



# VESTRE LANDSRET

## DOM

afsagt den 6. november 2020

---

Sag BS-25369/2018-VLR  
(9. afdeling)

Skatteministeriet  
(advokat Sune Riisgaard)

mod

X Planteskole  
(advokat Søren Aagaard)

Landsdommerne Ida Skouvig, Malene Værum Westmark og Eva Staal har deltaget i sagens afgørelse.

Sagen er anlagt ved Retten i Viborg den 23. april 2018. Ved kendelse af 12. juli 2018 er sagen henvist til behandling ved landsretten efter retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagen drejer sig om, hvorvidt anvendelse af udenlandsk arbejdskraft på en planteskole udgør arbejdsudleje eller entreprise. Ved arbejdsudleje er planteskolen forpligtet til at indeholde AM-bidrag og A-skat, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3.

### Påstande

Sagsøgeren, Skatteministeriet, har nedlagt påstand om, at sagsøgte, X Planteskole, tilpligtes at betale 70.987 kr. i AM-bidrag og 244.907 kr. i A-skat for udbetalt vederlag til udenlandsk arbejdskraft i indkomståret 2014 med tillæg af renter efter opkrævningslovens § 16 C, jf. § 7, stk. 1, jf. stk. 2, af 14.613 kr. og 50.414 kr. fra den 10. maj 2014 og af 2.869 kr. og 9.898 kr. fra den 10. september 2014 og af 53.508 kr. og 184.602 kr. fra den 10. oktober 2014.

Skatteministeriet har endvidere nedlagt påstand om, at X Planteskole tilpligtes at betale 70.214 kr. i AM-bidrag og 242.238 kr. i A-skat for udbetalt vederlag til udenlandsk arbejdskraft i indkomståret 2015 med tillæg af renter efter opkrævningslovens § 16 C, jf. § 7, stk. 1, jf. stk. 2, af 15.882 kr. og 54.792 kr. fra den 10. juni 2015 og 54.332 kr. og 187.446 kr. fra den 10. oktober 2015.

Subsidiært har Skatteministeriet nedlagt påstand om hjemvisning til fornyet behandling hos Skattestyrelsen.

X Planteskole har påstået frifindelse.

### **Sagsfremstilling**

I marts 2014 anmodede ... (i det følgende kaldet X Planteskole) SKAT om et bindende svar på, om en kontrakt vedrørende podning af frugttræer skulle anses som arbejdsudleje. Mens SKAT anså anvendelsen af arbejdskraften for at være arbejdsudleje, ændrede Landsskatteretten afgørelsen, idet flertallet af Landsskatterettens medlemmer fandt, at der var tale om entreprise. Ved Østre Landsrets dom af 10. december 2018 (SKM2019.80.ØLR), der blev sambehandlet med tre andre sager (SKM2019.62.ØLR, SKM2019.86.ØLR og SKM2019.87.ØLR), blev Landsskatterettens afgørelse ændret, og X Planteskole blev dømt til at anerkende, at kontrakten var en kontrakt om arbejdsudleje.

Uafhængigt af sagen vedrørende det bindende svar har SKAT foretaget kontrol af X Planteskoles anvendelse af udenlandsk arbejdskraft. Nærværende sag udspringer af denne kontrol.

Den 17. juni 2016 traf SKAT afgørelse om, at de udenlandske arbejdstagere, som havde arbejdet på planteskolen i 2014 og 2015, skulle anses for at være i et tjenestelignende forhold til X Planteskole, som derfor hæftede for AM-bidrag og A-skat. Denne afgørelse blev indbragt for Landsskatteretten, der den 24. januar 2018 traf følgende afgørelse:

"...

Klage over: SKATs afgørelse af 17. juni 2016

...

Indkomstår: 2014 og 2015

SKAT har ikke anset vederlag til udenlandske virksomheder for entrepriseforhold.

kr. – 70.214 kr.	242.238 kr.	0 kr.	0 kr.
------------------	-------------	-------	-------

...

### **Faktiske oplysninger**

A ejer og driver X Planteskole, som er en planteskole på ca. 300 hektar. Der produceres hæk-, læ- og skovplanter samt nordmannsgran til juletræsproduktion. Herudover produceres okulerede roser og rosengrundstammer, okulerede og podede frugttræer samt tulipanløg.

Virksomheden har indtil udgangen af 2013 været drevet af A i personligt regi. Med virkning fra den 1. januar 2014 er virksomheden overdraget til X Planteskole, hvor A er medejer og direktør.

Selskabet har en fast stab af medarbejdere. Derudover har de benyttet sig af danske vikarbureauer. I forbindelse med okulering af roser og podning af frugttræer har virksomheden i flere år haft udenlandske okulatører, der kommer og udfører den del af produktionen.

De udenlandske okulatører er registreret som virksomheder, og der er udfærdiget entreprisekontrakter vedrørende det arbejde, som de udfører.

Kontrakterne for 2012 og 2013 er alle ens i udformning og typografi. De er alle skrevet på X Planteskoles brevpapir. Indholdsmæssigt er de som udgangspunkt ens for alle entreprenører. Kontrakterne afviger i relation til: Entreprenørnavn, periode, opgavebeskrivelse, underskriftsdato og pris på enhed (som afhænger af opgaven).

Enhedspriserne pr. opgave er ens for alle entreprenører (bortset fra efteråret 2013, hvor 3 af entreprenørerne får en lavere pris for okulation af roser end de andre entreprenører).

Hovedpunkterne i kontrakterne for 2012 og 2013 er, at der er aftalt:

- et antal enheder der skal behandles (eks. antal roser der skal okuleres)
- en periode arbejdet skal foregå indenfor
- en pris pr. enhed (eller en pris pr. 1.000 enheder)
- at entreprenøren sender en regning ved arbejdets afslutning
- at 80 % af regningen betales ved arbejdets afslutning - 20 % efter, at kvalitetskontrol er gennemført
- entreprenøren er ansvarlig for arbejdets kvalitet, og prisen kan reduceres, hvis kvaliteten ikke er i orden
- arbejderne er socialsikret i England
- at X Planteskole ikke er ansvarlig for vejrforholdene
- bestemmelse om, at der året efter arbejdets udførelse udbetales en bonus på 50 kr. pr. 1.000 stk., når "succesraten" er over 70 %.

Der er fremlagt et eksempel på kontrakterne i 2012 og 2013.

For 2014 og 2015 er der lavet nye kontrakter. Disse er også ens for alle entreprenører og med de samme forskelle, der er nævnt vedrørende kontrakterne for tidligere år. To eksempler på kontrakterne for 2014 er fremlagt.

Der er fremlagt en kontrakt vedrørende

- okulation af ca. xxx roser på marken og okulation af ca. xxx frugttræer på marken
- podning, opbinding og voksning af ca. xxx frugttræer på marken.

Hovedpunkter i disse er:

- § 1: Navn, adresse, momsnummer, RUT-nr. på kontraktens parter.
- § 2: Bestemmer, hvad der skal produceres og i hvilken periode.
- § 3: Bestemmer, at arbejdet skal udføres korrekt, og at entreprenøren garanterer, at medarbejderen har de nødvendige kvalifikationer og erfaring.  
Bestemmelse om, at kunden skal udføre stikprøvevis kontrol, og kunden ved fejlhåndtering kan kræve erstatning efter § 4.
- § 4: Bestemmelse om, betalingen er pr. håndteret enhed (eller pr. 1.000 enheder).

Bestemmelse om, at kunden er berettiget til at kræve en erstatning på 5,00 kr. pr. træ /1,0 kr. pr. rose

-der ikke er nedklippet på korrekt måde efter kundens anvisning eller

-på nogen måde er beskadiget under entreprenørens håndtering.

Bestemmelse om, at kunden er berettiget til at kræve erstatning efter dansk ret, hvis han har lidt yderligere dokumenteret tab.

Bestemmelse om, at betaling sker efter udstedelse af faktura. A conto betaling kan dog ske.

Bestemmelse om, at kunden kan modregne krav i fakturasummen og rettidig betaling er 8 dage efter fakturaens modtagelse.

Bestemmelse om, at betaling sker til bankkonto.

§ 5: Bestemmelse om:

at entreprenøren skal udføre arbejdet med det antal medarbejdere, som er nødvendigt,

at entreprenøren skal bære risikoen for alle udgifter vedrørende sine medarbejdere,

at der kan indgås særskilt aftale om indkvartering og betaling herfor,

at kost og logi er kunden uvedkommende,

at entreprenøren er ansvarlig for det daglige lederskab af medarbejderne,

at kunden ikke må give entreprenørens medarbejdere hverken specifikke eller generelle instruktioner,

osv.

§ 6: Bestemmelse om, at alle arbejdsredskaber, knive, tøj m.m. leveres af leverandøren.

§ 7: Bestemmelser om misligholdelse, ophævelse af kontrakt og erstatning.

§ 8: Lovvalg.

§ 9: Underskrift.

I særskilt aftale af samme dag aftales, at kunden finder et sted - et hus, sommerhus, lejlighed eller lignende i nærområdet, hvor entreprenøren og dennes medarbejdere kan bo i arbejdsperioden hos kunden. Huslejen vil blive modregnet på fakturaen, og kunden sørger for afregningen med udlejer.

Fra og med 2015 er der også lavet særskilt tillæg om leje af traktor i forbindelse med podning, opbinding og voksning af frugttræer.

I slutningen af marts 2014 har A personligt (ansøger er X Planteskole v/ A, cvr.nr. ...) søgt om bindende svar på, om okulation af roser og frugttræer, samt de andre opgaver som de udenlandske entreprenører udfører, er entreprise eller ej.

Som grundlag for anmodningen har As advokat indsendt kontrakten vedrørende "Podning, opbinding og voksning af xx frugttræer i plantagen".

SKAT har afsagt bindende svar i september 2015. I svaret fandt Skatterådet, at det arbejde som de udenlandske okulatører udfører skal anses for lønarbejde, og at selskabet skal anses for den reelle arbejdsgiver i forbindelse med det udførte arbejde. Arbejdet omfattes således af arbejdsudlejereglerne for personer, der er ansat i udenlandske virksomheder, jf. kildeskatteloven § 2, stk. 1, nr. 3. Selvstændige udenlandske okulatører (enkeltmandsfirmaer) og indehavere af okulatørvirksomheder anses for almindelig lønmodtagere hos selskabet, omfattet af kildeskatteloven § 2, stk. 1, nr. 1.

Kontrakterne for 2014 og 2015 er indholdsmæssigt næsten lig med den kontrakt, der har lagt grund for ansøgningen om bindende svar. Der er to forskelle mellem disse:

Forskel 1:

I kontrakterne for 2014 står i § 5:

"Entreprenøren er kun berettiget til at lade entreprisen udføre helt eller delvis i underentreprise hvis kunden udtrykkeligt har accepteret dette skriftligt".

Dette afsnit er slettet i kontrakten vedrørende det bindende svar.

Forskel 2:

I begge kontrakter står følgende vedrørende logi og kost i § 5:

"Parterne kan indgå separat aftale vedrørende Entreprenørens betaling til Kunden for indkvartering af Entreprenørens medarbejdere.

Kost og logi er i andre henseender Kunden uvedkommende".

I kontrakten, der er lagt til grund for det bindende svar, står i § 6 følgende:

"Kunden stiller logi efter eget valg til rådighed for tjenesteyderen og dennes medarbejdere i kontraktperioden. Enhver udgift forbundet hermed bæres ultimativt af tjenesteudbyderne og modregnes af kunder for betaling af de af entreprenøren udstedte fakturaer i henhold til nærværende kontrakt."

Bestemmelserne om indkvartering er ikke med i kontrakterne for 2014 og 2015, men i et separat bilag til kontrakten:

"Entreprenøren bekræfter ved sin underskrift på herværende bilag at Kunden finder et sted - et hus, sommerhus, lejlighed eller lign., - i nærområdet, hvor Entreprenøren og dennes medarbejdere kan bo i arbejdsperioden hos Kunden.

Huslejen vil blive modregnet/tilbageholdt på faktura fra Entreprenøren og Kunden vil sørge for den afregning med udlejer."

I 2015 er der en enkelt entreprenør, der betaler for leje af traktor.

I det polske virksomhedsregister - <http://prod.ceidg.gov.pl> - er der oplysninger vedrørende de polske virksomheder.

SKAT har haft kontakt til de udenlandske skattemyndigheder vedrørende de entreprenører, der er anvendt for 2012 og 2013. Der er ikke spurgt vedrørende de nye entreprenører i 2014 og 2015.

Sumtallene for de 4 år, hvor SKAT har haft indkaldt kontrakter og fakturaer, er følgende:

	<i>Fakturasum</i>	<i>Logi</i>	<i>Knive</i>	<i>Traktorleje</i>
Indkomståret 2012:	774.468 kr.	49.989 kr.	0 kr.	0 kr.
Indkomståret 2013:	830.451 kr.	71.295 kr.	0 kr.	0 kr.
Indkomståret 2014:	887.373 kr.	71.109 kr.	6.602 kr.	0 kr.
Indkomståret 2015:	877.673 kr.	71.849 kr.	7.590 kr.	10.000 kr.

### **SKATs afgørelse**

SKAT har ikke anset det udførte arbejde som udført i entrepriseforhold.

...

Ved gennemgang af materialet, kan SKAT konstatere følgende:

Kontrakterne for 2012 og 2013 er skrevet på den danske virksomheds brevpapir, mens kontrakterne for 2014 og 2015 er på neutralt brevpapir.

Kontrakterne er ensartede for alle virksomheder.

Ifølge kontrakterne (§ 4) har virksomhederne ret til en bonus, når det for året efter arbejdets udførelse konstateres en vellykket okulation over en nærmere angivet procentdel af de okulerede roser. Bonus udbetales sammen med næste år fakturering.

I den forbindelse har SKAT konstateret, at

B får udbetalt bonus det første år (2014) hans firma har udført arbejde for selskabet. Retten til bonus ifølge kontrakten baseres på resultatet af arbejde udført året før udbetalingen. SKAT kan se, at B ifølge registreringerne i Register for Udenlandske Tjenesteydelser (RUT) året før var "ansat" hos firmaet C, hvorfor bonus må være optjent her. Hvis det er begrundelsen, har selskabet udbetalt bonus til ham (personligt) i stedet for til det firma, som kontraktligt har erhvervet retten til den omtalte bonus.

D får udbetalt bonus det første år (2015) hans firma har udført arbejde for selskabet. Retten til bonus ifølge kontrakten baseres på resultatet af arbejde udført året før udbetalingen. SKAT kan se, at D ifølge registreringerne i RUT året før var "ansat" hos firmaet C, hvorfor bonus må være optjent her. Hvis det er begrundelsen, har selskabet udbetalt bonus til ham (personligt) i stedet for til det firma, som kontraktligt har erhvervet retten til den omtalte bonus.

E får udbetalt bonus det første år (2015) firmaet har udført arbejde for selskabet. Retten til bonus ifølge kontrakten baseres på resultatet af arbejde udført året før udbetalingen, og SKAT kan ikke se, at han har udført arbejde for X Planteskole v/A eller selskabet i tidligere år.

...

Selskabet har i dag planter på et areal af ca. 100 ha med en årlig produktion på ca. 15 millioner planter. En stor del af den årlige planteproduktion bliver brugt på det danske marked, men der eksporteres også en væsentlig del til flere europæiske lande.

Til produktionen beskæftiger selskabet ca. 25 medarbejdere på fuld tid samt sæsonarbejdere.

...

#### **Landsskatterettens afgørelse**

Efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, påhviler pligten til at svare indkomstskat til staten personer, der ikke er omfattet af kildeskattelovens §



1, for så vidt de pågældende erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden.

Bestemmelsen fik denne ordlyd ved lov nr. 921 af 18. september 2012.

Det er en forudsætning for, at et arbejde kan anses for en integreret del af den danske virksomhed, at virksomheden reelt kan anses for arbejdsgiver i forhold til det udførte arbejde. Hvis arbejdet ligger uden for det område, virksomheden beskæftiger sig med, eller arbejdet på anden vis er udskilt fra virksomheden, er arbejdet ikke en integreret del af virksomheden.

Ved vurderingen ses på, om den danske eller den udenlandske virksomhed bærer ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdet. Derfor skal den danske og den udenlandske virksomheds ydelser kunne afgrænses fra hinanden.

