

Udskriftsdato: 20. december 2025

KEN nr 10193 af 18/09/2008 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. udenlandsk arbejdskraft – pligt til at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 07-01045

Landsskatteretskendelse vedr. udenlandsk arbejdskraft – pligt til at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag

Resumé

En planteskole havde indgået kontrakter med polske firmaer vedrørende arbejdskraft. Efter en konkret vurdering, anså LSR forholdet for omfattet af reglerne om arbejdsudleje, hvorfor der var pligt til indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag.

Klagen vedrører pligt til at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag i forbindelse med anvendelse af udenlandsk arbejdskraft.

Landsskatterettens afgørelse

Perioden 1. april 2005 til 6. maj 2006

Skattecenteret har anset selskabet for at være pligtigt til at indeholde A-skat med 98.126 kr. og arbejdsmarkedsbidrag med 28.442 kr.

Landsskatteretten stadfæster afgørelsen

Sagens oplysninger

H1 A/S, herefter benævnt selskabet, driver planteskole fra adressen Y. Selskabet er 100 % ejet af G1 Holding A/S, som ejes 100 % af SJ.

I 2005 havde selskabet ca. 40 ansatte, hvoraf en del var ansat på timeløn og akkordaftaler, mens en del var ansat som løst personale, der i sommerperioden arbejdede på timeløn.

Skattecenteret har på baggrund af en anmeldelse konstateret, at selskabet i perioden 1. april 2005 til 6. maj 2006 havde indgået 4 kontrakter med polske virksomheder om at udføre arbejde på planteskolen. I den omhandlede periode har der således været 4-11 polske medarbejdere beskæftiget på selskabets adresse.

Der er tale om følgende kontrakter:

Perioden 01.04.2005 – 30.04.2005

Kontakten er indgået med firmaet G2 og omhandler optagning af ca. 150.000 stk. normannplanter til en pris på 0,14 kr. pr. plante ekskl. moms.

Prisen inkluderer at løfte planterne fra jorden, sortere planterne, binde planterne sammen i bundter, putte bundterne i sække og binde sækkene.

Lederen af det polske firma, BP, skal i henhold til kontrakten være selskabets daglige kontaktperson, og selskabet vil jævnligt kontrollere kvaliteten af det udførte arbejde. Hver fredag vil det polske firma gøre sit krav op for de planter, der er blevet optaget mv. i den forgangne uge.

Den polske virksomhed er ikke momsregistreret i Danmark.

Perioden 10. juli 2005 – 31. august 2005

Kontrakten er indgået med firmaet G3, og omfatter udtynding af ca. 8.000 meter normannplanter og løftning af ca. 400 bokse normannplanter. Såvel udtynding som løftning inkluderer en grovsortering af planterne, før de puttes i kasser.

Prisen er aftalt til 5 kr. pr. meter plus 65 kr. pr. fyldt planteboks eksklusiv moms og 50 kr. pr. fyldt planteboks for løftede planter.

Lederen af firmaet, LL, skal i henhold til kontrakten være selskabets daglige kontaktperson.

Hver fredag skal det polske firma gøre sit krav op for de planter, der er blevet optaget mv., i den forgangne uge.

Virksomheden er ikke momsregistreret i Danmark.

Perioden 10. juli 2005 – 31. juli 2005

Kontrakten er indgået med firmaet G2.

Arbejdet består i plantning af mellem 1.500.000 og 2.000.000 planter inklusive sortering af planterne, før de sættes i jorden, og prisen er aftalt til 0,11 kr. pr. plante eksklusive moms.

Indehaver af den polske virksomhed er BP, som i henhold til kontrakten skal være den daglige kontaktperson for selskabet. Selskabet skal jævnligt føre kontrol med kvaliteten af det udførte arbejde.

Virksomheden er ikke momsregistreret i Danmark.

Perioden 9. april 2006 – 6. maj 2006

Kontrakten er indgået med G4, og arbejdet består i at løfte og sortere planter, binde planterne i bundter, putte planterne i papirposer, skrive på etiketter, læsse poserne på trailer, transportere planterne fra markerne til planteskolens hal og placere poserne i bokse.

