

Arbejdsudleje



Skrevet af: Camilla Sindahl Dahm

Vejleder: Jane Bolander

1. Indholdsfortegnelse	
2. SUMMARY.....	4
3. INDLEDNING	5
Problemformulering.....	6
Afgrensning.....	7
4. HVAD ER ARBEJDSUDLEJE.....	8
Hvilke konsekvenser har arbejdsudleje	10
5. LOVGRUNDLAGET.....	12
Lovændringen i 2012.....	14
Outsourcing	17
6. SKAT'S PRAKSIS EFTER L195.....	18
7. AFGØRELSER FØR STYRESIGNALET	19
Afgørelser hvor der statueres arbejdsudleje - integreret virksomhed/dansk virksomhed reel arbejdsgiver.....	19
8. STYRESIGNALET SKM2014.478.SKAT.....	32
9. GENNEMGANG AF AFGØRELSER EFTER STYRESIGNALET	39
Arbejdsudleje	39
Ikke arbejdsudleje	39
Genoptagelse af tidligere afgørelser	41
10. HVORFOR VAR DET NØDVENDIGT MED ET STYRESIGNAL?.....	44
Outsourcing ifølge SKAT.....	45
Outsourcing ifølge Styresignalet.....	46
11. ER STYRESIGNALET I STRID MED L195?.....	47
Lovgrundlaget	48
Hvad siger forarbejderne?	49
Fortolkningsbidrag	52
Praksis	54
12. KONKLUSION	57
13. Litteraturliste:	60
Artikler:	60

Love/vejledninger mv.....61

2. SUMMARY

This thesis treats the area of hiring out labour based on the amended Act No 921 of 18 September 2012. The internal Danish legislation was amended in the area of workforce hired as part of reducing social dumping and as an alignment with international practice in the field of hiring out labour.

The concept of hiring out labour was first incorporated into the OECD Model Convention in 1992 and remained largely unchanged until 2010 when the OECD's interpretation of the concept of employer was radically revised.

Due to difficulties of interpretation, SKAT (the Danish Tax Authorities) issued binding instructions in SKM2014.478.SKAT containing specific changes in practice concerning the interpretation of the concept of hiring out labour going forward which were to ensure an even higher level of harmonisation of Danish and international law and to reduce interpretation difficulties.

The thesis analysis the regulatory framework after the amendment and the influence of the binding instructions from SKAT and evaluates as to whether these binding instructions are alignment with the Law.

Based on the analyses of the Tax Authorities' practice before and after the the binding instructions as well as the legislative work on which basis the law was adopted in 2012 the conclusion is that the binding instructions is getting the practice on the right track.

3. INDLEDNING

Arbejdsudlejebegrebet har i de senere år givet anledning til stor debat. Debatten udspringer blandt andet af en lovændring tilbage i september 2012¹. Denne lovændring kom i kølvandet på skattereformens rapport og har været et tiltag for at imødegå "social dumping" og for at skabe mere fair arbejdsvilkår mellem danske og udenlandske virksomheder, der opererer eller driver virksomhed i Danmark.

Formålet med lovændringen var at begrænse udenlandsk arbejdskrafts mulighed for at kunne arbejde i Danmark uden at betale skat².

Allerede da lovforslaget var til høring i august 2012 mødte det kritik fra flere parter, herunder især Dansk Byggeri. Dansk Byggeri mente, at forslaget i høj grad ville skabe tvivl om, hvorvidt et forhold var arbejdsudleje eller en permanent outsourcing, da definitionen heraf heraf ikke var klart afgrænset.

Lovforslaget blev vedtaget med enkelte mindre tilføjelser som Lov nr. 921 af 18. september 2012.

Reglerne har siden skabt meget røre hos de danske virksomheder, da de anses for at være meget restriktive og svære at håndtere i praksis. Revisionsfirmaet Deloitte har bl.a. hævdet, at de nye arbejdsudlejeregler var i strid med dobbeltbeskatningsoverenskomsterne samt, at skattemyndighederne har fortolket den nye regel alt for bredt og dermed uretmæssigt har ramt medarbejdere i udenlandske virksomheder, der har opereret 100% selvstændigt i Danmark.

¹ Lovbekendtgørelse nr. 921 af 18. september 2012 – Lov om ændring af Ligningsloven, Kildeskatteloven og Personskatteloven.

² Aftale om skattereform – juni 2012, side 10

Man kan diskutere, hvorvidt SKAT på den måde har blokeret for udveksling af arbejdsydelse på tværs af landegrænser.

Da både virksomheder og rådgivere har haft svært ved at forstå - og acceptere - reglerne, har dette medført, at SKAT har modtaget rigtig mange bindende svar på dette område, ligesom der har været mange afgørelser vedrørende den praktiske anvendelse af reglerne.

På denne baggrund udsendte SKAT i juni 2014 et styresignal om arbejdsudlejereglerne. I Styresignalet præciseres reglerne fra SKAT's side om, hvornår der er tale om arbejdsudleje.

3.1. Problemformulering

Som nævnt i indledningen blev der tilbage i 2012 indført nye regler for vurderingen af, hvornår der foreligger arbejdsudleje.

Det viste sig, at denne ændring medførte en stor stigning i antallet af bindende svar på området, da der tydeligvis fandtes uklarhed om, hvornår en given tjenesteydelse er omfattet af reglerne om arbejdsudleje.

Denne uklarhed har medført, at SKAT i marts 2014 udsendte et udkast til et nyt styresignal på området³.

Jeg vil i afhandlingen forsøge at belyse, hvornår der foreligger arbejdsudleje, samt hvorfor det har været nødvendigt med et styresignal til at præcisere forståelsen af lovteksten.

³ SKM2014.478.SKAT

I den forbindelse vil jeg gennemgå hvad såvel L195, samt den efterfølgende lov har betydet i praksis.

For at kunne belyse dette, vil jeg gennemgå indholdet af styresignal SKM2014.478.SKAT (Styresignalet) samt vurdere, hvorvidt dette er i konflikt med lovteksten. Jeg vil endvidere komme ind på, hvilken betydning OECDs modeloverenskomst har på dette område, samt hvilke udfordringer der eventuelt opstår som følge heraf.