Peger arten af tjenesteydelser og forholdene vedrørende ansvar og risiko på, at den danske virksomhed skal anses for den reelle arbejdsgiver, ses yderligere på følgende:

- Hvem har retten til at instruere den fysiske person om, hvordan arbejdet skal udføres?
- Hvem kontrollerer og har ansvaret for det sted, arbejdet udføres?
- Afkræver den formelle arbejdsgiver vederlaget til personen direkte fra det foretagende, som tjenesteydelserne leveres til?
- Hvem stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for personen?
- Hvem bestemmer antallet af personer, der skal udføre arbejdet, og deres kvalifikationer?
- Hvem har ret til at vælge den person, som skal udføre arbejdet, og hvem har retten til at opsige kontrakten med den pågældende person vedrørende arbejdet?
- Hvem har retten til at pålægge personen sanktioner relateret til personens arbejde?
- Hvem bestemmer personens arbejdstider og ferier?

Kriteriernes vægt kan være forskellige afhængig af situationen, men det tillægges generelt stor vægt, hvem der direkte eller indirekte fører tilsyn med arbejdet, leder eller kontrollerer den måde, arbejdet udføres på.

Der henvises til forarbejderne til lov nr. 921 af 18. september 2012 (L 195 af 14. august 2012), kommentarerne til OECD's modeloverenskomst og SKATs styresignal SKM2014.478.SKAT.

Tre retsmedlemmer finder, at okulation af roser m.v. må anses for en specialisstopgave, der er udskilt til selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed, således at der ikke er tale om arbejdsudleje. Disse retsmedlemmer er derfor enige med selskabets repræsentant i, at der foreligger entrepriseforhold, således at selskabet ikke er indeholdelsespligtigt af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag.

Ét retsmedlem, retsformanden, finder, at der er tale om arbejdsudleje. Der er lagt vægt på, at arbejdsydelse, der vedrører okulation af roser og frugttræer samt andet arbejde med frugttræer, udgør en stor del af planteskolens virksomhed, og dermed udgør en integreret del heraf. Det udførte arbejde er en nødvendighed for rose- og frugtproduktion og kan ikke udskilles fra arbejdet på en planteskole. Det er tillige tillagt vægt, at betaling for okulation af roser ifølge fremlagte fakturaer på 1 kr. pr. okuleret rose samt på f.eks. 3,75 kr. pr. behandlet træ tyder på en akkordlignende betaling. Endvidere tyder planteskolens fremskaffelse af logi til de udenlandske arbejdere - og planteskolens betaling af halvdelen af huslejen i tilfældet F - på lønmodtagerlignende forhold, hvilket tillige gør sig gældende ved udbetaling af bonus. Endelig er der lagt vægt på, at der er tale om enslydende kontrakter. Det bemærkes, at instruktionsbeføjelsen ikke kan tillægges særlig betydning i det foreliggende tilfælde, idet det antages, at de udenlandske arbejdere har den nødvendige erfaring i at okulere roser og behandle frugttræer.

For så vidt angår hæftelse er den, som undlader at opfylde sin pligt til at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag over for det offentlige umiddelbart ansvarlig for betaling af manglende beløb, medmindre han godtgør, at der ikke er udvist forsømmelighed fra hans side. Det fremgår af kildeskattelovens § 69, stk. 1, og arbejdsmarkedsbidragslovens § 7.

Selskabet hæfter for den manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, jf. kildeskattelovens § 69, stk. 1, og arbejdsmarkedsbidragslovens § 7, idet selskabet har udvist forsømmelighed ved ikke at indeholde arbejdsmarkedsbidrag af udbetalingerne til de pågældende.

Ud fra sagens oplysninger har der ikke foreligget en sådan uklarhed om selskabets indeholdelsespligt, at det kan fritages for hæftelsesansvar for den manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag.

Dette retsmedlem stadfæster derfor SKATs afgørelse.

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet, og den påklagede afgørelse ændres således, at selskabet ikke er indeholdelsespligtigt af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag.

..."

Det er oplyst, at X Planteskole i 2014 og 2015 har indgået aftaler med 11 forskellige firmaer. Heraf er 5 fra England og 6 er fra Polen.

Som eksempler på de indgåede kontrakter er der fremlagt tre kontrakter mellem F, England, og X Planteskole. Heraf vedrører en okulation af roser og frugttræer, en vedrører podning, opbinding og voksning af frugttræer, og en vedrører nedklipping af roser og frugttræer. De enkelte kontraktbestemmelser er udarbejdet på både dansk og engelsk. Kontrakterne er udarbejdet på neutralt brevpapir.

Af kontrakten vedrørende okulation af roser og frugttræer, som er dateret den 28. juli 2014, fremgår følgende, idet alene den danske del af kontrakten er medtaget:

" ...

## § 2

### Tjenesteydelseernes formål og kontraktperiode

...

Entreprenøren skal fra 28.07.2014 to 10.09.2014 udføre følgende tjenesteydelser på adressen ...:

...

- Okulation af ca. 100.000 roser på marken
- Okulation af ca. 10.000 frugttræer på marken

...

## § 3.

### Tjenesteydelseernes kvalitet

...

Tjenesteydelseerne skal udføres korrekt og Entreprenøren garanterer at tjenesteydelseerne udføres af medarbejdere med de nødvendige professionelle okulatør-kvalifikationer og erfaring således at kvaliteten af tjenesteydelseerne i enhver henseende opfylder nationale og internationale branchestandarder.

...

Kunden skal udføre stikprøvevis kvalitetskontrol af de leverede tjenesteydelser. Hvis de af Entreprenøren leverede tjenesteydelser ikke lever op til branchens standarder eller hvis Entreprenøren på nogen måde fejlhåndterer mv. roserne eller frugttræerne er Kunden berettiget til at kræve erstatning i henhold til bestemmelserne i paragraf 4.

...

#### § 4. Entreprisesum

...

For de aftalte tjenesteydelser modtager Entreprenøren DKK 1.000,00 kr. pr 1.000 stk. okuleret roser og DKK 1.200,00 pr. 1.000 stk. okulerede frugttræer.

...

Bonus DKK 50,00 pr. 1.000 stk: Ved optælling af roserne i foråret 2015 vil der blive udbetalt bonus for de rækker der står med mere end 70% - hvis det totale gennemsnit er mere end 60%.  
Bonus bliver udbetalt sammen med okulationen september 2015.

...

Såfremt entreprenøren er, eller på noget tidspunkt i entrepriseperioden bliver registreringspligtig for moms i henhold til hjemlandets regler, skal afregning ske efter reglerne om omvendt betalingspligt. Entreprenøren er forpligtet til opfylde de danske faktureringskrav mv. i forhold til disse regler.

...

I tillæg til et eventuelt krav for økonomisk tab (f.eks. som følge af ødelagte roser og frugttræer mv.) er Kunden berettiget til uden dokumentation for det aktuelle tab at fratække DKK 1,00 excl. moms per rose eller træ som:

- På nogen måde ikke er okuleret eller podet på korrekt måde, efter kunden anvisninger, eller
- På nogen måde er beskadiget under Entreprenørens håndtering.

...

Hvis Kundens økonomiske tab overstiger nogen af de ovenfor nævnte beløb er Kunden berettiget til at kræve erstatning for dokumenteret tab i henhold til almindelig dansk ret.

...

Entreprisesummen forfalder til betaling efter påkrav fra entreprenøren eller udstedelse af faktura. Aconto beløb kan udbetales efter aftale mel-

lem parterne og skal fratrækkes i den endelige faktura. Aconto betaling er efter faktura og kun til betaling til bankkonto.

...

Kunden er berettiget til at modregne ethvert krav i henhold til nærværende paragraf og kontrakten i fakturaerne fra Entreprenøren. Kunden er berettiget til at modregne ethvert faktureret leje beløb i henhold til separate lejeaftaler mellem parterne i de af Entreprenøren i henhold til nærværende kontrakt udstedte fakturaer.

...

Betaling sker via bankoverførsel til en bankkonto specificeret af Entreprenøren.

...

Rettidig betaling skal ske ikke senere end otte (8) dage fra modtagelse af faktura. Faktura skal anses for at være modtaget når den er afsendt med almindelig post eller e-mail.

...

## § 5

### Entreprenørens forpligtelser

...

Entreprenøren skal udføre de aftalte tjenesteydelser med det antal medarbejdere som Entreprenøren finder nødvendigt for at levere tjenesteydelserne indenfor den aftalte tid.

...

Entreprenøren er ansvarlig for og bærer risikoen for alle udgifter vedrørende sine medarbejdere. Dette er Kunden uvedkommende.

...

Parterne kan indgå separat aftale vedrørende Entreprenørens betaling til Kunden for indkvartering af Entreprenørens medarbejdere.

...

Kost og logi er i alle andre henseender Kunden uvedkommende.

...

Entreprenøren er ansvarlig for det daglige lederskab af Entreprenørens medarbejdere med henblik på udførelse af de aftalte tjenesteydelser og levering af de i nærværende kontrakt aftalte resultater.

...

Kunden må ikke give Entreprenørens medarbejdere hverken specifikke eller generelle instruktioner.

...

Entreprenøren erklærer at Entreprenøren opfylder og efterlever al lovgivning relateret til ansættelsesforhold samt drift af virksomhed i Danmark, herunder eksempelvis, men ikke begrænset til, at arbejdsmiljølovgivning, lov om ansættelsesbeviser, ligestillingsloven, ferielov m.v.

...

Entreprenøren erklærer at sørge for udarbejdelse af APV samt tegning af lovpligtige forsikringer, som f.eks. men ikke begrænset til erhvervs-, personskade- og arbejdsskadeforsikringer m.v.

...

Entreprenøren skal registrere entreprisen og alle medarbejdere mv. i det danske RUT-register eller gældende regler.

...

Entreprenøren skal på Kundens forlangende straks kunne dokumentere at ovennævnte forhold er opfyldt.

...

Entreprenøren er kun berettiget til at lade entreprisen udføre helt eller delvist i underentreprise hvis Kunden udtrykkeligt har accepteret dette skriftligt.

...

## **§ 6 Materiel mv.**

...

Alle arbejdsredskaber, knive, tøj til medarbejdere mv. som er nødvendigt for at opfylde denne kontrakt leveres af Entreprenøren.

...

## **§ 7 Misligholdelse, ophævelse, erstatning**

...

En part kan ophæve nærværende aftale i tilfælde af den anden parts væsentlige misligholdelse af aftalen dog alene, hvis misligholdelsen ikke berigtiges senest to (2) dage fra modtagelsen af skriftligt påbud om afhjælpning.

I tilfælde af manglende betaling er fristen dog fem (5) dage.

...

Væsentlig misligholdelse indtræder eksempelvis ved Entreprenørens manglende levering i henhold til denne aftale eller ved en parts manglende betaling af ydelser i henhold til denne kontrakt.

...

I tilfælde af væsentlig misligholdelse af aftalen kan medkontrahenten kræve erstatning i henhold til gældende lovgivning.

...

I tilfælde af arbejdskonflikter eksempelvis krav om overenskomstindgåelse, strejkevarsel, sympatistrejker, blokader mv. rettet mod en af parterne eller tredjemand relateret til en af parterne er Kunden berettiget til at ophæve denne aftale uden forudgående varsel.

...

I dette tilfælde har Entreprenøren ret til betaling af den del af det aftalte beløb, jf. § 4, som er relateret til de tjenesteydelser som allerede er leveret indtil tidspunktet for ophævelsen.

...

Forsinkelse som følge af force majeure, ekstreme vejrforhold eller lignende ekstreme forhold betragtes ikke som misligholdelse og medfører ikke ret til at fremsætte krav om ophævelse og/eller erstatning fra nogen af parternes side.

## § 8

### Lovvalg mv.

...

Denne kontrakt, fortolkningen heraf og afgørelsen af tvister in forbindelse med denne kontrakt skal i enhver henseende – formelt og materielt – være underlagt dansk lov.

..."

De to øvrige kontrakter er stort set identiske med kontrakten vedrørende okulation. Kontrakten vedrørende "Podning, opbinding og voksning af ca. 25.000 frugttræer på marken" er indgået den 26. februar 2014 og vedrører perioden fra den 25. februar 2014 til den 10. april 2014. Kontrakten vedrørende "Nedklipping af ca. 750.000 roser og frugttræer på marken" er indgået den 7. marts 2015 og vedrører perioden fra den 9. marts 2015 til den 1. maj 2015. Disse to kontrakter indeholder – modsat kontrakten om okulation – ikke i § 4 en bestemmelse om bonus.

Betalingen er i kontrakten af 26. februar 2014 angivet til 3,75 kr. pr. behandlet træ, og i kontrakten af 7. marts 2015 er betalingen angivet til 0,15 kr. pr. nedklippet rose og frugttræ. Af disse kontraktens § 4, 2. afsnit, fremgår, at kunden i tilfælde af et eventuelt krav for økonomisk tab f.eks. som følge af ødelagte roser og træer er berettiget til uden dokumentation at fratække henholdsvis 5 kr. eksklusive moms pr. træ (i kontrakten vedrørende podning og voksning af træer) og 2 kr. pr. rose eller træ (i kontrakten vedrørende nedklipping af roser og frugttræer).

Der er i tilknytning til kontrakterne indgået aftale om, at kunden finder et sted i nærområdet, hvor entreprenøren og dennes medarbejdere kan indkvarteres.

Af en faktura fra C, Scotland, til X Planteskole fra august 2015 fremgår blandt andet, at der er fratrukket et beløb for "2 knives + 1".

Det fremgår af SKATs afgørelse i sagen, at de udenlandske firmaer har faktureret X Planteskole 887.373 kr. for 2014 og 877.673 kr. for 2015. Det fremgår endvidere heraf, at de udenlandske firmaer i både 2014 og 2015 har betalt for logi med i alt ca. 71.000 kr. pr. år, betalt for knive med ca. 7.000 kr. pr. år og i 2015 betalt 10.000 kr. for traktorleje. Fakturering og betaling er sket i slutningen af kontraktperioderne.

Kontrakterne mellem samme parter for 2012 og 2013 var udarbejdet på X Planteskoles brevpapir på engelsk. En kontrakt af 30. august 2012 vedrørende okulation havde følgende ordlyd:

"I, the undersigned firm, agree by this to bud and tie ca. 75.000 roses for X Planteskole  
A, ..., Denmark  
in the period of 1<sup>st</sup> August to 15<sup>th</sup> September 2013.

The price is 1.000,00 DKK per 1.000 pieces budded and tied.  
After finished work, X Planteskole receive an itemized bill.  
You are no longer registrated with Danish CVR and therefore you shall not charge any VAT – On the bill you write "Reverge Charge".

Payment: 80 % at finished work – 20% after quality control.  
Bonus 50,00 DKK per 1.000 pieces road over 70% take – if the average of all rosebudding is more than 60% (Payment September 2014)

F is responsible for the quality of the work, and the payment can be reduced if the quality is not agreed.

You are registrated in the Danish Rut. The workers are socially insured in homecountry.



X Planteskole are not responsible for the weather condition.”

Der har været afholdt syn og skøn ved skønsmand Bent Uldall Leonhard. Af skønserklæring af 18. juni 2019 fremgår følgende:

” ...

#### **10. Spørgsmål fra rekvirenten:**

1. Skønsmanden bedes udfærdige en kort og overordnet beskrivelse af hvad okulation er.

Svar på spørgsmål 1:

Okulation, dvs. øje- eller knoppodning, er den mest anvendte podemetode i planteskolerne. En række økonomisk vigtige produkter, blandt andre roser og frugtræer, formeres ved okulation.

Grundprincippet er følgende: Et stykke af grundstammens bark løsnes eller fjernes og erstattes med en knop eller noget bark af den taxon, der skal opformeres. Sammenvoksningen sker ved sammenfletning af de to komponenters kallusvæv og etablering af nyt ledningsvæv. De fleste okulationsmetoder kan kun udføres i perioder med saftstigning i grundstammerne – en forudsætning for, at barken kan løsnes eller fjernes. Podekvistens fysiologiske tilstand afhænger af, om øjet skal skæres eller løsnes af. I nogle tilfælde kan man anvende køleopbevarede kviste, i andre skal kvistene skæres af planter i vækst. Det indsatte øje er i de fleste tilfælde ”sovende”, dvs. i hvile/dvale. Under sammenvoksningen, og så længe grundstammens top er intakt, vil det indsatte øje normalt forblive i hvile, styret af grundstammens apikale dominans. Først når grundstammens top reduceres eller bortskæres, vil knoppen bryde igennem.