Den polske virksomhed er i henhold til kontrakten berettiget til at overlade arbejdet til en underentreprenør, og det fremgår desuden af kontrakten, at den polske virksomhed skal medbringe alle de nødvendige maskiner og hjælpematerialer til brug for arbejdet.

Prisen for arbejdet er aftalt til 0,14 kr. pr. plante eksklusive moms.

Virksomheden har et dansk CVR-nummer.

Ifølge faktura har denne polske virksomhed udført en ekstraopgave med at tynde 7 ha nobilis. Denne opgave fremgår ikke af kontrakten. Prisen herfor er 5.000 kr. pr. ha eksklusive moms.

Selskabet har for sæsonen 2005 udarbejdet en vejledning om »krav til prikling«, som oplister, hvorledes priklingen skal foretages og konsekvenserne af, at disse krav ikke overholdes.

LL, som selskabet har indgået kontrakt med i perioden 9. april 2006 – 6. maj 2006, har forud for opstarten af sin egen virksomhed været arbejdsleder for virksomheden G2, som er hans onkels virksomhed, og som arbejdede for selskabet i perioden 10. juli 2005 – 31. august 2005.

Selskabet har oplyst, at det forud for kontraktens indgåelse har gennemgået arbejdsopgaven med en leder/formand for de polske virksomheder. Gennemgangen er sket for at sikre, at arbejdet ville blive udført på en sådan måde, at det levede op til selskabets standarder. Gennemgangen er sket enten personligt eller pr. mail.

De polske virksomheder har i kontraktperioderne dagligt afleveret en seddel med oplysning om dagens udførte arbejde til selskabet, og repræsentanter for selskabet har dagligt kontrolleret det udførte arbejde.

Selskabet har oplyst, at de polske virksomheder selv bestemte arbejdstiden for deres medarbejdere. Hvis produktionen var så lille, at den polske virksomhed ville få problemer med at opfylde kontrakten, kontaktede selskabet den polske virksomhed for at gøre opmærksom herpå.

Der er opkrævet moms ved afregningen med G4 (perioden 9. april 2006 – 6. maj 2006), men der er ikke opkrævet dansk moms vedrørende de øvrige indgående kontrakter.

Selskabet har oplyst, at de polske virksomheder, der blev indgået kontrakt med i 2005, i overvejende grad selv medbragte værktøj til løsning af opgaverne, ligesom det fremgår af kontrakten med G4 (perioden 9. april 2006 – 6. maj 2006), at værktøj medbringes af det polske firma.

De arbejdsopgaver, som i 2005 og 2006 delvis er udført af de polske virksomheder, har tidligere været løst således:

Planteoptagning

80-90 % af arbejdet blev udført af fastansat personale på planteskolen. Resten blev udført af selvstændige danske virksomheder.

Prikling/lugning

I sommerperioden har dette været udført af løst ansat personale på ca. 20 – 30 stk. (skoleelever mv.), og efter juli måned af fastansat personale på planteskolen.

Tynding

Har tidligere været udført af selskabets egne folk på akkord.

Skattecenterets afgørelse

Der foreligger arbejdsudleje.

Der er lagt vægt på, at de polske arbejdere arbejder på nøjagtigt samme arbejdsvilkår som deres danske kollegaer, og at arbejde i alle tilfælde er udført på selskabets grund, som selskabet disponerer over og har ansvaret for. Hertil kommer, at det er selskabet, der bærer risikoen for arbejdets resultat, og at selskabet godkender og kasserer det udførte arbejde for at forhindre fejl og derved påtager sig såvel ansvar som styring af arbejdet.

Selskabet kan ikke på baggrund af de indgåede kontrakter gøre et krav gældende mod de polske virksomheder til dækning af eventuelle tab, idet man alene har udført en præcis beskrevet arbejdsydelse, som er anvist og kontrolleret af selskabet. Når arbejdet er udført og kontrolleret, afregnes der for arbejdsydelsen, hvorefter forholdet er endeligt afsluttet mellem parterne.

Den overordnede ledelse af arbejdet påhviler selskabet, og den del af ledelsen, der er overladt til den polske arbejdskraft, vurderes at være af underordnet betydning. At selskabet har arbejdsinstruktionsbeføjelsen støttes også af underbilaget »krav til prikling«.

