterne med de danske virksomheder kan anses for at være af særlig karakter.

Svar på spørgsmål ID:

Arbejderne i bilag B, C og D er arbejder der kræver autorisation for det enkelte arbejde og skal udføres af firmaer der har autorisation for det enkelte arbejde.

Bilagene er tilbud på ydelse og kræver vel accept forud for udførelse overfor autoriserede firmaer.

Dette udelukker ikke udenlandske firmaer med autorisation for det enkelte arbejde.

Spørgsmål IE:

Skønsmanden bedes redegøre for, om arbejdsbeskrivelserne i de vedlagte kontrakter gør det muligt at udføre det aftalte arbejde, eller om yderligere instruktion, ledelse og/eller vejledning er nødvendig.

Svar på spørgsmål IE:

Skønsmanden henviser bl.a. til svar ad spørgsmål 6.

Ved de enkelte håndværksrelaterede arbejder er det nødvendig med detailtegninger, beskrivelse / instruktion om udførelse, samt anvendelse af materialer for korrekte udførelser.

Arbejdsmiljøinstruks vil også være påkrævet.

Spørgsmål IF:

Såfremt spørgsmål 10, litra c, er besvaret bekræftende bedes skønsmanden oplyse, om besvarelsen af baseret på faktisk indgåede aftaler og i bekræftende fald vedlægge skønserklæringen (evt. anonymiserede) eksempler herpå.

Svar på spørgsmål IF:

Skønsmanden har ikke konkrete eksempler at vedlægge.

Spørgsmål IG:

Skønsmanden bedes sammenholde arbejdsbeskrivelserne samt kontraktvilkårene med de aftalte priser i de vedlagte kontrakter og redegøre for, om de aftalte priser svarer til markedspris.

Svar på spørgsmål IG:

De i kontrakterne indeholdte priser svarer, efter skønsmandens opfattelse ikke til markedspris på det tidspunkt hvor disse er indgået. Efter skønsmandens vurdering, ses ikke at være taget hensyn til risiko, ansvarsforsikring, dækningsbidrag samt alm. personligt håndværktøj og værnemidler, der må forventes at den enkelte håndværker selv sørger for, medmindre andet er aftalt.

Spørgsmål IH:

Skønsmanden bedes redegøre for, i hvilket omfang der efter hans erfaring sker aconto-afregning af opgaver som dem, der fremgår af de vedlagte kontrakter, og hvorledes afregningen sker (når der faktisk foretages acontoafregning), herunder om den sker på baggrund af timetal, fremskridt i byggeriet eller andet.

Svar på spørgsmål IH:

Det er normalt, at der sker aconto-afregning månedsvis jf. AB 92 § 22. Aconto afregning kan ske ved udført arbejde og efter anvendt timetal. Der kan også ved enkelte arbejder være aftalt at afregning foregår ved arbejdets afslutning når dette er bygherrekontrolleret udført i overensstemmelse med entrepriseaftalens kvalitet.

Spørgsmål II:

Anvendes ikke.

Spørgsmål IJ:

Skønsmanden bedes sammenholde kontrakterne og fakturaerne i retsagens bilag A og redegøre for, om fakturaerne svarer til brancheskik for opgaver af den karakter, der er omhandlet af kontrakterne, og i benægtende fald redegøre for afvigelserne.

Svar på spørgsmål IJ:

Fakturering er ved alle aftaler under bilag A afregnet til fuld pris 100%, dog undtaget den 3. aftale der mangler kr. 166.100 i afregningen eller ca. 25%.

Skønsmanden kan ikke se om dette skyldes forglemmelser i bilagene eller udtryk for manglende ydelse.

Skønsmanden kan ikke konstatere om moms afregnes separat via byggherre, idet ingen af de fremlagte fakturaer er momsbelagt – hvilket af entreprisekontrakt klart oplyser at beløbene er i DDK. og ekskl. moms.

Spørgsmål IK:

Såfremt spørgsmål 6 er besvaret bekræftende, bedes skønsmanden redegøre for, om der under gennemgangen på pladsen sædvanligvis sker dokumentation af de indgåede aftaler, f.eks. i byggemødereferater eller lignende?

Svar på spørgsmål IK:

Ved projektgennemgang jf. ad svar på spørgsmål 6 sker der sædvanligvis ikke yderlig gennemgang ved byggemøder, idet skønsmanden for-

udsætter at entreprisgennemgangen har været tilstrækkelig grundig og modtager har forstået denne.

Ved byggemøder er det normalt, at refererer arbejdets stadi i byggemøde eller stadi afmelding på tidsplan, og dette foregår ved gennemgang på pladsen enten forud for byggemødet eller i tilslutning dertil.

Spørgsmål IL:

Såfremt spørgsmål 6 er besvaret bekræftende, og spørgsmål ID er besvaret benægtende, bedes skønsmanden redegøre for, om det efter hans erfaring er muligt at vurdere, hvornår arbejdet svarer til det aftalte (både for så vidt angår omfang og kvalitet), hvad der har karakter af ekstraarbejder og at placere et ansvar for fejl og mangler. I bekræftende fald bedes skønsmanden henviser til sammenlignelige sager.

Svar på spørgsmål IL:

Det er skønsmandens erfaring, at det er muligt ud fra aftalerne indgået på grundlag af AB 92, at konstaterer om der er fejl og mangler og derved placerer ansvar.

Dersom der skulle være uenighed om fejl og mangler, taler parterne sig som regel tilrette om udbedring. I modsat fald må parterne afklarer dette ved voldgift.«

Af den supplerende skønserklæring af 4. december 2020 fremgår følgende spørgsmål og svar:

»8. Supplerende spørgsmål fra rekvirenten

...

Spørgsmål SS 1:

Skønsmanden bedes oplyse, hvor den for bygherren største økonomiske risiko består, hvis der er tale om entrepriser vedr. renoveringsopgaver i nyere ejendomme (opført senere end 1980), som omfatter fagene: tømrer, maler og flisemurer – er det vedrørende 1) timeforbruget eller 2) materialeforbruget?

Svar på spørgsmål SS 1:

Risiko ved ombygninger er tidsforbruget en ubekendt faktor, ligesom materialeforbruget er en ukendt tilsvarende risiko, medmindre der foreligger et eentydigt projektmateriale.

Spørgsmål SS 2:

Skønsmanden bedes oplyse, hvem der bærer den økonomiske risiko for den hændelige undergang af byggematerialer leveret af bygherren på arbejdspladsen – er det entreprenøren eller bygherren – idet det forudsættes at AB92 er vedtaget?

Svar på spørgsmål SS 2:

Dette spørgsmål er efter skønsmandens opfattelse af juridisk art, der må antages at ligge udenfor hvad skønsmanden skal besvare.

Spørgsmål SS 3:

Skønsmanden bedes oplyse, hvorvidt det jævnligt forekommer, at en bygherre indgår aftaler med entreprenører og håndværksfirmaer – der har samarbejdet tidligere - om udførelse af konkrete arbejdsopgaver gennem afgivelse af prisoverslag og efterfølgende accept enten telefonisk eller pr. mail?

Svar på spørgsmål SS 3:

Skønsmanden kan bekræfte, at det forekommer at benytte samme entreprenør ved opgaver, hvor samarbejdet ved tidligere arbejdsopgaver har været positivt – dette gælder dog kun ved opgaver der ikke er reguleret ved offentlig finansiering, hvor udbudskrav er gældende. Det er sædvanligt at prisoverslag afgives på den enkelte opgave til bygherrens godkendelse, forud for afgivelse af accept pr. mail.

Spørgsmål SS 4:

Skønsmanden bedes oplyse, hvorvidt det vedr. aconto faktureringer jævnligt forekommer, at der på baggrund af en konkret stadeopgørelse mellem bygherretilsyn og håndværker/entreprenør aftales aconto fakturering i sådanne arbejdsopgaver, som beskrevet under spørgsmål 3?

Svar på spørgsmål SS 4:

Skønsmanden kan bekræfte, at det er sædvanligt med månedlig a`conto betaling efter opgørelse over præsterede ydelser.«

Forklaringer

Der er afgivet forklaring af A, G, H, skønsmand Kurt Schou, C og E.

Direktør A har forklaret blandt andet, at koncernen stort set udelukkende ejer erhvervsejendomme. I 2015 rådede man over 70.000 m². Man købte og udlejede ejendomme og istandsatte efter behov. Der skulle hele tiden vedligeholdes og renoveres, når man havde så mange lejemaal. X havde fire erhvervsejendomme i 2015, den ene beliggende Lyskjær 13A. Der var ingen ansatte i Y. Udgifterne for de ydelser, Y leverede til andre selskaber i koncernen, blev fordelt ud til aftagerselskaberne, herunder udgifter til indkøb af materialer og til entreprenørers og håndværkeres ombygning af koncernens ejendomme. X stillede C til rådighed for Y til brug for ombygninger og istandsættelser.

Entreprisekontrakten af 18. marts 2015 blev indgået mellem Y og afhørtes enkeltmandsvirksomhed, X Erhverv. Arbejderne fandt sted på hans private ejendom på Lejrevej. Det er en gammel firlænget gård, der ligger i Lejre. I forbindelse med nedrivningen af en lade opstod der mulighed for at opføre nogle rækkehuse. Han henvendte sig til de håndværkere, som han havde erfaring med i virksomhedsregi. Det startede med stueplanet, og der kom mere arbejde til, så der blev efterfaktureret. R.E. Bygg UAB og UAB Mon-

tage Eksperten blev benyttet. Faktureringen foregik gennem Y på samme måde som andre ydelser fra R.E. Bygg UAB og UAB Montage Eksperten, da han ville sikre sig, at momsen blev korrekt beregnet. De litauiske selskabers faktura var uden moms, og privat er han ikke momsregistreret. Han brugte et kontraktparadigme. Prisen var aftalt til omkostningerne plus 10 % for at overholde armslængdeprincippet. C førte tilsyn på hans vegne.

I 2015 var der seks ansatte i X: En direktør, C og fire administrative medarbejdere. Der var ingen ansatte håndværkere. X driver ikke byggevirksomhed, men udlejer ejendomme og istandsætter dem, når der er behov. Y er et indkøbsselskab, der indkøber alt, hvad der har med ejendommene at gøre, f.eks. byggematerialer, håndværksydelser og møbler til fællesarealer. Indkøbene går til ejendomsdrift og ikke til kontorhold. Y indgik aftaler med de danske og udenlandske virksomheder og antog C til byggestyring. De arbejdsopgaver, som de litauiske selskaber udførte, var ikke integrerede i de to danske selskaber. De litauiske selskaber er selvstændige entreprenører på linje med f.eks. de VVS-firmaer og elektrikere, man har benyttet sig af. De er dygtige.

Han mindes ikke, hvordan han fik kontakt til de litauiske selskaber. Muligvis var det en tidligere medarbejder, der anbefalede dem. De litauiske selskaber har erfaring med tømrer-, flise-, murer- og malerarbejde, og indimellem fjerner de også skillevægge. Ejendommen Lyskjær 13A bestod dengang af fire lejemål. Entreprisekontrakterne var ikke overlappende, da der var tale om istandsættelse af individuelle lejemål. Selvom X også bruger danske håndværkere, valgte man de litauiske navnlig på grund af forholdet mellem pris og kvalitet. De litauiske selskaber har god bemanning og arbejder hurtigt. Han har samarbejdet med de litauiske selskaber i adskillige år, og de holder, hvad de lover. Der er ikke tale om komplekse opgaver, hvor der kan være behov for at indgå kontrakt god tid i forvejen. Lejemålene er ofte allerede udlejede, så der skal arbejdes hurtigt. Man gik til danske håndværkere, når man f.eks. skulle udskifte VVS i hele ejendommen. Det var ikke sådan, at de danske virksomheder afgav ét samlet tilbud per lokation. De litauiske håndværkere medbragte alt, hvad de skulle bruge, herunder køretøjer, trailere og håndværktøj. X og Y sørgede for stilladser, lifte og affaldscontainere, fordi det kræver tilladelse.

