

Offentliggjort d. 25. januar 2022

## Beskatning ved arbejdsudleje – arbejde på planteskole<sup>©</sup>

*Af advokat (L) Bodil Christiansen, Advotax Advokatfirma  
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

*www.v.dk*

Højesteret konkluderede i en dom fra november 2021, at en planteskoles brug af udenlandske specialister til podning af bl.a. roser skulle anses som arbejdsudleje - og altså ikke køb af specialistbistand hos en udenlandsk virksomhed.

Planteskoleejereren skulle derfor indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag af de udenlandske specialisters løn for arbejde i forbindelse med podningen, selv om specialisterne var ansat ved og blev aflønnet af den udenlandske virksomhed.

### **Arbejdsudleje eller entreprisaftale**

Hvis en udenlandsk entreprenør påtager sig en opgave i Danmark og udfører denne opgave med egne medarbejdere, bliver disse medarbejdere aflønnet af den udenlandske entreprenør og skal som udgangspunkt ikke svare skat i Danmark. Her er der tale om en entreprisaftale.

Er der derimod tale om arbejdsudleje, hvor en udenlandsk virksomhed stiller arbejdskraft til rådighed for en dansk arbejdsgiver, og det udførte arbejde udføres som en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde, skal den danske arbejdsgiver indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag af den udlejede medarbejders løn for at udføre arbejdet. Dette gælder, selv om den danske virksomhed udbetaler et samlet vederlag til den udenlandske virksomhed, og den udenlandske virksomhed herefter udbetaler løn til medarbejderne. I så fald har den danske virksomhed pligt til at skaffe sig oplysninger om, hvor stor en del af vederlaget, der skal anses for vederlag til den arbejdsudlejede medarbejder.

**Offentliggjort d. 25. januar 2022**

Opfører en udenlandsk virksomhed med egne medarbejdere en silo for en dansk landmand, og antages det, at der er tale om en entreprisekontrakt, skal landmanden ikke indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag vedrørende lønudbetalinger til den udenlandske virksomheds medarbejdere.

Det vil derfor være meget ubehageligt for landmanden, hvis Skattestyrelsen sidenhen konkluderer, at der er tale om arbejdsudleje. I så fald skylder landmanden et væsentligt beløb i form af ikke-afregnede A-skatter og arbejdsmarkedsbidrag.

### **Beskatning ved arbejdsudleje**

Skattereglerne om arbejdsudleje omfatter som allerede nævnt tilfælde, hvor en udenlandsk virksomhed stiller en medarbejder til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed i Danmark.

Reglerne er møntet på udenlandske lønmodtagere (udenlandsk arbejdskraft) og medfører, at lønmodtageren skal svare skat til Danmark af indkomst fra arbejde udført for den danske virksomhed. Skatten beregnes som udgangspunkt som 30 pct. af bruttoindtægten, herunder eventuel godtgørelse til dækning af udgifter til rejse og ophold m.v. samt arbejdsmarkedsbidrag. Den danske virksomhed har pligt til at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag af indkomsten. Dette gælder, selv om lønmodtageren får indkomsten (vederlaget for de pågældendes arbejdsindsats) udbetalt fra lønmodtagerens udenlandske arbejdsgiver.

Formålet med reglerne er at begrænse udbredelsen af social dumping og at skabe mere fair konkurrencevilkår mellem danske og udenlandske virksomheder ved i større omfang at beskatte udenlandsk arbejdskraft i Danmark.

### **Når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden**

Skattereglerne om arbejdsudleje blev strammet i 2012 på baggrund af navnlig den hidtidige skattepraksis og domstolspraksis om afgrænsning af arbejdsudleje overfor entrepri-

**Offentliggjort d. 25. januar 2022**

seaftaler. Ved entrepriseaftaler skal den udenlandske virksomheds medarbejdere som nævnt ikke svare skat til Danmark. Det havde affødt en trafik, hvor danske virksomheder havde indgået entreprisekontrakter (også) om udførelse af arbejdsopgaver inden for den danske virksomheds eget forretningsområde.