Endeligt vil jeg undersøge, hvorvidt Styresignalet virker efter hensigten.

3.2. Afgrænsning

Jeg vil i opgaven fokusere på arbejdsudlejebegrebet, som udspringer af Kildeskatteloven (KSL) § 2, stk. 1, nr. 3. Jeg vil tage udgangspunkt i det traditionelle 3 parts forhold mellem en udenlandsk medarbejder, udenlandsk arbejdstager og en dansk arbejdsgiver.

Fokus vil primært være i relation til den fysiske udenlandske arbejdstagere, da problemstillingen vedrørende arbejdsudleje især omhandler den udenlandske arbejdstagers subjektive skattepligt over for Danmark.

Således vil reglerne for, hvornår og hvorvidt der er tale om fuld- eller begrænset skattepligt ikke blive nærmere gennemgået, da arbejdsudlejereglerne således ikke finder anvendelse.

Reglerne om arbejdsudleje finder ikke anvendelse, såfremt den udenlandske virksomhed anses for at have fast driftssted her i landet. Selve begrebet fast

driftssted, vil ikke blive yderligere gennemgået i afhandlingen, men forudsættes at være tilfældet, hvor anført.

Såfremt den udenlandske medarbejder anses for at være omfattet af arbejdsudlejereglerne, vil den danske virksomhed have en indeholdelsespligt, som i opgaven alene er sekundært beskrevet.

OECD's modeloverenskomst med kommentarer vil være udgangspunktet for sammenligningen med dansk ret, da det er denne model, der typisk ligger til grund for de indgåede dobbeltbeskatningsaftaler, og som fortolkning af eksisterende aftaler sker ud fra. De enkelte dobbeltbeskatningsaftaler kan i visse tilfælde dog afvige herfra.

Opgaven begrænses til alene at tage stilling til de i opgaven nævnte afgørelser og bindende svar.

4. HVAD ER ARBEJDSUDLEJE

Når en udenlandsk medarbejder, der har bevaret sit formelle ansættelsesforhold til sin udenlandske arbejdsgiver, udfører arbejde for en dansk virksomhed, foreligger der efter omstændighederne arbejdsudleje, der således medfører skattepligt til Danmark for arbejde udført i Danmark.

KLS § 2, stk. 1, nr. 3, finder anvendelse, hvor udenlandske personer erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i Danmark. Den udenlandske arbejdsgiver skal således have stillet den udenlandske person til rådighed for arbejde udført her i landet for en dansk virksomhed (reel arbejdsgiver), og arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomhedens kerneydelser.

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.

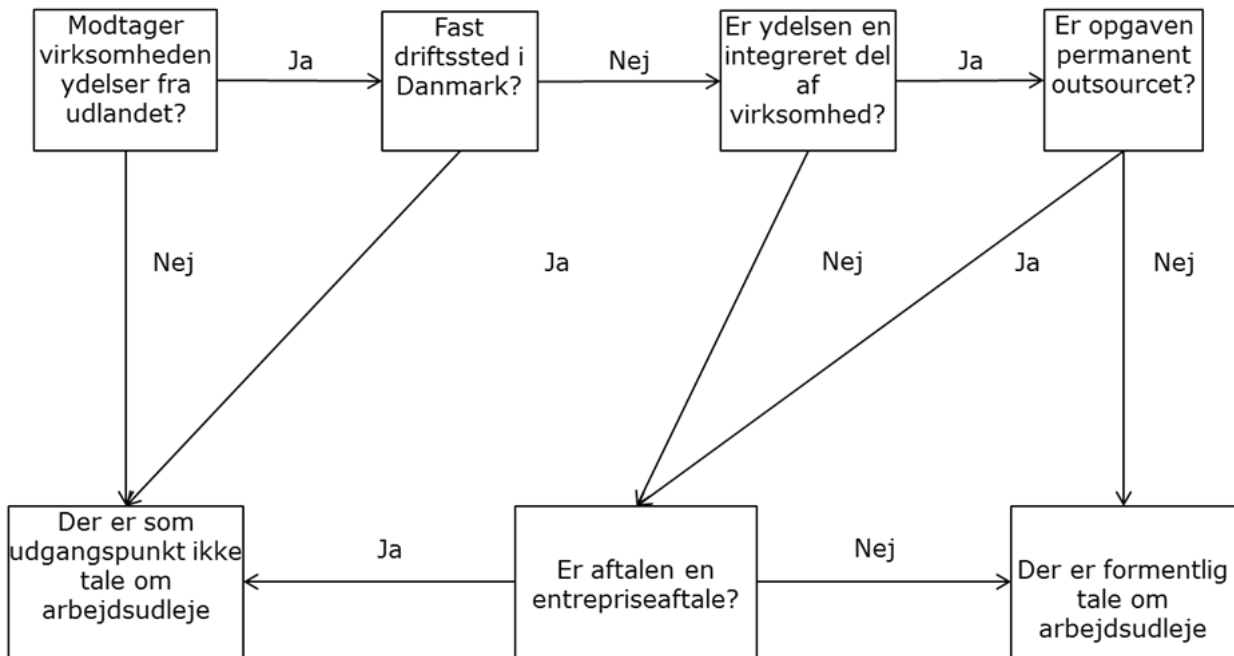
Reglen finder imidlertid ikke anvendelse når

- Arbejdstageren er fuldt skattepligtig til Danmark efter KSL § 1;
- Arbejdstageren er begrænset skattepligtig efter KSL § 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.

Arbejdsudlejereglerne finder ikke anvendelse, når udlejeren er en dansk virksomhed. Dette vil f. eks. omfatte den situation, hvor udlejeren har fast driftssted her i landet. Det er her afgørende, at der foreligger fast driftssted efter interne danske regler i Selskabsloven (SEL) § 2, stk. 1, litra a, eller KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og tillige i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst (DBO) med det land, hvor udlejeren af arbejdskraften er hjemmehørende. I de tilfælde, hvor der ikke er en DBO med det pågældende land, er det de interne danske regler, der er afgørende for vurderingen af, om der foreligger et fast driftssted.