2. Kan skønsmanden bekræfte at okulation er en delproces af rosenproduktionen?

Svar på spørgsmål 2:

Ja, okulation er en afgrænset delproces i rosenproduktion.

3. Kan skønsmanden bekræfte at det vil være muligt for en branchekyndig at konstatere hvis okulationen ikke er udført korrekt?

Svar på spørgsmål 3:

Det kan bekræftes, at en branchekyndig person med kompetence indenfor planteproduktion med podning (og herunder okulation) vil være i stand til at konstatere, hvorvidt en okulation ikke er udført korrekt.

4. Skønsmanden bedes oplyse, om resultatet af okulationen afhænger af den håndværksmæssige kvalitet af den udførte okulation?

Svar på spørgsmål 4:

Forudsætningerne beskrevet i besvarelsen af spørgsmål 1 samt den håndværksmæssige kvalitet af den udførte okulation er afgørende for resultatet af okulationen.

5. Skønsmanden bedes udfærdige en kort og overordnet beskrivelse af hvad podning/opbinding og voksning af frugttræer er.

Svar på spørgsmål 5:

Der findes flere podemetoder.

- A. Podesnit i henholdsvis grundstamme og podekvist går ind i veddelen, podekvist sædvanligvis med flere knopper (øjne). Udtørring af snitflader nedsættes ofte ved anvendelse af podevoks eller sluttet luft.
- B. Podesnit sjældent dybere end til grundstammens eller podekvistens kambium, podekvist kun med en hovedknop (øjet). Fordampningen reduceres ved tilbinding.

6. Kan skønsmanden bekræfte at podning/ opbinding og voksning af frugttræer er en delproces af produktion af frugttræer?

Svar på spørgsmål 6:

Ja, podning/tilbinding og voksning er en afgrænset delproces i produktion af frugttræer.

7. Kan skønsmanden bekræfte at det vil være muligt for en branchekyndig at konstatere hvis podning/opbinding og voksning af frugttræer ikke er udført korrekt?

Svar på spørgsmål 7:

Det kan bekræftes, at en branchekyndig person med kompetence indenfor planteproduktion med podning vil være i stand til at konstatere, hvis podning/tilbinding og voksning ikke er udført korrekt.

8. Skønsmanden bedes oplyse, om resultatet af podning/opbinding og voksning af frugttræet afhænger af den håndværksmæssige kvalitet af den udførte podning/opbinding og voksning af frugttræet?

Svar på spørgsmål 8:

Forudsætningerne beskrevet i besvarelsen af spørgsmål 1 samt den håndværksmæssige kvalitet af den udførte podning/tilbinding og voksning er afgørende for resultatet af podningen.

9. Skønsmanden bedes udfærdige en kort og overordnet beskrivelse af hvad nedklipping af roser er?

Svar på spørgsmål 9:

Umiddelbart efter sammenvoksning (2- 5 uger) kan grundstammen "nakkes", dvs. nedklippes til okulationsstedet. Ved nakningen brydes den apikale dominans og øjet vil begynde at vokse såfremt temperaturen er høj nok. Ved okulation i sommerperioden foretages nakning det følgende forår (marts-april).

10. Kan skønsmanden bekræfte at nedklipping af roser er en delproces af produktion af roser?

Svar på spørgsmål 10:

Ja, nedklipping til okulationsstedet er en afgrænset delproces ved produktion af roser.

11. Kan skønsmanden bekræfte at det vil være muligt for en branchekyndig at konstatere hvis nedklipningen af rosen ikke er udført korrekt?

Svar på spørgsmål 11:

Det kan bekræftes, at en branchekyndig person med kompetence indenfor planteproduktion med podning (og herunder okulation) vil være i stand til at konstatere, hvorvidt en nedklipning af rosen ikke er udført korrekt.

12. Skønsmanden bedes oplyse, om resultatet af nedklipningen af rosen afhænger af den håndværksmæssige kvalitet af den udførte nedklipning af rosen?

Svar på spørgsmål 12:

Ja, den håndværksmæssige kvalitet af den udførte nedklipning af rosen er afgørende for resultatet af nedklipningen.

13. Skønsmanden bedes udfærdige en kort og overordnet beskrivelse af hvad nedklipning af frugttræer er?

Svar på spørgsmål 13:

Nedklipning af frugttræer er en nedklipning af grundstammen til podedstedet. Det foretages først når man er sikker på at podekvisten er stærk nok til at holde plantens rodsystem i live.

14. Kan skønsmanden bekræfte at nedklipning af frugttræer er en delproces af produktion af frugttræer?

Svar på spørgsmål 14:

Ja, nedklipning af frugttræer er en afgrænset delproces ved produktion af frugttræer.

15. Kan skønsmanden bekræfte at det vil være muligt for en branchekyndig at konstatere hvis nedklipningen af frugttræet ikke er udført korrekt?

Svar på spørgsmål 15:

Det kan bekræftes, at en branchekyndig person med kompetence inden for planteproduktion med podning (og herunder okulation) vil være i stand til at konstatere, hvorvidt en nedklipning af frugttræet ikke er udført korrekt.

16. Skønsmanden bedes oplyse, om resultatet af nedklipning af frugttræet afhænger af den håndværksmæssige kvalitet af den udførte nedklipning af frugttræet?

Svar på spørgsmål 16:

Ja, den håndværksmæssige kvalitet af den udførte nedklipning af frugttræet er afgørende for resultatet af nedklipningen.

### **Spørgsmål fra modpart 1.**

Spørgsmål IA:

Skønsmanden bedes oplyse, om de i spørgsmål 1,5,9 og 13 nævnte arbejdsprocesser (okulation, podning/opbinding, voksning og nedklipning af roser og frugttræer) er en nødvendig del af X Planteskoles produktion af roser. Spørgsmålet besvares ud fra hver arbejdsproces.

Svar på spørgsmål IA:

Ja, alle de i spørgsmål 1,5,9 og 13 nævnte arbejdsprocesser (okulation, podning/tilbinding, voksning og nedklipning af roser) er en nødvendig del af produktionen af X Planteskoles roser.

Spørgsmål IB:

Skønsmanden bedes oplyse, om de i spørgsmål 1,5,9 og 13 arbejdsprocesser (okulation, podning/opbinding, voksning og nedklipning af roser og frugttræer) indgår i X Planteskoles almindelige produktion af frugttræer og roser? Spørgsmålet bedes besvares ud fra hver proces.

Svar på spørgsmål IB:

På spørgsmålet om de i spørgsmål 1,5,9 og 13 nævnte arbejdsprocesser (okulation, podning/opbinding, voksning og nedklipning af roser og frugttræer) indgår i X Planteskoles almindelige produktion af frugttræer og roser er svarene for hver arbejdsproces følgende:

Okulation indgår ikke i den almindelige produktion.

Podning/tilbinding indgår ikke i den almindelige produktion.

Voksning indgår ikke i den almindelige produktion.

Nakning af roser og nedklipning af frugttræer indgår ikke i den almindelige produktion.

Spørgsmål IC:

Skønsmanden bedes oplyse, om nedklipning, podning/opbinding og voksning af frugttræer er sædvanlige arbejdsprocesser ved produktion af frugttræer eller er der tale om atypiske produktionsmetoder? Spørgsmålet bedes besvaret ud fra hver proces.

Svar på spørgsmål IC:

Nedklipning af frugttræer er ikke en atypisk produktionsmetode.

Podning/tilbinding af frugttræer er ikke en atypisk produktionsmetode.

Voksning i forbindelse med podning af frugttræer er ikke en atypisk produktionsmetode.

Spørgsmål ID:

Skønsmanden bedes oplyse, om nedklipning og okulation af roser er sædvanlige arbejdsprocesser ved produktion af roser eller er der tale om atypiske produktionsmetoder? Spørgsmålet bedes besvaret ud fra hver proces.

Svar på spørgsmål ID:

Okulation af roser er den mest anvendte metode (arbejdsproces) til formering af ægte roser, og kan ikke betegnes som atypisk.

Nedklipning (nakning) af roser er ikke en atypisk arbejdsproces.

Spørgsmål IE:

Skønsmanden bedes oplyse, hvornår på året og hvor hyppigt de i spørgsmål 1,5,9 og 13 nævnte arbejdsprocesser (okulation, podning/opbinding, voksning og nedklipning af roser og frugttræer) sædvanligvis foretages ved produktion af roser og frugttræer? Spørgsmålet bedes besvaret isoleret ud fra hver arbejdsproces.

Svar på spørgsmål IE:

Roser:

Okulation foretages i juli-august afhængig af grundstammens egnethed og øjnenes udvikling. Kun en gang.

Opbinding (tilbinding) sker umiddelbart efter okulation. Kun en gang.

Nedklipning efter sommerokulation foretages i marts-april i det efterfølgende år. Kun en gang.

Frugttræer:

Podning eller okulation (T-snit eller chip-budding) med tilhørende voksning foretages sidst i juli. Okulationen bør være afsluttet omkring 1. september af hensyn til sammenvoksningen. Kun en gang.

Tilbinding sker umiddelbart efter okulation. Kun en gang.

Nedklipning kan ske så snart når man er sikker på at podekvisten er stærk nok til at holde plantens rodsystem i live. Kun en gang.

## **2. FORUDSÆTNINGER FOR UDFØRELSE AF ARBEJDSPROCESERNE**

Spørgsmål IF:

Skønsmanden bedes bekræfte, om de i spørgsmål 1,5,9 og 13 nævnte arbejdsprocesser (okulation, podning/opbinding, voksning og nedklipping af roser og frugttræer) indgår i den almindelige uddannelse af medarbejdere i virksomheder, der producerer roser og frugttræer. Spørgsmålet besvares ud fra hver proces.

Svar på spørgsmål IF:

De i spørgsmål 1,5,9 og 13 nævnte arbejdsprocesser:

Okulation

Podning/opbinding

Voksning

Nedklipping

er alle specialiserede arbejdsprocesser, som man i den almindelige uddannelse af medarbejdere i virksomheder, der producerer roser og frugttræer, alene stifter bekendtskab med gennem omtale, eller ved at få mulighed for at afprøve med henblik på en forståelse for processerne og dermed opnå en tilstrækkelig kompetence til at vurdere kvaliteten af et udført arbejde.

Spørgsmål IG:

Skønsmanden bedes oplyse, om processerne har karakter af rutinepræget arbejde, der i første omgang er baseret på en praktisk indføring i de anvendte metoder?

Svar på spørgsmål IG:

Såvel okulation, tilbinding og nedklipping er arbejdsprocesser der kræver et godt håndlag for at kunne præstere den nødvendige kvalitet og hastighed. Det kræver lang tids opøvelse og ikke bare en praktisk indføring i de anvendte metoder. Da de enkelte arbejdsprocesser gentages på samme måde, må de karakteriseres som rutineprægede.

Spørgsmål IH:



Såfremt spørgsmål IF besvares benægtende for én eller flere arbejdsprocesser bedes skønsmanden i hvert tilfælde oplyse, om der findes en speciel uddannelse for den konkrete arbejdsproces.

Skønsmanden bedes i den forbindelse oplyse, hvilke uddannelser, der er tale om, og hvor de udbydes. Spørgsmålet bedes besvaret isoleret for hver arbejdsproces.

Svar på spørgsmål IH:

Bevarelsen i spørgsmål IF er benægtende for hver af arbejdsprocesserne: okulation, podning/opbinding, voksning og nedklipning.

De jordbrugsuddannelser der udbydes i Danmark med henblik på ansættelse som faglært i gartneri- og planteskolevirksomheder giver ikke en undervisning i de nævnte arbejdsprocesser, som giver én den nødvendige kompetence til at udføre disse arbejdsprocesser professionelt. Det må konstateres at disse færdigheder alene kan erhverves gennem praktisk oplæring i firmaer, der udbyder service inden for disse arbejdsprocesser.

Spørgsmål II:

Skønsmanden bedes oplyse, hvilke redskaber der anvendes til de i spørgsmål 1,5,9 og 13 nævnte arbejdsprocesser (okulation, podning/opbinding, voksning og nedklipning af roser og frugttræer).

Spørgsmålet bedes besvaret ud fra hver proces.

Svar på spørgsmål II:

De i spørgsmål 1,5,9 og 13 nævnte arbejdsprocesser: Okulation, podning/opbinding, voksning og nedklipning udføres med en række redskaber som følger:

Okulation og podning udføres med specialiserede knive til henholdsvis okulation og podning.

Tilbinding med specielt bindemateriale i form af bånd til formålet.

Der anvendes podevoks til voksning.

Nedklipning kan foretages med specialiserede knive eller særligt udviklede redskaber til nedklipning.”

Af supplerende skønserklæring af 9. januar 2020 fremgår:

” ...

Ved besvarelse af spørgsmål 2, 6, 10, 14 og IB har skønsmanden anført, at okulation, podning/opbinding, voksning og nedklipning/nakning af roser og frugttræer er afgrænsede delprocesser, som ikke indgår i den almindelige produktion af roser og frugttræer. Samtidig er arbejdsprocesserne imidlertid beskrevet som både *nødvendige* og *sædvanlige* produktionsmetoder, der sker fast i forskellige intervaller, jf. skønsmandens besvarelse af spørgsmål IA, ID og IE.

X Planteskole er kendetegnet ved at være en produktionsvirksomhed, der producerer 15 mio. roser og frugttræer om året. Der er dermed tale om en betydelig produktion, der naturligt omfatter de arbejdsprocesser, der er nødvendige for at drive en produktion af den størrelse.

#### **Spørgsmål SS IA:**

Skønsmanden bedes uddybe besvarelsen af spørgsmål IB, herunder beskrive hvorfor skønsmanden konkret ikke anser arbejdsprocesserne okulation, podning/opbinding, voksning og nedklipning/nakning som en del af den almindelige produktion i en virksomhed, der producerer et ganske betydeligt antal frugttræer og roser årligt. Spørgsmålet bedes besvares ud fra hver proces. Skønsmanden bedes i den forbindelse dokumentere sin besvarelse ved studier, analyser, litteratur eller lignende materiale.

#### **Svar på spørgsmål SS IA:**

Arbejdsprocesserne der gives uddybende kommentarer er: okulation, podning/opbinding, voksning og nedklipning/nakning.

Der skelnes mellem arbejdsprocesser der udføres af de ansatte medarbejdere, og som omfatter de almindelige opgaver der indgår i den ordinære drift med produktion, ekspedition samt opbevaring og sortering samt forsendelse af planteskoleplanter.

Derimod betegnes enkelte arbejdsprocesser som specialiserede arbejdsprocesser, der udføres som tilkøbte ydelser, idet de ikke kan udføres tilfredsstillende af de ansatte medarbejdere.

Okulation kræver opøvet håndlag, som det ikke vil være muligt at opøve alene ved at udføre opgaven i en enkelt virksomhed, idet det kræver hyppigere udførsel end det vil være muligt i en enkelt virksomhed.

Podning/opbinding kræver opøvet håndlag, som det ikke vil være muligt at opøve alene ved at udføre opgaven i en enkelt virksomhed, idet det kræver hyppigere udførsel end det vil være muligt i en enkelt virksomhed.

Voksning skal foretages umiddelbart efter podning og indebærer indgående kendskab til varmen på vokset samt selve udførelsen. Det er en specialist opgave.

Nedklipping/nakning bliver udført som den sidste del af formeringsprocessen ved okulation eller podningen. Her kan okulatøren samtidig med nedklippingen vurdere omfanget af anslaget i kulturen.

Den bedste dokumentation vil kunne findes ved at sammenligne med hvilke arbejdsprocesser der ligeledes udføres af specialister hos de øvrige producenter af roser og frugttræer på dette marked.

#### **Spørgsmål SS IB:**

Skønsmanden bedes beskrive, hvilke forhold der generelt afgør om en arbejdsproces kan karakteriseres som "almindelig" på en større planteproduktionsvirksomhed med en betydelig produktion af roser og frugttræer.