Udtrykket »Stensdal-stilen« er en markedsføringsbetegnelse. Det er den samme stil, der går igen i ejendommene. På den måde ved håndværkerne, hvad der skal leveres. Karakteristisk for stilen er blandt andet, at gulve og lofter bliver renoveret, der monteres sorte døre og Svane-køkken, og man anvender de samme klinker. Normalt afgav de danske entreprenører tilbud til C,

som forhandlede, inden der blev givet accept. Man indgik ikke altid en formel kontrakt. Man har samarbejdet i mange år med Sundstrup Montage, fordi Sundstrup Montage ved, hvad koncernen forventer. Ved indhentning af tilbud blev der udarbejdet en tegning, som blev gennemgået minutiøst, og som dannede grundlag for entreprenørernes tilbud. Det kunne se summarisk ud, men det var tilstrækkeligt. Efter hans opfattelse indgår rumbeskrivelserne og tegningerne i aftalegrundlaget. Rumbeskrivelsen blev udleveret til entreprenørerne. Processen har aldrig givet anledning til problemer.

Samhandelsaftalen med Bygma gjorde, at man kunne undgå at betale avance til entreprenøren. Takket være koncernens soliditet kunne man typisk også få bedre rabatter end de udenlandske entreprenører. De udenlandske entreprenører medbragte ikke materialer, da udenlandsk materiale ikke overholder gældende produktkrav i Danmark. Man brugte altid de samme materialer i ejendommene, navnlig glasskillevægge og køkkener. Tilbuddet af juni 2014 fra Sundstrup Montage er en VVS-entreprise. Der forelå tegningsmateriale og beskrivelser. C og Sundstrup Montage var givetvis enige om, hvad der skulle leveres. Der var indgået aftale med Sundstrup Montage om, at Sundstrup Montage skulle have 12 % avance på materialer. Sundstrup Montage tilbød endvidere en fast kvadratmeterpris for gulvarbejdet. Man vedtog AB 92 i samtlige entrepriseaftaler.

Der var ikke noget stort ansvar forbundet med entrepriseaftalen af 26. februar 2015 mellem X og R.E. Bygg UAB vedrørende istandsættelse af ejendommen beliggende Lyskær 13A. Der var tale om oprydning af en stueetage. AB 92 giver en 5-årig garantiperiode og regulerer ansvaret på byggepladsen. RUT har med kontrol at gøre. Bygherre er pligtig at påse, at der udleveres kopi af registreringer i RUT.

Y' selskabsregistrering går tilbage til 1977, hvor selskabet blev stiftet. Selskabets vedtægtsmæssige formål havde ingen betydning, da det blev opkøbt, og af den grund var man heller ikke opmærksom derpå. Der er ikke indgået aftaler med andre udenlandske selskaber end de litauiske. Alt kontraktmateriale mellem danske entreprenører og X henholdsvis Y er fremlagt. Det er korrekt beskrevet, når Y' revisor til SKAT har anført, at *»[s]elskabets aktivitet består i at sørge for vedligeholdelse og istandsættelse af koncernens ejendomme.«* Y er ejendomselskabernes forlængede arm. Når der var brug for autoriseret håndværksvirksomhed, gav det sig selv, at der skulle indhentes tilbud fra en dansk virksomhed. I andre tilfælde afhang valget navnlig af tilgængelighed og pris. Han ved ikke, hvad arbejdsbeskrivelsen »tømmerarbejde«, der fremgår af en kontrakt af 10. april 2015 vedrørende ejendommen beliggende Skjernvej 1, omfatter, men enterprisesummen var kun på 72.700 kr. Han ved heller ikke, hvad arbejdsbeskrivelsen »malerarbejde«, »tømrerarbejde«, »rengøring« og »murerarbejde« i

kontrakt af 25. juni 2015 vedrørende ejendommen beliggende Lyskjær 13A nærmere angår, men kan ikke forestille sig, at der har været tvivl herom, da kontraktsummen lød på 650.000 kr. At den fremlagte rumbeskrivelse vedrørende samme ejendom er dateret den 26. juni 2015, skyldes øjensynligt, at der er tale om en revideret udgave. Kontrakterne for arbejderne på ejendommen beliggende Borupvang drejede sig om forskellige lejemål, idet ejendommen består af kælder, stue, 1. og 2. sal. Man ville ikke indgå en kontakt med danske håndværkere, når kontraktsummen var så lille. At tilbuddet fra Erik Frederiksen ApS er mere detaljeret, skyldes, at kloakarbejde er et autoriseret fag.

Ved mangler ved det udførte blev der reklameret over for R.E. Bygg UAB og UAB Montage Eksperten, og der skete udbedring. Man har ikke gjort økonomiske mangelskrav gældende mod de litauiske selskaber. Ejendommen beliggende Hvedemarken 5 havde været udsat for en større brandskade, og der skulle laves flere indretningsentrepriser. Han erindrer ikke, hvad de aftalte arbejder med de litauiske selskaber var udtryk for. Muligvis var der tale om udførelse af en række yderligere småopgaver undervejs. Der blev indgået mange kontrakter, fordi der er tale om en stor ejendom med mange lejemål. Nogle af kontrakterne vedrørende ejendommen Lyskjær 13A vedrørte småopgaver. For den ejendom var der også det særlige, at X og Y' hovedkontor lå der, og ejendommen blev gradvist renoveret etagevis, inden lejemålene blev udlejet. Derfor indgik man mange kontrakter successivt.

Han godkendte à conto-afregningerne. Man brugte også stadeopgørelser i forhold til de litauiske selskaber. De blev dog ikke nedfældet på skrift, fordi der ofte var enighed om, hvor meget der var udført. De mange fakturaer for arbejderne på ejendommen beliggende Hvedemarken 5 må skyldes en opdeling på de enkelte fag. Han ved ikke, om de knyttede sig til tømrer- eller malerarbejde. Det er ikke udtryk for, at man foretog mange stadeopgørelser. Det kan være, at de litauiske selskaber ønskede at opdele deres fakturaer på arbejdstyper. Han var ikke indblandet i, hvor stor dagbod der skulle fastsættes for de enkelte arbejdsopgaver.

G har forklaret blandt andet, at han er direktør for Njord VVS. Før hed virksomheden Sundstrup Montage. I 2015 bestod arbejdet hovedsageligt af vand- og varmearbejde. Han havde ikke autorisation. Han var den eneste medarbejder. Inden 2015 arbejdede han i halvandet års tid for As koncern.

Tilbuddet af 2. juni 2015 angik opførelse af tre rækkehuse i Lejre. Det drejede sig om etablering af vand og varme og omfattede alt inden for VVS. Til at udføre gas og vand benyttede han sig af en autoriseret samarbejdspartner. Det var svært at prissætte opgaven. Han besigtigede stedet og dets installationer med C og så tegninger, hvorefter han udfærdigede sit tilbud.

Stensdal-stilen gør ejendommene ensartede, hvilket gør det nemmere at udarbejde tilbud og udføre arbejdet. Accept på tilbud kom mundtligt eller per mail. AB 92 var altid vedtaget. Vidnet leverede de fleste materialer. X og Y leverede også enkelte materialer, f.eks. håndvaske eller badeværelsesskabe. Han havde indgået en samhandelsaftale, der bestod af grossistens kostpris med tillæg af en fortjeneste. Han kunne udnytte sine rabatter, hvilket gjorde det billigere for X og Y. Der skete à conto-afregning ud fra, hvor langt man var med arbejdet. C stod for økonomi. Når et bestemt punkt i udførelsen var nået, ville vidnet og C blive enige om en pris, som vidnet à conto-fakturerede ud fra. Nogle gange blev der udarbejdet en studeopgørelse. Det skete typisk ved større arbejdsopgaver som illustreret ved fakturaen af 12. august 2014.

H har forklaret blandt andet, at han er tømrermester i Brdr. Gottlieb ApS. I 2015 havde man ni eller ti ansatte. Inden 2015 havde virksomheden samarbejdet med As koncern i to til tre år. Han arbejdede mest med køkkener, glasvægge og tage, samt reparationer. Hans virksomhed tilbød As koncern faste priser på køkkener og glasvægge. Vidnets virksomhed stod kun for monteringen. Koncernen leverede køkkenerne, der var fra Svane Køkkenet. Glasvægge blev monteret til en enhedspris per løbende meter. Han brugte egne folk til at udføre opgaven. Hans daglige kontakt var med C. Man mødtes og aftalte en opgave, i hvilken forbindelse vidnet foretog opmåling. På grund af enhedspriserne var der ikke behov for at afgive tilbud på montering af glasvægge.

Han er bekendt med Stensdal-stilen. Den gør det lettere at afgive tilbud, for det er det samme hver gang. AB 92 blev normalt kun vedtaget ved større kontrakter. De øvrige bygherrer, hans virksomhed har arbejdet for, leverer også selv materialer. À conto-fakturering skete efter udført arbejde. Han plejede at sende en faktura. Han ved ikke, hvem der godkendte for As koncern, men fakturaerne blev betalt. Han har arbejdet med koncernen i ca. otte år. Det er hele tiden foregået på samme måde.

Skønsmand Kurt Schou har forklaret blandt andet, at arbejdsydelsen i kontrakt af 25. juni 2015 vedrørende istandsættelsen af ejendommen beliggende Lyskjær 13A er yderst sparsomt beskrevet. Man kan ikke forholde sig til en sådan arbejdsbeskrivelse, når kontraktsummen er på 650.000 kr. Kontrakten indeholder ikke oplysning om kvadratmeterantal eller typen af malerarbejde. Det er nødvendigt med en beskrivelse, f.eks. et besigtigelsesreferat. En beskrivelse af arbejderne vil normalt indgå i det skriftlige aftalegrundlag. Der vil sædvanligvis være både tegninger og arbejdsbeskrivelse. Som oftest vil man gennemgå arbejdsopgaven og nedfælde det i et referat, der bruges som grundlag for udarbejdelse af tilbud. Referatet vil typisk indeholde en beskrivelse af arbejdet. De kontrak-

ter, han har fået tilsendt, er generelt meget sparsomme i deres arbejdsbeskrivelse. Man kan udforme kontrakter på mange måder, men man skal kunne fastslå, hvad der er aftalt. Det vil være sædvanligt at anføre navnene på underentreprenører, da de skal oplyses over for Arbejdstilsynet. Kontrakterne gør det ikke klart, om det er de litauiske selskaber, der skal udføre arbejderne.

Det er usædvanligt at indgå så mange aftaler over så kort en periode. Man vil typisk indgå én aftale, hvor man bl.a. tager stilling til afgrænsningsspørgsmål og ansvar. À conto-fakturering sker normalt månedsvis. Ved mange små opgaver kan man aftale, at der sker betaling, når arbejdet er udført. Det er ikke sædvanligt at à conto-fakturere så hyppigt over tre måneder, som man har gjort vedrørende ejendommen beliggende Hvedemarken 5. Det er heller ikke sædvanligt, at der den 5. maj 2015 er à conto-faktureret for fire underydelse. Det kan ikke konstateres i kontrakterne, hvilket fag der risikerer at ifalde dagboden. Det er heller ikke fastlagt, hvornår dagboden udløses. Han vurderer, at priserne er sat relativt lavt. Efter hans opfattelse er det meget specielt, at bygherre har mulighed for fordelagtigt indkøb af materialer og materiel, og at han gør brug heraf. En bygherre kan f.eks. stille hårde hvidevarer til rådighed, men ved murerarbejde er det usædvanligt at stille materialer til rådighed.

Man kan aftale à conto-afregning hver 14. dag, men udgangspunktet efter AB 92 er, at det sker månedsvist. Inden der sker à conto-udbetaling, er det normalt, at bygherre besigtiger det udførte. Ofte er der udarbejdet en betalingsplan. Alt andet lige er der større risiko forbundet med timeforbrug end med materialeforbrug. Hvis en lejer skal have indsigt i de udførte arbejder, kan det være relevant at indgå flere kontrakter.

C har forklaret blandt andet, at han er bygningskonstruktør og projektchef i X. Mellem 15-20 % af hans tid går med byggetilsyn. Y står for indkøb til hele gruppen. X ejer erhvervsejendomme, der hovedsageligt lejes ud. Ombygninger laves ud fra lejers ønsker. Han indkalder til et møde på ejendommen, hvor man gennemgår de påtænkte arbejder og finder ud af, hvad der skal laves.

»Stensdal-stilen« er i store træk den samme i forhold til alle ejendomme. Det gør det lettere for samarbejdspartnerne.

