



HØJESTERETS DOM

afsagt torsdag den 8. december 2022

Sag BS-37342/2021-HJR
(2. afdeling)

Boskalis Offshore Subsea Service (Europe) B.V.
(tidl. SMIT Subsea Europe B.V)
(advokat Anne Marie Abrahamson)

mod

Skatteministeriet
(advokat Mattias Chor)

I tidligere instanser er afsagt dom af Københavns Byret den 12. juli 2019 (BS-9576/2018-KBH) og af Østre Landsrets 20. afdeling den 31. marts 2021 (BS-35431/2019-OLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Poul Dahl Jensen, Vibeke Rønne, Lars Hjortnæs, Kurt Rasmussen og Rikke Foersom.

Påstande

Appellanten, Boskalis Offshore Subsea Service (Europe) B.V., har gentaget sine påstande.

Indstævnte, Skatteministeriet, har påstået stadfæstelse.

Supplerende sagsfremstilling

Som det fremgår af byrettens dom, bestod aftalegrundlaget mellem Boskalis Offshore Subsea Service (Europe) B.V. (tidl. SMIT Subsea Europe B.V) (herefter SMIT) og dykkerne af kontrakten (Consultancy Agreement) med Annex I (Specific Order Form), Annex II (Introduction Book for New Personnel) og Annex III (Offshore Diving Personnel Rates & Allowances).

Af fortegnelsen over dykkernes arbejde i Danmark i 2011, som SMIT har udleveret til de danske skattemyndigheder, fremgår, at der var 101 dykkere med bopæl uden for Danmark, der arbejdede for SMIT i Danmark fra maj til december 2011, og at de enkelte dykkere havde fra 3 til 64 arbejdsdage i perioden.

Der er for Højesteret fremlagt en række yderligere dokumenter, herunder referater af "tool box meetings", "daily progress reports" og generelle oplysninger om dykkerbranchen fra bl.a. International Marine Contractors Association (IMCA).

Anbringender

SMIT har sammenfattende anført, at selskabet ikke var forpligtet til at indeholde A-skat og AM-bidrag for dykkerne, der arbejdede på offshoreprojektet i Nordsøen i 2011. Dykkerne var selvstændige erhvervsdrivende og skal ikke anses for lønmodtagere omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 2.

Ved vurderingen af, om dykkerne skal anses for selvstændige erhvervsdrivende eller lønmodtagere, skal der tages udgangspunkt i cirkulære om personskatteloven (cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994) og praksis på området.

Efter praksis må det tillægges betydning, hvad der er sædvanligt inden for branchen. Det fremgår af udtalelsen fra formanden for Dykkerfirmaernes Brancheforening, at det er helt sædvanligt, at erhvervsdykkere i Danmark udfører arbejde som selvstændige erhvervsdrivende, og at den valgte samarbejdsform er almindelig i branchen. Hertil kommer, at aftalerne indeholder en bestemmelse om hollandsk lovvalg, og at aftaleforholdet i Holland er anerkendt både civilretligt og skatteretligt som et forhold mellem selvstændige erhvervsdrivende.

Der bestod ikke et tjenesteforhold mellem dykkerne og SMIT. De instrukser, som dykkerne modtog, og som de var forpligtede til nøje at følge, skal ses i lyset af de krav, som SMIT ifølge aftalen med Mærsk skulle opfylde, og i særlig grad i lyset af det helt specielle sikkerhedsmiljø, som arbejdet foregik i.

SMIT påtog sig over for Mærsk at løse opgaven i Nordsøen som en "totalopgave", hvor SMIT skulle sørge for at engagere et skib med besætning, specialister til at lede dykkeroperationen og specialuddannede dykkere til selve dykkeropgaven. SMIT påtog sig opgaven på samme måde som en hovedentreprenør, som indgår kontrakter med de nødvendige underleverandører og styrer kontrakter, tidsplan, koordinering og økonomi.

SMIT beskæftiger ikke selv erhvervsdykkere. Dykkerne på Nordsøprojektet var hyret ind som specialister til at løse en særskilt opgave, og dykkerne indgik ikke i SMITs virksomhed på linje med ansat personale. Dykkerne havde ingen lydighedsforpligtelse over for SMIT og kunne således sige nej til en opgave.

Dykkerne havde mulighed for en høj indtjening. De havde stor frihed til selv at tilrettelægge, hvor meget og hvornår de ønskede at arbejde. De supervisorere og superintendents, som var tilknyttet projektet, var også hyret ind som eksterne selvstændige erhvervsdrivende. Deres funktion og forpligtelser som dykkerledere er fastlagt i dykkerloven, der finder anvendelse på alle dyk, uanset om dykkeren er selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager.