#### **Svar på spørgsmål SS IB:**

Hovedparten af arbejdsprocesser i planteskole drift med en betydelig produktion af roser og frugttræer kan betegnes som "almindelig". Det drejer sig om opgaver der også findes i planteskoler med andre kulturer, og som omfatter jordbearbejdning, gødskning, ukrudtsbekæmpelse, vanding, sygdomsforebyggelse og sygdomsbekæmpelse. Hertil kommer opgaver med optagning af planter, sortering af disse samt opbevaring i kølehuse samt pakning og forsendelse.

#### **Spørgsmål SS IC:**

Skønsmanden har ved besvarelsen af spørgsmål IB oplyst, at okulation, podning, voksning og nakning/nedklipning ikke indgår i den almindelige produktion.

Skønsmanden bedes med udgangspunkt i besvarelsen af spørgsmål SS IB opliste hvilke øvrige arbejdsprocesser forbundet med produktionen, *der indgår* i den almindelige produktion af 1) roser og 2) frugttræer, og hvilke processer, *der ikke indgår* i den almindelige produktion af 1) roser og 2) frugttræer.

#### **Svar på spørgsmål SS IC:**

Med udgangspunkt i besvarelsen i SS IA og i SS IB kan det opgøres således:

Arbejdsprocesser forbundet med produktionen, *der indgår* i den almindelige produktion af 1) roser og 2) frugttræer: jordbearbejdning, gødskning, ukrudtsbekæmpelse, vanding, sygdomsforebyggelse og sygdomsbekæmpelse, optagning af planter, sortering af disse samt opbevaring i kølehuse samt pakning og forsendelse.

Arbejdsprocesser, *der ikke indgår* i den almindelige produktion af 1) roser og 2) frugttræer: Okulation, podning, voksning og nakning/nedklipning

#### **Spørgsmål SS ID:**

Skønsmanden har ved besvarelse af spørgsmål 12 og 16 kortfattet beskrevet, at den håndværksmæssige kvalitet er afgørende ved nedklipning/nakning af roser og frugttræer.

Skønsmanden bedes foretage en præcis beskrivelse af arbejdsprocessen ved nedklipning/nakning af 1) roser og 2) frugttræer. Skønsmanden bedes på baggrund af denne beskrivelse specificere og forklare, hvilke elementer i processen, som kræver særligt håndelag.

#### **Svar på spørgsmål SS ID:**

Den håndværksmæssige kvalitet er vigtig for resultatet af nedklipningen/nakningen for såvel roser som frugttræer. Der er tale om sammenvoksninger af plantedele som kan blive skadet ved forkert eller hårdhændet udførelse. Nedklipningen skal desuden udføres så præcist (den optimale afstand til sammenvoksningen) at der må betegnes som en specialist opgave.

**Spørgsmål SS IE:**

Skønsmanden bedes præcist beskrive arbejdsprocessen ved voksning af henholdsvis 1) roser og 2) frugttræer. Skønsmanden bedes derudover oplyse, om voksning af henholdsvis 1) roser og 2) frugttræer kun kan udføres af professionelle med særligt håndværksmæssigt hånddelag. I bekræftende fald bedes skønsmanden på baggrund af beskrivelsen af arbejdsprocessen specificere og forklare, hvilke elementer i processen, som kræver særligt hånddelag.

**Svar på spørgsmål IE:**

Voksning skal foretages umiddelbart efter podning og indebærer indgående kendskab til varmen på vokset samt selve udførelsen, så det dækker hele det nødvendige område og at vokslagets tykkelse bliver rigtigt. Derfor kan det bedst udføres af professionelle med særligt håndværksmæssigt hånddelag.

**Spørgsmål SS IF:**

Skønsmanden bedes oplyse, hvor lang tid, det tager at oppebære det nødvendige hånddelag til udførelsen af okulation, podning/opbinding, voksning og nedklipping/nakning af henholdsvis roser og frugttræer. Skønsmanden bedes i den forbindelse forudsætte, at arbejdet udføres af personer, der har fået undervisning i og afprøvet processerne i forbindelse med den almindelige gartneruddannelse.

**Svar på spørgsmål SS IF:**

De personer der har opøvet et professionelt hånddelag af de nævnte arbejdsprocesser (okulation, podning/opbinding, voksning og nedklipping/nakning af henholdsvis roser og frugttræer) starter typisk ved at binde efter en okulatør i en sæson (op til et år). Når de begynder at udføre okulation, vil deres effektivitet stige gradvist til et niveau de kan leve af. Nogle må erkende at de ikke vil kunne opnå en tilstrækkelig effektivitet og kvalitet til at gøre det til en levevej. Den undervisning i og afprøvning af processerne i forbindelse med den almindelige gartneruddannelse de måtte have fået vil ikke række langt i op øvningen af det nødvendige hånddelag.

**Spørgsmål SS IG:**

Skønsmanden beskriver i sin besvarelse af spørgsmål II, at okulation og podning udføres med specialiserede knive, mens nedklipping foretages med særligt udviklede redskaber.

Skønsmanden bedes uddybe besvarelsen af spørgsmål II og beskrive de særlige knive og øvrige redskaber, som skønsmanden omtaler og redegøre for, hvorfor disse arbejdsredskaber er "særlige" på en virksomhed, der årligt producerer 15 mio. roser og frugttræer årligt.

**Svar på spørgsmål IG:**

De omtale specialiserede knive samt særligt udviklede redskaber til henholdsvis okulation/podning og nedklipping/nakning anvendes alene til at udføre de specialiserede arbejdsprocesser, hvilket gør man kan tale om disse som "særlige". Beskrivelserne kan findes i kataloger hos specialleverandører af redskaber og udstyr til planteskoler (eks. ... i Tyskland).

**Spørgsmål SS IH:**

Skønsmanden bedes oplyse stykprisen (eventuelt i et interval) for henholdsvis 1) en rose og 2) et frugttræ i DKK, når en planteproduktion som X Planteskole erhvervsmæssigt videresælger planterne.

**Svar på spørgsmål SS IH:**

Dette vil jeg kun kunne besvare ved at forespørge hos X Planteskole. Hvilket jeg har undladt, idet spørgsmålet kan rettes til planteskolen direkte.

**Spørgsmål SS II:**

Skønsmanden bedes oplyse, om der uddannes og undervises i produktion af planter på de gartneruddannelser, der udbydes i Danmark.

**Svar på spørgsmål II:**

Ja, der uddannes og undervises i produktion af planter på de gartneruddannelser, der udbydes i Danmark.

**Spørgsmål SS IJ:**

Skønsmanden bedes oplyse, om gartnererelever på de danske gartneruddannelser undervises i og rent faktisk udfører podning, nedklipping, voksning og okulation af planter, således at de kan arbejde inden med disse arbejdsprocesser, såfremt de ansættes i en virksomhed, som arbejder med planteproduktion i stor skala.

**Svar på spørgsmål SS IJ:**

Gartnerrelevanter på de danske gartneruddannelser bliver introduceret til arbejdsprocesser som podning, nedklipning, voksning og okulation af planter. Jævnfør forklaring i de tidligere besvarede spørgsmål, så må det konstateres at de ikke alene ved den undervisning og de øvelser de gennemgår på skolen vil kunne udføre opgaverne sammenligneligt med den effektivitet og kvalitet der leveres af professionelle operatører.

**Spørgsmål SS IK:**

Skønsmanden bedes redegøre for, om det historisk set (for cirka 30 – 40 år siden) var mere almindeligt, at de ansatte på danske planteskoler udførte okulation, podning/opbinding, voksning og nedklipning/nakning af roser og frugttræer.

**Svar på spørgsmål SS IK:**

Strukturudviklingen i planteskoleerhvervet har været lige så omfattende som i andre jordbrugserhverv i årene efter Danmarks optagelse i EF. Der er sket en accelereret specialisering så kun få planteskoler i dag har produktion indenfor flere kulturområder. Hermed har man i Danmark fulgt den udvikling man har set i de betydende lande for planteskoleproduktion. Med en effektiv harmonisering af priser og kvalitet af planteskoleprodukter i EU er der blevet lagt et stærkt pres på effektiviteten i danske planteskoler gennem de seneste 30 til 40 år. Det har betydet at mange mindre planteskoler er ophørt og at andre har udviklet sig til at blive konkurrencedygtige.

I mindre planteskoler med et lokalt marked har det historisk set været udbredt at lade arbejdsprocesser som okulation, podning/opbinding, voksning og nedklipning/nakning af roser og frugttræer udføre af ejeren selv eller af betroede medarbejdere.”

**Forklaringer**

A og skønsmanden Bent Uldall Leonhard har afgivet forklaring.

A har forklaret, at han er ejer af og direktør i X Planteskole. Han opstartede X Planteskole sammen med sin kone i 1979. Han er uddannet gartner og driftsleder. På planteskolen producerer de roser, frugttræer og skovplanter. Skovplanterne produceres både til salg i Danmark og til eksport, mens frugttræerne primært er til eksport. Roserne produceres til det danske marked og til salg i Skandinavien. X Planteskole dækker over 90 % af det skandinaviske marked. Han opstartede rosenproduktionen i 1985 og har siden opstarten kun brugt udenlandske firmaer til okulation, podning af frugttræer og nakning af roser og frugttræer.

Der findes ikke i dag dansk arbejdskraft, der har kompetencen til at udføre okulation, podning og nakning, og hvis han ikke kunne få udenlandske firmaer til at udføre arbejdet, ville det ikke være muligt med produktionen af roser og frugttræer i Danmark. Arbejdet skal udføres af professionelle folk med et godt håndslag, og de udenlandske firmaer udfører arbejdet i hele Europa og også i Australien.

Allerede i januar og februar forsøger de at få klarlagt, hvilke firmaer de ønsker til at udføre opgaverne. De kontakter firmaer, de tidligere har indgået aftaler med, og hvis der er behov for flere firmaer, kontakter de også kollegaer i Tyskland og Holland. De bruger ressourcer på at få fat i "eliten" eller "superligaen" inden for området.

Den bonus, der fremgår af § 4 i kontrakten med F for perioden 24. juli 2014 til 10. september 2014, er en slutbetaling, der finder sted det følgende år. Der er tale om en endelig afregning. Hvis et firma ikke udfører arbejdet 100 % tilfredsstillende, benytter de sig af tilbageholdsretten. De har i år tilbageholdt 20 % af betalingen til et polsk firma. Han og hans formand har efterhånden fået så meget ekspertise på området, at de er i stand til at kontrollere det enkelte firmas arbejde. Når okulationen er udført, kontrollerer de, om der er mangler ved udførelsen. De kan i så fald vælge at bryde kontrakten, hvilket de dog hidtil ikke har benyttet sig af. Fs firma har udført arbejde for dem i 25 år, men af aldersmæssige årsager er F nu stoppet. F udførte også arbejde hos andre virksomheder i Danmark og i England, Tyskland og Sverige. Da det er "eliten", der udfører arbejdet, er det sjældent, at der er mangler ved arbejdet. Han kan huske et enkelt tilfælde, hvor der blev okuleret i regnvej. Vedkommende blev bortvist, idet der skal okuleres i tørvej. Hvis arbejdet udføres af et nyt firma, foretager de typisk kontrol efter 2 dage for at sikre, at arbejdet er udført korrekt. Ældre firmaer, som har udført arbejde hos dem i mange år, kontrolleres ikke på samme måde, men måske først efter ca. 3 uger. Arbejdet faktureres i slutningen af kontraktperioden. I slutningen af maj året efter, okulationen er udført, tæller de hver enkelte række med okulerede roser for at konstatere, hvor mange der er "groet". Entreprenøren har efter kontrakten ret til at få en yderligere betaling, hvis rækkerne "står med mere end 70 %", idet der i så fald er tale om et rigtig godt stykke arbejde. Hvis rækkerne alene står med eksempelvis 69 %, er det måske også et OK stykke okulationsarbejde, der er udført, men dette fører efter kontrakten ikke til ekstra betaling.

Når der er udbetalt bonus direkte til tre personer det første år, disse personers firmaer har udført arbejde på X Planteskole, skyldtes det, at de pågældende personer det foregående år også havde arbejdet på stedet, men for F. F bad ham om at udbetale bonussen direkte til de tre personer, som efterfølgende var blevet selvstændige og havde stiftet deres egne polske virksomheder.



I de gamle kontrakter, som de benyttede i 2012 og 2013, var det aftalt, at den sidste betaling på 20 % først fandt sted efter slutkontrollen. Han opfatter ordlyden af de nye kontrakter sådan, at der stadig er mulighed for at tilbageholde et beløb, hvis arbejdet ikke er udført korrekt. Det beløb, de nu kan tilbageholde ved okulation, er 1 kr. pr. rose, hvilket er 100 % af betalingen og derfor en skærpelse i forhold til de tidligere kontrakter. Hvis der er problemer med okulationen, vil han tilbageholde 1 kr. pr. okuleret rose. Når firmaerne forlader stedet, ved han, om arbejdet er i orden, og hvis dette er tilfældet, betales de udstedte fakturaer. Når kontrakten vedrørende okulation angiver en bonusbetaling, er det en slags slutbetaling. Dette skyldes, at man vedrørende okulation først efterfølgende kan være helt sikker på, om arbejdet er korrekt udført. Når der ikke findes en bestemmelse om mulighed for udbetaling af bonus i de kontrakter, der vedrører podning af frugttræer og nedklipping af roser og frugttræer, skyldes det, man for så vidt angår dette arbejde med det samme kan se, om arbejdet er udført korrekt.

Hvert år, før okulationsarbejdet går i gang, laver de en okulationsplan, som udleveres til de udenlandske firmaer. Af okulationsplanen fremgår, hvor hvert enkelt firma skal udføre arbejdet, ligesom de enkelte rækker rosensort er angivet heri. Han er helt klar over, hvor de enkelte firmaer arbejder. Når det i kontraktens § 4, 4. afsnit, er angivet: "efter kundens anvisninger", er der alene tale om, at de hos X Planteskole angiver rækker og rosensort. Der ligger ikke heri, at han skal instruere de folk, der udfører arbejdet, idet det er professionelle folk, som kan udføre arbejdet bedre, end han kan.

Den kontrakt, de søgte om forhåndsgodkendelse til hos SKAT, er også den kontrakt, de anvendte. De to ældre kontrakter fra 2012 og 2013 er ikke benyttet siden. De benytter flere udenlandske firmaer, idet ét firma ikke kan magte hele opgaven. De ved, hvor mange roser, der skal okuleres, og de spørger det enkelte udenlandske firma, hvor mange roser firmaet kan okulere på 4 uger. Derefter byder de enkelte firmaer ind med det antal, de kan nå at okulere. De enkelte firmaer har 2-6 medarbejdere med. Han er ikke bekendt med det præcise antal, og han ved ikke, hvad medarbejderne får i løn. Skal der udføres okulation, har de enkelte medarbejdere selv knive, handsker og arbejdstøj med. Det er sket, at han er blevet spurgt, om de udenlandske firmaer kunne købe knivene hos planteskolen, og i så fald har firmaerne betalt for knivene.

Arbejdet udføres på planteskolen, og X Planteskole leverer ædelriskviste, podekviste og grundstammer. Det er ikke teknisk muligt for okulatørerne selv at have ædelriskvistene med, og det er også X Planteskole, der har aftalen med forædleren om retten til at producere rosensorten. X Planteskole leverer voksen for hermed at sikre, at det er den rette voks, der benyttes, og X Planteskole leverer også det materiale, der bindes med. Medarbejderne har selv pensler med.

I X Planteskole er der ca. 25 personer fastansat. Da der er meget sæsonarbejde på en planteskole, hyrer de nogle gange vikarer ind fra danske vikarbureauer. Til ganske specielle ydelser bruger de udenlandske firmaer pga. arbejdets karakter. Nakning - det vil sige beskæring - af roser og frugttræer udføres af de udenlandske firmaer året efter, okulationen er udført. På X Planteskole er der ikke mandskab med den rette erfaring til at udføre nakning. De har valgt ikke at oplære mandskabet til at udføre dette arbejde, idet der har været tradition for, at de udenlandske firmaer også varetager denne opgave. Beskæringen sker med en beskærersaks og skal foretages i den rette afstand til det sted, der er okuleret. Det arbejde, de udenlandske firmaer udfører, er nødvendigt for at producere roser og frugttræer. For de firmaer, der udfører arbejdet, er det et sædvanligt stykke arbejde. Den arbejdsmetode, firmaerne anvender, er også en sædvanlig arbejdsmetode i forbindelse med produktion af roser og frugttræer.