Arbejdsudlejeregerne kan illustreres således:

Vejen til arbejdsudleje



4.1. Hvilke konsekvenser har arbejdsudleje

Den danske virksomhed bliver underlagt en række forpligtigelser, såfremt en udenlandske medarbejder anses for at være omfattet af arbejdsudlejeregerne.

Den danske virksomhed har pligt til at foretage månedlig indberetning og skattetræk (30 % arbejdsudlejerskat og 8 % AM-bidrag) på den udenlandske medarbejder. Derudover skal virksomheden endvidere indsende et særligt skema til SKAT, hvor indkomsten og skatten skal opgøres og angives.

Helt overordnet betyder arbejdsudleje, at den danske virksomheds forpligtigelser indtræder fra dag 1 (der gælder ikke en 183-dages regel).

Når en arbejdstager bliver omfattet af arbejdsudlejeregler, så beskattes denne af alt, hvad der modtages af betaling fra den danske virksomhed, dvs. det er både løn, bonus, skattepligtige goder, diæter, rejse- og befordringsgodtgørelse, som skal beskattes i Danmark.

Som regel betaler den danske virksomhed en samlet entreprisum til den udenlandske virksomhed, hvoraf det kun er en lille del heraf, der udgør selve lønnen til den udenlandske medarbejder. Viser det sig, at der er tale om arbejdsudleje, og kan den danske virksomhed ikke skaffe oplysninger om medarbejderens lønpakke, skal skatten beregnes af den samlede betaling til virksomheden, hvilket kan blive en dyr affære for både medarbejder og virksomhed.

I de tilfælde, hvor SKAT omkvalificerer en entreprisekontrakt til en arbejdsudlejekontrakt, medfører dette, at den danske virksomhed nu anses for at være arbejdsgiver for den udenlandske virksomheds medarbejdere, og således bliver omfattet pligten til at indeholde og afregne A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Den danske virksomhed hæfter derfor for disse beløb overfor SKAT. SKAT har i nogle sager givet virksomheder bøder for ikke at have overholdt deres indberetning- og indeholdelsespligt⁴. Omkvalificeringen betyder endvidere, at den udenlandske medarbejdere nu anses for skattepligtig til Danmark.

⁴ SKM2013.503.BR

Har den udenlandske virksomhed fast driftssted i Danmark, har den danske virksomhed ingen pligt til at indeholde kildeskat af de udenlandske ansattes arbejdsvederlag⁵.

5. LOVGRUNDLAGET

De danske regler om arbejdsudleje blev indført allerede i 1982, og i forarbejderne til den oprindelige lovbestemmelse blev der angivet en række kriterier, der skulle lægges til grund ved afgørelsen af, om der var tale om arbejdsudleje. I modsætning hertil blev begrebet først en del af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst⁶ i 1992, hvor det bliver omtalt i pkt. 8 i kommentarerne til art. 15. Den tidsmæssige forskel i introduktionen af arbejdsudlejebegrebet i henholdsvis dansk lovgivning og i modeoverenskomsten har betydet, at praksis har udviklet sig i to forskellige retninger⁷.

Den danske praksis bevægede sig i retning af, at såfremt arbejdet var beskrevet i en kontrakt og blev udført selvstændigt af den udenlandske virksomhed til en fast pris, blev aftalen i fleste tilfælde anset som entreprise, hvilket betød, at de udenlandske arbejdstagere ikke skulle betale skat til Danmark⁸. Den internationale praksis gik derimod i modsat retning, idet man her kiggede på "substance over form", og således foretog en vurdering af de faktiske omstændigheder frem for parternes kontraktuelle forhold. Dette betød alt andet lige, at der oftere blev statueret arbejdsudleje efter de internationale regler end efter den danske praksis.

⁵ Der henvises til SEL § 2, stk. 1, litra a, KSL § 2, stk. 1, nr. 4 og OECD's modeloverenskomst artikel 5 og kommentarerne hertil.

⁶ Lov nr. 244 af 9. juni 1982

⁷ SR.2013.217 – Anders Nørgaard Laursen

⁸ SR.2013.0171 - Lars Kjærgaard Terkilsen, Arbejdsudleje – integreret del af virksomheden og dobbeltbeskatnings-Overenskomsterne, afsnit 1 "ændringer i KSL"

Arbejdsudlejeskatning af indkomsten bygger på den forudsætning, at den danske virksomhed kan anses for den reelle arbejdsgiver over for den udenlandske arbejdstager, selvom denne har bevaret sit formelle ansættelsesforhold til den udenlandske arbejdsgiver. En vigtig faktor ved vurderingen er, at arbejdet, der udføres skal udgøre en integreret del af den danske virksomhed, dvs. det udførte arbejde skal falde inden for virksomhedens kerneområde, jf. nærmere nedenfor.

Vurderingen af, hvorvidt der er tale om arbejdsudleje, forudsætter derfor en nærmere analyse af de konkrete omstændigheder for det udførte arbejde.

Hjelmen til at beskatte arbejdsudleje, herunder relevante fortolkningsbidrag, fremgår af:

- KSL § 2, stk. 1, nr. 3
- L195 af 14. august 2012
- Lov nr. 921 af 18. september 2012
- Styresignal vedr. transportbranchen (SKM2013.714.SKAT)
- Styresignal vedr. øvrige (SKM2014.478.SKAT)
- Juridisk vejledning afsnit C.F.3.1.4.1
- OECD-kommentarer til art. 15
- Dobbeltbeskatningsoverenskomster
- EU-Domstolen

- Afgørelser, herunder bindende svar

Reglerne om arbejdsudleje gælder ikke såfremt den udenlandske medarbejder anses for at være:

- Fuld skattepligt som følge af bopæl i Danmark,
- Fuld skattepligt som følge af 6 måneders opholdsregel,
- Alm. begrænset skattepligt (ansat af/udstationeret til den danske virksomhed)
- Alm. begrænset skattepligt (ophold på mere end 183 dage inden for 12 måneder)
- Arbejdstageren er udøvende kunstner, musiker, artist eller sportsudøver.

