

Udskriftsdato: 14. december 2025

KEN nr 9743 af 07/06/2010 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. arbejdsudleje – indeholdelsespligt af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 09-01460

Landsskatteretskendelse vedr. arbejdsudleje – indeholdelsespligt af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag

Resumé

Et selskab ansås for pligtig til at indeholde A-skat og AM-bidrag vedrørende betaling til tyske arbejdere for opskæring af kød, idet der forelå arbejdsudleje. Derimod var betingelserne for indeholdelsespligt ikke opfyldt vedrørende den tyske udlejer af arbejderne.

Klagen vedrører indeholdelsespligt vedrørende A-skat og arbejdsmarkedsbidrag.

Landsskatterettens afgørelse

2007

SKAT har anset selskabet for pligtigt til at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, da tyske arbejdere er anset for arbejdsudlejede til selskabet. De indeholdelsespligtige beløb er opgjort til henholdsvis 420.556 kr. og 121.868 kr.

Landsskatteretten stadfæster, at selskabet var forpligtet til at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag i vederlag til BU's (indehaver af G1) medarbejdere, da de anses for arbejdsudlejede. Derimod var selskabet ikke forpligtet til at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag i vederlag til BU, og de indeholdelsespligtige beløb skal derfor nedsættes. Det overlades til SKAT at foretage beregningerne af de beløb, som selskabet herefter var forpligtet til at foretage indeholdelse af, jf. bkg. nr. 974 af 17. oktober 2005, § 17, stk. 2.

2008

SKAT har anset selskabet for pligtigt til at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, da tyske arbejdere er anset for arbejdsudlejede til selskabet. De indeholdelsespligtige beløb for perioden 1. januar 2008 til 30. september 2008 er opgjort til henholdsvis 316.919 kr. og 91.860 kr.

Landsskatteretten stadfæster, at selskabet var forpligtet til at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag i vederlag til BU's medarbejdere, da de anses for arbejdsudlejede. Derimod var selskabet ikke forpligtet til at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag i vederlag til BU, og de indeholdelsespligtige beløb skal derfor nedsættes. Det overlades til SKAT at foretage beregningerne af de beløb, som selskabet herefter var forpligtet til at foretage indeholdelse af, jf. bkg. nr. 974 af 17. oktober 2005, § 17, stk. 2.

Påtale

SKAT har pålagt selskabet at foretage indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, hvis de beskrevne forhold fortsat finder sted.

Landsskatteretten stadfæster SKATs påtale for så vidt angår den del af de betalte vederlag, der vedrører BU's medarbejdere.

Sagens oplysninger

H1 ApS, (selskabet) driver virksomhed med opskæring og salg af kød. Virksomheden drives fra lejede lokaler i Y1. Selskabets administration ligger dog i Y2.

Selskabets kapital ejes af CJ og tre andre personer. CJ, der er udlært pølsemaker, arbejder som sælger og som daglig leder af virksomheden i Y1, medens de tre øvrige arbejder administrationen i Y2. I Y1 har selskabet har fem ansatte ud over CJ. Disse arbejder med pakning af det opskårne kød.

SKAT har som følge af en kontrolforespørgsel fra Tyskland været på besøg på kontoret i Y2 den 15. oktober 2008, hvor det ifølge SKAT blev oplyst, at selskabet har lejet udenlandske vikarer af BU, der beskæftiger sig med opskæring af kød. Endvidere blev det bl.a. oplyst, at CJ, retter henvendelse til BU, når der er kød, der skal opskæres, at CJ giver instruks om, hvordan kødet skal udskæres samt hvornår, og derefter stiller BU sammen med et hold arbejdere for at udføre arbejdet, at BU selv bestemmer, hvor mange, der skal med på holdet, og at BU har arbejdet for selskabet i flere år.

Der er ikke indgået en skriftlig aftale om arbejdet med BU. Selskabet er gået ud fra, at BU er selvstændig erhvervsdrivende i Tyskland, og at han selv sørger for, at betale skat/moms mv. til Tyskland.

Endvidere blev det oplyst, at det er selskabet, der bærer risiko og ansvar for selve udskæringen, idet det er CJ i Y1, der ud fra det kød, der er til rådighed i den pågældende uge, bestemmer, hvordan kødet skal udskæres og påser, at arbejdet er udført korrekt. Selskabet stiller materiel, f.eks. borde og større maskineri samt arbejdstøj til rådighed. BU og hans mandskab medbringer selv knive og save til den pågældende opgave. Der er ikke andre i virksomheden, der udfører det pågældende arbejde. Det resterende personale i Y1 er beskæftiget med at pakke og sende kødet.