X Planteskole sælger roser til en pris på 15-27 kr. Frugttræer sælges for 55 – 75 kr. Der er en bred vifte af risici ved produktionen. Det er både vejrforhold, ukrudt og skadedyr, ligesom der er en risiko ved selve salget. De producerer også grundstammer, som de sælger for 40 øre til 1 kr. pr. stk.. De sælger ikke podningskviste, idet de ikke har ret hertil. De betaler forædlingsafgift på 2 – 20 kr. pr. okuleret ædelris. Da han har drevet planteskole i mange år, kender han skønsmanden, som har været konsulent i Dansk Gartneri flere år. Skønsmanden er nu pensioneret fra Dansk Gartneri.

Bent Uldall Leonhard har forklaret, at han er uddannet som hortonom på Landbohøjskolen med speciale i planteskoledrift. Han har i 25 år arbejdet som sekretær og rådgiver for Danske Planteskoler. Han er i dag pensionist og sekretær for Den europæiske Planteskoleorganisation. Han kender A, ligesom han stort set kender alle planteskoleejere i Danmark.

Rosenproduktion består af mange afgrænsede arbejdsprocesser. Okulation er en vegetativ formering, der sker ved, at en knop af ædelris overføres til grundstammen. Der findes mange måder at overføre væv fra en plante til en anden. Okulation og podning af frugttræer er arbejdsprocesser, der kan adskilles i forhold til selve produktionen. Som han har angivet i sit svar på spørgsmål 3 i skønsrapporten, vil han som branchekyndig med det samme kunne se, om okulationen er vellykket, hvilket han vil vurdere ud fra blandt andet, om okulationen er udført det rette sted, og om det er lukket korrekt. Hvis man er meget insisterende i denne kontrol, vil det kræve, at man skiller det ad, men det har han aldrig set ske. Efter nogle måneder vil man mere sikkert kunne vurdere, om sammenvoksningen er vellykket. Det samme er tilfældet for så vidt angår podning af frugttræer.

Om okulationen og podningen er vellykket, afhænger af den håndværksmæssige kvalitet af arbejdet. Arbejdet skal være udført professionelt og håndværksmæssigt korrekt. Hvis man ikke er i stand til at gøre det korrekt, giver det et dårligere resultat og dermed et dårligere anslag. En okulatør skal som en kirurg have en betydelig præcision med sin kniv, være hurtig, så materialet ikke når at udtørre, og også have fingerfornemmelse for arbejdet. Han kender ikke okulatører, men han har set dem arbejde i marken. Ham bekendt findes der ikke danske okulatører.

Nedklipping af roser og frugttræer er også en delproces – dvs. en proces, der kan beskrives særskilt. Det kan vurderes, om denne proces er foregået korrekt eller ej. Skærer man for lavt, risikerer man, at det sted, man lige har sat en knop ind, visner, og hvis man skærer for højt, risikerer man, at andre knopper overtager dominansen. Om nedklippingen af roser er udført korrekt, kan vurderes umiddelbart efter arbejdets udførelse, mens korrekt nedklipping af frugttræer først kan vurderes senere. Han ved ikke, om det typisk er okulatører, der foretager denne del. Det er forskelligt, hvad planteskolerne sætter i udbud, og nogle planteskoler foretager selv nedklippingen. Mens okulation kræver præcision som en kirurgs arbejde, kræver nedklipping hovedsageligt kun viden.

Han har i svaret på spørgsmål IB angivet, om arbejdsprocesserne indgår i den almindelige produktion. Med "almindelig produktion" mener han, at der er tale om arbejdsprocesser, der almindeligvis foregår på alle typer planteskoler. Dette gælder f.eks. gødskning, vanding og ukrudtsbekæmpelse. Hvis der er delprocesser, der ikke forekommer på de almindelige planteskoler, betegner han disse som "specialiserede arbejdsprocesser". Det er op til det enkelte gartneri at afgøre, hvad man vil have egne medarbejdere til at udføre.

På gartneruddannelsen får man mulighed for at tilegne sig viden om okulation, men man skal opøve et håndlag for at udføre arbejdet, og det får man ikke mulighed for under uddannelsen. Nedklipping vil nok kunne udføres af de fleste, hvis de får lov at give sig i kast med det, men det er ikke almindeligt, at dette arbejde udføres i planteproduktionerne. Nedklipping kræver en vis opøvelse.

Arbejdsprocesserne er alle nødvendige for produktion af roser og frugttræer. Metoderne er ikke atypiske, men sædvanlige. De enkelte delprocesser er sæsonarbejde. Okulation har et kort biologisk vindue, som i Danmark er 3-4 uger, hvor grundstammen har den nødvendige tykkelse, og hvor løsningsvævet muliggør, at barken kan løsnes. Der er tale om hårdt arbejde, idet man skal bukke sig helt ned til jorden og bevæge sig fremad i ca. 8 timer pr. dag. Han tror bestemt ikke, at det hårde arbejde er årsagen til, at arbejdet ikke udføres af danske firmaer. Derimod er der kommet en øget specialisering, ligesom en harmonisering af markedet kræver effektivitet.

Arbejdet udføres af specialiserede okulatører, som rejser fra Syditalien i det tidligere forår og mod nord. Det har typisk været engelske og hollandske firmaer, der er specialiseret heri.

Planteskoler laver mange forskellige planteprodukter. Almindelige arbejdsprocesser indgår i planteskolerne, uanset om der produceres træer, hækplanter eller lignende. Når man taler om specialiserede arbejdsprocesser, er det processer, der kun udføres i forbindelse med produktion af roser og frugttræer. En person, der okulerer, kan nok lave 5.000 indgreb om dagen. Kniven skal være lige så skarp som en skalpel, og man skal ikke gå for langt ind i grundstammen.

Nedklipping af roser og frugttræer foregår ikke i mange andre planteskoler, men kun i de specialiserede planteskoler. Lige netop nedklippingen er ikke så risikabel en arbejdsproces, der kræver, at man skal være meget dygtig, men det er dog typisk en proces, man sætter i udbud. Man bliver uddannet ved den praktiske erfaring og opøvelse af et håndlag.

### **Retsgrundlaget**

Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., som senest er ændret ved lov nr. 921 af 18. september 2012 om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven (Nedsættelse af loft over rejsefradrag, øget beskatning af fri bil, beskatning af fuldt skattepligtiges udenlandske lønindkomst, beskatning ved arbejdsudleje og udvidet beskatning af lønarbejde i Danmark), har følgende ordlyd:

“2. Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke er omfattet af § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, jf. dødsboskattelovens § 1, stk. 3, for så vidt de pågældende personer eller dødsboer:

...

3) Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden.”

Lov nr. 921 af 18. september 2012 bygger på lovforslag nr. 195 af 14. august 2012. Heraf fremgår blandt andet af de almindelige bemærkninger:

#### **“1. Indledning**

Regeringen (Socialdemokraterne, Det Radikale Venstre og Socialistisk Folkeparti), Venstre og Det Konservative Folkeparti har den 22. juni 2012 indgået aftale om en skattereform, der skaber ny vækst og flere job, og som sikrer, at man får mere ud af at arbejde. De samlede effekter

af Skattereformen fremgår af forslag til lov om ændring af ligningsloven, personskatteloven og lov om en børne- og ungeydelse (Skattereformen).

Dette lovforslag udmønter den del af aftalen, der vedrører følgende aftalepunkter:

»**Begrænsning af social dumping**

For at begrænse udbredelsen af social dumping og for at skabe mere fair konkurrencevilkår mellem danske og udenlandske virksomheder, der arbejder i Danmark, er parterne enige om følgende initiativer:

...

**Beskatning af arbejdsudleje**

Parterne er enige om at stramme reglerne for arbejdsudleje, således at udenlandsk arbejdskraft i større omfang kommer til at betale skat i Danmark. Hvis udenlandsk arbejdskraft med en udenlandsk arbejdsgiver udfører arbejde, der indgår som en integreret del af arbejdet i en dansk virksomhed, skal vederlaget herfor beskattes i Danmark efter reglerne om arbejdsudleje. OECD anviser dette princip som grundlæggende for en afgrænsning af de tilfælde, der kan anses for arbejdsudleje. De nye regler om arbejdsudleje har virkning for aftaler, der indgås eller ændres efter lovens ikrafttrædelse. For øvrige aftaler finder de nye regler om beskatning ved arbejdsudleje anvendelse fra den 1. juli 2013.

...

**2.4. Beskatning ved arbejdsudleje**

OECD har fra og med 2010 præciseret arbejdsudlejebegrebet i kommentarerne til modeloverenskomsten. Af kommentarerne til modeloverenskomstens artikel 15, punkt 8.13, fremgår det, at der ved afgørelsen af, om der foreligger arbejdsudleje eller entreprise, i første række skal lægges vægt på om de tjenesteydelser, der udføres af den fysiske person, udgør en integreret del af aktiviteterne i den virksomhed, hvor tjenesteydelserne leveres.

De danske regler om arbejdsudleje blev indført, før dette begreb var omtalt i kommentarerne til modeloverenskomsten, og der er i forarbejderne angivet en række kriterier, der skal inddrages ved afgørelsen af, om der foreligger arbejdsudleje. Det kriterium, der i international praksis har udviklet sig til at være det centrale – altså om de tjenesteydelser, der udføres af en fysisk person, efter deres art er en integreret del af aktiviteterne i den virksomhed, hvor ydelserne leveres – er ikke omtalt i forarbejderne. Dette kriterium har derfor heller ikke været inddraget, i hvert fald ikke som et centralt kriterium, i administrativ praksis og i den efterhånden ganske omfangsrige danske retspraksis. Der er

således i både administrativ praksis og domspraksis eksempler på, at danske virksomheder får stillet udenlandsk arbejdskraft til rådighed til at udføre bestemte arbejdsopgaver inden for virksomhedens eget forretningsområde, uden at dette anses for arbejdsudleje. Inden for brancher som f.eks. landbrug, skovbrug, gartneri og slagteri ses det ofte, at virksomhedens normale drift formelt varetages på kortvarige entrepris-kontrakter. På denne måde kan de danske virksomheder få arbejdet udført af udenlandsk arbejdskraft, der ikke beskattes i Danmark.

Under hensyn til den danske domspraksis i sager om arbejdsudleje og entrepris og SKATs egen praksis på området foreslås det at skærpe retstilstanden på området gennem lovgivning. En lovændring vil samtidig betyde nye anvisninger for sondringen mellem arbejdsudleje og entrepris til erstatning for de anvisninger, der fulgte med forarbejderne til kildeskattelovens oprindelige regler om beskatning ved arbejdsudleje fra 1982. De oprindelige anvisninger fremgår tillige af Skatteministeriets cirkulære nr. 135 af 4. november 1988 om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven, punkt 42, og i flere af SKATs vejledninger.

Gennem lovforslaget sikres det, at der i Danmark effektivt gennemføres en ny retstilstand for beskatning af arbejdsudleje i de tilfælde, hvor den udenlandske arbejdskraft udfører arbejde, der udgør en integreret del af danske virksomheders forretningsområder.

Ved på denne måde at beskatte denne arbejdskraft efter reglerne om arbejdsudleje opnås en mere lige konkurrence mellem danske og udenlandske virksomheder, idet medarbejderne i de udenlandske virksomheder ikke i samme opfang kan konkurrere på skattefordele. Forslaget vil således også modvirke social dumping, idet de lønninger, som danske virksomheder skal konkurrere med, ikke i samme omfang kan fastsættes under hensyn til, at indkomsten ikke skal beskattes i Danmark.

...

### **3.4. Beskatning ved arbejdsudleje**

#### **3.4.1 Gældende ret**

Vederlag, som erhverves i forbindelse med arbejdsudleje, beskattes efter reglerne om begrænset skattepligt, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3. Efter bestemmelsen beskattes personer, der ikke er fuldt skattepligtige til Danmark, af indkomst erhvervet i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet.

Reglen finder ikke anvendelse, når

- arbejdstageren er fuldt skattepligtig til Danmark,

- arbejdstageren er begrænset skattepligtig efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1,
- aftalen om arbejdsudleje indgås mellem to danske virksomheder,
- den udenlandske arbejdsgiver, som stiller arbejdskraft til rådighed, har fast driftssted her i landet, eller
- arbejdstageren er udøvende kunstner, musiker, artist eller sportsudøver.

Spørgsmålet om, hvorvidt en aftale vedrører arbejdsudleje eller entreprise, har i praksis givet anledning til tvivl. Det skyldes, at kontrakter om arbejdsudleje kan være svære at adskille fra entreprisekontrakter. Det er vigtigt at få afklaret, om en aftale vedrører arbejdsudleje eller entreprise. Ved arbejdsudleje bliver arbejdstageren umiddelbart beskattet af indkomsten. Ved entreprise er arbejdstageren kun skattepligtig til Danmark, hvis den pågældende er undergivet fuld skattepligt, eller hvis den udenlandske arbejdsgiver har fast driftssted her i landet.

I cirkulære til kildeskatteloven nr. 135 af 4. november 1988 om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven, punkt 42, er det nærmere beskrevet, hvad der skal forstås ved arbejdsudleje. Cirkulærets retningslinjer svarer i store træk til de kriterier, som før 2010 fremgik af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, artikel 15, punkt 8.

I cirkulæret lægges der vægt på, om,

1. den overordnede ledelse af arbejdet påhviler hvervgiveren,
2. arbejdet udføres på en arbejdsplads, som hvervgiver disponerer over, og for hvilken hvervgiveren bærer ansvaret,
3. vederlaget til udlejer beregnes efter den tid, der er medgået, eller under hensyntagen til anden sammenhæng mellem vederlag og den løn, arbejdstageren får,
4. hovedparten af arbejdsredskaber og materiel stilles til rådighed af hvervgiveren, og
5. udlejer ikke ensidigt fastsætter antallet af arbejdstagere og deres kvalifikationer.

Afgørelsen træffes herefter ud fra en konkret vurdering af disse forhold. Der foreligger en righoldig dansk doms- og afgørelsespraksis på området. Helt overordnet kan praksis sammenfattes således, at hvis arbejdet er beskrevet i en kontrakt og bliver selvstændigt udført af den udenlandske virksomhed til en fast pris, vil aftalen i mange tilfælde blive anset som en entrepriseaftale med den konsekvens, at de udenlandske arbejdstagere ikke betaler skat til Danmark. Det kan også blive resultatet, når en dansk virksomhed får stillet udenlandsk arbejdskraft til

rådighed til at udføre bestemte arbejdsopgaver inden for sin egen virksomheds forretningsområde. Inden for brancher som f.eks. landbrug, skovbrug, gartneri og slagteri er der eksempler på, at virksomhedens normale drift formelt varetages på kortvarige entreprisekontrakter. På den måde kan de danske virksomheder efter omstændighederne få arbejdet udført af udenlandsk arbejdskraft, der ikke beskattes i Danmark.

Den udenlandske virksomhed kan være i samme branche som den danske virksomhed og kan derfor netop stille en bestemt kvalificeret arbejdskraft til rådighed, som en dansk virksomhed efterspørger. Men den udenlandske virksomhed kan f.eks. også være et vikarbureau, der formidler arbejdskraft inden for flere erhverv, herunder også arbejdskraft uden særlige kvalifikationer.

### 3.4.2. Lovforslaget

Forslaget går ud på at sikre beskatning i de situationer, hvor udenlandsk arbejdskraft modtager vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. Det kan være arbejde, som udgør virksomhedens kerneydelser, eller arbejde, som udøves som et naturligt led i en virksomheds drift, f.eks. bogholderi, rengøring eller kantinedrift.

Forslaget skal ses som et led i, at Danmark tilnærmer sig internationale standarder for, hvad der skattemæssigt skal anses for arbejdsudløj.

Den skatteretlige afgørelse er ikke bundet af, hvad parterne gennem aftaler formelt og kontraktligt forpligter sig til. Den udenlandske virksomhed kan f.eks. ikke med skattemæssig virkning aftale sig til, at det arbejde, der udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde, og som udføres i selve virksomheden, skattemæssigt skal anses som entreprise. Selv om en dansk virksomhed formelt indgår en entreprisekontrakt med en udenlandsk arbejdsgiver, omfattes vederlaget til den udenlandske arbejdskraft i disse tilfælde af dansk beskatning. Det skal f.eks. ikke tillægges betydning, om betalingen til den udenlandske virksomhed er fastsat med et bestemt beløb, eller om betaling sker efter forbrug af antal timer i den danske virksomhed, når arbejdet udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde.