Arbejdsopgaverne blev gennemgået mundtligt på byggepladsen. Han udarbejdede en tegning og en beskrivelse af arbejderne ud fra lejekontrakterne for den enkelte ejendom. E deltog i møderne på byggepladsen, tog noter og stillede spørgsmål, hvorefter han udregnede en samlet pris. Arbejdsspecifikationen fremgik af Es noter. Der har aldrig været problemer. Han begyndte at arbejde for X i foråret 2014, og allerede dengang benyttede man sig af de litauiske selskaber. At der altid blev indgået kontrakt med de litauiske entreprenører, skyldes, at de var langt væk. De dan-

ske entreprenører havde man tættere på. Dertil kom, at de litauiske entreprenører også skulle registreres i RUT.

Han tog på byggepladsen en til to gange om ugen. Hvis kvaliteten af det udførte ikke var i orden, påtalte han det over for formanden på pladsen for det pågældende firma, og manglen blev udbedret. Det gjaldt både de danske og litauiske entreprenører. Ved mindre opgaver à conto-fakturerede de litauiske selskaber, når de enkelte arbejdsopgaver var udført. I øvrige tilfælde à conto-fakturerede man typisk hver 14. dag. Det forholdt sig nogenlunde på samme måde med de danske entreprenører. Proceduren var, at når han besøgte byggepladsen, ville entreprenøren bede om en forholdsmæssig udbetaling af entreprisens summen. Der blev forhandlet og sendt en faktura. Det kan godt være, at der blev afrundet.

På grund af rabatordningen med Bygma leverede X og Y byggematerialer til renovationsopgaverne. De leverede også glasvægge og Svanekøkkener. VVS-materialer blev leveret af Sundstrup Montage i kraft af en aftale, der i store træk svarede til samhandelsaftalen med Bygma. X og Y havde en fast aftale med Søgårdsvej ApS om gulve, som Søgårdsvej ApS leverede. De danske entreprenører leverede selv materialer til de entrepriser, der indgår i disse sager. X og Y havde adgang til større rabatter end de litauiske selskaber.

De lejekontrakter, der blev indgået med kommende lejere, sammenholdt med den særlige Stensdal-stil, tydeliggjorde, hvad opgavebeskrivelsen for den enkelte arbejdsopgave var. Inden et lejemål blev overdraget til en kommende lejer, ville vidnet indkalde til en afleveringsforretning med samtlige håndværkere, hvor han ville påpege eventuelle mangler, der blev rettet inden afleveringen.

Han udarbejdede den reviderede rumbeskrivelse vedrørende ejendommen beliggende Lyskær 13A. Den oprindelige rumbeskrivelse blev udarbejdet inden ombygningens igangsættelse og blev udleveret til håndværkerne. Der blev altid lavet en rumbeskrivelse under det første møde på byggepladsen. Rumbeskrivelsen indgik ikke som bilag til entreprisekontrakten, da man havde tillid til entreprenørerne og derfor ikke behov for at henvise til den. Rumbeskrivelsen beskrev ikke, hvem der skulle lave hvad. Rumbeskrivelsen blev ikke udfærdiget på engelsk, og de litauiske entreprenører skulle selv sørge for oversættelse. Rumbeskrivelsen og tegninger supplerede efter vidnets opfattelse kontraktgrundlaget i en sådan grad, at det kan sammenlignes med den beskrivelse, der fremgår af de danske kontrakter og tilbud. Han ved ikke, hvorfor der ikke er fremlagt yderligere rumbeskrivelser. Han vil mene, at der findes andre rumbeskrivelser på arkiv. Han ved ikke, hvordan samarbejdet med de litauiske selskaber var tilrettelagt, inden han kom til X.

Dagbodens størrelse i de enkelte kontrakter afhang især af kontraktsummen. Entreprenørerne besluttede selv, hvor mange ansatte, de ville sende. Han kommunikerede kun med værkførerne for de enkelte firmaer. B var værkfører for de litauiske selskaber for byggeriet på Lejrevej 8. B taler engelsk. B modtog ikke instruktion af vidnet, som der står i kontrolspørgeskemaerne. B må have opfattet byggetilsyn som det samme som instruktion. Det er rigtigt, at vidnet skulle godkende det endelige byggeri. Vidnet kender ikke D, der har besvaret det andet spørgeskema. Vidnet ved ikke, hvorfor der står, at vidnet gav instruktion om arbejdets udførelse. Vidnet kender ikke F. Som udgangspunkt blev alt håndværktøj medbragt, og X og Y sørgede hverken for transport, kost eller logi.

Malararbejderne på ejendommen beliggende på Hvedemarken er udført på forskellige lokationer. Ejendommen er stor og består af Hvedemarken nr. 3 og 5. Vidnet erindrer ikke, hvilket gipsarbejde der er udført på ejendommen beliggende Borupvang 2. Kontrakterne blev altid indgået inden, at arbejderne gik i gang. Antallet af kontrakter skyldes, at der var mange lejemål. De danske entreprenører havde én samlet opgave per ejendom, fordi de tekniske fag dårligt kan opdeles. Det var ikke tilfældet med de litauiske entreprenører. Det var almindeligt at lave stadeopgørelser med de litauiske entreprenører. Vidnet ved ikke, hvorfor der er à conto-faktureret som sket på ejendommen beliggende Hvedemarken. Det er muligt, at det skyldes, at R.E. Bygg UAB gerne ville opdele à conto-faktureringen på fag. Det var ikke et ønske fra hans side.

Kontrakten af 14. december 2015 vedrørende ejendommen beliggende Lyskær 13A var vist en ekstrabestilling fra hans side. Han ved ikke, hvorfor det ser ud til, at R.E. Bygg UAB har modtaget betaling for dette arbejde ved at fakturere tre dage senere under en anden kontrakt, når arbejdsplanen ifølge kontrakten af 14. december 2015 først stod til at slutte den 15. februar 2016.

E har forklaret blandt andet, at han er uddannet ingeniør og er direktør for R.E. Bygg UAB. UAB Montage Eksperten tilhører hans mor, og hun er også selskabets direktør. Selskaberne bygger og renoverer huse, herunder nybyggeri. I 2014-15 kom han i kontakt med As koncern. I 2015 var der 35 ansatte i R.E. Bygg UAB, af hvilke 10-15 arbejdede i Danmark. I UAB Montage Eksperten var der ca. 10-15 ansatte. Alle ansatte er faglærte håndværkere. Han kender til AB 92. Han er medlem af Dansk Byggeri og 3F og er ikke medlem af en fagforening i Litauen.

Når der skulle indgås en kontrakt, blev han kontaktet af C. Normalt mødtes man på byggepladsen. Ud over R.E. Bygg UAB og UAB Montage Eksperten deltog også andre entreprenører, f.eks. el- og VVS- virksomheder. C havde tegninger og beskrivelser med. Man foretog

en besigtigelse og undersøgte, hvad der fremgik af arbejdsbeskrivelsen. Han brugte et oversætterfirma, der oversatte fra dansk til litauisk. Derefter afgav han tilbud til C. Han ville normalt få at vide, hvornår arbejdet skulle stå færdigt. Efter behov ville han bede om, at fristen blev forlænget. Z har sin egen stil. Det er nemmere, når man kender sin kunde. Når man har arbejdet sammen i et til to år, kender man kundens særlige ønsker. Han besluttede, hvilke håndværkere der skulle til Danmark. Valget afhang af den konkrete entrepriise.

Han kan godt huske, at hans ansatte blev kontrolleret som led i en arbejdsgiverkontrol. B var projektleder og taler engelsk. D er murer. Han har arbejdet for vidnet og taler ikke engelsk. Det er vidnets selskab, der er angivet som arbejdsgiver i de udfyldte spørgeskemaer. Det passer ikke, at C instruerede om arbejdets udførelse. Vidnet gav selv instruks til projektlederne. Cs kontrol begrænsede sig til at føre tilsyn med, om projektet blev udført korrekt, og om der var mangler. Hvis der var mangler, blev de udbedret. På daværende tidspunkt opholdt vidnet sig i Litauen. B var hans højre hånd på byggepladsen. Alt værktøj blev medbragt, f.eks. cementblandere og små stilladser. R.E. Bygg UAB sørgede også for køretøjer. Håndværkerne havde alt, hvad de skulle bruge til murerarbejdet, bortset fra byggematerialer. C dukkede op på byggepladsen et par gange om ugen. Vidnet ringede til C, når opgaven var ved at være færdig, så C kunne godkende arbejdet. Det var vidnet, der talte med C. R.E. Bygg UAB betalte de ansattes løn. Selskabet stillede også køretøjer, værktøj og arbejdstøj til rådighed. Vidnets selskab kunne ikke få den samme rabat eller kredit, og derfor var det bedre, at X stod for indkøb af byggematerialer.

I er bogholder for R.E. Bygg UAB og for UAB Montage Eksperten. Antallet af ansatte er angivet ud fra et gennemsnit. 55-60 % af selskabernes omsætning hidrører fra arbejde i Litauen. Han ved ikke præcist, hvad der indgår i posten

»salgsomkostninger« i selskabernes regnskaber. I udarbejdede regnskaberne. Han vil mene, at post nr. IV om driftsomkostninger i resultatopgørelsen i selskabernes regnskaber indeholder løn til håndværkerne. Ca. halvdelen af omsætningen gik til løn. Lønnen blev udbetalt ved bankoverførsel. De ansatte var forsikrede under en offentlig sygeforsikring og havde en arbejdsgiverbetalt sundhedsforsikring. Hans selskab har betalt lovpligtige sociale sikringsbidrag i Litauen.

Han mødtes på byggepladsen med C, når der skulle faktureres à conto. Arbejdsopgavernes stadi blev drøftet. Ved enighed udstedte han en faktura. Det var normalt kun vidnet og C, der mødtes. Hvis C var utilfreds, blev der rettet op. Han à conto-faktu-

rerede normalt ud fra arealstørrelse. Den skete à conto-fakturering på ejendommen beliggende Hvedemarken 5 skyldes, at der var behov for likviditet.

Entreprisekontrakten af 10. april 2015 vedrørende tømmerarbejde på ejendommen beliggende Skjernvej 1 var en standardkontrakt. Tømmerarbejdet blev aftalt ved gennemgangen. Det var besværligt at skrive arbejderne ned i kontrakten i detaljer. Dertil er bygningerne for store. C fortalte mundtligt, hvad der skulle gøres, og bad ham om en pris uden materialer. Vidnet har stor erfaring og kunne godt håndtere, at opgavernes nærmere omfang ikke var nedfældet på skrift. Det gjorde heller ikke noget, at der var mange opgaver under samtidig udførelse. Det er hans underskrift på kontrakten. Alle kontrakter blev underskrevet inden arbejdets udførelse. Han kender ejendommen beliggende Lyskjær 13A. At der blev indgået mange kontrakter, skyldes, at der er tale om en stor ejendom, og at ejendommen blev renoveret i etaper.

Vidnet rejste frem og tilbage mellem Danmark og Litauen. Ud over møder om à conto-udbetalinger mødtes vidnet også med C, når der skulle indgås nye kontrakter. I forbindelse med de nye arbejdsopgaver besigtigede vidnet bygningen med sin formand på pladsen og instruerede denne i, hvad der skulle laves. Størrelsen af dagbøder blev man hurtigt enige om, fordi vidnet kunne stå inde for sit selskabs arbejde, og fordi han kunne sørge for, at der hurtigt kom flere håndværkere fra Litauen. Man var således altid »on time«.

Retsgrundlaget

Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., som ændret ved § 2, nr. 1, i lov nr. 921 af 18. september 2012 om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven (Nedsættelse af loft over rejsefradrag, øget beskatning af fri bil, beskatning af fuldt skattepligtiges udenlandske lønindkomst, beskatning ved arbejdsudleje og udvidet beskatning af lønarbejde i Danmark), har følgende ordlyd:

»§ 2. 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:

...

- 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.«

Lov nr. 921 af 18. september 2012 udspringer af lovforslag nr. 195 af 14. august 2012, hvor blandt andet følgende fremgår af de almindelige bemærkninger:

»1. Indledning

Regeringen (Socialdemokraterne, Det Radikale Venstre og Socialistisk Folkeparti), Venstre og Det Konservative Folkeparti har den 22. juni 2012 indgået aftale om en skattereform, der skaber ny vækst og flere job, og som sikrer, at man får mere ud af at arbejde. De samlede effekter af Skattereformen fremgår af forslag til lov om ændring af ligningsloven, personskatteloven og lov om en børne- og ungeydelse (Skattereformen).