Som reaktion på denne udvikling blev loven ændret, således at der også foreligger arbejdsudleje, hvis *arbejdet udgør en integreret del af virksomheden*.

Det er således bl.a. ikke muligt at undgå beskatning efter reglerne om arbejdsudleje, hvis ”*arbejdet udgør en integreret del af virksomheden*”, selv om den danske og den udenlandske virksomhed indgår en traditionel entrepriseaftale om et givet stykke arbejde.

Som arbejde, der udgør en integreret del af virksomheden, nævnes i lovforslaget arbejde, som udgør virksomhedens kerneydelser, eller arbejde, som udøves som et naturligt led i en virksomheds drift, f.eks. bogholderi, rengøring eller kantinedrift.

I lovforslaget nævnes det eksempel, at det i hidtidig praksis var 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 havde fået arbejdet godkendt som entreprise. Efter stramningen skal dette arbejde derimod beskattes som arbejdsudleje, fordi tomatplukning er en integreret del af gartneriets aktivitet.

### **Andre afgrænsninger**

I lovforslaget fra 2012 om stramningen af reglerne for arbejdsudleje præciseres videre, at der ikke foreligger 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.

Videre fremgår, at den danske virksomhed også kan få leveret ydelserne af en selvstændig kontraktproducent, uden at dette samarbejde anses for omfattet af arbejdsudleje.

**Offentliggjort d. 25. januar 2022**

Men det er samtidig præciseret, at hvis ydelserne ikke er tilstrækkeligt udskilt af den danske virksomhed, må de stadig anses for at udgøre en integreret del af virksomhedens forretningsområde.

### **Højesterets dom af 29. november 2021**

Højesteret tog i november 2021<sup>(1)</sup> stilling til rækkevidden af de skærpede regler om arbejdsudleje.

Den konkrete sag drejede sig om en planteskoleejer, som havde indgået en aftale med en udenlandsk virksomhed om levering af arbejdskraft til okulation, podning (podning), tilbinding, voksning og nedklipping af roser og frugttræer.

Højesteret konkluderede i denne sag, at der forelå arbejdsudleje og ikke - som antaget af planteskoleejereren - en entreprisaftale med den udenlandske virksomhed.

### **Generelle synspunkter**

Som begrundelse for sagens udfald fremkom Højesteret som det første med flere udtalelser af generel karakter og dermed af betydning for alle virksomheder, der rekrutterer arbejdskraft gennem udenlandske virksomheder.

Højesteret tilkendegav således indledningsvist, at der efter Højesterets opfattelse ikke foreligger arbejdsudleje i skatteretlig henseende, blot fordi udenlandske kontraktparter arbejder inden for en dansk virksomheds forretningsområde. Dette gælder efter Højesterets opfattelse, selv hvis arbejdet relaterer sig til virksomhedens kerneydelser eller udøves som naturligt led i virksomhedens drift.

I stedet skal der efter Højesterets opfattelse - og i overensstemmelse med skattemyndighedernes praksis - foretages en samlet skatteretlig vurdering af, om arbejdet er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed. Arbejdsudleje forudsætter, at arbejdet er inte-

---

<sup>1)</sup> SKM2021.639.HR.

**Offentliggjort d. 25. januar 2022**

greret i den danske virksomhed på en sådan måde, at den danske virksomhed i skatteretlig henseende kan anses for den reelle arbejdsgiver i forhold til det udførte arbejde.

Ved den samlede vurdering af, om arbejdet er tilstrækkelig udskilt, må der efter Højesterets opfattelse lægges vægt på karakteren af arbejdet og på, om det er den danske virksomhed eller den udenlandske kontraktspart, som bærer den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde.