I den hidtidige praksis har det ofte været tillagt stor vægt, at den udenlandske virksomhed i en entreprisekontrakt har påtaget sig forskellige former for ansvar over for den danske virksomhed. Der kan være tale om ansvar for fejl og mangler eller for forsinkelser i arbejdet. Den form for afledt ansvar over for den danske virksomhed har efter forslaget ikke betydning, hvis opgaven er en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde.



Der foreligger imidlertid ikke 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. Tilsvarende kan den danske virksomhed også få leveret ydelserne af en selvstændig kontraktproducent, uden at dette samarbejde anses for omfattet af arbejdsudleje. Er ydelserne ikke tilstrækkeligt udskilt af den danske virksomhed, må de stadig anses for at udgøre en integreret del af virksomhedens forretningsområde.”

I bemærkningerne til lovforslagets enkelte bestemmelser er anført blandt andet følgende til ændringslovens § 2, nr. 1:

”Forslaget går ud på at sikre beskatning i de situationer, hvor personer, der er bosiddende i udlandet, modtager vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet, når arbejdet udføres som en integreret del af en dansk virksomheds forretningsområde. Forslaget skal ses som et led i, at Danmark tilnærmer sig internationale standarder for, hvad der skatteretligt skal anses for arbejdsudleje.

Forslaget har betydning for den skatteretlige sondring mellem arbejdsudleje og entreprise. Den skatteretlige afgørelse er ikke bundet af, hvad parterne gennem aftaler formelt og kontraktligt forpligter sig til. Den udenlandske virksomhed kan f.eks. ikke med skattemæssig virkning aftale sig til, at det arbejde, der udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde, og som udføres i selve virksomheden, skattemæssigt skal anses som entreprise. Selv om en dansk virksomhed formelt indgår en entreprisekontrakt med en udenlandsk arbejdsgiver, omfattes vederlaget til den udenlandske arbejdskraft i disse tilfælde af dansk beskatning. Det skal f.eks. ikke tillægges betydning, om betalingen til den udenlandske virksomhed er fastsat til et bestemt beløb, eller om betaling sker efter forbrug af antal timer i den danske virksomhed, når arbejdet udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde.

Som eksempel er det i praksis 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 har fået arbejdet godkendt som entreprise. Efter lovforslaget vil arbejdet derimod skulle beskattes som arbejdsudleje, fordi tomatplukning er en integreret del af gartneriets aktivitet.

I den hidtidige skatteretlige praksis har det ofte været tillagt stor vægt, at den udenlandske virksomhed i en entreprisekontrakt har påtaget sig forskellige former for ansvar over for den danske virksomhed. Der kan være tale om ansvar for fejl og mangler eller for forsinkelser i

arbejdet. Den form for afledet ansvar over for den danske virksomhed har efter forslaget ikke betydning, hvis opgaven er en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde.

Der foreligger imidlertid ikke arbejdsudleje, i det omfang den danske virksomhed på mere permanent basis har outsourcet en arbejdsopgave til en selvstændig virksomhed, således at arbejdsopgaven ikke længere er en integreret del af den danske virksomhed. Tilsvarende kan den danske virksomhed også få leveret ydelserne af en selvstændig kontraktproducent, uden at dette samarbejde anses for omfattet af arbejdsudleje. Er ydelserne ikke tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed, må de stadig anses for at udgøre en integreret del af virksomhedens forretningsområde.

Den skatteretlige betydning af, at der er tale om en integreret del af virksomhedens forretningsområde, kan illustreres med følgende eksempler:

...

3. Hvis et dansk hotel, der er en del af en international hotelkæde, i en 5-måneders-periode får tilført en receptionist fra et andet hotel i kæden, vil den pågældende receptionist udføre et arbejde, der er en integreret del af hotellets almindelige arbejdsområde, og derfor vil vederlaget for disse serviceydelser være omfattet af reglerne om arbejdsudleje.
4. Hvis et dansk hotel indgår en aftale med et udenlandsk byggefirma om at få ombygget hotellets køkken, vil aftalen ikke anses for arbejdsudleje, fordi det danske hotel ikke som forretningsområde beskæftiger sig med at ombygge køkkener.
5. Hvis et dansk byggefirma indgår en kontrakt med et udenlandsk arbejdsformidlingsfirma om at få tilført en ingeniør i 4 måneder til et bestemt byggeprojekt, vil ingeniørens serviceydelser være omfattet af reglerne om arbejdsudleje.
6. Hvis et dansk byggefirma indgår en kontrakt med et udenlandsk byggefirma om at få tilført en ingeniør i 4 måneder til et bestemt byggeprojekt, vil ingeniørens serviceydelser være omfattet af reglerne om arbejdsudleje, når ingeniørens tjenesteydelser ligger inden for de danske firmas forretningsområde.

...

Det kan være relevant at inddrage andre faktorer i bedømmelsen af, om der foreligger arbejdsudleje eller entrepriser. Det gælder, når der er tvivl om, hvorvidt ydelserne er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomheds forretningsområde. Det forekommer navnlig, når der er

indgået en kontrakt mellem en udenlandsk virksomhed og en dansk virksomhed, der begge har leveret ydelser inden for samme område. I så fald kan det være relevant at se på:

- Hvem har retten til at instruere den fysiske person om, på hvilken måde arbejdet skal udføres?
- Hvem kontrollerer og har ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres?
- Om den formelle arbejdsgiver direkte har afkrævet den virksomhed, som tjenesteydelserne leveres til, vederlaget til personen?
- Hvem stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for personen?
- Hvem bestemmer antallet af personer, der skal udføre arbejdet, og deres kvalifikationer?
- Hvem har retten til at udvælge den person, som skal udføre arbejdet, og retten til at opsiges den kontrakt, der er indgået med personen vedrørende arbejdet?
- Hvem har retten til at pålægge personen sanktioner, der er relateret til arbejdet?
- Hvem bestemmer personens arbejdstider og ferier?

Det kan i disse tilfælde have betydning, hvordan der afregnes mellem den danske og udenlandske virksomhed, men det er ikke nødvendigvis afgørende. Hvis den udenlandske virksomhed af den danske hvervgiver afkræver et vederlag, der udgør vederlaget og øvrige personaleomkostninger til personen uden nogen avancemargin eller med tillæg af en avancemargin, der er beregnet som en procentdel af vederlaget og øvrige personaleomkostninger, tyder dette på arbejdsudleje. Hvis den betaling, der er afkrævet for tjenesteydelserne, omvendt ikke har relation til vederlaget til personen, eller hvis dette vederlag kun er en af mange faktorer, der indgår i kontrakten, kan dette pege på entreprise.”

Artikel 15, stk. 1 og 2, i OECD's modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue fra 2010, som ændret den 12. juli 2012, har følgende ordlyd:

“**Artikel 15.** Såfremt bestemmelserne i art. 16, 18 og 19 ikke finder anvendelse, kan gage, løn og andet lignende vederlag for personligt arbejde, oppebåret af en person, som er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, kun beskattes i denne stat, medmindre arbejdet er udført i den anden kontraherende stat. Er arbejdet udført der, kan det vederlag, der hidrører derfra, beskattes i denne anden stat.

*Stk. 2.* Uanset bestemmelserne i stk. 1 kan vederlag, som en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, oppebærer for personligt arbejde i tjenesteforhold, udført i den anden kontraherende stat, kun beskattes i den nævnte stat, såfremt:

- a) modtageren opholder sig i den anden stat i en eller flere perioder, der tilsammen ikke overstiger 183 dage i nogen 12-månedersperiode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår, og
- b) vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i den anden stat, og
- c) vederlaget ikke udredes af et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i den anden stat”

Af kommentaren til modeloverenskomstens artikel 15, som ændret i 2014, fremgår blandt andet følgende:

“8.1 Det kan i visse tilfælde være vanskeligt at afgøre, om de tjenesteydelser, der leveres i en stat af en fysisk person, der er hjemmehørende i en anden stat, og som leveres til et foretagende i den første stat, er tjenesteydelser i ansættelsesforhold, hvor art. 15 finder anvendelse, eller tjenesteydelser, der udføres af et separat foretagende, hvor art. 7 finder anvendelse eller mere generelt, om undtagelsen finder anvendelse. Medens kommentaren tidligere behandlede tilfælde, hvor arrangementer var strukturerede med det hovedformål at opnå fordele af undtagelsen i art. 15, stk. 2, blev det erkendt, at lignende tilfælde kunne opstå i mange andre situationer, som ikke involverede skattemæssige transaktioner, og kommentaren blev ændret for at give en mere omfattende diskussion af disse spørgsmål.

8.2. I nogle stater vil der ikke i skattemæssig henseende blive stillet spørgsmål ved et formelt kontraktforhold, medmindre der foreligger tegn på manipulation. Disse stater er, som følge af deres nationale lovgivning, af den opfattelse, at tjenesteydelser i ansættelsesforhold kun udføres i tilfælde, hvor der er et formelt ansættelsesforhold.

8.3 Hvis stater, hvor dette er tilfældet, er bekymrede for, at der indrømmes aftalefordele i henhold til stk. 2 i situationer, der ikke var tilsigtede (f.eks. i tilfælde af såkaldt “arbejdsudleje”), kan de frit bilateralt aftale en bestemmelse, formuleret ud fra følgende retningslinier:

Stk. 2 i denne artikel skal ikke finde anvendelse på vederlag, der oppebæres af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, for arbejde, udført i den anden kontraherende stat og som betales af eller for en arbejdsgiver, som ikke er hjemmehørende i den anden stat, hvis:

- a) modtageren leverer tjenesteydelser til en anden person end arbejdsgiveren og denne person, direkte eller indirekte, fører tilsyn med, leder eller kontrollerer den måde, hvorpå tjenesteydelserne udføres; og
- b) tjenesteydelserne udgør en integrerende del af den forretningsvirksomhed, som udøves af denne person.

**8.4** I mange stater er der imidlertid udviklet forskellige regler og kriterier i lovgivningen eller i retspraksis (f.eks. "substance over form" regler) med det formål at sondre mellem tilfælde, hvor tjenesteydelser, der leveres af en fysisk person til et foretagende, skal anses for at være leveret i et ansættelsesforhold og tilfælde, hvor sådanne tjenesteydelser skal anses for at være leveret i henhold til en kontrakt mellem to adskilte foretagender. Denne sondring er vigtig i forbindelse med anvendelsen af bestemmelserne i art. 15, især bestemmelserne i stk. 2, litra b) og c). Under hensyn til begrænsningen, der er beskrevet i 8.11 nedenfor – og medmindre andet bestemmes i en overenskomst – er det den nationale lovgivning i kildestaten, der er afgørende for, om tjenesteydelser, der er leveret af en fysisk person i denne stat, er udført i et ansættelsesforhold og dette vil være afgørende for, hvorledes denne stat anvender overenskomsten.

**8.5** I nogle tilfælde kan tjenesteydelser, der leveres af en fysisk person til et foretagende, anses for at være tjenesteydelser i et ansættelsesforhold i henhold til national lovgivning, selvom disse tjenesteydelser leveres i henhold til en formel kontrakt mellem på den ene side det foretagende, der har rekvireret tjenesteydelserne, og på den anden siden enten den fysiske person selv eller et andet foretagende, som personen formelt er ansat i eller med hvilket personen har indgået en anden formel kontrakt om tjenesteydelser.

**8.6** I sådanne tilfælde kan den relevante nationale lovgivning se bort fra den måde, på hvilken tjenesteydelserne er karakteriseret i de formelle kontrakter. Den kan foretrække primært at fokusere på arten af de tjenesteydelser, der leveres af den fysiske person og deres indpasning i den virksomhed, der udføres af det foretagende, der rekvirerer tjenesteydelserne, for at kunne afgøre, om der foreligger et ansættelsesforhold mellem den fysiske person og dette foretagende.

**8.7** Da begrebet ansættelsesforhold, som omhandles i art. 15, skal fastsættes i henhold til den nationale lovgivning i den stat, der anvender overenskomsten (under hensyn til den begrænsning, der er omtalt i pkt. 8.11 og medmindre andet er bestemt i en overenskomst), følger det heraf, at en stat, der anser sådanne tjenesteydelser for at være tjenesteydel-

ser i ansættelsesforhold vil anvende art. 15 i overensstemmelse hermed. Den vil derfor logisk konkludere, at det foretagende, som tjenesteydelserne leveres til, han ansat den fysiske person med den følge, at foretagendet anses for arbejdsgiver ved anvendelse af litra b) og c) i stk. 2. Denne konklusion er i overensstemmelse med formålet med art. 15, stk. 2, da tjenesteydelserne i ansættelsesforholdet kan siges at være leveret til en person, der er hjemmehørende i den stat, hvor tjenesteydelserne udføres.

...

8.10 Den fremgangsmåde, der er beskrevet i de forrige punkter, tillader derfor, at den stat, i hvilken virksomheden er udøvet, nægter at anvende stk. 2 i tilfælde af misbrug og i tilfælde, hvor, i henhold til denne stats definition af ansættelsesforhold i den nationale lovgivning, tjenesteydelser, der udføres til et lokalt foretagende af en fysisk person, der formelt er ansat i et udenlandsk foretagende, udføres i et ansættelsesforhold med det lokale foretagende ...

8.11 Afgørelsen af, om der, i henhold til den nationale lovgivning, kan bortses fra et formelt kontraktmæssigt forhold, skal imidlertid træffes på grundlag af objektive kriterier. En stat kan f.eks. ikke hævde, at tjenesteydelser i henhold til dens nationale lovgivning anses for at udføres i et tjenesteforhold, hvis det, ud fra de relevante faktiske omstændigheder, klart fremgår, at disse tjenesteydelser udføres i henhold til en kontrakt mellem to separate foretagender om levering af tjenesteydelser. Den undtagelse, der er bestemt i art. 15, stk. 2, ville være meningsløs, hvis det var tilladt stater at anse tjenesteydelser for at være tjenesteydelser i et ansættelsesforhold i tilfælde, hvor der ikke er tale om et ansættelsesforhold eller at nægte at anerkende, at et udenlandsk foretagende er arbejdsgiver, når det er klart, at det udenlandske foretagende leverer tjenesteydelser gennem egne ansatte til et foretagende, der drives af en person, der er hjemmehørende i den anden stat. Omvendt, når tjenesteydelser, der er udført af en fysisk person, med rette kan anses for udført i et ansættelsesforhold og ikke i henhold til en kontrakt mellem to foretagender om udførelse af tjenesteydelser, skal denne stat også logisk anerkende, at personen ikke udfører samme virksomhed som det foretagende, der er personens formelle arbejdsgiver; dette er f.eks. relevant ved afgørelsen af, om foretagendet har et fast driftssted på det sted, hvor den fysiske person udfører sin virksomhed.

8.12 Det er imidlertid ikke altid klart, om tjenesteydelser, der udføres af en fysisk person, af en stat med rette kan anses for udført i et ansættelsesforhold i stedet for i henhold til en kontrakt, indgået mellem to fore-

tagender. Hvis staterne ikke er enige om, hvilken situation der foreligger, skal konflikten løses på grundlag af de nedenfor nævnte principper og eksempler (og ved anvendelsen af den gensidige aftaleprocedure, hvis dette findes hensigtsmæssigt).

**8.13** Arten af de tjenesteydelser, der udføres af den fysiske person, er en vigtig faktor, da det er logisk at antage, at en ansat udfører tjenesteydelser, som er en integrerende del af den forretningsmæssige virksomhed, der udøves af hans arbejdsgiver. Det er derfor vigtigt at fastslå, om de tjenesteydelser, der udføres af den fysiske person, udgør en integrerende del af virksomheden i det foretagende, til hvilket disse tjenesteydelser leveres. Med henblik herpå vil det være væsentligt at fastslå, hvilket foretagende der bærer ansvaret eller risikoen for arbejdsresultatet. Det er imidlertid klart, at denne analyse kun er relevant, hvis de tjenesteydelser, der er udført af en fysisk person, er leveret direkte til et foretagende. Hvis f.eks. personen leverer tjenesteydelser til en kontraktproducent eller til et foretagende, til hvilket virksomheden er outsourcet, er personens tjenesteydelser ikke leveret til foretagender, der vil skaffe sig de omhandlede produkter eller tjenesteydelser.