Der findes endvidere særlige regler for transportbranchen.

5.1. Lovændringen i 2012

Som en konsekvens af skattereformen i 2012 fremsatte Folketinget i august 2012 lovforslag L195, hvilket udmøntede sig i Lov nr. 921 af 18. september 2012.

Loven gennemfører en række tiltag for at begrænse social dumping og skabe konkurrencedygtige vilkår for de danske virksomheder i forhold til udlandet⁹.

⁹ Aftale om skattereform – juni 2012, side 9, 5. afsnit

Et af tiltagene var at stramme reglerne for arbejdsudleje, for på den måde at sikre, at arbejde udført i Danmark af udenlandsk arbejdskraft også ville komme til beskatning i Danmark.

For at gennemføre dette foretog Folketinget en ændring af KSL § 2, stk. 1, nr. 3, 1 pkt. Reglerne blev ændret således, at betaling af en udenlandsk medarbejder for arbejde udført her i landet også skulle beskattes her, selvom den udenlandske medarbejder fortsat er ansat af den udenlandske arbejdsgiver, såfremt det udførte arbejdet kunne anses for en integreret del af arbejdet i den danske virksomhed. Af kommentarerne til skattereformen fremgik det i den forbindelse blandt andet, at *"OECD anviser dette princip som grundlæggende for en afgrænsning af de tilfælde, der kan anses som arbejdsudleje"*. På den måde skulle princippet om udvidelse af arbejdsgiverbegrebet sikre, at Danmark i højere grad *"tilnærmer sig internationale standarder for, hvad der skattemæssigt skal anses for arbejdsudleje"*¹⁰.

Hensigten med stramningen af regelsættet skulle ses som led i den internationale fortolkning, som begrebet fortsat skulle fortolkes ud fra¹¹. Derved lagde L195 ifølge parterne op til, at de danske regler skulle ændres for at afspejle udviklingen i international skattepraksis.

Det fremgår af L195, at der i den hidtidige danske praksis havde været lagt vægt på forskellige former for ansvar af den udenlandske virksomhed, og at dette var afgørende for, hvorvidt der skulle ske beskatning efter arbejdsudlejereglerne eller ej. Dette ville man gøre op med, da den form for afledt ansvar over for den danske virksomhed ikke har betydning, hvis

¹⁰ Aftale om skattereform – juni 2012 side 10, 2 afsnit

¹¹ Forarbejderne til skattereformen

opgaven er en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde¹². Ved vurderingen af, om der er tale om arbejdsudleje, skulle der således fremadrettet fokuseres på selve opgavens karakter, dvs. hvad den udenlandske virksomhed med sin udenlandske arbejdskraft helt konkret udførte for den danske virksomhed i praksis og ikke som tidligere foretages en vurdering af selve parternes aftale om fordeling af ansvar, risiko samt fastsættelse af instruktionsbeføjelse.

Med vedtagelsen af L195 kunne en entrepriseaftale nu, hvor det udførte arbejdes karakter ansås som en integreret del af den danske virksomhed, give anledning til beskatning som arbejdsudleje, selvom selve aftalens indhold i forhold til ansvar, risiko og instruktionsbeføjelse pegede i en anden retning.

Før vedtagelsen af L195 blev en udenlandsk arbejdstager betragtet som begrænset skattepligtig jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 3, i de tilfælde, hvor denne *"erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet"*. Denne formulering ændrede man til, at den udenlandske arbejdstager blev begrænset skattepligtig til Danmark, når denne *"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"*.

Det nye kriterium *"en integreret del af virksomheden"* har vist sig at være af stor betydning for SKAT's sondring mellem arbejdsudleje, entreprise og outsourcing. Hvis man kigger i forarbejderne til loven, så specificeres det

¹² Lovforslag L195, afsnit 4.4.2, 4 afsnit

her, at der er tale om en integreret del af virksomheden, når arbejdet udgør en af virksomhedens kerneydelser samt, når arbejdet udøves som et naturligt led i en virksomheds drift, herunder bl.a. bogholderi, rengøring eller kantinedrift. Denne ordlyd spænder dermed vidt.

5.2. Outsourcing

Outsourcing er yderst relevant ved vurderingen af, hvorvidt der er tale om arbejdsudleje, idet en arbejdsopgave, der anses for at være permanent outsourcet, ikke bliver ramt af arbejdsudlejereglerne. Årsagen hertil er, at en opgave, som er permanent outsourcet, ikke anses for at udgøre en integreret del af virksomheden.

Ved outsourcing menes de situationer, hvor en virksomhed vælger at købe sig til ekstern håndtering af områder eller funktioner i virksomheden. Virksomheden vælger altså at udskille nogle interne aktiviteter i virksomheden til en ekstern leverandør.

Der er i forarbejderne til L195 opstillet en række kriterier, der skal indgå i vurderingen af, hvornår en opgave anses for at være permanent outsourcet¹³. Kriterierne er relevante at inddrage, såfremt der opstår tvivl om, hvorvidt ydelserne i tilstrækkelig grad er udskilt fra den danske virksomheds forretningsområde.

De opstillede kriterier vedrører primært, hvem der har det reelle ansvar, hvem der bærer risikoen samt hvem der har den egentlige instruktionsbeføjelse. Det fremgår imidlertid af L195, at kriterierne ikke i sig

¹³ Bemærkninger til lovforslag L195 - til § 2, til nr. 1

selv er afgørende for vurderingen af, hvorvidt der skattemæssigt er tale om arbejdsudleje eller ej, men at de *kan* inddrages i den samlede vurdering af, hvorvidt der er tale om outsourcing.

I forbindelse med Folketingets behandling af lovforslaget, gav netop dette punkt anledning til en del spørgsmål, og Skatteministeren blev under behandlingen blandt andet bedt om at uddybe sin holdning til afgrænsningen mellem arbejdsudleje og outsourcing ved brug af underleverandører. I sit svar fokuserede ministeren alene på hvilken funktion, der blev udført, samt om denne udgjorde en integreret del af virksomheden. Derimod blev de opstillede kriterier ikke inddraget ved vurderingen af, om der var tale om outsourcing, som dette ellers fremgår af forarbejderne. Ministeren antydede dermed, at alene det faktum, at opgavens aktivitet anses for at være integreret i den hvervgivende virksomhed, vil medføre, at de opstillede kriterier er uden relevans i praksis¹⁴ ud fra en "allerede fordi" anskuelse.