Dette lovforslag udmønter den del af aftalen, der vedrører følgende aftalepunkter:

”Begrænsning af social dumping

For at begrænse udbredelsen af social dumping og for at skabe mere fair konkurrencevilkår mellem danske og udenlandske virksomheder, der arbejder i Danmark, er parterne enige om følgende initiativer:

...

Beskatning af arbejdsudleje

Parterne er enige om at stramme reglerne for arbejdsudleje, således at udenlandsk arbejdskraft i større omfang kommer til at betale skat i Danmark. Hvis udenlandsk arbejdskraft med en udenlandsk arbejdsgiver udfører arbejde, der indgår som en integreret del af arbejdet i en dansk virksomhed, skal vederlaget herfor beskattes i Danmark efter reglerne om arbejdsudleje. OECD anviser dette princip som grundlæggende for en afgrænsning af de tilfælde, der kan anses for arbejdsudleje. De nye regler om arbejdsudleje har virkning for aftaler, der indgås eller ændres efter lovens ikrafttrædelse. For øvrige aftaler finder de nye regler om beskatning ved arbejdsudleje anvendelse fra den 1. juli 2013.”

...

2.4. Beskatning ved arbejdsudleje

OECD har fra og med 2010 præciseret arbejdsudlejebegrebet i kommentarerne til modeloverenskomsten. Af kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 15, punkt 8.13, fremgår det, at der ved afgørelsen af, om der foreligger arbejdsudleje eller entrepris, i første række skal lægges vægt på om de tjenesteydelser, der udføres af den fysiske person, udgør en integreret del af aktiviteterne i den virksomhed, hvor tjenesteydelserne leveres.

De danske regler om arbejdsudleje blev indført, før dette begreb var omtalt i kommentarerne til modeloverenskomsten, og der er i forarbejderne angivet en række kriterier, der skal inddrages ved afgørelsen af, om der foreligger arbejdsudleje. Det kriterium, der i international praksis har udviklet sig til at være det centrale – altså om de tjenesteydelser, der udføres af en fysisk person, efter deres art er en integreret del af aktiviteterne i den virksomhed, hvor ydelserne leveres – er ikke omtalt i forarbejderne. Dette kriterium har derfor heller ikke været inddraget, i hvert fald ikke som et centralt kriterium, i administrativ praksis og i den efterhånden ganske omfangsrige danske retspraksis. Der er således i både administrativ praksis og domspraksis eksempler på, at danske virksomheder får stillet udenlandsk arbejdskraft til rådighed til at udføre bestemte arbejdsopgaver inden for virksomhedens eget forretningsområde, uden at dette anses for arbejdsudleje. Inden for brancher som

f.eks. landbrug, skovbrug, gartneri og slagteri ses det ofte, at virksomhedens normale drift formelt varetages på kortvarige entreprisekontrakter. På denne måde kan de danske virksomheder få arbejdet udført af udenlandsk arbejdskraft, der ikke beskattes i Danmark.

Under hensyn til den danske domspraksis i sager om arbejdsudleje og entreprise og SKATs egen praksis på området foreslås det at skærpe retstilstanden på området gennem lovgivning. En lovændring vil samtidig betyde nye anvisninger for sondringen mellem arbejdsudleje og entreprise til erstatning for de anvisninger, der fulgte med forarbejderne til kildeskattelovens oprindelige regler om beskatning ved arbejdsudleje fra 1982. De oprindelige anvisninger fremgår tillige af Skatteministeriets cirkulære nr. 135 af 4. november 1988 om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven, punkt 42, og i flere af SKATs vejledninger.

Gennem lovforslaget sikres det, at der i Danmark effektivt gennemføres en ny retstilstand for beskatning af arbejdsudleje i de tilfælde, hvor den udenlandske arbejdskraft udfører arbejde, der udgør en integreret del af danske virksomheders forretningsområder.

Ved på denne måde at beskatte denne arbejdskraft efter reglerne om arbejdsudleje opnås en mere lige konkurrence mellem danske og udenlandske virksomheder, idet medarbejderne i de udenlandske virksomheder ikke i samme opfang kan konkurrere på skattefordele. Forslaget vil således også modvirke social dumping, idet de lønninger, som danske virksomheder skal konkurrere med, ikke i samme omfang kan fastsættes under hensyn til, at indkomsten ikke skal beskattes i Danmark.

...

3.4. Beskatning ved arbejdsudleje

3.4.1. Gældende ret

...

... Der foreligger en righoldig dansk doms- og afgørelsespraksis på området. Helt overordnet kan praksis sammenfattes således, at hvis arbejdet er beskrevet i en kontrakt og bliver selvstændigt udført af den udenlandske virksomhed til en fast pris, vil aftalen i mange tilfælde blive anset som en entrepriseaftale med den konsekvens, at de udenlandske arbejdstagere ikke betaler skat til Danmark. Det kan også blive resultatet, når en dansk virksomhed får stillet udenlandsk arbejdskraft til rådighed til at udføre bestemte arbejdsopgaver inden for sin egen virksomheds forretningsområde. Inden for brancher som f.eks. landbrug, skovbrug, gartneri og slagteri er der eksempler på, at virksomhedens normale drift formelt varetages på kortvarige entreprisekontrakter. På den måde kan de danske virksomheder efter omstændighederne få arbejdet udført af udenlandsk arbejdskraft, der ikke beskattes i Danmark.

Den udenlandske virksomhed kan være i samme branche som den danske virksomhed og kan derfor netop stille en bestemt kvalificeret arbejdskraft til rådighed, som en dansk virksomhed efterspørger. Men den udenlandske virksomhed kan f.eks. også være et vikarbureau, der formidler arbejdskraft inden for flere erhverv, herunder også arbejdskraft uden særlige kvalifikationer.

3.4.2. Lovforslaget

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 virksomheden. Det kan være arbejde, som udgør virksomhedens kerneydelser, eller arbejde, som udøves som et naturligt led i en virksomheds drift, f.eks. bogholderi, rengøring eller kantinedrift.

Forslaget skal ses som et led i, at Danmark tilnærmer sig internationale standarder for, hvad der skattemæssigt skal anses for arbejdsudleje.

Den skatteretlige afgørelse er ikke bundet af, hvad parterne gennem aftaler formelt og kontraktligt forpligter sig til. Den udenlandske virksomhed kan f.eks. ikke med skattemæssig virkning aftale sig til, at det arbejde, der udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde, og som udføres i selve virksomheden, skattemæssigt skal anses som entreprise. Selv om en dansk virksomhed formelt indgår en entreprisekontrakt med en udenlandsk arbejdsgiver, omfattes vederlaget til den udenlandske arbejdskraft i disse tilfælde af dansk beskatning. Det skal f.eks. ikke tillægges betydning, om betalingen til den udenlandske virksomhed er fastsat med et bestemt beløb, eller om betaling sker efter forbrug af antal timer i den danske virksomhed, når arbejdet udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde.

I den hidtidige praksis har det ofte været tillagt stor vægt, at den udenlandske virksomhed i en entreprisekontrakt har påtaget sig forskellige former for ansvar over for den danske virksomhed. Der kan være tale om ansvar for fejl og mangler eller for forsinkelser i arbejdet. Den form for afledet ansvar over for den danske virksomhed har efter forslaget ikke betydning, hvis opgaven er en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde.

Der foreligger imidlertid ikke arbejdsudleje, i det omfang den danske virksomhed på mere permanent basis har outsourcet arbejdsopgaven til en selvstændig virksomhed, således at arbejdsopgaven ikke længere er integreret i den danske virksomhed. Tilsvarende kan den danske virksomhed også få leveret ydelserne af en selvstændig kontraktproducent, uden at dette samarbejde anses for omfattet af arbejdsudleje. Er ydelserne ikke tilstrækkeligt udskilt af den danske virksomhed, må de stadig anses for at udgøre en integreret del af virksomhedens forretningsområde.«

I bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser er anført blandt andet følgende til ændringslovens § 2, nr. 1 (kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, 1. pkt.):

»Forslaget går ud på at sikre beskatning i de situationer, hvor personer, der er bosiddende i udlandet, modtager vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i

landet, når arbejdet udføres som en integreret del af en dansk virksomheds forretningsområde. Forslaget skal ses som et led i, at Danmark tilnærmer sig internationale standarder for, hvad der skatteretligt skal anses for arbejdsudleje.

Forslaget har betydning for den skatteretlige sondring mellem arbejdsudleje og entreprise. Den skatteretlige afgørelse er ikke bundet af, hvad parterne gennem aftaler formelt og kontraktligt forpligter sig til. Den udenlandske virksomhed kan f.eks. ikke med skattemæssig virkning aftale sig til, at det arbejde, der udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde, og som udføres i selve virksomheden, skattemæssigt skal anses som entreprise. Selv om en dansk virksomhed formelt indgår en entreprisekontrakt med en udenlandsk arbejdsgiver, omfattes vederlaget til den udenlandske arbejdskraft i disse tilfælde af dansk beskatning. Det skal f.eks. ikke tillægges betydning, om betalingen til den udenlandske virksomhed er fastsat til et bestemt beløb, eller om betaling sker efter forbrug af antal timer i den danske virksomhed, når arbejdet udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde.

Som eksempel er det i praksis accepteret, at et gartneri, der indgår en kontrakt med et udenlandsk firma om at plukke f.eks. 10 tons tomater til en bestemt pris, efter omstændighederne har fået arbejdet godkendt som entreprise. Efter lovforslaget vil arbejdet derimod skulle beskattes som arbejdsudleje, fordi tomatplukning er en integreret del af gartneriets aktivitet.

I den hidtidige skatteretlige praksis har det ofte været tillagt stor vægt, at den udenlandske virksomhed i en entreprisekontrakt har påtaget sig forskellige former for ansvar over for den danske virksomhed. Der kan være tale om ansvar for fejl og mangler eller for forsinkelser i arbejdet. Den form for afledt ansvar over for den danske virksomhed har efter forslaget ikke betydning, hvis opgaven er en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde.

Der foreligger imidlertid ikke arbejdsudleje, i det omfang den danske virksomhed på mere permanent basis har outsourcet en arbejdsopgave til en selvstændig virksomhed, således at arbejdsopgaven ikke længere er en integreret del af den danske virksomhed. Tilsvarende kan den danske virksomhed også få leveret ydelserne af en selvstændig kontraktproducent, uden at dette samarbejde anses for omfattet af arbejdsudleje. Er ydelserne ikke tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed, må de stadig anses for at udgøre en integreret del af virksomhedens forretningsområde.

Den skatteretlige betydning af, at der er tale om en integreret del af virksomhedens forretningsområde, kan illustreres med følgende eksempler:

...

3. Hvis et dansk hotel, der er en del af en international hotelkæde, i en 5-måneders-periode får tilført en receptionist fra et andet hotel i kæden, vil den pågældende receptionist udføre et arbejde, der er en

integreret del af hotellets almindelige arbejdsområde, og derfor vil vederlaget for disse serviceydelser være omfattet af reglerne om arbejdsudleje.

4. Hvis et dansk hotel indgår en aftale med et udenlandsk byggefirma om at få ombygget hotellets køkken, vil aftalen ikke anses for arbejdsudleje, fordi det danske hotel ikke som forretningsområde beskæftiger sig med at ombygge køkkener.
5. Hvis et dansk byggefirma indgår en kontrakt med et udenlandsk arbejdsformidlingsfirma om at få tilført en ingeniør i 4 måneder til et bestemt byggeprojekt, vil ingeniørens serviceydelser være omfattet af reglerne om arbejdsudleje.
6. Hvis et dansk byggefirma indgår en kontrakt med et udenlandsk byggefirma om at få tilført en ingeniør i 4 måneder til et bestemt byggeprojekt, vil ingeniørens serviceydelser være omfattet af reglerne om arbejdsudleje, når ingeniørens tjenesteydelser ligger inden for de danske firmas forretningsområde.

...