**8.14** Når en sammenligning af arten af de tjenesteydelser, der udføres af den fysiske person, med den virksomhed, der udøves af personens formelle arbejdsgiver og af det foretagende, til hvilket tjenesteydelserne er leveret, peger på et ansættelsesforhold, der er forskelligt fra det formelle kontraktforhold, kan følgende yderligere faktorer være relevante for at afgøre, om dette er tilfældet:

- hvem har retten til at instruere den fysiske person om, på hvilken måde arbejdet skal udføres;
- hvem kontrollerer og har ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres;
- den formelle arbejdsgiver har direkte afkrævet det foretagende, som tjenesteydelserne leveres til, vederlaget til personen (se pkt. 8.15 nedenfor);
- hvem stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for personen;
- hvem bestemmer antallet af personer, der skal udføre arbejdet og deres kvalifikationer;
- hvem har retten til at udvælge den person, som skal udføre arbejdet og retten til at opsige den kontrakt, der er indgået med personen vedrørende arbejdet;
- hvem har retten til at pålægge personen sanktioner, der er relaterede til personens arbejde;
- hvem bestemmer personens arbejdstider og ferier.

8.15 Når en person, der formelt er ansat i et foretagende, leverer tjenesteydelser til et andet foretagende, er de finansielle ordninger mellem de to foretagender klart relevante, om end ikke nødvendigvis afgørende, ved afgørelse af, om vederlaget til personen direkte af den formelle arbejdsgiver afkræves det foretagende, som tjenesteydelserne leveres til. Hvis f.eks. den betaling, der afkræves af det foretagende, der formelt beskæftiger personen, udgør det vederlag, og andre personaleomkostninger, der betales til personen for de tjenesteydelser, som personen leverer til det andet foretagende, uden nogen avancemargin eller med tillæg af en avancemargin, der er beregnet som en procentdel af vederlaget og de øvrige personaleomkostninger, tyder dette på, at vederlaget til personen direkte af den formelle arbejdsgiver er afkrævet det foretagende, som tjenesteydelserne er leveret til. Dette skal imidlertid ikke anses for at være tilfældet, hvis den betaling, der er afkrævet for tjenesteydelserne, ikke har relation til vederlaget til personen, eller hvis dette vederlag kun er en af mange faktorer, der tages i betragtning ved fastsættelsen af det beløb, der afkræves i forbindelse med en egentlig kontrakt om levering af tjenesteydelser (f.eks. når et konsulentfirma debiterer en kunde på grundlag af et beløb pr. time for den tid, der er brugt af en af dets ansatte for at opfylde en bestemt kontrakt og dette beløb tager foretagendets forskellige omkostninger i betragtning), forudsat at dette er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, hvis de to foretagender er forbundne. Det er imidlertid vigtigt at være opmærksom på, at spørgsmålet om, hvorvidt vederlaget til personen direkte af den formelle arbejdsgiver er afkrævet det foretagende, som tjenesteydelserne leveres til, kun er en af de sekundære faktorer, der er relevante ved afgørelsen af, om tjenesteydelser, leveret af denne person, med rette af en stat kan anses for udført i et tjenesteforhold og ikke i henhold til en kontrakt om levering af tjenesteydelser, indgået mellem to foretagender.”

I 2014 præciserede SKAT reglerne om arbejdsudleje i styresignalet SKM2014.478.SKAT, gengivet i Tidsskrift for Skatteret 2014, side 487. I styresignalet er blandt andet følgende anført:

**“SKAT præciserer i dette styresignal praksis inden for reglerne om arbejdsudleje. Herefter vil det i højere grad blive anerkendt, at virksomheder kan bruge underleverandører, herunder inden for samme branche, uden at de ansatte skal beskattes efter reglerne om arbejdsudleje. Styresignalet slår fast, at arbejdsudlejereglerne gælder inden for alle brancher, og at de danske regler om arbejdsudleje følger OECD's Modeloverenskomst. Afgørelsen af, om der foreligger arbejdsudleje afgøres ud fra skatteretlige principper,**



**herunder under hensyn til hvem der reelt skal anses for arbejdsgiver for de tjenesteydelser, der udføres for en dansk virksomhed.**

**Arbejdsudlejereglerne omfatter også virksomheder, der indgår i en koncern, men beskatning finder ikke sted i en række situationer, fx når ansatte i et udenlandsk selskab deltager i koncerninterne møder og lignende i Danmark. Erstatte SKM2014.446.SKAT.**

...

### **1. Sammenfatning**

Der er tale om arbejdsudleje, når en person erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden.

Dette styresignal præciserer praksis inden for reglerne om arbejdsudleje således:

- Det er ikke længere udgangspunktet, at der foreligger arbejdsudleje udelukkende under hensyn til, at udenlandske virksomheders medarbejdere arbejder inden for en dansk virksomheds forretningsområde. Det betyder, at det efter omstændighederne kan blive anerkendt, at virksomheder kan bruge underleverandører, herunder inden for samme branche, uden at de ansatte skal beskattes efter reglerne om arbejdsudleje.
- Arbejdsudlejereglerne gælder inden for alle brancher. Det er afgørende, om den pågældende medarbejder ud fra en konkret bedømmelse reelt arbejder som lønmodtager for en dansk virksomhed eller indgår i arbejdet for en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed.
- Arbejdsudlejereglerne omfatter også virksomheder, der indgår i en koncern, men beskatning finder ikke sted i en række situationer, fx når ansatte i det udenlandske selskab deltager i koncerninterne møder og lignende i Danmark.
- De danske regler om arbejdsudleje følger kommentarerne til OECD's modeloverenskomst fra 2010, artikel 15, punkt 8-8.28. Hvis arten af tjenesteydelserne peger i retning af, at den danske virksomhed skal anses som den reelle arbejdsgiver, jf. kommentarernes punkt 8.13, kan det være relevant at se på de supplerende kriterier i kommentarernes punkt 8.14. Vurderingen skal afklare, om den danske virksomhed skal anses som reel arbejdsgiver (arbejdsudleje), eller der er tale om ydelser leveret af en selvstændig erhvervsvirksomhed.
- Afgørelsen af, om der foreligger arbejdsudleje afgøres ud fra skatteretlige principper, herunder hvem der skal anses for arbejdsgiver for de tjenesteydelser, der udføres for en dansk virksomhed efter OECD's Modeloverenskomst artikel 15, stk. 2, litra b.

Det er derfor afgørende om de givne forudsætninger reelt afspejler de faktiske forhold, jf. princippet om "substance over form"

...

## **2. Baggrund**

...

SKAT har siden vedtagelsen af den nye lovgivning om beskatning ved arbejdsudleje i 2012 konstateret, at en række erhverv løbende har haft spørgsmål til reglerne. Erhvervene finder, at der stadig er en række uklarheder om, hvornår tjenesteydelser, der udføres af udenlandsk arbejdskraft, er omfattet af arbejdsudlejereglerne. Det er tillige blevet anført, at reglerne skulle være administreret mere restriktivt, end det har været forudsat i forbindelse med vedtagelsen af den nye lovgivning.

I 2013 har SKAT i styresignalet SKM2013.714.SKAT præciseret anvendelsen af arbejdsudlejereglerne inden for transporterhvervet under hensyn til de særlige forhold og regler, der gælder inden for denne branche.

SKAT har løbende evalueret linjen i de sager, der generelt er afgjort efter de nye regler om arbejdsudleje. Det vurderes på denne baggrund, at der også for øvrige erhverv er et behov for at udsende et styresignal, der skaber en større generel klarhed om principperne for at vurdere, hvornår arbejdsudlejereglerne finder anvendelse.

## **3. De danske arbejdsudlejeregler**

### **Regel**

...

Arbejdsudlejereglerne følger kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst fra 2010, artikel 15, punkt 8-8.28, og finder anvendelse i overensstemmelse hermed.

Beskatningsretten til arbejdsudlejeindkomsten bygger på den forudsætning, at den danske virksomhed kan anses for den reelle arbejdsgiver over for den udenlandske arbejdstager, som har bevaret sit formelle ansættelsesforhold til den udenlandske arbejdsgiver. Dette følger af en fortolkning af arbejdsgiverbegrebet i OECD's Modeloverenskomst artikel 15, stk. 2, litra b.

...

### **Arbejdsudlejevurderingen**

Arbejdsudlejereglerne gælder inden for alle brancher.

Det er en betingelse for beskatning efter reglerne om arbejdsudleje, at arbejdet er udført i Danmark.

Der foreligger ikke arbejdsudleje blot fordi, at udenlandske virksomheders medarbejdere arbejder inden for en dansk virksomheds forretningsområde. Arbejdet skal være integreret i den danske virksomhed på en sådan måde, at virksomheden reelt kan anses for arbejdsgiver i forhold til det udførte arbejde.

I forhold til hidtidig praksis betyder det, at SKAT fremover i højere grad vil anerkende, at virksomheder efter omstændighederne kan bruge underleverandører, herunder inden for samme branche, uden at de ansatte skal beskattes efter reglerne om arbejdsudleje.

Det beror på en konkret vurdering, om en udenlandsk medarbejder anses som arbejdsudlejet til en dansk virksomhed, eller om arbejdet udføres af en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed.

Arbejdsudlejereglerne bygger på en "substance over form"-vurdering. Det er derfor et spørgsmål om, hvem der ud fra en samlet vurdering må anses for den reelle arbejdsgiver. Det er ikke tilstrækkeligt, at der er indgået en kontrakt, hvorefter den udenlandske arbejdsgiver formelt opfylder betingelserne for selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis arbejdets karakter medfører, at der reelt ikke er noget væsentligt indhold i de forpligtelser mv., som den udenlandske arbejdsgiver har påtaget sig.

Det er væsentligt at fastslå, om arbejdet er integreret i den danske virksomhed, eller arbejdet ligger uden for det område, som virksomheden beskæftiger sig med, eller på anden måde er udskilt fra virksomheden.

Den udenlandske arbejdstager er ikke omfattet af arbejdsudlejereglerne, når arbejdet

1. ikke er integreret i virksomhedens forretningsområde, eller
2. er tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed.

#### **ad a) Ikke integreret i virksomhedens forretningsområde**

Karakteren af de tjenesteydelser, der leveres af den udenlandske virksomheds ansatte, er som udgangspunkt afgørende for at fastslå, om der foreligger arbejdsudleje. Det er derfor vigtigt at fastslå, om tjenesteydelserne udgør en integreret del af virksomhedens forretningsaktiviteter/forretningsområde. Ved den vurdering er det væsentligt at fastslå, om det er den udenlandske eller den danske virksomhed, der bærer ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet.

Får en landmand opført en stald, vil byggedelserne ikke være integreret i en landbrugsvirksomheds forretningsområde. Omvendt vil ydelser i form af hjælp til arbejdet i markerne eller i stalden mv. være integreret i landmandsvirksomhedens forretningsområde.

Får en hovedentreprenørvirksomhed, der har til formål at opføre huse, udført byggearbejde i form af murer-, tømrer- og elarbejde af

underleverandører, vil disse ydelser som udgangspunkt være integrerede i hovedentreprenørens forretningsområde.

Se flere eksempler på, om opgaven er integreret i den danske virksomhed i Den juridiske vejledning afsnit C,F.3.1.4.1.

#### **ad b) Opgaven skal være udskilt til en selvstændig udenlandsk virksomhed**

Den danske virksomhed skal klart have udskilt og afgrænset den opgave, som leveres af den udenlandske virksomhed. Hvis det ikke er tilfældet, indgår arbejdet som en integreret del af den danske virksomhed, fordi arbejdet ikke har karakter af selvstændig udenlandsk virksomhed. Det er derfor nødvendigt at se på karakteren af den opgave, der løses af de ansatte i den udenlandske virksomhed.

Hvis den udenlandske virksomhed løser opgaver inden for den danske virksomheds forretningsområde, skal det ud fra skatteretlige principper afgøres, hvilken af virksomhederne opgaven skal anses integreret i.

Entrepriseretten regulerer parternes forpligtelser over for hinanden, men er ikke i sig selv afgørende for den skatteretlige kvalifikation.

Hvis tjenesteydelserne er leveret i forbindelse med udøvelse af selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed, er disse efter omstændighederne ikke omfattet af arbejdsudlejereglerne. Det er afgørende at se på karakteren af den udenlandske virksomhed i forhold til den danske virksomhed og de tjenesteydelser, der leveres hertil.

Afgørelsen af, om tjenesteydelserne er integreret i den danske virksomhed eller ydet i forbindelse med selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed, træffes ud fra en konkret vurdering. I den forbindelse er det væsentligt at fastslå, om det er den danske eller den udenlandske virksomhed, der bærer den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde. Det er derfor vigtigt at kunne afgrænse den udenlandske virksomheds ydelser fra den danske virksomheds ydelser. Kan den udenlandske virksomheds ydelser ikke afgrænses, foreligger der som udgangspunkt ikke udenlandsk selvstændig virksomhed, bl.a. som følge af, at ansvaret for det udførte arbejde ikke selvstændigt kan placeres. Hvis den udenlandske virksomhed bærer den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde, taler dette for selvstændig erhvervsvirksomhed.

Den danske virksomhed bærer som udgangspunkt det primære ansvar over for sin kunde uanset, at arbejdet er udført af en (udenlandsk) underleverandør.

Hvis underleverandøren påtager sig et afledet ansvar, og derved forpligter sig til at foretage udbedring af fejl og mangler ved de leverede ydelser, taler dette efter omstændighederne for selvstændig erhvervsvirksomhed. Tilsvarende kan det forhold, at en underleverandør

fx stiller byggegaranti og kan pålægges dagbøder ved forsinkelse efter omstændighederne tale for, at arbejdet udføres som selvstændig erhvervsvirksomhed.

Har den udenlandske virksomhed kun den danske virksomhed som kunde, kan det efter omstændighederne tale for arbejdsudleje. Modsat kan det tale for selvstændig erhvervsvirksomhed, hvor den udenlandske virksomhed har mange andre kunder end den danske virksomhed. Se også Den juridiske vejledning afsnit C.C.1.2.1 om afgrænsningen mellem selvstændig virksomhed over for lønmodtagere.

Tilsvarende kan det efter omstændighederne tale for selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis der kun er tale om et enkeltstående kortvarigt arbejde af en varighed på fx kun nogle få dage til en uge.

Hvis arten af tjenesteydelserne samt forholdene omkring ansvar og økonomisk risiko peger i retning af, at den danske virksomhed skal anses som den reelle arbejdsgiver, kan det være relevant at se på nedenstående supplerende kriterier i forhold til at vurdere, om den danske virksomhed skal anses som reel arbejdsgiver (arbejdsudleje), eller der er tale om ydelser leveret af en selvstændig erhvervsvirksomhed.

1. Hvem har retten til at instruere den fysiske person om, på hvilken måde arbejdet skal udføres?
2. Hvem kontrollerer og har ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres?
3. Har den formelle arbejdsgiver direkte afkrævet det foretagende, som tjenesteydelserne leveres til, vederlaget til personen?
4. Hvem stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for personen?
5. Hvem bestemmer antallet af personer, der skal udføre arbejdet og deres kvalifikationer?
6. Hvem har retten til at udvælge den person, som skal udføre arbejdet og retten til at opsige den kontrakt, der er indgået med personen vedrørende arbejdet?
7. Hvem har retten til at pålægge personen sanktioner, der er relaterede til personens arbejde?
8. Hvem bestemmer personens arbejdstider og ferier?

Ingen af de nævnte supplerende kriterier er i sig selv afgørende, og de kan have forskellig betydning i de enkelte situationer. Det bør dog generelt tillægges stor vægt, om den danske virksomhed direkte eller indirekte, fører tilsyn med, leder eller kontrollerer den måde, hvorpå tjenesteydelserne udføres.

Endvidere er det som ovenfor anført ikke afgørende, i hvilket omfang de enkelte kriterier formelt er opfyldt til fordel for selvstændig erhvervsvirksomhed, men derimod om kriterierne er opfyldt baseret på

de faktiske forhold. I den forbindelse er det afgørende, om de givne forudsætninger for at afgøre, om der foreligger arbejdsudleje, reelt afspejler de faktiske forhold.”