Når ugens opgave er udført, udsteder BU en faktura til selskabet. Der er på denne faktura ikke påført hvor meget, der betales til BU og de medarbejdere, han har medbragt, men alene hvor mange dele der er udskåret, hvor mange kilo og kiloprisen i euro. Derefter lyder regningen på en samlet fakturapris, der afregnes med selskabet.

BU har ikke opkrævet dansk moms på den regning, han har udstedt til selskabet, og selskabet har heller ikke selv betalt moms i forbindelse med det udførte arbejde.

BU's fakturaer er debiteret på kontoen for skæreløn (kt. 1425) uden moms, og krediteret på Kassekredit-ten/bank.

Det fremgår af selskabets konto 1425 Skæreløn, at selskabet i 2007 har konteret skæreløn i alle årets uger på nær uge 2, 19, 28 og 29. Størstedelen af de betalte beløb har udgjort mellem ca. 27.000 kr. og 33.000 kr. Det samlede beløb konteret på kontoen er 1.523.355,88 kr.

På kontoen for 2008 er der i perioden fra den 1. januar til den 13. oktober konteret 1.189.537,04 kr. Det er kun i uge 29 og 30, der ikke er sket kontering på kontoen.

For Landsskatteretten er der fremlagt syv fakturaer fra BU til selskabet. Det fremgår bl.a. heraf, at BU har fået betaling pr. kg. Endvidere fremgår, at momsen tilfalder Danmark. På to fakturaer står navnene på BU's medarbejdere: WT, HO og JE.

Der foreligger syv sider med et driftsomkostningsregnskab for en uge for BU. Det fremgår ikke, hvilke perioder regnskaberne vedrører. Af regnskabet kaldet 11 KW fremgår følgende:

Umsats	4.152,91 €	
Diesel		
Säge, Messer	75,00 €	
Reinigung, Wäsche	185,00 €	
Beschaffung Arbeits- kleidung	30,00 €	
Sonstiges		
Zwischensumme	3.862,91 €	
Wochenlöhne		
WT	1.010,00 €	

HO	644,00 €	Mi-Do-Frei
JE	1.010,00 €	
Umsatz vor Steuer	1.198,91 €	

De anførte beløb er forskellige, men indholdet af de øvrige regnskaber svarer til det citerede. Det er de samme tre navne, der nævnes på alle regnskaberne.

Det samlede vederlag til BU i perioden fra den 1. januar 2007 til den 31. december 2007 udgjorde 1.523.356 kr.

I perioden fra den 1. januar til den 30. september 2008 udgjorde det samlede vederlag 1.148.259 kr.

Selskabet og BU har den 4. januar 2009 indgået følgende aftale:

»Entrepriseaftale mellem H1 ApS og G1 vedrørende opskæring af kød i lokaler lejet af H1 ApS og beliggende Y1.

Samarbejdsaftale mellem G1 og H1 ApS.

- 1) H1 ApS, retter henvendelse til G1 ved behov for opskæring af kød.
- 2) Der aftales for opskåret kød en kg. pris og en minimums »udbytteprocent færdigvare« – alt efter type produkt – fra gang til gang eller for en bestemt periode.
- 3) G1 sammensætter fra entreprise til entreprise et hold af kvalificerede medarbejdere alt efter de antal kg. H1 ApS ønsker opskåret. G1 sender faktura for de faktiske antal kg., der er opskåret.
- 4) G1 bestemmer selv hvornår arbejdet inden for et angivet tidsrum skal udføres. G1 har det fulde ansvar samt risiko for den faglige korrekte udførsel af arbejdet samt det aktuelle timeforbrug.
- 5) G1 udfører selv tilsyn med sine medarbejdere og giver dem den arbejdstekniske beskrivelse og står dermed med det fulde ansvar for kvaliteten og udbyttet af udbeningen.
- 6) G1 og hans medarbejdere står selv for transport til og fra arbejdspladsen.
- 7) H1 ApS har i lokalerne skærebord, der stilles til rådighed for G1, hvorimod alle øvrige arbejdsredskaber mv. til brug for arbejdet stilles til rådighed/medbringes af G1.
- 8) G1 står selv for forsikringer til sine medarbejdere.
- 9) G1 afholder udgift til arbejdsbeklædning, der opfylder de til enhver tid gældende myndighedskrav.
- 10) Udgifter til kost og andre udgifter G1 og dets medarbejdere måtte have i forbindelse med udførelse af entrepriseopgaverne er H1 ApS uvedkommende.
- 11) G1 yder erstatning såfremt procent for »færdigudbytte« ikke opfylder de aftalte krav – f.eks. på grund af fejlopskæring – ligesom G1 yder erstatning for tab påført H1 ApS på grund af forsinket færdiggørelse af entrepriseaftale.«