Det kan være relevant at inddrage andre faktorer i bedømmelsen af, om der foreligger arbejdsudleje eller entrepriser. Det gælder, når der er tvivl om, hvorvidt ydelserne er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomheds forretningsområde. Det forekommer navnlig, når der er indgået en kontrakt mellem en udenlandsk virksomhed og en dansk virksomhed, der begge har leveret ydelser inden for samme område. I så fald kan det være relevant at se på:

- Hvem har retten til at instruere den fysiske person om, på hvilken måde arbejdet skal udføres?
- Hvem kontrollerer og har ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres?
- Om den formelle arbejdsgiver direkte har afkrævet den virksomhed, som tjenesteydelserne leveres til, vederlaget til personen?
- Hvem stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for personen?
- Hvem bestemmer antallet af personer, der skal udføre arbejdet, og deres kvalifikationer?
- 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?
- Hvem har retten til at pålægge personen sanktioner, der er relateret til arbejdet?
- Hvem bestemmer personens arbejdstider og ferier?

Det kan i disse tilfælde have betydning, hvordan der afregnes mellem den danske og udenlandske virksomhed, men det er ikke nødvendigvis afgørende. Hvis den udenlandske virksomhed af den danske hvervgiver afkræver et vederlag, der udgør vederlaget og øvrige personaleomkostninger til personen uden nogen avancement eller med tillæg af en avancement, der er beregnet som en procentdel af vederlaget og øvrige personaleomkostninger, tyder dette på arbejdsudleje. Hvis den betaling, der er afkrævet for tjenesteydelserne, omvendt ikke har relation til vederlaget til personen, eller hvis dette vederlag kun er en af mange faktorer, der indgår i kontrakten, kan dette pege på entrepriser.«

Artikel 15, stk. 1 og 2, i OECD's modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue fra 2010, som ændret den 12. juli 2012, har følgende ordlyd:

»**Artikel 15.** Såfremt bestemmelserne i art. 16, 18 og 19 ikke finder anvendelse, kan gage, løn og andet lignende vederlag for personligt arbejde, oppebåret af en person, som er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, kun beskattes i denne stat, medmindre arbejdet er udført i den anden kontraherende stat. Er arbejdet udført der, kan det vederlag, der hidrører derfra, beskattes i denne anden stat.

Stk. 2. Uanset bestemmelserne i stk. 1 kan vederlag, som en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, oppebærer for personligt arbejde i tjenesteforhold, udført i den anden kontraherende stat, kun beskattes i den førstnævnte stat, såfremt:

- a) modtageren opholder sig i den anden stat i en eller flere perioder, der tilsammen ikke overstiger 183 dage i nogen 12-måneders-periode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår, og
- b) vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i den anden stat, og
- c) vederlaget ikke udredes af et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i den anden stat.«

Af kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15, som ændret i 2014, fremgår blandt andet følgende:

»**8.1** Det kan i visse tilfælde være vanskeligt at afgøre, om de tjenesteydelser, der leveres i en stat af en fysisk person, der er hjemmehørende i en anden stat, og som leveres til et foretagende i den første stat, er tjenesteydelser i ansættelsesforhold, hvor art. 15 finder anvendelse, eller tjenesteydelser, der udføres af et separat foretagende, hvor art. 7 finder anvendelse eller mere generelt, om undtagelsen finder anvendelse. Medens kommentaren tidligere behandlede tilfælde, hvor arrangementer var strukturerede med det hovedformål at opnå fordele af undtagelsen i art. 15, stk. 2, blev det erkendt, at lignende tilfælde kunne opstå i mange andre situationer, som ikke involverede skattemæssige transaktioner, og kommentaren blev ændret for at give en mere omfattende diskussion af disse spørgsmål.

8.2. I nogle stater vil der ikke i skattemæssig henseende blive stillet spørgsmål ved et formelt kontraktforhold, medmindre der foreligger tegn på manipulation. Disse stater er, som følge af deres nationale lovgivning, af den opfattelse, at tjenesteydelser i ansættelsesforhold kun udføres i tilfælde, hvor der er et formelt ansættelsesforhold.

8.3 Hvis stater, hvor dette er tilfældet, er bekymrede for, at der indrømmes aftalefordele i henhold til stk. 2 i situationer, der ikke var tilsigtede (f.eks. i tilfælde af såkaldt "arbejdsudleje"), kan de frit bilateralt aftale en bestemmelse, formuleret ud fra følgende retningslinier:

Stk. 2 i denne artikel skal ikke finde anvendelse på vederlag, der oppebæres af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, for

arbejde, udført i den anden kontraherende stat og som betales af eller for en arbejdsgiver, som ikke er hjemmehørende i den anden stat, hvis:

- a) modtageren leverer tjenesteydelser til en anden person end arbejdsgiveren og denne person, direkte eller indirekte, fører tilsyn med, leder eller kontrollerer den måde, hvorpå tjenesteydelserne udføres; og
- b) tjenesteydelserne udgør en integrerende del af den forretningsvirksomhed, som udøves af denne person.

8.4 I mange stater er der imidlertid udviklet forskellige regler og kriterier i lovgivningen eller i retspraksis (f.eks. "substance over form" regler) med det formål at sondre mellem tilfælde, hvor tjenesteydelser, der leveres af en fysisk person til et foretagende, skal anses for at være leveret i et ansættelsesforhold og tilfælde, hvor sådanne tjenesteydelser skal anses for at være leveret i henhold til en kontrakt mellem to adskilte foretagender. Denne sondring er vigtig i forbindelse med anvendelsen af bestemmelserne i art. 15, især bestemmelserne i stk. 2, litra b) og c). Under hensyn til begrænsningen, der er beskrevet i pkt. 8.11 nedenfor – og medmindre andet bestemmes i en overenskomst – er det den nationale lovgivning i kildestaten, der er afgørende for, om tjenesteydelser, der er leveret af en fysisk person i denne stat, er udført i et ansættelsesforhold og dette vil være afgørende for, hvorledes denne stat anvender overenskomsten.

...

8.11 Afgørelsen af, om der, i henhold til den nationale lovgivning, kan bortses fra et formelt kontraktmæssigt forhold, skal imidlertid træffes på grundlag af objektive kriterier. En stat kan f.eks. ikke hævde, at tjenesteydelser i henhold til dens nationale lovgivning anses for at udføres i et tjenesteforhold, hvis det, ud fra de relevante faktiske omstændigheder, klart fremgår, at disse tjenesteydelser udføres i henhold til en kontrakt mellem to separate foretagender om levering af tjenesteydelser. Den undtagelse, der er bestemt i art. 15, stk. 2, ville være meningsløs, hvis det var tilladt stater at anse tjenesteydelser for at være tjenesteydelser i et ansættelsesforhold i tilfælde, hvor der ikke er tale om et ansættelsesforhold eller at nægte at anerkende, at et udenlandsk foretagende er arbejdsgiver, når det er klart, at det udenlandske foretagende leverer tjenesteydelser gennem egne ansatte til et foretagende, der drives af en person, der er hjemmehørende i den anden stat. Omvendt, når tjenesteydelser, der er udført af en fysisk person, med rette kan anses for udført i et ansættelsesforhold og ikke i henhold til en kontrakt mellem to foretagender om udførelse af tjenesteydelser, skal denne stat også logisk anerkende, at personen ikke udfører samme virksomhed som det foretagende, der er personens formelle arbejdsgiver; dette er f.eks. relevant ved afgørelsen af, om foretagendet har et fast driftssted på det sted, hvor den fysiske person udfører sin virksomhed.

8.12 Det er imidlertid ikke altid klart, om tjenesteydelser, der udføres af en fysisk person, af en stat med rette kan anses for udført i et ansættelsesforhold i stedet for i henhold til en kontrakt, indgået mellem to foretagender. Hvis staterne ikke er enige om, hvilken situation der forelig-

ger, skal konflikten løses på grundlag af de nedenfor nævnte principper og eksempler (og ved anvendelsen af den gensidige aftaleprocedure, hvis dette findes hensigtsmæssigt).

8.13 Arten af de tjenesteydelser, der udføres af den fysiske person, er en vigtig faktor, da det er logisk at antage, at en ansat udfører tjenesteydelser, som er en integrerende del af den forretningsmæssige virksomhed, der udøves af hans arbejdsgiver. Det er derfor vigtigt at fastslå, om de tjenesteydelser, der udføres af den fysiske person, udgør en integrerende del af virksomheden i det foretagende, til hvilket disse tjenesteydelser leveres. Med henblik herpå vil det være væsentligt at fastslå, hvilket foretagende der bærer ansvaret eller risikoen for arbejdsresultatet. Det er imidlertid klart, at denne analyse kun er relevant, hvis de tjenesteydelser, der er udført af en fysisk person, er leveret direkte til et foretagende. Hvis f.eks. personen leverer tjenesteydelser til en kontraktproducent eller til et foretagende, til hvilket virksomheden er outsourcet, er personens tjenesteydelser ikke leveret til foretagender, der vil skaffe sig de omhandlede produkter eller tjenesteydelser.

8.14 Når en sammenligning af arten af de tjenesteydelser, der udføres af den fysiske person, med den virksomhed, der udøves af personens formelle arbejdsgiver og af det foretagende, til hvilket tjenesteydelserne er leveret, peger på et ansættelsesforhold, der er forskelligt fra det formelle kontraktforhold, kan følgende yderligere faktorer være relevante for at afgøre, om dette er tilfældet:

- hvem har retten til at instruere den fysiske person om, på hvilken måde arbejdet skal udføres;
- hvem kontrollerer og har ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres;
- den formelle arbejdsgiver har direkte afkrævet det foretagende, som tjenesteydelserne leveres til, vederlaget til personen (se pkt. 8.15 nedenfor);
- hvem stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for personen;
- hvem bestemmer antallet af personer, der skal udføre arbejdet og deres kvalifikationer;
- 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;
- hvem har retten til at pålægge personen sanktioner, der er relaterede til personens arbejde;
- hvem bestemmer personens arbejdstider og ferier.

8.15 Når en person, der formelt er ansat i et foretagende, leverer tjenesteydelser til et andet foretagende, er de finansielle ordninger mellem de to foretagender klart relevante, om end ikke nødvendigvis afgørende, ved afgørelse af, om vederlaget til personen direkte af den formelle arbejdsgiver afkræves det foretagende, som tjenesteydelserne leveres til. Hvis f.eks. den betaling, der afkræves af det foretagende, der formelt beskæftiger personen, udgør det vederlag, og andre personaleomkostninger, der betales til personen for de tjenesteydelser, som personen leverer til det andet foretagende, uden nogen avancemargin eller med til-

læg af en avancemargin, der er beregnet som en procentdel af vederlaget og de øvrige personaleomkostninger, tyder dette på, at vederlaget til personen direkte af den formelle arbejdsgiver er afkrævet det foretagende, som tjenesteydelserne er leveret til. Dette skal imidlertid ikke anses for at være tilfældet, hvis den betaling, der er afkrævet for tjenesteydelserne, ikke har relation til vederlaget til personen, eller hvis dette vederlag kun er en af mange faktorer, der tages i betragtning ved fastsættelsen af det beløb, der afkræves i forbindelse med en egentlig kontrakt om levering af tjenesteydelser (f.eks. når et konsulentfirma debiterer en kunde på grundlag af et beløb pr. time for den tid, der er brugt af en af dets ansatte for at opfylde en bestemt kontrakt og dette beløb tager foretagendets forskellige omkostninger i betragtning), forudsat at dette er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, hvis de to foretagender er forbundne. Det er imidlertid vigtigt at være opmærksom på, at spørgsmålet om, hvorvidt vederlaget til personen direkte af den formelle arbejdsgiver er afkrævet det foretagende, som tjenesteydelserne leveres til, kun er en af de sekundære faktorer, der er relevante ved afgørelsen af, om tjenesteydelser, leveret af denne person, med rette af en stat kan anses for udført i et tjenesteforhold og ikke i henhold til en kontrakt om levering af tjenesteydelser, indgået mellem to foretagender.«

I 2014 præciserede SKAT reglerne om arbejdsudleje i styresignalet SKM2014.478.SKAT, gengivet i Tidsskrift for Skatter og Afgifter 2014, side 487. I styresignalet er blandt andet følgende anført:

»SKAT præciserer i dette styresignal praksis inden for reglerne om arbejdsudleje. Herefter vil det i højere grad blive anerkendt, at virksomheder kan bruge underleverandører, herunder inden for samme branche, uden at de ansatte skal beskattes efter reglerne om arbejdsudleje. Styresignalet slår fast, at arbejdsudlejereglerne gælder inden for alle brancher, og at de danske regler om arbejdsudleje følger OECD's Modeloverenskomst. Afgørelsen af, om der foreligger arbejdsudleje afgøres ud fra skatteretlige principper, herunder under hensyn til hvem der reelt skal anses for arbejdsgiver for de tjenesteydelser, der udføres for en dansk virksomhed. Arbejdsudlejereglerne omfatter også virksomheder, der indgår i en koncern, men beskatning finder ikke sted i en række situationer, fx når ansatte i et udenlandsk selskab deltager i koncerninterne møder og lignende i Danmark. Erstatte SKM2014.446.SKAT.