Styresignalet blev i 2017 videreført i SKATs juridiske vejledning, afsnit C,F.3.1.4.1 Udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje).

### **Anbringender**

**Skatteministeriet** har anført, at det efter ændringen i 2012 af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, er afgørende, om det pågældende arbejde udgør en integreret del af den danske virksomhed. Dette skal forstås bredt, og ved lovændringen er der sket en skærpelse af arbejdsudlejeregelsættet. Efter motiverne er arbejdet integreret i virksomheden, når det relaterer sig til virksomhedens kerneydelser, eller når det udøves som et naturligt led i virksomhedens drift, og det er der efter motiverne ikke mulighed for at aftale sig ud af. De udenlandske arbejdere har udført flere ydelser, der alle er både almindelige og nødvendige for planteproduktionen, som er X Planteskoles kerneydelse. Også skønsmanden har anført, at de pågældende arbejdsprocesser er sædvanlige og nødvendige ved X Planteskoles produktion af roser og frugttræer. De arbejdsprocesser, sagen omhandler, er derfor integreret i selskabets virksomhed, også selv om de udgør delprocesser. Der er som følge heraf tale om arbejdsudleje omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3. Skærpelsen af regelsættet i 2012 skulle ifølge motiverne netop sikre, at aftaler om sådanne arbejdsopgaver ikke med skattemæssig virkning kunne udgøre entreprisekontrakter. De domme, Østre Landsret afsagde i 2018, giver ikke støtte for et synspunkt om, at produktionsprocesser kan opdeles og bringes ud af virksomhedens drift, idet de udenlandske virksomheder i nærværende sag leverer flere ydelser, og der er derfor ikke grundlag for i skattemæssig henseende at behandle okulation på anden måde end de øvrige arbejdsopgaver.

Ifølge lovforslagets bemærkninger, de almindelige bemærkninger pkt. 3.4.2, er det kun, hvis arbejdet er outsourcet eller udskilt, at arbejdet ikke er arbejdsudleje. En udskillelse forudsætter, at arbejdet ikke længere er en integreret del af virksomheden, hvorved forstås, at det skal ligge uden for virksomhedens forretningsområde. Der skal efter udskillelsen stadig være en fungerende kerneydelse. Dette fremgår af de detaljerede forarbejder til lovændringen i 2012. En udskillelse af arbejdsprocesser vil derfor være i strid med kildeskatteloven. Regelskærpelsen i 2012 vil langt hen ad vejen blive indholdsløs, hvis virksomhederne kunne outsource virksomhedsprocesser. En outsourcing indebærer, at virksomheden indskrænkes, hvilket der ikke er tale om her.

Det påhviler X Planteskole at bevise, at arbejdsopgaverne er udskilt og ikke længere integreret i planteproduktionsvirksomheden, og denne bevisbyrde er ikke løftet. Der er i sagen ikke tvivl om, at de ydelser, de udenlandske firmaer

leverer, er integreret i X Planteskoles virksomhed. Kontraktmaterialet viser, at det er de samme personer, der udfører alle de arbejdsopgaver, sagen omhandler. Hertil kommer, at der er tale om gartnerydelse og ikke specialopgaver, og alle opgaverne er udført som akkordlignende arbejde på baggrund af kortvarige entreprisekontrakter.

Er der tvivl om, hvorvidt det udenlandske firmas ydelser er integreret i den danske virksomhed, kan de supplerende kriterier, der fremgår af de specielle bemærkninger til lovforslagets § 2, nr. 1, inddrages. Dette fremgår også af Kommentaren til OECD's modeloverenskomst pkt. 8.12 – 8.14. Styresignalet fra 2014 kan ikke lempe en retstilstand, der følger af loven, men kan alene ændre administrativ praksis, og Skatteministeriet har ikke påberåbt sig tidligere administrativ praksis. X Planteskoles udlægning af den administrative praksis strider mod lovændringen fra 2012. Styresignalet er imidlertid ikke i strid med loven, idet de supplerende kriterier, der fremgår heraf, alene skal anvendes i tvivlstilfælde, men der er ikke tvivl i nærværende sag. Flertallet i Landsskatteretten tillægger fejlagtigt de subsidiære kriterier for megen vægt og omtaler kun okulation, selv om der er tale om flere ydelser.

Også efter de supplerende kriterier er der imidlertid tale om arbejdsudleje. De udenlandske firmaer leverer kun arbejdskraften, mens X Planteskole leverer al materiale til arbejdet. X Planteskole har ikke en tilbageholdsret, og de kontraktlige bestemmelser om bonus og erstatning kan ikke sidestilles hermed. Afgørelsen refereret i SKM2019.62.ØLR er derfor ikke sammenlignelig. X Planteskole bærer klart den væsentligste økonomiske risiko, og kontrakten, herunder angivelsen af "kundens anvisning", tyder på, at der må være en vis instruktion, ligesom der ikke må anvendes underleverandører uden X Planteskoles samtykke.

Til støtte for den subsidiære påstand har Skatteministeriet anført, at på baggrund af skønsmandens forklaring og dommene fra Østre Landsret vil i hvert fald nakningsydelsen være arbejdsudleje.

**X Planteskole** har anført, at Skatteministeriets udlægning af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, ikke er korrekt, idet det også er muligt at udskille arbejdsopgaver, selv om disse ligger inden for en virksomheds forretningsområde. Dette fremgår af blandt andet Østre Landsrets domme fra december 2018, og disse domme er ikke anket. I dommene havde skønsmanden alene taget stilling til okulation af roser, hvor han bekræftede, at der var tale om en adskilt delproces. Skønsmanden har i nærværende sag imidlertid også bekræftet, at podning/tilbinding og nedklipping af roser og frugttræer er afgrænsede delprocesser. Det fremgår herudover af skønserklæringerne, at en branchekyndig vil være i stand til at vurdere, hvorvidt arbejdsopgaverne er udført korrekt,

og at den håndværksmæssige kvalitet af arbejdet er afgørende for resultatet heraf.

Det fremgår af forarbejderne til lovændringen i 2012, de almindelige bemærkninger pkt. 3.4.2., at der ikke foreligger arbejdsudleje, hvis virksomheden på mere permanent basis har outsourcet arbejdsopgaven, således at arbejdsopgaven ikke længere er integreret i den danske virksomhed. Det fremgår videre heraf: "Tilsvarende kan den danske virksomhed også få leveret ydelserne af en selvstændig kontraktproducent, uden at dette samarbejde anses for omfattet af arbejdsudleje", hvilket der er tale om her. Der er ikke i hverken kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, lovens forarbejder, OECD-modeloverenskomsten eller andet sted holdepunkter for at antage, at det alene er specialitydelser eller unødvendige ydelser, der kan udskilles.

Uanset at der i 2012 skete en regelskærpelse, bevirker dette ikke, at der ikke herefter kan ske en udskillelse. I vurderingen af, om der er tale om arbejdsudleje, er det afgørende, hvem der reelt er arbejdsgiver. Dette er også anerkendt af SKAT i styresignalet SKM 2014.478, som efterfølgende er ophævet og indarbejdet i Den Juridiske Vejledning punkt C.F.3.1.4.1. Styresignalet lempede reglerne og førte til, at SKAT genoptog en række afgørelser og ændrede det bindende svar. Dette kan eksempelvis ses i SKM 2015.145 SR og SKM 2015.80 SR. Der kan støttes ret på Den juridiske Vejledning, hvilket fremgår af TfS 1994.295 Ø. I styresignalet præciserede SKAT reglerne om arbejdsudleje og anførte: "Herefter vil det i højere grad blive anerkendt, at virksomheder kan bruge underleverandører, herunder inden for samme branche, uden at de ansatte skal beskattes efter reglerne om arbejdsudleje". Det fremgår også heraf, at der skal foretages en konkret vurdering af, om arbejdsopgaverne er en integreret del af den danske virksomhed, eller om de er udskilt herfra. Styresignalet angiver fortolkningsmomenter og er i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst med kommentarer.

De pågældende arbejdsopgaver har været udskilt fra virksomheden i 35 år. Planteskolen sælger ikke okulation eller nakning af roser, og der er således ikke tale om, at det netop er den ydelse, som de udenlandske virksomheder udfører, planteskolen sælger. De udenlandske kontraktparter bestemmer antallet af medarbejdere og er ansvarlige for og bærer risikoen for alle udgifter vedrørende medarbejderne. Der er efter en samlet vurdering af kontrakterne ikke tvivl om, at retsforholdet ikke kan karakteriseres som arbejdsudleje. Samtlige kriterier, som er angivet i OECD's modeloverenskomsts art. 15, pkt. 8.14, fører til, at der er tale om entrepris og ikke arbejdsudleje.

### **Landsrettens begrundelse og resultat**

Denne sag drejer sig om, hvorvidt en række kontrakter mellem X Planteskole og en række udenlandske virksomheder vedrørende okulation, podning



og nedklipping skal anses som entreprise, eller om der er tale om arbejdsudleje omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3. Hovedspørgsmålet i sagen er, om arbejdet udgør en integreret del af virksomheden, eller om det kan anses for tilstrækkeligt udskilt herfra.

Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, fik sin nuværende ordlyd ved lov nr. 921 af 18. september 2012. Lovændringen havde til formål at skærpe retstilstanden med henblik på at begrænse udbredelsen af social dumping, så udenlandsk arbejdskraft i større omfang blev skattepligtig i Danmark. Herudover var formålet med lovændringen at tilpasse retstilstanden til OECD's reviderede kommentarer fra 2010 til modeloverenskomsten, så Danmark tilnærmede sig internationale standarder for, hvad der skattemæssigt ansås for arbejdsudleje. Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, hvorefter indkomsten er skattepligtig, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden, skal som følge heraf fortolkes i overensstemmelse med kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. Det indebærer ifølge SKAT' styresignal, jf. nu den juridiske vejledning, afsnit C,F.3.1.4.1, at der ikke foreligger arbejdsudleje, blot fordi udenlandske virksomheders medarbejdere arbejder inden for den danske virksomheds forretningsområde, men at arbejdsudleje forudsætter, at arbejdet skal være integreret i den danske virksomhed på en sådan måde, at virksomheden reelt kan anses for arbejdsgiver i forhold til det udførte arbejde.

Landsdommerne Ida Skouvig og Malene Værum Westmark udtaler:

Det fremgår af skønserklæringerne og skønsmændens forklaring, at okulation, podning og nedklipping er afgrænsede delprocesser i produktionen af roser og frugttræer. Det fremgår endvidere, at det for en branchekyndig vil være muligt at vurdere, om arbejdet er udført korrekt, og at arbejdets kvalitet vil være afgørende for resultatet. Vi finder på den baggrund, at arbejdsopgaverne kan individualiseres og afgrænses fra den øvrige produktion af roser og frugttræer, og at dette gælder både okulation, podning og nedklipping.

Som følge heraf, sammenholdt med bemærkningerne til kildeskattelovens § 2, stk. 1 nr. 3, kommentarerne til OECD's modeloverenskomst og Den juridiske vejledning afsnit C,F.3.1.4.1, finder vi, at den omstændighed, at der er tale om arbejdsprocesser i den samlede produktion af roser og frugttræer, ikke i sig selv udelukker, at der kan ske en udskillelse heraf. Dette gælder uanset, at der efter skønsmændens forklaring er tale om sædvanlige arbejdsmetoder i produktionen af roser og frugttræer.

Afgørelsen af, om de arbejdsopgaver, som sagen omhandler, er en integreret del af X Planteskoles virksomhed, eller om de kan anses for tilstrækkeligt udskilt herfra, skal træffes ud fra en samlet vurdering af sagens oplysninger.

Som ovenfor angivet lægger vi til grund, at de pågældende arbejdsopgaver kan individualiseres og afgrænses fra den øvrige produktion af roser og frugttræer. Det fremgår af kontrakterne, at de udenlandske kontraktparter er ansvarlige for medarbejdernes udførelse af arbejdet og erstatningsansvarlige for eventuelle mangler ved arbejdet. Uanset at bestemmelsen om erstatningsansvar efter As forklaring ikke har været anvendt, finder vi, at indholdet af kontrakterne tyder på, at de udenlandske kontraktparter reelt – og ikke kun formelt – bærer ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet.

Det er herefter relevant i vurderingen af, om arbejdsopgaverne er leveret af en selvstændig erhvervsvirksomhed, at inddrage de supplerende kriterier, der fremgår af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst artikel 15 og Den juridiske vejledning afsnit C,F.3.1.4.1. Vi lægger i den forbindelse til grund, at det er de udenlandske kontraktparter, der bestemmer antallet af medarbejdere og arbejdstiden, ligesom det er de udenlandske kontraktparter, der aflønner medarbejderne og kan pålægge disse ansættelsesretlige konsekvenser. Efter indholdet af kontrakterne og As forklaring sammenholdt med, at der efter skønsmandens besvarelse af spørgsmål IF og SSIB er tale om specialiserede ydelser, der tilkøbes, fordi de ikke kan udføres tilfredsstillende af ansatte medarbejdere, lægger vi endvidere til grund, at X Planteskole alene anviser, hvor arbejdet skal udføres, og eksempelvis hvilken rosensort der skal anvendes, men at X Planteskole ikke giver instrukser om arbejdets udførelse. Efter en samlet vurdering, og uanset at arbejdet udføres på X Planteskole, som også leverer det vegetative materiale, finder vi, at det er godtgjort, at arbejdsopgaverne er tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig virksomhed, idet vi særligt vedrørende nedklipningen bemærker, at den udføres som den sidste del af formeringsprocessen ved okulation eller podning. Ingen del af arbejdet skal derfor efter vores opfattelse anses som arbejdsudleje omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3.

Vi stemmer derfor for at tage X Planteskoles påstand om frifindelse til følge.

Landsdommer Eva Staal udtaler:

Det kan lægges til grund, at okulation af både roser og frugttræer udføres af personer, som er specialiserede heri, og at der i Danmark ikke findes sådanne specialister, okulatører. Skønsmanden har forklaret, at okulation kræver præcision som en kirurgs arbejde, og det fremgår af sagens oplysninger, herunder skønsmandens forklaring, at de udenlandske okulatører rejser rundt i mange lande og dermed opnår det fornødne håndelag og erfaring.

Det kan endvidere lægges til grund, at okulationsydelsen kan individualiseres og afgrænses fra den øvrige rosen- og frugttræsproduktion.

Selv om A har forklaret, at han en enkelt gang har bortvist en udenlandsk medarbejder, der okulerede, mens det regnede, tiltræder jeg af de grunde, som flertallet har anført, at arbejdsopgaverne med okulation er tilstrækkelig udskilt til en selvstændig virksomhed, og at dette arbejde derfor ikke skal anses som arbejdsudleje omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3.

Skønsmanden har om nedklipning forklaret, at nedklipning hovedsagelig kun kræver viden og en vis opøvelse.

Selv om også opgaverne med nedklipning og beskæring m.v. kan individualiseres og afgrænses fra planteskolens øvrige arbejdsopgaver, finder jeg, at disse opgaver ikke kan betegnes som specialistarbejde, der er tilstrækkelig udskilt til selvstændig virksomhed. Kontrakterne vedrørende disse ydelser må således anses som kontrakter om arbejdsudleje, hvorved bemærkes, at dette ikke ses at være i modstrid med kommentarerne til OECD's modeloverenskomst og Den juridiske vejledning.

Jeg stemmer derfor for at tage Skatteministeriets subsidiære påstand til følge.

Efter stemmeflertallet tages X Planteskoles påstand om frifindelse herefter til følge.

Efter sagens udfald skal Skatteministeriet i sagsomkostninger betale 87.500 kr. til X Planteskole. 80.000 kr. af beløbet er til dækning af udgifter til advokatbistand ekskl. moms, og 7.500 kr. vedrører X Planteskoles udgift til syn og skøn. Ud over sagens værdi er der ved fastsættelsen af beløbet til advokat taget hensyn til sagens omfang og forløb, hovedforhandlingens varighed, og at der har været afholdt syn og skøn.

#### **THI KENDES FOR RET:**

X Planteskole frifindes.

I sagsomkostninger skal Skatteministeriet inden 14 dage betale 87.500 kr. til X Planteskole. Beløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.