6. SKAT'S PRAKSIS EFTER L195

SKAT anlagde en meget bred fortolkning af arbejdsudleje begrebet efter lovændringen i 2012, og praksis viser at, der har været en tendens til at statuere arbejdsudleje, så snart en udenlandske virksomhed arbejdede sammen med en dansk virksomhed inden for samme forretningsområde som den danske virksomheds forretningsområde.

Det vil blive belyst nærmere ved gennemgang af afgørelser fra Skatterådet nedenfor.

¹⁴ Hørringsskema – spg. Nr. 2845

7. AFGØRELSER FØR STYRESIGNALET

Jeg vil nedenfor gennemgå en række afgørelser afsagt af Skatterådet i perioden 2013 – 2015, for at belyse praksis på området.

Der er afsagt rigtig mange afgørelser på kort tid, hvorfor alene nogle udvalgte afgørelser bliver gennemgået.

7.1. Afgørelser hvor der statueres arbejdsudleje - integreret virksomhed/dansk virksomhed reel arbejdsgiver

SKM.2007.232.SR - Rekruttering af konsulenter

En dansk virksomhed rekrutterer konsulenter fra udlandet til en dansk virksomhed. Da den danske rekrutteringsvirksomhed ikke selv råder over konsulenterne, findes de ved at indgå en underleverandøraftale med en udenlandsk konsulentvirksomhed om levering af konsulenter, som kan imødekomme kravene fra den pågældende danske virksomhed. Konsulenterne er fortsat ansat hos den udenlandske konsulentvirksomhed.

Skatterådet lagde vægt på, at både spørgeren og den udenlandske konsulentvirksomhed drev virksomhed med rekruttering, men at der ikke var tale om, at disse virksomheder drev virksomhed inden for konsulenternes fagområder, og det var ikke disse parter, der skulle fuldføre konkrete opgaver eller projekter hos den danske virksomhed. Konsulenterne blev stillet til rådighed med henblik på at udføre arbejde inden for deres fagområde som led i den danske virksomheds forretning. Det fremgik i øvrigt, at indsatsen blev betalt efter timeforbrug, og konsulenterne skulle registrere deres tidsforbrug i den danske virksomheds interne tidsregistreringssystem, ligesom denne virksomhed ifølge aftale skulle stille kontorfaciliteter og udstyr til rådighed.

Der var derfor tale om arbejdsudleje.

SKM2013.158.SR - Byggebranchen

En dansk tømrervirksomhed benytter udenlandske underentreprenører til at udføre delentrepriser. Delentreprisen er f. eks. en loftentreprise, tagentreprise og betonentreprise. Tømrervirksomheden besad ikke selv de fornødne kompetencer/ressourcer inden for de konkrete entrepriser, hvor de anvendte den udenlandske arbejdskraft. Af samme årsag blev delentrepriser af ovennævnte karakter også altid outsourcet.

Det var både SKATs og Skatterådets klare opfattelse, at der ud fra det fremlagte var tale om, at delentrepriserne udgjorde en integreret del af tømrervirksomheden. De lagde bl.a. vægt på, at spørger havde indgået en samarbejdsaftale med den danske hovedentreprenør vedrørende hele tømrerentreprisen og, at der i denne indgik både tagentreprise, loftentreprise og betonentreprise.

SKAT lagde endvidere vægt på, at spørgeren selv besluttede, hvordan de forskellige entrepriser skulle løses, opgave for opgave, og de udenlandske arbejdere udførte deres arbejde på få dage. Dermed gjorde SKAT gældende at der ikke, at der var tale om en permanent outsourcet entreprisopgaver

Der var derfor tale om arbejdsudleje.

SKM2013.206.SR - Byggebranchen

En dansk service- og montagevirksomhed anmodede om bindende svar på, hvorvidt der forelå arbejdsudleje, såfremt de benyttede udenlandske underleverandører i forbindelse med en større underentreprise.

Der var tale om en virksomhed som alene havde 3 ansatte og dermed ikke havde den fornødne kapacitet til selv at udføre visse delopgaver. Ingen af de 3 ansatte udførte arbejde på projekterne og spørger gjorde på den baggrund gældende, at arbejdet ikke kunne anses som en integreret del af virksomheden.

Spørger sørgede for at hver opgave var nøje afgrænsede del-opgaver med fast pris, og det var underleverandørens der havde ansvaret for at stille med kvalificeret mandskab, materialer, værktøj mv. Det var endvidere underleverandøren selv, der bar ansvaret for opgaven herunder for, at der blev leveret til tiden. Efter aftalens indgåelse var spørger ikke længere indblandet i opgaven.

Skatterådet anvendte i deres vurdering samme fremgangsmåde som ved SKM2013.158.SR ovenfor.

Skatterådet konstaterede i sin begrundelse, at spørgers kerneydelser bestod i servicering og montage inden for industriområdet og, at den udenlandske underleverandør leverede arbejdskraft til specifikke del-opgaver. Arbejdet udgjorde dermed en integreret del af spørgers virksomhed. De lagde endvidere – igen – vægt på at det blev besluttet fra opgave til opgave, hvorvidt den skulle uddelegeres, og Skatterådet mente dermed ikke, at der var tale om permanent outsourcing/udskilt aktivitet til anden virksomhed.

Der var derfor tale om arbejdsudleje.

SKM2013.381.SR - Konsulentvirksomhed

En dansk konsulentvirksomhed spurgte til, hvorvidt køb af konsulenttydelser fra udlandet kunne anses som værende entrepris frem for arbejdsudleje.

Der var tale om konsulentydelse som leveredes som projekter, og et samlet projekt kunne typisk opdeles i flere delprojekter. I nogle tilfælde var spørger eneleverandør og i andre tilfælde leverede han i samarbejde med andre konsulentvirksomheder, herunder virksomheder i udlandet. Dette afhang af typen og spændvidden af leverancen.