...

1. Sammenfatning

Der er tale om arbejdsudleje, når en person 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.

Dette styresignal præciserer praksis inden for reglerne om arbejdsudleje således:

- Det er ikke længere udgangspunktet, at der foreligger arbejdsudleje udelukkende under hensyn til, at udenlandske virksomheder

ders medarbejdere arbejder inden for en dansk virksomheds forretningsområde. Det betyder, at det efter omstændighederne kan blive anerkendt, at virksomheder kan bruge underleverandører, herunder inden for samme branche, uden at de ansatte skal beskattes efter reglerne om arbejdsudleje.

- Arbejdsudlejereglerne gælder inden for alle brancher. Det er afgørende, om den pågældende medarbejder ud fra en konkret bedømmelse reelt arbejder som lønmodtager for en dansk virksomhed eller indgår i arbejdet for en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed.
- Arbejdsudlejereglerne omfatter også virksomheder, der indgår i en koncern, men beskatning finder ikke sted i en række situationer, fx når ansatte i det udenlandske selskab deltager i koncerninterne møder og lignende i Danmark.
- De danske regler om arbejdsudleje følger kommentarerne til OECD's modeloverenskomst fra 2010, artikel 15, punkt 8-8.28. Hvis arten af tjenesteydelserne peger i retning af, at den danske virksomhed skal anses som den reelle arbejdsgiver, jf. kommentarernes punkt 8.13, kan det være relevant at se på de supplerende kriterier i kommentarernes punkt 8.14. Vurderingen skal afklare, om den danske virksomhed skal anses som reel arbejdsgiver (arbejdsudleje), eller der er tale om ydelser leveret af en selvstændig erhvervsvirksomhed.
- Afgørelsen af, om der foreligger arbejdsudleje afgøres ud fra skatteretlige principper, herunder hvem der skal anses for arbejdsgiver for de tjenesteydelser, der udføres for en dansk virksomhed efter OECD's Modeloverenskomst artikel 15, stk. 2, litra b. Det er derfor afgørende om de givne forudsætninger reelt afspejler de faktiske forhold, jf. princippet om "substance over form."

...

2. Baggrund

...

SKAT har siden vedtagelsen af den nye lovgivning om beskatning ved arbejdsudleje i 2012 konstateret, at en række erhverv løbende har haft spørgsmål til reglerne. Erhvervene finder, at der stadig er en række uklarheder om, hvornår tjenesteydelser, der udføres af udenlandsk arbejdskraft, er omfattet af arbejdsudlejereglerne. Det er tillige blevet anført, at reglerne skulle være administreret mere restriktivt, end det har været forudsat i forbindelse med vedtagelsen af den nye lovgivning.

I 2013 har SKAT i styresignalet SKM2013.714.SKAT præciseret anvendelsen af arbejdsudlejereglerne inden for transporterhvervet under hensyn til de særlige forhold og regler, der gælder inden for denne branche.

SKAT har løbende evalueret linjen i de sager, der generelt er afgjort efter de nye regler om arbejdsudleje. Det vurderes på denne baggrund, at der også for øvrige erhverv er et behov for at udsende et styresignal, der skaber en større generel klarhed om principperne for at vurdere, hvornår arbejdsudlejereglerne finder anvendelse.

3. De danske arbejdsudlejeregler

Regel

...

Arbejdsudlejereglerne følger kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst fra 2010, artikel 15, punkt 8-8.28, og finder anvendelse i overensstemmelse hermed.

Beskatningsretten til arbejdsudlejeindkomsten bygger på den forudsætning, at den danske virksomhed kan anses for den reelle arbejdsgiver over for den udenlandske arbejdstager, som har bevaret sit formelle ansættelsesforhold til den udenlandske arbejdsgiver. Dette følger af en fortolkning af arbejdsgiverbegrebet i OECD's Modeloverenskomst artikel 15, stk. 2, litra b.

...

Arbejdsudlejevurderingen

Arbejdsudlejereglerne gælder inden for alle brancher.

Det er en betingelse for beskatning efter reglerne om arbejdsudleje, at arbejdet er udført i Danmark.

Der foreligger ikke arbejdsudleje blot fordi, at udenlandske virksomheders medarbejdere arbejder inden for en dansk virksomheds forretningsområde. Arbejdet skal være integreret i den danske virksomhed på en sådan måde, at virksomheden reelt kan anses for arbejdsgiver i forhold til det udførte arbejde.

I forhold til hidtidig praksis betyder det, at SKAT fremover i højere grad vil anerkende, at virksomheder efter omstændighederne kan bruge underleverandører, herunder inden for samme branche, uden at de ansatte skal beskattes efter reglerne om arbejdsudleje.

Det beror på en konkret vurdering, om en udenlandsk medarbejder anses som arbejdsudlejet til en dansk virksomhed, eller om arbejdet udføres af en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed.

Arbejdsudlejereglerne bygger på en "substance over form"-vurdering. Det er derfor et spørgsmål om, hvem der ud fra en samlet vurdering må anses for den reelle arbejdsgiver. Det er ikke tilstrækkeligt, at der er indgået en kontrakt, hvorefter den udenlandske arbejdsgiver formelt opfylder betingelserne for selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis arbejdets karakter medfører, at der reelt ikke er noget væsentligt indhold i de forpligtelser mv., som den udenlandske arbejdsgiver har påtaget sig.

Det er væsentligt at fastslå, om arbejdet er integreret i den danske virksomhed, eller arbejdet ligger uden for det område, som virksomheden beskæftiger sig med, eller på anden måde er udskilt fra virksomheden.

Den udenlandske arbejdstager er ikke omfattet af arbejdsudlejereglerne, når arbejdet

1. ikke er integreret i virksomhedens forretningsområde, eller
2. er tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed.

ad a) Ikke integreret i virksomhedens forretningsområde

Karakteren af de tjenesteydelser, der leveres af den udenlandske virksomheds ansatte, er som udgangspunkt afgørende for at fastslå, om der foreligger arbejdsudleje. Det er derfor vigtigt at fastslå, om tjenesteydelserne udgør en integreret del af virksomhedens forretningsaktiviteter-/forretningsområde. Ved den vurdering er det væsentligt at fastslå, om det er den udenlandske eller den danske virksomhed, der bærer ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet.

Får en landmand opført en stald, vil byggeydelserne ikke være integreret i en landbrugsvirksomheds forretningsområde. Omvendt vil ydelser i form af hjælp til arbejdet i markerne eller i stalden mv. være integreret i landmandsvirksomhedens forretningsområde.

Får en hovedentreprenørvirksomhed, der har til formål at opføre huse, udført byggearbejde i form af murer-, tømrer og elarbejdet af underleverandører, vil disse ydelser som udgangspunkt være integrerede i hovedentreprenørens forretningsområde.

Se flere eksempler på, om opgaven er integreret i den danske virksomhed i Den juridiske vejledning afsnit C.F.3.1.4.1.

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

Den danske virksomhed skal klart have udskilt og afgrænset den opgave, som leveres af den udenlandske virksomhed. Hvis det ikke er tilfældet, indgår arbejdet som en integreret del af den danske virksomhed, fordi arbejdet ikke har karakter af selvstændig udenlandsk virksomhed. Det er derfor nødvendigt at se på karakteren af den opgave, der løses af de ansatte i den udenlandske virksomhed.

Hvis den udenlandske virksomhed løser opgaver inden for den danske virksomheds forretningsområde, skal det ud fra skatteretlige principper afgøres, hvilken af virksomhederne opgaven skal anses integreret i.

Entrepriseretten regulerer parternes forpligtelser over for hinanden, men er ikke i sig selv afgørende for den skatteretlige kvalifikation.

Hvis tjenesteydelserne er leveret i forbindelse med udøvelse af selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed, er disse efter omstændighederne ikke omfattet af arbejdsudlejereglerne. Det er afgørende at se på karakteren af den udenlandske virksomhed i forhold til den danske virksomhed og de tjenesteydelser, der leveres hertil.

Afgørelsen af, om tjenesteydelserne er integreret i den danske virksomhed eller ydet i forbindelse med selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed, træffes ud fra en konkret vurdering. I den forbindelse er det

væsentligt at fastslå, om det er den danske eller den udenlandske virksomhed, der bærer den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde. Det er derfor vigtigt at kunne afgrænse den udenlandske virksomheds ydelser fra den danske virksomheds ydelser. Kan den udenlandske virksomheds ydelser ikke afgrænses, foreligger der som udgangspunkt ikke udenlandsk selvstændig virksomhed, bl.a. som følge af, at ansvaret for det udførte arbejde ikke selvstændigt kan placeres. Hvis den udenlandske virksomhed bærer den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde, taler dette for selvstændig erhvervsvirksomhed.

Den danske virksomhed bærer som udgangspunkt det primære ansvar over for sin kunde uanset, at arbejdet er udført af en (udenlandsk) underleverandør. Hvis underleverandøren påtager sig et afledet ansvar, og derved forpligter sig til at foretage udbedring af fejl og mangler ved de leverede ydelser, taler dette efter omstændighederne for selvstændig erhvervsvirksomhed. Tilsvarende kan det forhold, at en underleverandør fx stiller byggegaranti og kan pålægges dagbøder ved forsinkelse efter omstændighederne tale for, at arbejdet udføres som selvstændig erhvervsvirksomhed.

Har den udenlandske virksomhed kun den danske virksomhed som kunde, kan det efter omstændighederne tale for arbejdsudleje. Modsat kan det tale for selvstændig erhvervsvirksomhed, hvor den udenlandske virksomhed har mange andre kunder end den danske virksomhed. Se også Den juridiske vejledning afsnit C.C.1.2.1 om afgrænsningen mellem selvstændig virksomhed over for lønmodtagere.

Tilsvarende kan det efter omstændighederne tale for selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis der kun er tale om et enkeltstående kortvarigt arbejde af en varighed på fx kun nogle få dage til en uge.

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?

Ingen af de nævnte supplerende kriterier er i sig selv afgørende, og de kan have forskellig betydning i de enkelte situationer. Det bør dog generelt tillægges stor vægt, om den danske virksomhed direkte eller indirekte, fører tilsyn med, leder eller kontrollerer den måde, hvorpå tjenesteydelserne udføres.

Endvidere er det som ovenfor anført ikke afgørende, i hvilket omfang de enkelte kriterier formelt er opfyldt til fordel for selvstændig erhvervsvirksomhed, men derimod om kriterierne er opfyldt baseret på de faktiske forhold. I den forbindelse er det afgørende, om de givne forudsætninger for at afgøre, om der foreligger arbejdsudleje, reelt afspejler de faktiske forhold.«

Styresignalet blev i 2017 videreført i SKATs juridiske vejledning, afsnit C.F.3.1.4.1 Udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje).

Anbringender

Y og X har anført, at samarbejdet mellem X og Y og de litauiske selskaber er udtryk for et sædvanligt samarbejdsforhold, som indebærer indgåelse af entrepriseaftaler, der sædvanligvis indgås med tilsvarende danske entreprenører og håndværksvirksomheder. Der er hverken reelt eller definatorisk tale om "arbejdsudleje", som det er defineret i kildeskattelovens § 2, stk. 3, jf. herved også Skatteministeriets styresignal i SKM 2014.478 SKAT.