Desuden er der ved afgørelsen lagt vægt på, at selskabet leverer planterne og i nogle tilfælde arbejdsredskaberne.

Det aftalte vederlag er beregnet pr. stk. eller meter, hvilket taler for akkordlignende forhold, hvilket understøttes af, at de samme arbejdsopgaver tidligere blev udført af løst- og fastansat dansk personale på timeløn og akkord. I flere tilfælde er der desuden blevet udført mere arbejde, end beskrevet i kontrakterne.

Da der således reelt foreligger arbejdsudleje, er selskabet indeholdelsespligtigt af arbejdsmarkedsbidrag og A-skat af løn m.v. til de indlejede udenlandske medarbejdere.

Klagerens påstand og argumenter

Der foreligger ikke arbejdsudleje men entrepriseforhold.

Selskabet har tidligere udliciteret en række plante- og beskæringsarbejder til danske underentreprenører. Disse aftaler blev indgået mundtligt, men der er fremlagt dokumentation for forholdene i form af fakturaer udstedt som følge af arbejdet. Udviklingen på arbejdsmarkedet medførte dog, at det ikke var muligt at få tilstrækkelig med danske underentreprenører, og derfor indgik selskabet i stedet entreprisekontrakterne med polske virksomheder.

I nærværende sag foreligger der således civilretligt gyldige entreprisekontrakter, og sagens faktiske forhold afviger på ingen måde fra kontraktens indhold. De polske virksomheder skulle levere en opgave med at plante/beskære inden for et bestemt tidsrum og til en aftalt pris. I kontrakten fra 2006 med G4 er entrepriseforholdet yderligere understøttet af, at det af § 3 i kontrakten fremgår, at den polske leverandør kan indgå aftale med en anden virksomhed om, at denne skal fungerer som underentreprenør.

Den økonomiske risiko for arbejdet bæres uden tvivl af de polske virksomheder. Dette fremgår eksempelvis af tillægget til kontrakterne, »krav til prikling«, hvor kravene til arbejdet samt selskabets misligholdel-

sesbeføjelser i givne situationer er beskrevet. Følgende forhold viser klart, at de polske virksomheder bærer risikoen for arbejdet:

- De polske virksomheder modtager ikke betaling, hvis ikke de har opfyldt deres kontraktretlige forpligtelser
- Selskabet kan påberåbe sig de relevante misligholdelsesbeføjelser i henhold til obligationsrettens almindelige bestemmelser. Hvis selskabet kræver afhjælpning af beplantning/beskæring, må de polske virksomheder sætte den mangelfulde beplantning/beskæring i kontraktmæssig stand for egen regning.
- De polske firmaer har risikoen for et eventuelt underskud i forbindelse med entreprisekontrakten eksempelvis grundet dårlig planlægning eller anvendelse af uegnede medarbejdere. Det er ligeledes firmaerne, der har mulighed for at opnå gevinsten som følge af entreprisekontrakterne.
- De polske firmaer bærer risikoen ved lønudbetalingen, sygdom mv.
- De polske firmaer har risikoen for, at selskabet går konkurs og således ikke kan betale i henhold til kontrakten.

Instruktionsbeføjelsen har ligget hos de polske firmaer, idet det af entreprisekontrakterne fremgår, at der er tale om »traditional costumer-supplier relation«. Det er de polske virksomheder, der leder og fordeler arbejdet, bestemmer hvilket arbejde, medarbejderne skal udføre, hvordan og hvornår arbejdet skal udføres, hvor mange medarbejdere, der skal anvendes til opgaven, og som har retten til at ansætte og afskedige medarbejderne. Tillægget »krav til prikling« er alene en del af aftalegrundlaget, hvori parterne har taget stilling til ydelsens beskaffenhed samt de misligholdelsesbeføjelser, som kan gøres gældende i tilfælde af, at ydelsen ikke svarer til det aftalte.

Det er klart, at selskabet i forbindelse med kontraktindgåelsen har truffet beslutninger omkring beplantningen, herunder hvad der skal plantes/beskæres og hvordan. Dette svarer til, at en kunde, der bestiller et arbejde hos en malermester, selv bestemmer, hvilke vægge, der skal males og i hvilke farver. Den omstændighed kan dog aldrig føre til, at kunden anses for at have lejet malermesterens medarbejdere.