På et møde med SKAT den 4. februar 2009 har selskabets repræsentant bl.a. oplyst, at aftalen svarer til, hvad der hidtil har været gældende mellem parterne siden arbejdsforholdets start, bortset fra arbejdstøjet. Ifølge SKATs referat har repræsentanten endvidere bl.a. oplyst, at BU spørger CJ, hvad der er til opskæring den følgende dag, og ud fra hvad CJ bestemmer, sammensætter BU det arbejdshold, der skal bruges til opgaven, at der er aftalt en fast norm for svind på 18-22 % afhængig af, hvilket kød, der skal skæres, at erstatning endnu ikke har været på tale, da en henstilling hidtil har været tilstrækkelig, at BU har ansvaret for, hvad der foregår omkring kødet, indtil det er klar til pakning, at CJ kun er daglig chef for pakkerne, ikke for dem, der skærer, at BU fører tilsyn med udsækningen og fordeler kødet til de enkelte

medarbejdere, at BU og hans medarbejdere tager deres materiel med hjem hver dag, og at BU hidtil ikke har været syg, og heller ikke har haft megen ferie.

For Landsskatteretten har selskabets repræsentant fremlagt følgende:

- En oversigt, hvoraf fremgår navne, adresser og tyske virksomhedsnumre på de fire personer/virksomheder, der har udført arbejde for H1 ApS.
- For BU: en »Unbedenklichkeitsbescheinigung« dateret 17. december 2008 fra Finanzamt Y3 og en »Bescheinigung entsprechend E101 der Europäischen Gemeinschaften« dateret 19. marts 2009 fra G3.
- For WT: en »Bestätigung« dateret 2. oktober 2009 fra Finanzamt Y4, hvoraf fremgår, at WT er registreret som skattepligtig »Gewerbetreibender – Tätigkeit »Ausbeiner«« og en »Unbedenklichkeitsbescheinigung« dateret 25. marts 2009 fra G3 samt, ligeledes fra G3, en bekræftelse på, at WT har haft en privat »Kranken- und Pflegepflichtversicherung« hos G3 siden 1992.
- For HO en »Bescheinigung über Krankenversicherungsschutz (...)« dateret 18. marts 2009 fra G2.
- For JE: en »Beitragsbescheinigung für Ihre Krankenversicherung« og en »Beitragsbescheinigung für Ihre Pflegepflichtversicherung«, begge udstedt af G2 og dateret marts 2009, hvoraf fremgår, at JE har betalt henholdsvis 2.942,40 EUR og 199,86 EUR i bidrag.
- For G4 GmbH en »Nachweis der Eintragung als Steuerpflichtiger (Unternehmer)« dateret 2. oktober 2009 fra Finanzamt Y5.
- For JE en »Nachweis der Eintragung als Steuerpflichtiger (Unternehmer)« dateret 7. oktober 2009 fra Finanzamt Y6.

SKATs afgørelse

Selskabet er forpligtet til at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, da de tyske arbejdere fra BU anses for arbejdsudlejede til selskabet. De indeholdelsespligtige beløb er for 2007 opgjort til henholdsvis 420.556 kr. og 121.868 kr. og for 2008 til henholdsvis 316.919 kr. og 91.860 kr.

En entrepriseaftale er kendetegnet ved at være en aftale om et givet stykke arbejde som udføres inden for en tidsmæssig periode og, hvor den danske virksomhed ikke må være tillagt eller faktisk udøve ledelsesretten.

Ved vurderingen af om der tale om et entrepriseforhold eller et entrepriselignende forhold (arbejdsudleje) lægges vægt på nedenstående forhold der, såfremt de besvares med et ja, vil kunne godtgøre, at der er tale om et arbejdsudlejeforhold:

- den overordnede ledelse af arbejdet påhviler hvervgiveren (brugeren)
- arbejdet udføres på en arbejdsplads, som hvervgiveren (brugeren) disponerer over, og for hvilken han bærer ansvaret
- vederlaget til udlejeren beregnes efter den tid, der er medgået, eller under hensynstagen til anden sammenhæng mellem vederlaget og den løn, arbejdstageren får
- hovedparten af arbejdsredskaber og materiel stilles til rådighed af hvervgiveren (brugeren), og
- udlejeren ikke ensidigt fastsætter antallet af arbejdstagere og deres kvalifikationer.

Arbejdstilsynet har oplyst, at ansvaret ligger hos den arbejdsgiver, som har instruktionsbeføjelserne, og som udgangspunkt hos den danske virksomhed. Kun hvis instruktionsbeføjelserne og kvalitetskontrollen er hos den udenlandske virksomhed og den udenlandske arbejdsleder befinder sig på byggepladsen næsten dagligt, kan ansvaret gå over til den udenlandske arbejdsgiver.