Som det fremgår af styresignalet fra 2014, er praksis ændret i forhold til den tidligere strammere praksis, og der er således ikke længere tale om arbejdsudleje, blot fordi de udenlandske medarbejdere arbejder inden for samme forretningsområde som den danske virksomhed. Det kan således lægges til grund, at det for det første er afgørende for, om der er tale om arbejdsudleje fremfor entreprise, om det udførte arbejde har udgjort en integreret del af virksomhedens sædvanlige arbejdsområde.

I henhold til forarbejderne kan det være tilfældet, når der er tale om arbejde, der udgør virksomhedens kerneydelse eller arbejde, som udøves som et naturligt led i en virksomheds drift, f.eks. bogholderi, rengøring eller kantinedrift. X og Y' kerneydelse er at drive udlejningsvirksomhed vedrørende fast ejendom og at varetage koncernens indkøb af materialer. De litauiske entreprenører har indgået konkrete entreprisekontrakter med X og Y om at istandsætte udlejningsejendomme. Der er ikke tale om, at de har udført arbejde for X og Y, der udgør disses kerneydelse, eller som

udøves som et naturligt led i selskabernes drift. Udførelsen af vedligeholdelse eller ombygninger af koncernens faste ejendomme er ikke en integreret del af X og Y' forretningsområde. Xs kernevirkksomhed er at drive udlejningsvirksomhed – dvs. udleje fast ejendom mod lejebetaling. Skatteministeriet har gjort gældende, at Ys (oprindelige) formål – »håndværk, handel og industri samt al i forbindelse her med stående virksomhed« – er udtryk for, at X og Y samlet driver byggevirkksomhed. Dette anbringende er imidlertid et »form over substance« anbringende, som er i modstrid med styresignalet. Det bestrides, at det har været en del af Y' forretning selvstændigt at foretage vedligeholdelse eller ombygning af fast ejendom, og Y har ingen ansatte, der kan udføre dette arbejde. Xs formål er at drive udlejningsvirksomhed, og Y' formål er at varetage koncernens indkøbsfunktion, herunder af byggematerialer. Ved »byggevirkksomhed« forstås sædvanligvis opførelse, ombygning eller renovation af ejendomme – typisk ejendomme der ikke ejes af byggevirkksomheden selv.

Det fremgår af styresignalet, at det ved vurderingen af, om ydelserne er »integreret i den danske virksomhed«, skal indgå, om det er den danske eller den udenlandske virksomhed, der bærer ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet. Det fremgår af entrepris kontrakter, at AB 92 er vedtaget mellem parterne. Med den konsekvente vedtagelse af AB 92 i samtlige entrepris kontrakter med de litauiske entreprenører bestrides det, at der ikke er indgået nogen aftale om erstatningsansvar f.eks. i forbindelse med fejl og mangler. Det kan lægges til grund, at R.E. Bygg UAB og UAB Montage Eksperten har påtaget sig en selvstændig økonomisk risiko i forhold til tid, kvalitet mv., og at de havde ansvaret for at instruere deres egne ansatte til at udføre de aftalte arbejder. Alle fakturaer er betalt. Fakturaerne for udførte entrepriser blev således betalt ved levering af de to litauiske selskaber. Ved lidt større opgaver accepterede X og Y at betale månedlige à conto-beløb, når delopgaver var leveret. Det er helt sædvanligt inden for byggebranchen og følger af AB 92 § 22, stk. 1. À conto-betalingerne skete efter forudgående besigtigelse af C med en af de ansvarlige ledere i R.E. Bygg UAB og UAB Montage Eksperten.

Kontrakterne med de udenlandske selskaber indeholder ikke priser af overslagslignende karakter. Der er betalt den eksakt aftalte pris. Det er sædvanligt ved aftaler om byggearbejder, at bygherre leverer en del af eller alle de materialer, der skal anvendes, jf. forudsætningsvist AB 92, § 12. Entreprenøren har dermed påtaget sig et økonomisk ansvar også for de materialer, som bygherren leverer til arbejdsopgaven. Hertil kommer, at X og Y via storkundeaftaler kunne opnå rabatter, som det ikke var muligt for de litauiske entreprenører at opnå. Udenlandske materialer ville ofte ikke le-

ve op til danske standarder efter bygningsreglementerne. De udenlandske entreprenører kunne endvidere ikke opnå acceptable betalingsbetingelser ved danske materialeleverandører og ville oftest blive bedt om at betale kontant.

Regnskaberne for R.E. Bygg UAB og UAB Montage Eksperten, registreringerne i RUT og de offentligt tilgængelige oplysninger om de to selskaber viser, at der er tale om lovligt indregistrerede selskaber, som driver selvstændig virksomhed. På den baggrund udgør de leverede ydelser ikke en integreret del af X og Y' virksomhed, hvorfor der ikke foreligger arbejdsudleje.

For så vidt angår det supplerende kriterium om *instruktionsbeføjelse*, fremgår det af AB 92, §§ 9-11, at entreprenøren skal udføre arbejdet i overensstemmelse med aftalen, fagmæssigt korrekt eller i overensstemmelse med bygherrens anvisninger efter § 15. Selvom opgaven ikke er særligt specificeret i kontrakterne, er entrepriseaftalen indgået efter en forudgående fysisk besigtigelse, hvorfor der er tale om klart afgrænsede og individualiserede ydelser i forhold til det arbejde, som den konkrete entrepriseaftale indeholder. Det er i overensstemmelse med sædvanlig praksis i entrepriseforhold, at X og Y har leveret tegningsmateriale forud for udførelsen af de enkelte fagentrepriser, og det er bekræftet af den sagkyndige erklæring. En bygherres udførelse af opgaver, der normalt henføres til en bygherres ansvarsområde, kan ikke resultere i, at bygherren har instruktionsbeføjelsen over medarbejdere ansat hos entreprenøren. Cs rolle har udelukkende bestået i at føre byggetilsyn på vegne af sagsøgerne i overensstemmelse med sædvanlig praksis i entrepriseforhold. Tilsynet med den faktiske udførelse af arbejdet på de enkelte byggepladser, herunder den konkrete instruktion af de enkelte medarbejdere, blev derimod varetaget af de udenlandske selskabers egne ledere, herunder E og B. Det bekræftes af arbejdsgiverkontrollens interview af E og B. Skønserklæringen bekræfter, at det er helt sædvanligt, at bygherren fører tilsyn med arbejdet, herunder foretager stikprøvekontrol af det udførte arbejde, foretager kassation af eventuelle mangelfulde arbejder og foretager afklaring af ydelsesomfanget i tilfældet af uklarheder eller uenigheder. Der er ikke foretaget tilsyn, der rækker herudover, og der er ikke givet instruktioner omkring den faglige udførsel af arbejdet.

For så vidt angår kriteriet om *kontrol og ansvar for stedet, hvor arbejdet udføres*, indikerer X og Y' kontrol over byggepladserne ikke, at der er tale om arbejdsudleje, idet det er helt sædvanligt i forbindelse med udførelsen af entrepriser og fagentrepriser. For så vidt angår kriteriet om *vederlagets sammensætning*, har R.E. Bygg UAB i gennemsnit 19 medarbejdere, og selskabet har givet overskud. Det kan herefter lægges til grund, at R.E. Bygg UAB ikke har anvendt hele vederlaget i henhold til entreprisekontrakten

til løn til medarbejdere, men at der på helt sædvanlig vis indgår øvrige omkostninger mv. plus en fortjeneste i fastlæggelsen af prisen på de enkelte arbejdsopgaver. For så vidt angår kriteriet om *arbejdsredskaber og materiel*, henvises til AB 92, § 12, og til det sædvanlige i, at bygherren leverer materialer og materiel, og at ansvaret for det af bygherren leverede materiale mv. påhviler entreprenøren. X og Y' køb af materialer er forretningsmæssigt begrundet i prisforskellen og de danske kvalitetskrav. For så vidt angår de *øvrige kriterier*, har X og Y ikke haft nogen indflydelse på, hvor mange ansatte de litauiske entreprenører valgte til at udføre den enkelte entreprise i Danmark. Ifølge kontrakten blev der ikke udarbejdet bemandingsplan. De litauiske entreprenører fastlagde selv, hvor mange og hvilke medarbejdere, de enkelte arbejdsopgaver ville kræve.

Til støtte for den subsidiære påstand er det gjort gældende, at der under henvisning til det ovenfor anførte ikke har været anledning til at tro, at der ikke var tale om entrepriseforhold, og at det ikke er godtgjort, at der er udvist forsømmelighed.

Til støtte for hjemvisningspåstanden er det gjort gældende, at det fremgår af regnskaberne for R.E. Bygg UAB og UAB Montage Eksperten, at de litauiske selskaber har haft anden indtjening end arbejdsopgaverne for X og Y. Da ikke samtlige betalte entreprisebeløb til de litauiske selskaber vedrører lønomkostninger, er det skøn, skattemyndighederne har udøvet, åbenbart urigtigt.

Skatteministeriet har anført, at X er registreret under branchekoden »Køb og salg af egen fast ejendom«, og at selskabets formål er at drive virksomhed i ind- og udland med ejendomsinvestering og al dermed forbunden virksomhed. X' aktivitet og formål skal ses i lyset af koncernens koncept (og særlige »Stensdalstil«), således at et væsentligt element i selskabets virksomhed var at ombygge og renovere de ejendomme, som selskabet erhvervede og ikke blot passiv ejendomsinvestering. X havde ansat C, der har en baggrund som tømrer og bygningskonstruktør. X' betydelige involvering i byggevirksomhed (i form af ombygning og renovering) understreges af samhandelsaftalen med Bygma, som førte til, at selskabet – som tilkendegivet i stævningen – fik væsentligt bedre priser og på væsentligt bedre betingelser end de vilkår, de af koncernen antagne entreprenører fik. Y er registreret under branchekoden »Opførelse af bygninger«, og selskabets formål er håndværk, handel og industri samt al i forbindelse hermed stående virksomhed. Y har løbende benyttet sig af Cs arbejdskraft som led i sin virksomhed og har i den forbindelse betalt Stensdal Ejendomme for køb af

»byggestyring«.

X og Y købte i 2015 ydelser af de to litauiske selskaber R.E. BYGG UAB og UAB Montage Eksperten i henhold til 25 forskellige kontrakter, som vedrørte fem forskellige ejendomme. Det arbejde, som de litauiske selskaber udførte for X og Y, var integreret i sidstnævntes respektive virksomheder. Det var en del af X og Y' virksomhed at ombygge og renovere ejendomme, ligesom det også var en del af Y' virksomhed at opføre bygninger. Da det er en forudsætning for at foretage ombygning, renowering mv. at have håndværkere til at udføre arbejderne, var det arbejde, som de ansatte i de litauiske selskaber udførte, en integreret del af sagsøgernes respektive virksomheder. Spørgsmålet er derfor, om arbejdsopgaverne udført af de litauiske selskaber var outsourcet til de litauiske selskaber, således at arbejdsopgaverne ikke længere var integreret i sagsøgernes respektive virksomheder. X og Y har bevisbyrden for, at arbejdsopgaverne udført af de litauiske selskabers medarbejdere er tilstrækkelig udskilt, og bevisbyrden er ikke løftet.

De kontrakter, som X og Y indgik med de litauiske selskaber, indeholder en så overordnet beskrivelse af arbejdsopgaverne, at der ikke har påhvilet de litauiske selskaber et reelt ansvar. Arbejdsbeskrivelserne umuliggør en placering af ansvaret, og det erstatningsansvar, som de litauiske selskaber formelt havde påtaget sig i kraft af henvisningen til AB 92, var derfor illusorisk. Et sådant ansvar er heller ikke på noget tidspunkt gjort gældende over for de litauiske selskaber. Arbejdsbeskrivelserne viser, at litauerne har leveret arbejdskraft og ikke entreprisudbydere, som forudsætter konkret beskrevne forpligtelser. Det understøttes af, at X og Y har undladt at fremlægge kontrakter indgået med danske virksomheder. Det må derfor lægges til grund, at kontrakterne med de danske leverandører i modsætning til kontrakterne med de litauiske virksomheder indeholder sædvanlige arbejdsbeskrivelser samt sædvanlige fordelinger af ansvar og risiko. Kontrakterne med de litauiske selskaber godtgør på den baggrund ikke, at arbejdsopgaverne udført af de litauiske selskabers medarbejdere var tilstrækkelig udskilt. Kontrakterne efterlader indtryk af, at der har været tale om et forsøg på at formalisere et dybere samarbejdsforhold om levering af arbejdskraft og at camouflere det som entreprise. Hovedparten af kontrakterne er indgået meget kort tid før arbejdets opstart. Derudover er kontrakterne for de enkelte ejendomme indgået successivt og dette indikerer, at kontrakterne er indgået for at have et formelt grundlag for arbejdet. Som anført af skønsmanden svarer de i kontrakterne indeholdte priser ikke til markedspriser, hvilket i sig selv understøtter, at der foreligger arbejdsudleje. Endelig indeholder kontrakterne overlappende arbejdsbeskrivelser.

