

Udskriftsdato: 13. december 2025

KEN nr 9806 af 14/10/2010 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. pligt til at betale A-skat i forbindelse med anvendelse af udenlandsk arbejdskraft

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 09-01928

Landsskatteretskendelse vedr. pligt til at betale A-skat i forbindelse med anvendelse af udenlandsk arbejdskraft

Resumé

Et selskab, der drev malervirksomhed, ansås for omfattet af reglerne om arbejdsudleje ved anvendelse af færøske malere. En påstand om ugyldighed som følge af forældelse blev ikke taget til følge.

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

Landsskatterettens afgørelse

SKAT har anset selskabet for pligtig til at indeholde A-skat. Det indeholdelsespligtige beløb er opgjort til 122.346 kr.

Renter og tillæg vedrørende arbejdsudlejeskat i 2004 28.873 kr.

I alt 151.219 kr.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

Sagens oplysninger

Selskabet H1 A/S' (herefter selskabet) aktiviteter består i malervirksomhed, handel og investering, ejendomskøb/salg og finansielle transaktioner samt hermed beslægtet virksomhed.

Selskabet blev stiftet den 1. juli 1985 og momsregistreret den 1. januar 1986.

I 2007/2008 havde selskabet en momspligtig omsætning på 19,2 mio. kr. Hovedaktionær i selskabet er G1 Holding ApS.

I forbindelse med modtagne kontroloplysninger og skriftlig henvendelse den 20. marts 2007 fra selskabet har SKAT fået oplyst, at selskabet i 2004 har indkøbt arbejdsydelser hos den færøske virksomhed G2. G2 har ikke i den pågældende periode haft fast driftssted i Danmark.

G2 har valgt at blive momsregistreret i Danmark ved en herboende repræsentant, der står for de administrative forpligtelser over for SKAT, herunder indsendelse af momsangivelse.

Af salgsfakturaerne fra G2 fremgår det, at vederlaget for det udførte arbejde beregnes efter antal timer og en timesats. På alle fakturaerne er de enkelte timer specificeret ud på personer ansat i G2. Selskabet har ikke indgået kontrakt med G2.

VH fra G2 har i en telefonsamtale med SKAT oplyst, at virksomheden udlejer arbejdskraft til danske virksomheder. VH har endvidere oplyst, at virksomheden ikke har noget ansvar for det udførte arbejde, der udføres. G2 sender regninger til de danske virksomheder ca. hver anden uge og udbetaler selv lønnen til de ansatte, der primært er færingere. De udgifter G2 har i Danmark er bl.a. til biler og værktøj. Det har ikke udgifter til materialer.

SKAT har via de færøske myndigheder modtaget lønsedler for indkomståret 2004 vedrørende de lønmodtagere, som har arbejdet i Danmark. Ud fra lønsedlerne har det været muligt at finde navnene på lønmodtagerne, lønnen og arbejdsstedet.

Ud fra lønsedlerne kan det konstateres, at G2 har indeholdt 30 % skat over for lønmodtagerne.

Skattecentrets afgørelse

SKAT har anset klageren for pligtig til at indeholde A-skat i forbindelse med leje af arbejdskraft, jf. kildeskattelovens § 46, stk. 1.

Der er tale om arbejdsudleje, og selskabet har derfor pligt til at indeholde A-skat med 30 % i forbindelse med betaling af vederlag for beskæftigelse af udenlandsk arbejdskraft.

Reglerne for skattepligt ved arbejdsudleje fremgår af kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra c og stk. 3. Beskatningsreglerne fremgår af kildeskattelovens § 48 B.

Det fremgår af afsnit D.2.1 i Juridisk vejledning om indeholdelse af A-skat, AM-bidrag og SP-bidrag, at indeholdelsespligten ikke kan overdrages til andre. Såfremt den indeholdelsespligtige lader andre forestå udbetaling og indeholdelse, så sker det altid på indeholdelsespligtiges ansvar. Dette medfører, at hvervgiver hæfter for manglende indbetaling af skat, medmindre hvervgiver godtgør, at der ikke er udvist forsømmelighed fra hvervgivers side, jf. kildeskattelovens § 69, stk. 1. I tilfælde af, at den indeholdelsespligtige vil sikre sig, at A-skatten bliver indbetalt, så må den indeholdelsespligtige bede om dokumentation på indbetalingen af A-skatten fra udlejeren.