I henhold til kontrakterne fører selskabet daglig kontrol med, at resultatet af arbejdet er i overensstemmelse med det aftalte. Denne overordnede stikprøvekontrol er helt normal i entrepriseforhold. Som part i et kontraktforhold har selskabet pligt til at kontrollere, at ydelsen svarer til det aftalte, idet manglende kontrol og dermed forsinket reklamation kan føre til, at selskabet mister sine misligholdelsesbeføjelser. Kontrollen kunne først ske, når arbejdet var udført og selskabet kunne således ikke gribe ind under udførelse af arbejdet og eksempelvis instruere de polske medarbejdere i, hvorledes arbejdet skulle udføres.

Det er umuligt at kontrollere, om planterne er plantet korrekt og i overensstemmelse med det aftalte, hvis der går lang tid efter at beplantningen er foretaget. Hvis planterne vokser dårligt, er det vanskeligt for selskabet at påvise, at dette skyldes mangelfuld beplantning eller fejlbehandling fra de polske firmaers side, idet øvrige faktorer såsom gødning, vejr- og jordforhold tillige har betydning for planternes vækst. Der er dog ikke tvivl om, at hvis det blev konstateret, at den dårlige vækst skyldes mangelfuldt udført arbejde fra de polske virksomheders side, ville selskabet kunne kræve erstatning.

Det forhold, at arbejdet er blevet udført på selskabets ejendom, svarer til, at en landmand anvender en maskinstation som underleverandør ved såning af sine marker. I sagens natur kan arbejdet ikke udføres andre steder. De polske firmaer havde ansvaret for arbejdspladsen herunder sikkerheden mv. og disponerede over arbejdspladsen, idet de tilrettelagde arbejdet indenfor de i entreprisekontrakten aftalte rammer.

Vederlaget var aftalt til en fast pris kalkuleret på baggrund af antal planter, der skulle plantes, eller antal meter, der skulle beskæres. Kontraktsummen var ikke beregnet ud fra den tid, som virksomheden havde anvendt, og havde ikke sammenhæng med den løn, de polske virksomheder udbetalte til sine ansatte. Da selskabet ikke betalte løn til de polske arbejdere, kan der ikke foreligge akkordaftaler. Såfremt de polske arbejdere var effektive og udførte opgaven hurtigere end planlagt, kom dette den polske virksomhed til

gode og ikke selskabet. Det var således den polske virksomhed, der bar risikoen for, om arbejde blev udført hurtigere eller langsommere end planlagt, idet selskabet skal betale den samme ydelse uanset hvad.

I de tilfælde, hvor der var tale om beskæring/klipning, har de polske virksomheder stillet samtlige redskaber/materialer til rådighed. For så vidt angik beplantning har selskabet stillet resten af redskaberne til rådighed. Det forhold, at dette enkelte kriterium ikke helt entydigt taler for entreprise, kan ikke medføre, at der statueres arbejdsudleje, når samtlige de øvrige kriterier tale for entreprise.

Det er ikke korrekt, at de polske medarbejdere arbejdede på samme vilkår som selskabets egne ansatte. De polske virksomheder havde særskilte ansættelseskontrakter med deres medarbejdere, som blandt andet arbejdede på helt andre tidspunkter, end selskabets ansatte.

Der er intet krav om, at der skal stilles en bankgaranti eller sikkerhed i entrepriseforhold, og dette forhold kan derfor ikke tillægges værdi. Det er ikke korrekt, at der ikke er mulighed for at retsforfølge en medkontrahent i henhold til internationale regler. Muligheden for at stille en polsk medkontrahent til ansvar er på ingen måde mere beskeden end for så vidt angår en dansk eller tysk kontrahent.

Entreprisekontrakterne bærer præg af, at der ikke har været juridisk bistand ved udarbejdelsen heraf, men det ændrer ikke ved, at de almindelige entrepriseretlige regler regulerede forholdene mellem parterne. I henhold til Rom-konventionens artikel 4 er der værning i det land, hvor kontrakten har størst tilknytning, når der ikke i kontrakten er taget stilling til det. Herefter ville der være værning i Danmark.