X og Y' løbende »à conto-udbetalinger« til de litauiske selskaber, uden at man har været i stand til at redegøre nærmere

for grundlaget herfor, taler også for, at der foreligger arbejdsudleje. I modsætning til aftalerne med danske entreprenører er der ikke fremlagt nogen studeopgørelser, og à conto-afregningerne fra de litauiske selskaber er ikke på store, runde beløb. Det må lægges til grund, at der er tale om betaling for levering af arbejdskraft og ikke for konkrete resultater, hvilket understøttes både af betalingsmønsteret (hvor der er en række meget små betalinger) og skønsmandens svar på spørgsmål IH. Det følger heraf, at det arbejde, som de litauiske selskaber udførte, var integreret i X og Y' respektive virksomheder.

At der foreligger arbejdsudleje, understøttes også af de supplerende kriterier. Det fremgår af de fremlagte interviewskemaer, at C instruerede de ansatte hos henholdsvis R.E. Bygg UAB og UAB Montage Eksperten om arbejdets udførelse. De helt overordnede arbejdsbeskrivelser, som ikke er bevist ledsaget af tegningsmateriale og lignende, forudsætter supplerende instruktioner, da det er umuligt at vide, hvad beskrivelser såsom »Gipsvægge«,

»Malerarbejde«, »Loftsmontage« og »Flisebelægning arbejde« dækker over. Indholdet af interviewskemaerne, som er udført som led i en arbejdsgiverkontrol af Y, skal også lægges til grund ved vurderingen af X' forhold. At bygherre typisk har ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres, ændrer ikke ved, at kriteriet taler for, at der foreligger arbejdsudleje. Kontrakterne med de litauiske virksomheder indeholder alene samlede beløb uden nærmere specifikationer. Henset til at X og Y leverede materiale, specialværktøj og større maskiner, og til det anførte om kontrakterne, må det lægges til grund, at fakturabeløbene er fastsat efter de litauiske medarbejders løn. Ved at levere arbejdsredskaber og materialer har X og Y endvidere påtaget sig en ikke ubetydelig del af risikoen ved arbejdets udførelse og resultat, herunder risikoen for eventuelle forsinkelser i anledning af materiel- eller materialeudfordringer. At X og Y ikke har egne håndværkere ansat, kan ikke i sig selv føre til, at litauernes arbejde ikke er integreret i X og Y' virksomheder. Den formelle vedtagelse af AB 92 kan heller ikke tillægges betydning ved sagernes afgørelse, når henses til forarbejderne til stramningen af arbejdsudlejereglerne i 2012, samt at det ansvar, som de litauiske selskaber påtog sig, ikke havde et reelt indhold.

Vedrørende spørgsmålet om hæftelse har Skatteministeriet gjort gældende, at X og Y ikke har løftet deres bevisbyrde for, at de ikke har udvist forsømmelse ved den manglende iagttagelse af kilde-katteloven og arbejdsmarkedsbidragsloven. Formålet med de kontrakter, som X og Y indgik med de litauiske selskaber, har været at undgå dansk beskatning af litauernes arbejdsydelse. X og Y har været bekendt med disse forhold og de forhold, der begrunder indeholdelsespligten. Dette understøttes af, at X

og Y har undladt at søge deres forhold nærmere afklaret hos skattemyndighederne.

Vedrørende hjemvisningspåstanden har Skatteministeriet gjort gældende, at X og Y har erkendt, at det ikke har været muligt at få oplyst fra de udenlandske selskaber, hvor stor en del af deres samlede vederlag for de udførte arbejdsopgaver, der af de litauiske selskaber er anvendt til at betale deres egne håndværkere løn. Det følger herefter af forarbejderne til 2012-loven, at der som udgangspunkt skal indeholdes skat af det samlede vederlag. Det, X og Y har anført, giver ikke grundlag for at fravige udgangspunktet.

Landsrettens begrundelse og resultat

Sagerne angår, om nogle ansatte i de litauiske selskaber R.E. Bygg UAB og UAB Montage Eksperten, der udførte arbejde for Stensdal-koncernen, nærmere bestemt X og Y, i henhold til en række kontrakter, betegnet entreprisekontrakter, i skattemæssig henseende reelt må anses for ansat i denne koncern med den virkning, at de skulle have været beskattet i Danmark efter reglerne om arbejdsudleje, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, som affattet ved lov nr. 921 af 18. september 2012.

Efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, påhviler pligt til at svare indkomstskat personer, der erhverver indkomst i form af 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 virksomheden.

X drev i 2015 virksomhed med udlejning af fast ejendom, hovedsageligt til erhverv. Y varetog en centraliseret indkøbsfunktion for koncernforbundne selskaber i Stensdal-koncernen, herunder indkøb af håndværksmæssige ydelser til brug for den udlejningsvirksomhed, der skulle ske i regi af X og koncernens øvrige selskaber. Til det formål kunne begge selskaber i henhold til en samhandelsaftale med en grossist købe byggematerialer med særlige rabatter.

Opgavebeskrivelserne for de 25 kontrakter, som sagerne omhandler, lød blandt andet på istandsættelse, malerarbejde, tømrerarbejde, byggepladsrengøring, murerarbejde, nedrivning, gipsarbejde, fugearbejde, betonarbejde og vinduesmontage fordelt på forskellige ejendomme i koncernens ejendomsportefølje, og de byggematerialer mv., der blev anvendt til brug for de nævnte arbejder, blev indkøbt i regi af Stensdal-koncernen gennem Y.

Landsretten lægger til grund, at den løbende drift af virksomheden med udlejning af fast ejendom forudsatte en regelmæssig istandsættelse og vedligeholdelse

se af udlejningsejendommene, og at Y og X ikke selv havde håndværkere ansat til dette formål. Landsretten finder herefter, at de i kontrakterne omhandlede arbejdsopgaver blev udøvet som et naturligt led i virksomhedernes drift og derfor udgjorde en integrerende del af Y og X' virksomhed, selv om de ikke udgjorde virksomhedernes kerneydelser.

Spørgsmålet er herefter, om arbejdsydelse med istandsættelse og vedligeholdelse mv. af ejendommene – uanset at selskaberne ikke havde egne ansatte til samme opgavevaretagelse, og at opgaverne således ville kunne udskilles – var tilstrækkelig udskilt fra Y og X' respektive forretningsområder.

Ved afgørelsen heraf finder landsretten, at der må lægges betydelig vægt på karakteren og omfanget af de kontrakter, der er indgået mellem Y og X på den ene side og de litauiske selskaber R.E. Bygg UAB og UAB Montage Eksperten på den anden side.

Kontrakterne indeholder alene helt overordnede og generiske angivelser af de arbejdsydelser, der skulle leveres, og er således beskrevet i usædvanligt upræcise vendinger, ligesom Y og X selv var aftagere af de arbejdsydelser, der blev leveret til dem af de litauiske selskaber i henhold til kontrakterne. Det indebærer, at det på grundlag af kontrakternes indhold ikke er muligt nærmere at fastslå, hvilket ansvar de litauiske selskaber bærer, eller hvilken risiko de løber, herunder særligt i tilfælde af en tvist. Det er i den forbindelse uden betydning, at kontrakterne indeholder en generel henvisning til, at AB 92 er vedtaget mellem parterne.

Y og X har anført, at de enkelte kontrakter var ledsaget af tegninger og arbejdsbeskrivelser, som også udgjorde en del af kontraktgrundlaget mellem parterne. Efter bevisførelsen for landsretten i form af nogle enkelte foreliggende tegninger og arbejdsbeskrivelser sammenholdt med de forklaringer, der er afgivet af navnlig C og E om fremgangsmåden ved indgåelse af kontrakterne, er dette imidlertid ikke godtgjort.

Y og X har videre anført, at en nærmere beskrivelse af, hvilken kvalitet opgaverne skulle udføres i, ikke var nødvendig, idet de litauiske selskaber gennem deres langvarige samarbejde med Stensdal-koncernen var bekendt med den særlige Stensdal-stil. Landsretten finder efter de meget forskelligartede opgaver, de litauiske selskaber har udført, at dette ikke giver en tilstrækkelig forklaring på, at der ikke findes nogen beskrivelse heraf eller henvisning hertil.

Det lægges efter bevisførelsen til grund, at C har været på de enkelte byggepladser en til to gange om ugen, og at han i den forbindelse har påpeget fejl og mangler ved arbejder udført af de litauiske selskaber. C har således på Y og X' vegne haft et tæt tilsyn med arbejdets udførelse. Det bemærkes i den forbindelse, at Y og X ikke har dokumenteret, at der er afholdt afleveringsforretninger i henhold til de enkelte entrepriser, og at det må lægges til grund, at Y og X ikke på noget tidspunkt efterfølgende har rejst mangelskrav mod de litauiske selskaber.

Det må således lægges til grund, at Y og X reelt har båret ansvaret og risikoen for arbejdsresultatet.

Hertil kommer, at Y og X leverede materialer til arbejderne. Der var desuden tale om relativt ukomplicerede håndværksopgaver, og retten til at udvælge de rette personer og deres kvalifikationer var på denne baggrund af begrænset betydning.

Uanset at Y og X ikke udøvede sædvanlige arbejdsgiverbeføjelser over de litauiske ansatte, herunder ikke har kunnet bestemme den måde, arbejdet skulle udføres på, eller hvem eller hvor mange personer der skulle udføre arbejdet, finder landsretten efter en samlet vurdering, at de arbejder, der er udført af R.E. Bygg UAB og UAB Montage Eksperten i henhold til kontrakterne i skatteretlig henseende må anses for arbejdsudleje, der er indkomstskattepligtig efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3.

Landsretten finder, at Y og X ikke har godtgjort, at selskaberne ikke har udvist forsømmelighed ved ikke at indeholde arbejdsudlejeskat og arbejdsmarkedsbidrag. Det forhold, at selskaberne måtte have rådført sig med deres revisor, ændrer ikke herved. Efter kildeskattelovens § 69, stk. 1, er X og Y herefter umiddelbart ansvarlige over for det offentlige for den manglende betaling af arbejdsudlejeskat og arbejdsmarkedsbidrag.

Det følger af forarbejderne til kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., at pligten til at oplyse, hvor stor en del af det samlede vederlag, der viderebetales som løn til den arbejdsudlejede arbejdstager, påhviler den danske arbejdsgiver. Den bevisførelse, der har fundet sted om regnskabsforholdene i de litauiske selskaber, kan ikke give anledning til, at sagen hjemvises til skattemyndighederne til foretagelse af et skøn over de udgifter, der vedrører løn til de litauiske selskabers ansatte håndværkere, der har udført arbejde for Y og X.

Landsretten tager herefter Skatteministeriets påstande om frifindelse til følge.

Efter sagernes udfald skal X og Y i sagsomkostninger hver især betale 75.000 kr. inkl. moms til Skatteministeriet til dækning af udgifter til advokatbistand. X og Y skal endvidere solidarisk betale 28.575 kr. til dækning af Skatteministeriets foreløbigt afholdte udgifter til syn og skøn. Ved fastsættelsen af beløbet til advokat er der ud over sagernes værdi taget hensyn til sagernes omfang, forløb og kompleksitet, herunder at sagerne har været henvist til landsretten som principielle, at de har været sambehandlet, at der har været afholdt syn og skøn, og at hovedforhandlingen har varet 2½ retsdage.

THI KENDES FOR RET:

Skatteministeriet frifindes.

I sagsomkostninger skal X og Y hver især inden 14 dage betale 75.000 kr. til Skatteministeriet. X og Y skal tillige solidarisk inden 14 dage betale 26.850 kr. til Skatteministeriet. Beløbene forrentes efter rentelovens § 8 a.