Ifølge fødevareregion, der har udført kontrol på fabrikken i december 2008, udfører CJ virksomhedens egenkontrol og al kontakt sker til CJ. Der har aldrig været kontakt med BU vedrørende egenkontrol mv. Det er derfor selskabet alene, der har tilsyn med det arbejde, som BU og hans medarbejdere udfører, hvilket taler for arbejdsudleje.

Det er SKATs opfattelse, at ansvaret og rådigheden over kødet på intet tidspunkt går over til BU, idet han på intet tidspunkt har en økonomisk risiko for kødets kvalitet, og ansvar over for myndighederne.

På mødet den 4. februar 2009 blev det oplyst at BU kun havde holdt ferie i forbindelse med helligdagene og industriferien, hvilket indikerer, at der har været tale om en fortløbende aftale og ikke kun efter behov, der er ligeledes udfærdiget ugentlige fakturaer. Der er derfor ikke tale om en entrepriseaftale, der er færdiggjort og hvor endelig afregning er udarbejdet, hvorefter en ny entrepriseaftale påbegyndes.

Af entrepriseaftalen fremgår det, at BU selv sammensætter sit hold, men ifølge fakturaerne er det de samme tre personer, der deltager på holdet. Det er SKATs opfattelse, at der således er tale om en form for regningsarbejde, hvilket taler for arbejdsudleje.

Efter entrepriseaftalen stiller selskabet skærebordet til rådighed, mens de øvrige arbejdsredskaber medbringes af BU. Det blev på mødet oplyst, at selv savene blev transporteret dagligt, hvilket SKAT stiller sig lidt tvivlende overfor. Ligeledes blev det oplyst at arbejdsbeklædningen nu bliver stillet til rådighed af BU. Hvorledes myndighedskraverne til værktøj og arbejdsbeklædning kan blive opfyldt, når der ikke sker kontrol eller egenkontrol som oplyst på mødet, er uvist. At BU's mandskab medbringer knive og save er i øvrigt ikke usædvanligt på en arbejdsplads, idet håndværkere ofte selv medbringer deres værktøj. Indtil entrepriseaftalen blev nedskrevet stillede selskabet endvidere arbejdstøj til rådighed.

Det er ikke væsentligt, om der faktureres efter antal kg udskåret kød eller antal anvendte timer, i forbindelse med fastsættelse af vederlaget. At der faktureres efter antal kg udskåret kød viser, at der er tale om akkordlignende forhold, hvilket taler for arbejdsudleje.

Arbejdet bliver udført i lokaler som selskabet har lejet og har det fulde ansvar for. Selskabet har således ansvaret for tilstedeværelse og levering af el, vand, varme etc., jf. de i dansk ret krævede faciliteter. Det således SKATs opfattelse at selskabet kontrollerer og er ansvarlig for arbejdspladsen, hvilket taler for arbejdsudleje.

Det fremgår ikke af kontrakten, hvorledes en eventuel erstatning skal beregnes.

På mødet den 4. februar 2009 blev det oplyst, at CJ dagligt har kontakt til BU. Det er således CJ, der dagligt udstikker instrukser omkring hvilket kød, der er til rådighed for opskæring og hvad der specifikt skal komme ud af det pågældende kød. BU instruerer herefter det hold, som han selv har sammensat til dagens opgave. Da det således ikke er BU, der bestemmer, hvad der skal skæres ud, er det SKATs opfattelse, at den overordnede ledelse og instruktionsbeføjelse påhviler selskabet.

Selskabet leverer kødet og det er »deres kød« hele vejen til salget. Selskabet kan kassere varen gennem hele proceduren. Selskabet oplyste på mødet, at hvis f.eks. G5 køber et parti varer, som ikke er korrekt udskåret eller af anden grund var kassabel, var det ikke selskabet men BU, de skulle rette krav mod, hvilket SKAT ikke finder sandsynlig.

Den udarbejdede entrepriseaftale indeholder ikke en klar og præcis beskrivelse af, hvilket arbejde, der konkret skal udføres, hvem der har instruktionsbeføjelserne, den tidsmæssige udførelse og færdiggørelse, ligeledes er der ikke bestemmelser om BU's ansvar og risiko for det udførte arbejde, og det er således ikke muligt at konstatere om entrepriseaftalen kan efterleves i praksis. Det er SKATs opfattelse at entrepriseaftalen ikke efterleves.

Der foreligger alene en løbende kontrakt med BU omkring levering af arbejdskraft, hvilket taler for, at der er tale om arbejdsudleje. Det er SKATs vurdering, at den udarbejdede entrepriseaftale ikke kan godkendes, hverken for perioden indtil den 4. januar 2009 eller efter, idet der er tale om en generel entrepriseaftale, som ikke kan kontrolleres, og idet arbejdet er udført efter retningslinjerne om arbejdsudleje.