Spørger gjorde i sin argumentation gældende, at der var tale om en specificeret konsulentydelse, hvor underleverandøren bar selvstændigt ansvar for opgavens udførelse samt det økonomisk ansvar overfor spørgeren. Derudover udøvedes ledelsen af medarbejderne udelukkende af den udenlandske leverandør, der tillige havde det fulde medarbejder- og arbejdsansvar.

Skatterådet henviste i sit bindende svar til eksempel 6 fra lovforarbejderne, og konstaterede, at det faktum, at de udenlandske virksomheder købte tjenesteydelser, der indgik i den danske spørgers omsætningsled gjorde, at arten af tjenesteydelser kunne anses som værende en integreret del af spørgers virksomhed.

Skatterådet henviste i deres afgørelse til SKM2013.206.SR (ovenfor) som i lighed med denne ikke havde egne ansatte/ressourcer/kompetence i sin virksomhed til at levere de solgte tjenesteydelser, hvor udfaldet blev, at der var tale om arbejdsudleje.

Skatterådet mente ikke, at opgaven kunne anses som værende outsourcet på permanent basis med den begrundelse, at spørger besluttede, hvorvidt der skulle anvendes underleverandør fra gang til gang.

Der var derfor tale om arbejdsudleje.

SKM2013.381.SR - Konsulentvirksomhed

En dansk konsulentvirksomhed spurgte til, hvorvidt køb af konsulenttydelser fra udlandet kunne anses som værende entrepris frem for arbejdsudleje. Der var tale om konsulenttydelser som leveredes som projekter, og et samlet projekt kunne typisk opdeles i flere delprojekter. I nogle tilfælde var spørger eneleverandør og i andre tilfælde leverede han i samarbejde med andre konsulentvirksomheder, herunder virksomheder i udlandet. Dette afhang af typen og spændvidden af leverancen.

Spørger gjorde i sin argumentation gældende, at der var tale om en specificeret konsulenttydelse, hvor underleverandøren bar selvstændigt ansvar for opgavens udførelse samt det økonomisk ansvar overfor spørgeren. Derudover udøvedes ledelsen af medarbejderne udelukkende af den udenlandske leverandør, der tillige havde det fulde medarbejder- og arbejdsansvar.

Skatterådet henviste i sit bindende svar til eksempel 6 fra lovforarbejderne, og konstaterede, at det faktum, at de udenlandske virksomheder købte tjenesteydelser, der indgik i den danske spørgers omsætningsled gjorde, at arten af tjenesteydelser kunne anses som værende en integreret del af spørgers virksomhed.

Skatterådet henviste i deres afgørelse til SKM2013.206.SR (ovenfor) som i lighed med denne ikke havde egne ansatte/ressourcer/kompetence i sin virksomhed til at levere de solgte tjenesteydelser, og hvor udfaldet blev, at der var tale om arbejdsudleje.

Skatterådet mente ikke, at opgaven kunne anses som værende outsourcet på permanent basis med den begrundelse, at spørger besluttede, hvorvidt der skulle anvendes underleverandør fra gang til gang.

Der var derfor tale om arbejdsudleje.

SKM2013.402.SR - Byggebranchen

En dansk virksomhed, der varetog alt fra modtagelse, opbevaring, pakning og i sidste ende selve omdelingen til udvalgte husstande, ville også tilbyde onlineydelse til deres kunder. Foruden egne ansatte anvendte virksomheden også en række underleverandører til hustandsomdelingen. Underleverandørerne blev booket på de ruter, som på grund af manglende ressourcer, ikke kunne varetages af spørgers egne omdelere. Ruterne og behov for assistance varierede fra uge til uge, men periode, betingelser og ruter aftaltes på forhånd med underleverandørerne.

Aftalerne med underleverandørerne var kendetegnet ved, at de var indgået til en fast afregningsats og underleverandørerne havde ansvaret for, at omdelingen levede op til de aftalte kvalitetskrav.

Skatterådet begrundede deres afgørelse med, at hustandsomdeling var en kerneopgave i virksomheden, og dermed en integreret del af dennes forretningsområde. De lagde endvidere vægt på, at virksomheden kun uddelegerede de opgaver, der ikke var ressourcer til at løse.

Skatterådet fandt ikke, at opgaven overgik til en bestemt underleverandør på mere permanent basis, og arbejdet ansås fortsat at være en integreret del af spørgers virksomhed.

Der var derfor tale om arbejdsudleje.

SKM2013.432.SR - Konsulentvirksomhed

En dansk virksomhed, der opererede inden for it-konsulentarbejde, solgte en større SAP løsning. Idet virksomheden ikke selv besad de nødvendige kompetencer til at løse opgaven, anvendte de et belgisk selskab til at løse opgaven.

Da der var tale om opgaver indenfor "samme område" anså Skatterådet arten af tjenesteydelsen som værende en integreret del af virksomheden. De mente dermed ikke at der var sket outsourcing på permanent basis.

Der var derfor tale om arbejdsudleje.

SKM2013.721.SR - Byggebranchen

Der var tale om en virksomhed, der markedsførte og solgte facadeisolering. Spørger havde hele tiden outsourcet facadeisoleringen, da han ikke havde haft medarbejdere der besad den nødvendige ekspertise til facadeisoleringssystemet, da det adskilte sig betydeligt fra øvrige isoleringsopgaver, som spørger udførte.

Spørger havde anvendt samme underentreprenør til alle opgaverne (Underentreprenør 1), der havde stor erfaring med facadeisoleringssystemer, til udførelse af facadeisolering i blandt andet Danmark, dog uden at der var indgået nogen form for eksklusivaftale mellem parterne.

Spørger overvejede nu at få endnu en underentreprenør (Underentreprenør 2) til at udføre samme særlige facadeisoleringssystem, som

Underentreprenør 1 udførte. Underentreprenør 2 ville få tildelt opgaverne ad hoc fra entreprise til entreprise. Spørger ville heller ikke med Underentreprenør 2 indgå nogen eksklusiv aftale, men ønskede dog at have faste samarbejdspartnere til udførelse af facadeisoleringsarbejderne. Det var ikke udelukket, at spørger i en given periode udelukkende ville anvende Underentreprenør 2 frem for Underentreprenør 1 til facadeisolering.