Herudover, og afhængigt af de konkrete omstændigheder, kan der efter Højesterets opfattelse bl.a. lægges vægt visse supplerende kriterier, herunder på,

- hvem der har instruktionsbeføjelsen og ansvaret for arbejdsstedet,
- hvem der stiller arbejdsredskaber og materiel til rådighed,
- om den udenlandske kontraktpart direkte har afkrævet den danske virksomhed vederlaget til de personer, som udfører arbejdet, og
- hvem der har de forskellige ansættelsesretlige beføjelser.

### **Om planteskolen**

Som allerede nævnt konkluderede Højesteret, at planteskolens anvendelse af den udenlandske arbejdskraft måtte anses som arbejdsudleje.

Væsentlige elementer i Højesterets vurdering var, at okulation, podning, tilbinding, voksning og nedklipping - alt efter det oplyste i en skønserklæring tilvejebragt under sagen - er sædvanlige og nødvendige processer i produktionen af roser og frugttræer, ligesom der er tale om rutinepræget arbejde.

Set tillige i lyset af, at arbejdet blev udført på planteskolens roser og frugttræer og med planteskolens vegetative materiale, pegede dette efter Højesterets opfattelse i retning af, at arbejdet var integreret i planteskolens virksomhed, og at de udenlandske kontraktparter ikke i realiteten havde båret den væsentligste del af ansvaret og af den økonomiske risiko for det udført arbejde. Det gjaldt efter Højesterets opfattelse, selv om det ifølge skønsmanden var muligt for en branchekyndig at konstatere, om arbejdet er udført kor-

**Offentliggjort d. 25. januar 2022**

rekt, og selv om planteskolen ifølge de indgåede kontrakter havde haft ret til at modregne eventuelle krav i tilfælde af mangelfuldt arbejde.

Under disse omstændigheder kunne det efter Højesterets opfattelse kun anses for godtgjort, at der ikke forelå arbejdsudleje, hvis en anvendelse af de supplerende kriterier gav et tilstrækkeligt klart grundlag herfor. Et sådant grundlag forelå efter Højesterets opfattelse ikke i denne sag, bl.a. set i lyset af, at arbejdet blev udført på planteskolen, som dermed havde kontrollen med og ansvaret for arbejdsstedet.

Ud fra en samlet vurdering var det herefter ikke godtgjort, at det pågældende arbejde havde været tilstrækkeligt udskilt fra planteskolens virksomhed.

Højesterets afgørelse blev derfor, som allerede nævnt, at der forelå arbejdsudleje. Planteskoleejereren blev herefter dømt til at betale A-skat og AM-bidrag vedrørende den udenlandske arbejdskraft for 2014 og 2015.

### **Kommentar til afgørelsen**

Planteskoleejere, jordbær dyrkere m.v. må forudse en mere restriktiv holdning fra Skattestyrelsens side.

Der er tale om en problemstilling, der gentagne gange dukker op i takt med skiftende regler på området.

I 1970'erne gik mange spillesteder konkurs som følge af manglende indeholdelse af A-skat for musikerne, da arrangøren var af den opfattelse, at der ikke var tale om A-indkomst. En A-skat, som spillestederne efter at have betalt denne skat, ganske vist kunne kræve refunderet af de enkelte musikere – men i realiteten sjældent havde mulighed for at inddrive beløbet hos musikerne, der var over alle bjerge.

For at undgå en situation, hvor Skattestyrelsen pludselig rejser krav mod en dansk virksomhed om betaling af manglende indeholdt A-skat og arbejdsmarkedsbidrag af udbetalte vederlag til de udenlandske medarbejdere flere år tilbage i tid, bør det nok i mange

**Offentliggjort d. 25. januar 2022**

tilfælde, hvor der anvendes udenlandsk arbejdskraft, og hvor der måske kan blive tale om, at udbetalte vederlag skal beskattes i Danmark, overvejes at indhente et bindende svar hos Skattestyrelsen om den skattemæssige vurdering af kontraktsforholdene.

— 0 —

*www.v.dk*