I konsulentaftalen var det udtrykkeligt angivet, at dykkerne var tilknyttet projektet som selvstændige erhvervsdrivende og ikke som lønmodtagere, jf. bl.a. kontraktens pkt. 2. Introduktionsbogen, som dykkerne modtog som Annex II til kontrakten, indeholdt primært sikkerheds- og ordensforskrifter samt praktisk information, og den havde ikke karakter af en personalehåndbog.

Dykkerne kunne efter kontrakten finde en passende stedfortræder til at udføre det bestilte arbejde. Der var ingen garanteret mindste arbejdstid, og der var heller ikke fastlagt nogen fast arbejdstid. Der blev endvidere ikke udarbejdet arbejdsplaner. De daglige rapporter (daily progress reports) og møder (tool box meetings) var nødvendige for at gennemføre opgaven til tiden og overholde de gældende sikkerhedsforskrifter. Der var ikke i forholdet mellem SMIT og dykkerne indgået aftale om kompensation ved sygdom, overarbejde eller aflysning af et planlagt dyk, og ingen af dykkerne havde opsigelsesvarsler, ferie med løn og andre goder, der normalt aftales i lønmodtagerforhold.

Opgaven for Wintershall Noordzee, som nogle af dykkerne udførte arbejde på den 20. august 2011, var planlagt på forhånd, og dykkerne havde mulighed for at sige nej til opgaven.

Vederlæggelsen af dykkerne på dagsbasis er sædvanlig for selvstændige erhvervsdrivende. Det daglige vederlag var fast og afhang ikke af, om der var tale om en arbejdsdag af kort eller lang varighed. Dykkerne fremsendte fakturaer og var selv forpligtede til at opkræve eventuel moms. Dykkerne kunne frit udføre arbejde for andre hvervgivere, hvilket er bekræftet af de 12 dykkere, der har afgivet skriftlige erklæringer til brug for sagen.

Dykkerne skulle selv medbringe og betale for deres eget personlige udstyr, og de fik ingen kompensation for udgifterne hertil. Der blev alene stillet det udstyr til rådighed, som er sædvanligt for et dykkerskib. Dykkerne havde selv ansvaret for dykkercertifikater og fornødne tilladelser, og de skulle selv betale udgifter til nødvendige helbredsundersøgelser.

Dykkernes selvstændige økonomiske ansvar skal vurderes i konteksten af deres personligt drevne virksomheder, hvor de utvivlsomt – ud over den økonomiske risiko for mistet vederlag, skattekrav og udbedring af egne fejl – også bar en risiko for manglende opgaver, egen sygdom, skade på eget udstyr mv. At der

ikke var hændelser, hvor det var relevant at rejse erstatningskrav mod en dykker, er ikke ensbetydende med, at dykkerne ikke kunne ifalde et selvstændigt ansvar over for SMIT.

Kontraktforholdet mellem SMIT og dykkerne afviger betydeligt fra et sædvanligt lønmodtagerforhold, og SMIT har konsekvent og entydigt behandlet dykkerne som selvstændige erhvervsdrivende. Skatteministeriet har bevisbyrden for, at forholdet er anderledes end forudsat af parterne, og denne bevisbyrde er ikke løftet.

Hvis Højesteret mener, at SMIT skulle have indeholdt A-skat og AM-bidrag, hæfter selskabet ikke for de indeholdelsespligtige beløb, jf. kildeskattelovens § 69, stk. 1. SMIT har ikke udvist forsømmelighed, da kriterierne i cirkulæret fra 1994 ikke fører til et entydigt resultat i forhold til dykkernes status som enten selvstændige erhvervsdrivende eller lønmodtagere, jf. SKM 2002.470 ØLR.

Hvis Højesteret finder, at der ikke er grundlag for at tage SMITs principale påstand til følge, skal sagen hjemvises til Skattestyrelsen, der i så fald skal foretage en konkret og individuel vurdering af hvert enkelt kontraktforhold og en opgørelse af værdien af indeholdelsespligten for de dykkere, der måtte blive vurderet som lønmodtagere.

Skatteministeriet har sammenfattende anført, at dykkerne, der i 2011 arbejdede for SMIT på Nordsøprojektet, var lønmodtagere. SMIT var derfor forpligtet til at indeholde skat og AM-bidrag af betalingerne til dem, jf. kulbrinteopkrævningslovens § 10, stk. 1, jf. kulbrinteskattelovens § 21, stk. 2.