Skatterådet var af den opfattelse at, at underentreprenørerne som udgangspunkt udførte opgaver, der indgik i de kerneydelser, som spørger leverede til sine kunder, og de udgjorde dermed som udgangspunkt en integreret del af spørgers virksomhed. Dette gjaldt uanset, at spørger ikke selv udførte denne type isoleringsarbejder, og ej heller havde ansatte med de nødvendige kompetencer. Skatterådet henviste bl.a. til SKM2013.206.SR (nævnt ovenfor).

Skatterådet nåede imidlertid til den konklusion, at den konkrete opgave ansås for at være outsourcet på mere permanent basis for så vidt angår Underentreprenør 1. De lagde i den forbindelse særligt vægt på, at spørger siden 2011 udelukkende havde anvendt Underentreprenør 1 til at udføre den særlige type isoleringsarbejder. Endvidere fandt Skatterådet det afgørende for vurderingen, at Underentreprenør 1's facadeisoleringsydelser var individualiserede og klart afgrænset fra de isoleringsydelser, som spørger selv udførte eller fik udført af andre underentreprenører.

Skatterådet henviser i sin afgørelse til SKM2013.373.SR og SKM2013.514.SR, og slutter modsætningsvist heraf.

I fald spørger med fremadrettet virkning ønskede at benytte Underentreprenør 2 i stedet for eller som supplement til Underentreprenør 1

til udførelse af den pågældende facadeisolering, var det imidlertid Skatterådets opfattelse, at spørger ikke længere kunne anses for at have outsourcet den konkrete opgave på en mere permanent basis til Underentreprenør 1, og facadeisoleringsopgaverne ville fremadrettet således ikke kunne anses for at være outsourcet på mere permanent basis til Underentreprenør 2.

Der ville derfor være tale om arbejdsudleje ved anvendelse af Underentreprenør 2.

SKM2013.722SR - Installation

Et selskabet beskæftigede sig med alle former for elinstallationer i hele Danmark. Selskabet markedsførte sig inden for elevatoranlæg, liftanlæg, aircondition, tyverialarmer, EDB installation, PLC-styringer og kraner. Herudover var selskabet ved at introducere løsninger inden for rulletrapper. Selskabet påtænkte at få udenlandske virksomheder til at stå for den samlede opsætning og installation af dels elevatoranlæg og dels rulletrapper. Selskabet havde 3 medarbejdere ansat med de fornødne kompetencer til at opsætte og installere elevatoranlæg, og selskabet havde tidligere selv stået for opsætning og installation af elevatoranlæg.

Selskabet ønskede derfor at hyre henholdsvis et engelsk firma til opsætning og installation af elevatorer, samt et spansk firma til opsætning og installation af rulletrapper. Begge ydelser skulle udføres hos selskabets kunder i Danmark.

Skatterådet anså opgaverne for at udgøre en integreret del af spørgers virksomhed, hvilket de begrundede med, at disse indgår i spørgers

kerneydelse til kunderne, samt med, at spørger selv udfører levering, opsætning og installation af elevatoranlæg, og disse ydelser derfor ikke kunne anses for outsourcet på permanent basis.

Der er derfor tale om arbejdsudleje.

SKM2013.743.SR - Byggebranchen

En dansk byggevirksomhed, som hovedsagligt bygger parcelhuse og rækkehuse på entreprisekontrakter, benyttede sig af faste underleverandører til udførelse af malerentrepriserne og spørger til hvorvidt en malerentreprise i 3 forskellige situationer ikke ville være omfattet af arbejdsudleje. I de tre situationer leverede den udenlandske virksomhed medarbejdere, materialer samt arbejdsredskaber, hvor mængden af arbejdsredskaber var den varierende faktor i de enkelte situationer.

Spørger drev en byggevirksomhed, der hovedsagligt byggede parcelhuse og rækkehuse på entreprisekontrakter. Virksomheden benyttede sig i meget stor udstrækning af faste underentreprenører. Virksomheden beskæftigede således kun selv murere, smede og byggeledere samt administrativt personale.

Støbearbejde, tømrerarbejde, elinstallationer og malerarbejde udførtes af faste underleverandører. Til udførelse af malerentrepriserne benyttedes både et dansk og et tysk malerfirma. Virksomheden havde således ikke og havde aldrig haft ansat malere.

Skatterådet anså malerarbejdet som værende en integreret del af byggevirksomheden. Skatterådet henviste bl.a. igen i denne afgørelse til SKM2013.206.SR (nævnt ovenfor), og fandt ligeledes ikke i dette tilfælde, at

der var tale om en permanent outsourcing, idet opgaverne blev udlagt til forskellige underleverandører fra opgave til opgave.

Der var derfor tale om arbejdsudleje.

Det går igen i størstedelen af afgørelserne, at SKAT ved deres vurderingen af, hvorvidt der er tale om en integreret del af virksomheden ikke ses nærmere på de supplerende kriterier¹⁵, hvilket må anses for at være i tråd med Skatteministerens svar under Folketingets behandlingen af L195, jf. ovenfor.

6.2 Afgørelser hvor der ikke statueres arbejdsudleje - outsourcing

SKM2013.373.SR – Byggebranchen

En dansk virksomhed, der drev totalentreprenørfirma, beskæftigede sig med opførelse og projektering inden for bygge- og anlægsopgaver. Spørger anvendte i deres egenskab af totalentreprenører tillige en række underleverandører - både danske og udenlandske - i forbindelse med bygge- og anlægsopgaver.

Spørger havde igennem de seneste 5-6 år kontinuerligt outsourcet særlige støbningsopgaver til en fast underleverandøren. Underleverandøren var specialister i særlige støbningsopgaver ved brug af særlige teknikker og pumpemaskiner.