Det er korrekt, at G2 ifølge lønsedlerne har indeholdt 30 % i skat, men virksomheden er ikke indeholdelsespligtig efter kildeskattelovens § 46, stk. 1, og hæfter derfor heller ikke for manglende betaling af skat, selvom der er indeholdt 30 % skat på skatteydernes lønseddel. Dette skyldes, at skatten ikke er indeholdt efter kildeskattelovens bestemmelser. G2 har hverken indbetalt skatten til SKAT i Danmark eller til de færøske myndigheder.

Selskabet har således udvist forsømmelighed, idet man har beskæftiget medarbejdere på lønmodtagerlignende vilkår og haft instruktionsbeføjelsen over dem uden at sikre, at der blev indeholdt A-skat i henhold til reglerne, som er beskrevet i SKATs vejledninger. At selskabet ikke har haft kendskab til reglerne og SKATs vejledninger medfører ikke, at selskabet ikke har udvist forsømmelighed, da selskabet i forbindelse med indlejning af arbejdskraft skulle have sat sig ind i de gældende regler.

Løn mv. for 2004	407.820 kr.	
Arbejdsudlejerskat for 2004 (407.820 kr. x 30 %)		122.346 kr.
Renter 2005 (122.346 kr. x 0,9 % x 12)	13.213 kr.	
Renter 2006 (122.346 kr. x 0,9 % x 12)	13.213 kr.	
Renter 2007 (122.346 kr. x 1,0 % x 2)	2.447 kr.	28.873 kr.
Samlet manglende betaling		151.219 kr.

Klagerens påstand og argumenter

Klagerens repræsentant har principalt fremsat påstand om, at SKATs afgørelse af 30. april 2009 er ugyldig som følge af forældelse, jf. skatteforvaltningslovens § 26.

Subsidiært har klageren fremsat påstand om, at klageren ikke er omfattet af arbejdsudlejereglerne efter kildeskattelovens § 48 B sammenholdt med § 46.

Til støtte for den principale påstand har repræsentanten henvist til en landsskatteretsafgørelse af 2. december 2009 med jour. nr. 09-01093. I den pågældende sag havde SKAT ved afgørelse af 27. januar 2009 truffet afgørelse om, at den danske virksomhed skulle have indeholdt 1.263.643 kr. i A-skat og AM-bidrag for perioden 2004 – 2008 vedrørende arbejdsudleje af udenlandske arbejdstagere.

Landsskatteretten fastslog følgende:

»Det følger af skatteforvaltningslovens § 26, at en skatteansættelse skal foretages senest den 1. august i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Herefter må afgørelsen for så vidt angår indkomståret 2004 anses som forældet, jf. skatteforvaltningslovens § 26.«

Der er således tale om identiske situationer i de to afgørelser, idet der er tale om ændring af skatten for indkomståret 2004, men hvor SKAT først træffer afgørelse i 2009.

Det skal bemærkes, at SKAT i den foreliggende sag endog har truffet afgørelse på et senere tidspunkt, end det var tilfældet i førnævnte sag.

Til støtte for den subsidiaire påstand har repræsentanten bl.a. gjort gældende, at den overordnede ledelse af arbejdet påhvilede G2's egne medarbejdere.

Selskabet har således ikke instrueret eller ført tilsyn med det arbejde, som G2's medarbejdere udførte. Virksomheden har selv haft en ansat tilstede, som kunne instruere og føre tilsyn med arbejdets udførelse. Det skal bemærkes, at der er tale om arbejdsopgaver som faglærte malere må kunne forventes at kunne udføre selvstændigt på egen hånd.

Selskabet har endvidere ikke bestemt antallet af medarbejdere som skulle udføre malearbejdet. Det har ensidigt været fastsat af G2. De pågældende medarbejdere var ikke dækket af selskabets arbejds- og ulykkesforsikring, men derimod af G2's forsikring.

Det gøres endvidere gældende, at der indgås aftaler om underentreprise på tilsvarende vilkår mellem danske malervirksomheder, hvor det i visse tilfælde kan være mere hensigtsmæssigt at købe arbejdet hos en kollega frem for at skulle ansætte nye medarbejdere i en spidsbelastningsperiode.