Der kan bl.a. henvises til SKM2004.237.LSR.

Selskabet pålægges herefter at indeholde arbejdsmarkedsbidrag i henhold til arbejdsmarkedsbidragslovens § 11, stk. 1, og arbejdsudlejesskat i henhold til kildeskattelovens § 46, stk. 1, af løn mv. til de lejede medarbejdere.

Da selskabet ikke har oplysninger om, hvor stor en del af det samlede vederlag til BU, der viderebetales som løn til de andre personer, er grundlaget for skattetrækket det samlede vederlag til BU.

SKATs udtalelse

Efter at have set Landsskatterettens kontors forslag til sagens afgørelse har SKAT bl.a. bemærket, at BU må anses for ansat i selskabet. Dette begrundes med følgende:

- BU får instruktioner om, hvad der skal laves/skæres på linje med de tre øvrige.
- Betaling i form af akkord medfører ikke en økonomisk risiko for BU.
- Akkordaflønning medfører ikke at en person kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende.
- Der foreligger ikke dokumentation for, at BU transporterer sine redskaber frem og tilbage mellem Danmark og Tyskland, ligesom der ikke er dokumentation for, at han har haft udgifter til rengøring af redskaberne.
- Det er uden betydning, om BU har arbejdet for andre.

Klagerens påstand og argumenter

Klagerens repræsentant har fremsat påstand om, at selskabet ikke er indeholdelsespligtigt, da der foreligger en entrepriseaftale med BU.

Den udarbejdede entreprisekontrakt indeholder en klar beskrivelse af hvilket arbejde, der skal udføres, hvem der har instruktionsbeføjelsen, den tidsmæssige udførelse og om G1's ansvar og risiko for det udførte arbejde.

I denne forbindelse henvises til SKM2008.753.SR, hvor Skatterådet bekræftede, at den generelt udformede kontrakt var en entreprisekontrakt bl.a. under hensyntagen til, at vederlaget ikke blev beregnet på grundlag af den tid, der var medgået eller under anden sammenhæng mellem dette vederlag og den løn, som arbejdstageren modtog. I selskabets situation afregnes der efter antal kg opskåret kød og ifølge medsendte bilag, modtager de personer, der arbejder for G1 et vederlag pr. uge fra G1.

SKAT har i afgørelsen endvidere henvist til og kommenteret SKM2004.237.LSR, som vedrører slagteri-arbejdere fra Holland, som ansås for omfattet af arbejdsudlejereglerne i Danmark. Det bemærkes, at denne afgørelse er indbragt for domstolene, og at den endvidere ikke er sammenlignelig med selskabets situation, bl.a. fordi det i den pågældende sag var det danske selskab, som havde det økonomiske ansvar og endvidere tilrettelagde arbejdet for slagterne.

G1 har fremvist registrering som selvstændig i Tyskland for selskabet, ligesom han har fremvist dokumentation for at være omfattet af social sikring i Tyskland.

Arbejdet er udført af skiftende medarbejdere hos BU.

Den i 2009 udarbejdede entrepriseaftale omfatter de fremtidige entreprisearbejder, men det i aftalen anførte – bortset fra arbejdsbeklædning – var også gældende tidligere blot som en mundtlig aftale.

Til de punkter, hvorefter det bestemmes, om der foreligger arbejdsudleje, bemærkes følgende:

Instruktionsbeføjelsen

SKAT sammenblander, hvem der har den overordnede ledelse (instruktionsbeføjelsen) med hvem, der råder over kødet. Det er naturligvis selskabet, der råder over kødet, (ligesom en kunde råder over det byggeri, han skal have opført og de leverandører, der leverer materialer til huset, er ansvarlige overfor disse materialer) men det afgørende er, hvem der har instruktionsbeføjelsen i forbindelse med udførelse af entreprisearbejdet. Det giver således ingen mening at inddrage rådigheden over kødet.

Det er G1 eller en af ham udpeget person, der har instruktionsbeføjelsen.

På mødet den 4. februar 2009 blev det ikke oplyst, at BU aldrig var syg, men derimod at han sjældent var syg. Selskabet holder ferielukket samtidig med kreaturslagterierne, hvilket vil sige tre uger i juli og to uger i december/januar, samt en uge omkring påske, da der ikke er kreaturer til slagtning.

Det er korrekt, at selskabet udfører den veterinære egenkontrol mht. ankomst af råvarer, temperaturer, ph-tal osv., hvorefter råvarerne overgår til BU. Efter endt opskæring »overtager« selskabet færdigvarerne

til eventuelle videre prøveudtagninger. Selskabet udfører således virksomhedens egenkontrol på egne vegne, ikke på BU's vegne. Eksempelvis udtages der salmonellaprøver efter endt udbening, altså efter at kødet har »forladt« BU, og nu er i selskabets hænder.