Vurderingen af, om dykkerne skal anses for lønmodtagere eller selvstændigt erhvervsdrivende, skal ske ud fra kriterierne i cirkulære om personskatteloven (cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994).

Efter praksis skal der foretages en selvstændig skatteretlig vurdering, og skattemyndighederne er ikke bundet af, hvordan parterne betegner sig i en aftale. Parternes aftale flytter ikke bevisbyrden til skattemyndighederne. I den foreliggende sag, hvor SMITs instruktionsadgang samt ansvars- og risikoforhold peger i retning af, at der er tale om et lønmodtagerforhold, vil det alene kunne anses for godtgjort, at der ikke foreligger et lønmodtagerforhold, hvis en anvendelse af cirkulærets kriterier giver et tilstrækkeligt grundlag for det. Der er ikke retligt grundlag for at tillægge det betydning, at der mellem parterne var aftalt hollandsk lovvalg, eller om dykkerne blev anset for selvstændige erhvervsdrivende i Holland.

Dykkerne indgik som en integreret del af SMITs organisation på Nordsøprojektet. Dykkerne var undergivet instruktioner, kontrol og tilsyn fra SMIT, og de

havde ingen frihed til selv at lede, fordele og føre tilsyn med arbejdet. Instruktionerne fra SMIT til dykkerne rakte langt ud over varetagelse af sikkerhedshensyn.

I projektdokumenterne behandlede SMIT konsekvent dykkerne som eget personale og ikke som underleverandører. Det fremgår udtrykkeligt af introduktionsbogens pkt. 3.2, at dykkerne var underlagt en generel lydighedspligt, idet de var forpligtede til at udføre deres opgaver i overensstemmelse med instrukserne fra "Diving Supervisor". De overordnede "Diving Supervisors" og "Diving Superintendents" refererede til en fastansat Project Manager hos SMIT, og "Diving Superintendents" underskrev "Daily Progress Reports" på vegne af SMIT. Dykkerne havde faste arbejdstider efter en forudbestemt vagtplan, og rammerne for deres arbejde var nøje reguleret fra SMITs side.

Dykkernes status som lønmodtagere illustreres endvidere af, at de var forpligtede til og faktisk udførte en række andre opgaver end dykkeropgaver, f.eks. maling af skibet. Tjenesteforholdet illustreres yderligere af, at en række dykkere, der var ombord på skibet den 20. august 2011 og arbejdede på Nordsøprojektet, tillige arbejdede på en opgave, som SMIT havde for Wintershall Noordzee.

Standardkontrakten lagde op til, at dykkerne løbende skulle udføre opgaver for SMIT, og der var desuden en bestemmelse om, at de ikke måtte udføre arbejde for konkurrenter til SMIT uden samtykke, hvilket er usædvanligt for selvstændige erhvervsdrivende.

Dykkerne havde – i hvert fald i relationen til SMIT – ikke ansat personale, og de var ikke frit stillet med hensyn til at antage medhjælp, idet substitution ifølge kontrakten krævede tilladelse fra selskabet. Det kan ikke tillægges afgørende betydning, at dykkerne ikke havde noget egentligt opsigelsesvarsel, da der er tale om et udpræget formelt kriterium. Parternes aftale bærer tydeligt præg af et ønske om at undgå lønmodtagerforhold og konsekvenserne heraf.

Vederlæggelsen af dykkerne støtter, at de var lønmodtagere. Vederlaget fulgte af dagsatser med forskellige former for tillæg, og vederlaget var dermed relateret til, i hvilket omfang dykkerne udførte personligt arbejde for SMIT. Vederlaget blev desuden udbetalt periodisk "after each offshore rotation". Vederlæggelsen skete ikke efter regning, eller når arbejdet var udført, men derimod på baggrund af en tidsrapport, som skulle vedlægges fakturaen. Det udbetalte vederlag var også overvejende nettoindkomst og afhang ikke af et eventuelt overskud.

Dykkerne var ikke økonomisk ansvarlige over for SMIT for arbejdets udførelse, og de påtog sig heller ikke i øvrigt en selvstændig økonomisk risiko. Dykkernes

økonomiske risiko var begrænset til det optjente vederlag samt en forpligtelse til at arbejde gratis ved afhjælpning af mangelfuldt arbejde. Ansvar for SMITs ejendom og ansatte var helt fraskrevet, og dykkernes ansvar for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse var dermed begrænset i betydelig grad. Efter kontraktens pkt. 8.1 skulle dykkerne friholde SMIT for skattekrav og krav relateret til dykkernes eventuelle status som lønmodtagere. SMIT har imidlertid ikke rejst krav mod dykkerne i anledning af skattemyndighedernes afgørelser.