G2 medbragte selv alle arbejdsredskaber til udførelse af arbejdet, hvorfor redskaberne ikke har været stillet til rådighed af selskabet. Det bemærkes herved, at man i tilfælde af ren leje af arbejdskraft ikke får leveret mandskab med en varevogn til brug for transport af maling og redskaber. Endvidere er det højst udsædvanligt, at lønmodtagere (malere) medbringer egne stiger, ruller, pensler, afdækningsmaterialer, skafter og sliberedskaber til brug for udførelse af deres arbejde. Det stilles sædvanligvis til rådighed af arbejdsgiveren. Det forhold, at G2 ikke selv har medbragt maling til udførelse af arbejdet er ikke i sig selv afgørende for kvalifikationen af, om der er (under-) entreprise eller ej.

Det ville således være fordyrende for underentreprisen, hvis G2 skulle medbringe forholdsvis tunge og pladskrævende materialer fra Færøerne til Danmark til udførelse af arbejdet. En transport der foregår med en færgetur på ca. 29½ time.

Det er korrekt, at selskabet, bærer ansvaret for det færdige arbejde over for slutkunden, men i det indbyrdes forhold hæfter G2 over for selskabet i relation til det færdige arbejde.

Selskabet har således udelukkende honoreret G2 for arbejde, som forinden er blevet godkendt af selskabet. Der skal herved henvises til, at der har været tilfælde, hvor G2 for egen regning og risiko har måttet udbedre fejl ved det udførte arbejde inden selskabet betalte for arbejdet. Konkret har G2's medarbejdere bl.a. ommalet et større gelænder, hvilket blev foretaget af G2's medarbejdere i en weekend uden særskilt betaling. Til løsning af den pågældende reklamation medbragte G2 bl.a. medarbejdere som ikke fremgår af de fakturaer, som er udstedt af G2 til selskabet. Det ville ikke være tilfældet, hvis der alene havde været tale om leje af arbejdskraft.

Det bestrides, at det forhold, at G2 er honoreret på timebasis er diskvalificerende for, at der er tale om udførelse af en underentreprise.

Uanset om man havde aftalt en fast pris eller en kvadratmeterpris, ville der i begge tilfælde være tale om, at G2 havde foretaget en kalkulation af, hvor mange timer det skulle betale de ansatte for at udføre det pågældende arbejde, og denne kalkulation vil under alle omstændigheder danne grundlag for afregning af arbejdet.

Det bemærkes, at det færøske selskab har fået en betaling, der dækker såvel dets medarbejderes løn og en fortjeneste til G2. Dette er afdækket ved den aktindsigt, som SKAT har fået i det færøske selskab G2's forhold via de færøske skattemyndigheder. Det bemærkes herved, at selskabet ikke uden aktindsigt i skattesagen har haft kendskab til G2's kalkulation af den pris, som selskabet er blevet faktureret for. Men selskabet kender timeprisen på sine egne danske ansatte og kan på denne baggrund fastslå, at der også i 2004 var plads til en fortjeneste på det udførte arbejde, når der fratrækkes arbejds løn.

Det gøres endvidere gældende, at G2 hæfter over for selskabet for det udførte arbejde. Det følger af de almindelige retsprincipper, herunder principperne i købeloven, at når en erhvervsdrivende sælger en ydelse til en anden erhvervsdrivende, så hæfter den første erhvervsdrivende for det arbejde som udføres.

Såfremt G2 skulle være ansvarsfri for de fejl, som dets ansatte begår under arbejdet for selskabet, så skulle der netop foreligge en kontrakt, hvori det færøske selskab fraskriver sig ethvert ansvar for det arbejde, dets ansatte med brug af dets arbejdsredskaber begår under arbejdet, som det færøske selskab fakturerer til selskabet.

En sådan aftale om ansvarsfraskrivelse foreligger ikke mellem parterne i den foreliggende situation. Der har således været en selvstændig økonomisk risiko for det udførte arbejde for det færøske selskab G2's vedkommende.