Det forhold at fødevareregionen foretager kontrol af kødets kvalitet, er ikke et argument for, at BU ikke har instruktionsbeføjelsen overfor medarbejderne.

BU har ansvaret for kødet så længe, det er i hans besiddelse, og han vil til enhver tid blive gjort ansvarlig for evt. misligholdelse.

Arbejdspladsen

Det er korrekt, at arbejdet udføres på en arbejdsplads, som selskabet disponerer over. En bygherre disponerer oftest over arbejdspladsen, f.eks. kontrakter om byggearbejde (byggeriet finder sted på et af kunden anvist sted ellers kunne en entreprenør selv bestemme, hvor byggeriet skulle opføres), udplantninger af stiklinger eller optagning af planter sker på en af kunden anvist mark, konsulenter arbejder oftest i et dertil indrettet lokale i Danmark osv. Der bør derfor lægges særligt vægt på dette forhold.

I øvrigt bemærkes, at da den videre forarbejdning/pakning foregår i tilknyttede lokaler, er det naturligt, at opskæringen foregår i selskabets lokaler.

Beregningen af vederlaget

SKAT anfører, at det ikke er væsentligt, om der faktureres efter antal kg udskåret kød eller antal anvendte timer. At der faktureres efter antal kg. udskåret kød taler for, at der er tale om akkordlignende forhold, der taler for arbejdsudleje.

Hvis der ikke lægges vægt på, hvorledes afregningen sker, burde dette argument udgå af den opremsning, som SKAT selv har udarbejdet og som taler for arbejdsudleje. I selskabets situation beregnes vederlaget efter antallet af kg opskåret kød og ikke efter den tid, der er medgået til udskæringen.

Der er afgjort en lang række sager, hvor betalingen sker pr. kg, jf. f.eks. Landsskatterettens afgørelser 2-6-1666-0656, 2-4-1680-0341 og 2-4-1681-0025, hvor Landsskatteretten lagde vægt på, at flere ydelser blev afregnet med en pris pr. kg. I disse sager blev entreprisekontrakterne godkendt.

Endvidere er de personer, der arbejder for BU – som tidligere nævnt – selvstændigt erhvervsdrivende, som modtager vederlag pr. uge, hvilket, jf. SKM2008.377.SR, taler for, at BU har den økonomiske risiko. Argumentet er, at når de udenlandske personer er på timeløn i stedet for akkordløn, bærer BU en selvstændig risiko. Jo længere tid disse personer er om udførelse af arbejdet, jo større tabsrisiko har BU.

Det er endvidere BU, der har erstatningsforpligtelsen, hvis kødet opskæres forkert, ligesom BU kan pålægges dagbøder ved for sen opskæring. BU er således ansvarlig for udbyttet af de oksevinger og pistoler, de udbener, samt kvaliteten af udbeningen.

Det er selskabet, der har betalt for de leverede dyr, og selskabet vil således have mest muligt ud af dyrene, hvorfor opskæringen vederlægges pr. kg opskåret kød. Som følge heraf er BU også interesseret i så god en udskæring som muligt, hvorfor BU selvklart vil have instruktionsbeføjelsen overfor medarbejderne.

Arbejdsredskaberne

Selskabet stiller kun borde og arbejdstøj til rådighed. Da selskabet er en autoriseret virksomhed, har man – af veterinære hensyn – valgt at stille arbejdstøj til rådighed. Der anvendes ikke større maskiner til opskæringen. BU sørger selv for knive, elektriske save mv.

Det er ikke et argument for sagens afgørelse, om savene transporteres hver dag mellem Tyskland og Danmark. Det afgørende er, hvem der afholder udgiften til savene og hvem der rengør og vedligeholder dem. Til sammenligning kan igen nævnes en kontrakt om byggearbejder i Danmark, hvor man vel næppe kunne kræve, at en udenlandsk entreprenør skulle transportere diverse maskiner fra udlandet til Danmark hver dag.

Savene har i øvrigt ca. udseende som en almindelig motorsav og kan derfor let transporteres. Savene er teknisk følsomme overfor vand, og var derfor ikke til stede ved rengøringen. BU rengør selv sine save, og det er oplyst, at de rent faktisk tages med hjem hver dag.