Der foreligger en afgørelse fra Landsskatteretten refereret i SKM2007.789.LSR, som også omhandler arbejdsudleje på en planteskole. Denne sag kan umiddelbart fremstå som identisk med nærværende, men der er afgørende forskelle. I den omtalte sag havde planteskolen klare instruktionsbeføjelser over for de litauiske arbejdere, idet planteskolen bestemte, hvornår arbejdet skulle udføres mv. Når planteskolen havde instruktionsbeføjelsen, fulgte det deraf, at den også havde risikoen for det udførte arbejde, og disse to elementer førte til, at der forelå arbejdsudleje. Herved adskiller sagen sig fra nærværende, hvor selskabet hverken havde instruktionsbeføjelser eller risikoen for arbejdet.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler personer, der erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i, og om retten til indkomsten eller vederlaget er erhvervet efter ophør af arbejdet her i landet. Dette fremgår af den dagældende kildeskattelovs § 2, stk. 1, litra a, for så vidt angår perioden frem til udgangen af indkomståret 2005, og af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, for så vidt angår perioden derefter.

Til A-indkomst henregnes enhver form for vederlag i penge samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi for personligt arbejde i tjenesteforhold. Dette følger af kildeskattelovens § 43, stk. 1.

I forbindelse med enhver udbetaling af A-indkomst skal den, for hvis regning udbetalingen foretages, indeholde foreløbig skat i det udbetalte beløb. Indeholdelsespligten ved udbetaling af A-indkomsten påhviler den, for hvem arbejdet udføres. Der henvises til kildeskattelovens § 46, stk. 1.

Personer, der har lønindkomst mv. fra beskæftigelse udført her i landet, er pligtige til at betale arbejdsmarkedsbidrag. Lønnen kan dog være fritaget for bidrag, såfremt de pågældende personer er omfattet af hjemlandets sociale sikring. Arbejdsgiveren er indeholdelsespligtig af arbejdsmarkedsbidraget i forbindelse med udbetalingen af A-indkomsten. Der henvises til arbejdsmarkedsfondslovens §§ 7, stk. 1, litra a, og 11, stk. 1.

Vurderingen af, hvorvidt der foreligger arbejdsudleje, må foretages ud fra en række forskellige momenter, herunder blandt andet hvem der har det overordnede ansvar for og ledelse af arbejdet, hvem der bærer risikoen, herunder den økonomiske risiko for arbejdet, om arbejdet udføres på en arbejdsplads, som

hvervgiveren disponerer over, om vederlaget er beregnet efter medgået tid, og hvem der har stillet arbejdsredskaberne til rådighed.

Efter en samlet vurdering finder Landsskatteretten, at der foreligger arbejdsudleje. Der er ved afgørelsen navnlig lagt vægt på, at det er selskabet, der må anses for at bære det primære ansvar og risikoen ved det udførte arbejde, idet det er selskabets indtjening, der er afhængig af kvaliteten af de polske virksomheders arbejde.

Desuden er der lagt vægt på, at selskabet har leveret de planter mv., der skulle plantes, ligesom selskabet i alt fald i et vist omfang har stillet det nødvendige materiel til rådighed for arbejderne, hvorefter det primært har været en ydelse i form af arbejdskraft, som de polske virksomheder har skullet levere. Henset til arbejdets karakter må behovet for løbende instruktion anses for at være begrænset, men uanset dette er det Landsskatterettens opfattelse, at klageren blandt andet ved vejledningen »krav til prikling« har givet instruktion til de polske arbejdere.

Under henvisning til ovenstående er Landsskatteretten således enig med de stedlige myndigheder i, at der foreligger arbejdsudleje, og som følge heraf er selskabet indeholdelsespligtig af A-skat af den løn, der er udbetalt til de polske arbejdere. Da det endvidere ikke er godtgjort, at de polske medarbejdere har været omfattet af hjemlandets sociale sikring, er selskabet videre indeholdelsespligtigt af arbejdsmarkedsbidrag.

Da Landsskatteretten endvidere kan tilslutte sig myndighedernes skøn over det beløb, som selskabet er indeholdelsespligtigt af, stadfæstes afgørelsen.