Dykkerne skulle ikke levere materiale til Nordsøprojektet, men alene deres arbejdskraft. De skulle kun medbringe deres personlige dykkerudstyr, hvilket er naturligt henset til udstyrets karakter. SMIT stod for alt andet, herunder dykkerskibet med det øvrige udstyr. At dykkerne afholdt udgifter til certifikater og kurser er ikke tilstrækkeligt til, at de kan anses for selvstændige erhvervsdrivende, når henses til størrelsen af de øvrige udgifter til Nordsøprojektet, der blev afholdt af SMIT.

Der skal foretages en skatteretlig vurdering af, om der foreligger et lønmodtagerforhold, og den civilretlige bedømmelse er i den forbindelse ikke afgørende. SMIT har ikke bevist, at dykkerne ikke var lønmodtagere efter almindelige arbejdsmarkedslove. Det kan ikke tillægges afgørende betydning, at dykkerne var momsregistrerede.

Efter kildeskattelovens § 69, stk. 1, om hæftelse er det SMIT, der har bevisbyrden for, at der ikke er udvist forsømmelighed fra selskabets side ved den manglende indeholdelse. Denne bevisbyrde er ikke løftet. SMIT har været bekendt med de faktiske forhold, der begrunder indeholdelsespligten, og SMIT har ikke påvist nogen omstændigheder, der gav selskabet føje til at antage, at der ikke skulle ske indeholdelse.

Der er ikke grundlag for at hjemvise sagen til Skattestyrelsen, da SMIT ikke har påvist relevante forskelle mellem dykkerne.

Højesterets begrundelse og resultat

Det hollandske selskab Boskalis Offshore Subsea Service (Europe) B.V. (tidl. SMIT Subsea Europe B.V) (herefter SMIT) påtog sig i 2011 en opgave for Mærsk Olie og Gas A/S vedrørende et offshoreprojekt i Nordsøen.

Sagen angår, om SMIT havde pligt til at indeholde skat og arbejdsmarkedsbidrag af vederlag til de 101 udenlandske dykkere, som var antaget af SMIT til at udføre arbejde på Nordsøprojektet. Hovedspørgsmålet er, om dykkerne må anses for selvstændige erhvervsdrivende eller lønmodtagere.

Afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende inden for skattelovgivningens område skal ske efter de kriterier, som er angivet i pkt.

B. 3.1.1. i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, jf. herved bl.a. Højesterets domme af 9. maj 1996 (UfR 1996.1027) og af 15. januar 2008 (UfR 2008.861).

Højesteret lægger efter bevisførelsen til grund, at de enkelte dykkere udførte arbejde for SMIT på Nordsøprojektet inden for perioden fra maj til december 2011, og at dykkerne fik betaling, mens de var ombord på dykkerskibet, selv om de ikke kunne udføre opgaver på grund af f.eks. dårligt vejr eller sygdom. Højesteret lægger endvidere til grund, at den "VAR-erklæring" (erklæring om status som selvstændig erhvervsdrivende), som SMIT efter det oplyste stillede krav om, at dykkerne skulle fremvise, var en automatisk udstedt erklæring, der dokumenterede, at dykkerne havde registreret sig som selvstændige erhvervsdrivende hos de hollandske myndigheder.

Med disse bemærkninger og med henvisning til de faktiske forhold, som landsrettens flertal i øvrigt har lagt til grund, tiltræder Højesteret efter en samlet vurdering, at dykkerne ikke kan anses for at have udført arbejdet som selvstændige erhvervsdrivende for egen regning og risiko, men må anses for lønmodtagere. SMIT havde derfor pligt til at indeholde A-skat og AM-bidrag, jf. kulbrinteopkrævningslovens § 10, stk. 1, jf. kulbrinteskatlovens § 21, stk. 2.

SMIT var bekendt med grundlaget for, at dykkerne, der udførte arbejde på Nordsøprojektet, må anses for lønmodtagere, og SMIT har ikke haft føje til at tro, at selskabet ikke skulle indeholde A-skat og AM-bidrag. Højesteret tiltræder derfor, at SMIT hæfter for de indeholdelsespligtige beløb, jf. kildeskattelovens § 69, stk. 1, jf. kulbrinteopkrævningslovens § 10, stk. 2.

Højesteret tiltræder endvidere, at der ikke er grundlag for at tage SMITs hjemvisningspåstand til følge.

Højesteret stadfæster herefter landsrettens dom.

THI KENDES FOR RET:

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal Boskalis Offshore Subsea Service (Europe) B.V. betale 200.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.