Antallet af medarbejdere

Ifølge entreprisekontrakten sammensætter BU et hold af kvalificerede personer alt efter antallet af kg kød, der skal opskæres. Hvis der er råvarer nok, vil BU typisk skære 8 til 12 tons kød pr. dag. I perioder med ringe tilgang af råvarer, vil BU typisk samle råvarer efter behov. I sådanne uger vil der kun blive skåret kød i tre eller fire dage. Dette er dokumenteret via de fremlagte oversigter, hvoraf fremgår, hvilke dage de personer, der arbejder for BU, har arbejdet i Danmark. I mange uger arbejder de kun 2 til 3 dage, og de bliver da alene vederlagt for disse timers arbejde af BU. Som tidligere nævnt er de personer, der arbejder for G1 alle selvstændigt erhvervsdrivende i Tyskland, som udfører andet arbejde i Tyskland for andre kunder.

Da der således er tale om, at G1 er en enkeltmandsvirksomhed, er der alene af denne årsag ikke tale om arbejdsudleje.

Ansaret og risikoen for arbejdsresultatet

Vurderingen af om der foreligger arbejdsudleje sker på grundlag af en samlet vurdering, men ifølge SKM2008.377.SR er en meget betydelig del af denne vurdering, en vurdering af, hvem der bærer ansvar og risiko for arbejdsresultatet.

Hvis der betales pr. stk. eller pr. kg, påtager hvervtager (BU) sig en tabsrisiko, såfremt det aftalte mål ikke nås, og da de personer, der arbejder for BU modtager vederlag ud fra en ugeløn, bærer BU derudover en selvstændig risiko.

Selskabet bærer risikoen fra råvarerne ankommer til kølerummet og indtil opskæring. Herefter er det G1's opgave at opskære kødet med størst muligt udbytte. Firmaet BU står for kontrollen under opskæringen.

På baggrund af ovenstående er den indgåede aftale mellem firmaet BU og selskabet en entreprisaftale, idet den økonomiske risiko, tilrettelæggelsen af arbejdet og størstedelen af omkostningerne vedrørende de personer, der arbejder i Danmark, afholdes af BU.

Da de personer, der arbejder for BU, er selvstændigt erhvervsdrivende i Tyskland og endvidere udfører arbejde for andre kunder i Tyskland, er de underentreprenører til BU. Alene af denne årsag kan der ikke foreligge arbejdsudleje, idet G1 er en enkeltmandsvirksomhed.

SKAT har herefter ikke løftet bevisbyrden for, at der er tale om arbejdsudleje.

I relation til Landsskatterettens kontors forslag til afgørelse har repræsentanten bl.a. bemærket, at den foreliggende aftale ikke på samme tid kan anses for en aftale om selvstændigt arbejde med BU og en aftale om arbejdsudleje med WT, HO og JE.

Hvis WT, HO og JE skulle anses for ansatte hos BU, skal det afgøres efter tyske regler om BU skal indeholde skat i vederlaget til de tre.

Kontraktens henvisning til BU's medarbejdere er misvisende. Der har formentlig været tænkt på dem som underleverandører.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Det er ubestridt, at de tyskere, der har udført arbejde for selskabet, ikke omfattes af fuld skattepligt til Danmark, hvilket derfor lægges til grund. Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, medfører imidlertid begrænset skattepligt af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet. Indkomsten er A-indkomst, jf. kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra h, og henholdsvis § 19, nr. 28, i bekendtgørelse nr. 419 af 21. maj 2008 for perioden efter den 1. juni 2008 og § 15, nr. 28, i bekendtgørelse nr. 993 af 19. oktober 2005 for perioden før.

Det følger af ordlyden af kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra h, at arbejdsudleje forudsætter tilstedeværelsen af tre juridiske enheder: en (udenlandsk) udlejer, den arbejdsudlejede og en (dansk) modtager af arbejdsydelsen, hvervgiveren. Er udlejer en personligt drevet virksomhed, kan indehaveren herefter ikke arbejdsudleje sig selv, idet der da alene foreligger to enheder.

I relation til den foreliggende sags problemstilling må WT, HO og JE anses for ansatte hos BU. Dette baseres bl.a. på, at de over en meget lang periode fast har arbejdet for BU i flere dage om ugen, at deres arbejde har bestået i levering af arbejdskraft, at det i kontrakten af 4. januar 2009 flere steder omtales, at G1 har medarbejdere, og at BU ifølge kontrakten ligeledes skal sørge for arbejdsbeklædning, arbejdsredskaber og forsikringer til sine medarbejdere.

Der foreligger ikke oplysninger, der viser, at andre end BU, WT, HO og JE har udført arbejde for selskabet.

BU's virksomhed er en personligt drevet virksomhed, hvorfor han ikke kan arbejdsudlejes. Således som sagen er oplyst, er det Landsskatterettens opfattelse, at BU i relation til selskabet må anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Retten har herved lagt vægt på, at BU løber en vis økonomisk risiko, fordi han får betaling efter akkord, medens hans medarbejdere får timeløn, at han har ansatte, at han må antages også at udføre arbejde for andre end selskabet, og at han har udgifter til bl.a. save, knive og rengøring, der ligger ud over, hvad der er sædvanligt i et ansættelsesforhold.