Det skal endvidere bemærkes, at det færøske selskab var momsregistreret i Danmark, hvilket klart indikerer, at der er tale om en underentreprise. Det bemærkes herved, at det færøske selskab G2 ikke skulle være momsregistreret i Danmark, hvis der udelukkende var tale om udleje af arbejdskraft. Dertil kommer, at det færøske selskab over for selskabet har oplyst, at det var ansvarlig for arbejds- og ulykkesforsikring af de udlejede medarbejdere samt afregning af skatter og afgifter. Sidstnævnte understøttes da også ved, at G2 rent faktisk har indeholdt et beløb svarende til den danske skat på 30 %, hvilket SKAT selv oplyser i sagsfremstillingen.

Så enten har det færøske selskab bedraget selskabet, eller også har det færøske selskab bedraget SKAT og de pågældende færøske medarbejdere, hvis der ikke er afregnet indkomstskat til hverken Danmark eller Færøerne af den løn, som de ansatte har optjent, når det færøske selskab har tilbageholdt 30 % i skat, og selskabet tilsyneladende ikke har afregnet de indeholdte beløb til nogen.

På baggrund af samtlige omstændigheder ved samarbejdet mellem selskabet og G2, er det højst tvivlsomt, om der er tale om arbejdsudleje som fastslået af SKAT.

Der henvises i øvrigt til, at Landsskatteretten i en nyligt afgjort sag (j. nr. 08-02346) med deltagelse af fire retsmedlemmer enstemmigt har fastslået, at der ikke var tale om arbejdsudleje vedrørende aktiviteter i 2007, hvor bevidstheden om problematikken omkring arbejdsudleje og entrepriseforhold var langt større end 2004, at der ikke forelå arbejdsudleje i et tilfælde, hvor et tysk team af tagdækkere udførte arbejde i underentreprise for et dansk selskab, hvor Landsskatteretten lagde afgørende vægt på, at den tyske arbejdsgiver selv har haft det overordnede ansvar og instruksbeføjelser over for de tyske håndværkere, samt at de tyske håndværkere selv havde eget værktøj med til udførelsen af arbejdet.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Forældelse

Told- og skatteforvaltningen kan ikke afsende varsel som nævnt i § 20, stk. 1, om foretagelse eller ændring af en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat senere end den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Ansættelsen skal foretages senest den 1. august i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Denne frist gælder ikke for den skatteberegning, der er en følge af ansættelsen, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1.

Det er Landsskatterettens opfattelse, at ovenstående bestemmelse ikke finder anvendelse, idet der ikke er tale om »foretagelse eller ændring af en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat«. Der er derimod tale om selskabets pligt til at indeholde A-skat af arbejdsindlejede personer samt selskabets hæftelse for manglende betaling af skat.

For så vidt angår henvisningen til Landsskatterettens afgørelse af 2. december 2009 med jour. nr. 09-01096, anses den ikke for at være udtryk for Landsskatterettens praksis.

Det er rettens vurdering, at det er de almindelige forældelsesregler, der skal anvendes, jf. forældelseslovens § 1.

Forældelsesfristen løber fra det tidspunkt, hvor SKAT fik (burde) kendskab til fordringens eksistens, jf. lovens § 3, stk. 2.

Kendskabstidspunktet i nærværende sag er efter rettens opfattelse den 20. marts 2007, idet det er på dette tidspunkt, at SKAT fik oplysningerne fra selskabet om, at det har købt ydelser fra den færøske virksomhed G2.

Landsskatteretten finder således ikke, at indkomståret 2004 er forældet.

Indeholdelsespligt

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 kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1.

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.

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 skal udføres på en arbejdsplads, som hvervgiveren disponerer over, om vederlaget er beregnet efter medgået tid, og hvem der har stillet arbejdsredskaberne til rådighed.

Landsskatteretten er enig med skattecenteret i, at arbejdsforholdet mellem selskabet og den færøske virksomhed efter en samlet og konkret vurdering må anses for at omhandle arbejdsudleje. Der er ved afgørelsen blandt andet lagt vægt på, at den færøske virksomhed er et vikarbureau, der udlejer arbejdskraft, og at de udenlandske arbejdere, ud fra det i sagen oplyste, har arbejdet på en arbejdsplads, hvor selskabet har haft kontrollen, ligesom der har været tale om afregning pr. timebasis, jf. de fremlagte fakturaer.

De udenlandske arbejdstagere er derfor begrænset skattepligtige til Danmark, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3. Selskabet er derfor pligtig at indeholde A-skat, jf. kildeskattelovens § 46, stk. 1.

Landsskatteretten stadfæster herefter skattecentrets afgørelse.