Vurderingen af, om der foreligger arbejdsudleje, foretages ud fra en række forskellige kriterier, herunder især, hvem der har den overordnede ledelse af arbejdet, hvem der har ansvaret for og bærer risikoen, herunder den økonomiske risiko for arbejdet, om arbejdet udføres på en arbejdsplads, som hvervgiveren disponerer over, og som han bærer ansvaret for, om vederlaget til udlejer beregnes efter medgået tid, om hovedparten af arbejdsredskaber og materiel stilles til rådighed af hvervgiveren, og om udlejer ikke ensidigt fastsætter antallet af arbejdstagere og deres kvalifikationer.

Efter en samlet vurdering er det Landsskatterettens opfattelse, at aftalen mellem selskabet og BU må anses for en aftale om arbejdsudleje. Retten lægger herved vægt på, at der ikke før den 4. januar 2009 har været en kontrakt vedrørende det arbejde, der skulle laves, og at kontrakten i øvrigt ikke har de karakteristika, der kendetegner en entrepriseaftale. Aftalen omhandler således f.eks. ikke en fast afgrænset og klart beskrevet opgave til en fast pris, afgrænset i tid, og med klare bestemmelser om ansvar ved kontraktbrud mv. Når der ikke foreligger en kontrakt, der klart beskriver, hvilken arbejdsydelse, der skal leveres, må der nødvendigvis løbende være givet instruktioner herom fra selskabets side, hvorfor selskabet må siges at have haft den overordnede ledelse af arbejdet.

Herudover er der bl.a. lagt vægt på, at selskabet leverer det kød, der skal skæres op, at BU og hans virksomhed i det væsentlige kun leverer arbejdskraft, at arbejdet er udført i selskabets lokaler som en del af selskabets normale virksomhed og over en meget lang periode, at selskabet har retten til det udførte arbejde, at det som sagen er oplyst er de samme medarbejdere, der har udført arbejdet, at selskabet har leveret arbejdstøj, og at selskabet har debiteret vederlaget til BU som skæreløn.

WT, HO og JE er herefter omfattet af begrænset skattepligt til Danmark, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, og vederlaget til dem anses for A-indkomst, jf. kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra h, og henholdsvis § 19, nr. 28, i bekendtgørelse nr. 419 af 21. maj 2008 og § 15, nr. 28, i bekendtgørelse nr. 993 af 19. oktober 2005.

Selskabet var herefter forpligtet til at indeholde A-skat i vederlag til dem, jf. kildeskattelovens § 46, stk. 1. Det indeholdelsespligtige beløb udgør 30 % af vederlaget, jf. kildeskattelovens § 48B.

En hvervgiver er endvidere forpligtet til at indeholde arbejdsmarkedsbidrag i vederlaget til de udlejede personer, jf. den dagældende arbejdsmarkedsfondslovs § 7, stk. 1, litra a, og § 11, stk. 1. Vederlaget kan dog være fritaget for bidrag, såfremt de pågældende personer er omfattet af hjemlandets sociale sikring, jf. nærmere arbejdsmarkedsfondslovs § 7, stk. 3 og 4.

Dokumentation for at en person er omfattet af social sikring i et andet EU-land består normalt i fremlægelse af en udfyldt E101-erklæring herom fra det pågældende lands kompetente myndighed.

I den foreliggende sag er der ikke fremlagt en sådan E101 og Landsskatteretten anser ikke de fremlagte breve og erklæringer fra forskellige tyske forsikringsselskaber for at være tilstrækkelig dokumentation for, at WT, HO og JE er omfattet af social sikring i Tyskland. Selskabet var derfor også forpligtet til at indeholde arbejdsmarkedsbidrag i deres vederlag.

Landsskatteretten stadfæster herefter, at selskabet er for 2007 og for perioden 1. januar til 30. september 2008 er pålagt indeholdelsespligt for såvel A-skat som arbejdsmarkedsbidrag i vederlag til henholdsvis WT, HO og JE samt evt. andre medarbejdere BU måtte have udlejet til selskabet. Selskabet anses derimod ikke for indeholdelsespligtigt i relation til vederlag betalt til BU, da denne anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Det overlades til SKAT at foretage beregningerne af de beløb, som selskabet herefter var forpligtet til at foretage indeholdelse af, jf. bkg. nr. 974 af 17. oktober 2005, § 17, stk. 2.

For så vidt angår SKATs pålæg til selskabet, om at foretage indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, hvis de beskrevne forhold fortsat finder sted, stadfæstes dette i relation til de betalinger, selskabet foretager til BU's medarbejdere.

Spørgsmålet om selskabets hæftelse træffes ved særskilt afgørelse.