¹⁵ For flere afgørelser, hvor der er tale om arbejdsudleje se bl.a. - SKM2013.450.SR, SKM2013.479.SR, SKM2013.514.SR, SKM2013.721.SR, SKM2013.722.SR, SKM2013.783.SR, SKM2013.784.SR, SKM2014.40.SR og hvor der ikke er tale om arbejdsudleje se - SKM2013.32.SR, SKM2013.251.SR, SKM2013.433.SR, SKM2013.450.SR, SKM2013.600.SR, SKM2013.611.SR, SKM2013.718.SR, SKM2014.195.SR, SKM2014.240.SR, SKM2014.351.SR, SKM2014.352.SR

Skatterådet fandt, at den udenlandske underleverandørs arbejde indgik som en integreret del af den danske virksomhed. De mente dog samtidigt, at opgaven var outsourcet på permanent basis, da virksomheden udelukkende havde anvendt den samme leverandør igennem en længere periode. Det havde endvidere betydning for afgørelsen, at underleverandørens ydelser var individualiserede og klart afgrænset fra de ydelser, som den danske virksomhed selv udførte, eller fik andre til at udføre.

Der er derfor ikke tale om arbejdsudleje.

SKM2013.721.SR - Byggebranchen

Der var tale om et dansk isoleringsselskabs anvendelse af en udenlandsk underentreprenør til facadeisolering. Den danske virksomhed rådede ikke selv over medarbejdere, der havde den nødvendige kompetence til udførelse af det avancerede facadeisoleringssystem. Yderligere var disse kompetencer endnu ikke en del af den håndværksmæssige uddannelse i Danmark, og spørger havde blandt andet af den årsag udelukkende benyttet den udenlandske underleverandør i flere år.

Skatterådet slog fast, at selve isoleringsarbejdet, på trods af egne manglende kompetencer, udgjorde en integreret del af det danske selskabs kerneydelse. De fandt dog samtidig, at opgaven var tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed og vurderede dermed at den var permanent outsourcet.

Der var derfor ikke tale om arbejdsudleje.

SKM2013.914.SR - Byggebranchen

En dansk totalentreprenør anvendte en fast underleverandør til særlige individualiserede støbningsopgaver. Den danske virksomhed havde anvendt den samme underleverandør i flere år.

På lige fod med de to ovenstående afgørelser vurderede Skatterådet, at selve støbningsopgaven indgik i den danske totalentreprenørs kerneydelser som totalentreprenør, hvorfor arbejdet kunne anses som udgørende en integreret del af virksomheden. De vurderede dog ligeledes, at der var tale om en permanent udskilt opgave, da den danske totalentreprenør over en længere periode udelukkende havde anvendt den samme underleverandør til at udføre de særlige støbningsopgaver, som i øvrigt var klart individualiserede og afgrænset fra de ydelser, den danske totalentreprenør normalt udførte eller fik andre underleverandører til at udføre.

Der var derfor ikke tale om arbejdsudleje.

Det går igen i alle afgørelserne, at Skatterådets begrundelse for outsourcing alene bygger på få af de i forarbejderne nævnte kriterier i den samlede vurdering af, hvorvidt noget anses for outsourcet eller ej. Det indgår f. eks. ikke i vurderingerne, hvem der bærer ansvaret, hvem der har risikoen eller besidder instruktionsbeføjelserne mv.

Med udgangspunkt i de ovenfor gennemgåede afgørelse fra Skatterådet kan det anføres, at der som helt overordnet udgangspunkt alene lægges vægt på, hvorvidt der er tale om anvendelse af en eneleverandør til en klart afgrænset og individualiseret opgave¹⁶. Findes dette at være tilfældet, er der

¹⁶ Se ydermere - SKM2013.479.SR, SKM2013.702.SR, SKM2013.721.SR, SKM2013.914.SR og udskilt til anden virksomhed SKM2014.161.SR, SKM2014.169.SR, SKM2014.172.SR, SKM2014.225.SR, SKM2014.348.SR, SKM2014.401.SR, SKM2014.421.SR, SKM2014.681.SR og SKM2014.691.SR

tale om outsourcing, der er undtaget skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, nr. 3. Er en opgave derimod varetaget af flere underleverandører, er der tale om arbejdsudleje.

8. STYRESIGNALET SKM2014.478.SKAT

Arbejdsudlejereglerne gælder inden for alle brancher.

De danske regler om arbejdsudleje følger OECD's kommentarer vedrørende lønindkomst¹⁷.

Afgørelsen af, hvorvidt der foreligger arbejdsudleje, foretages ud fra en række generelle skatteretlige principper, herunder hvem der skal anses for arbejdsgiver, jf. bestemmelsen i OECD's modeloverenskomst.

Arbejdsudlejereglerne omfatter også virksomheder, der indgår i en koncern, men beskatning finder imidlertid ikke sted i en række situationer.

Det er ikke længere udgangspunktet, at der foreligger arbejdsudleje udelukkende under hensyn til, at udenlandske virksomheders medarbejdere arbejder inden for en dansk virksomheds forretningsområde (kerneydelse).

Hvor forholdene omkring ansvar og økonomisk risiko peger i retning af, at den danske virksomhed er den reelle arbejdsgiver, kan det være relevant at inddrage følgende kriterier:

- hvem der har retten til at instruere personen om, hvordan arbejdet skal udføres;

¹⁷ Kommentarerne til art. 15 i OECD's modeloverenskomst, pkt. 8-8.28

- hvem der kontrollerer og har ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres;
- hvorvidt den formelle arbejdsgiver har afkrævet den virksomhed, som tjenesteydelsen leveres til, vederlaget til personen, direkte;
- hvem der stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for personen;
- hvem der bestemmer antallet af personer, der skal udføre arbejdet, og deres kvalifikationer.
- hvem der 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 der har retten til at pålægge personen sanktioner, der er relateret til arbejdet, samt
- hvem der bestemmer personens arbejdstider og ferier?

Ifølge Styresignalet vil SKAT fremover i højere grad anerkende, at virksomheder i større udstrækning og, 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, hvorefter der er tale om arbejdsudleje, eller om arbejdet udføres af en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed, der falder uden for.

Det fremgår endvidere af Styresignalet, at vurderingen af hvorvidt der foreligger arbejdsudleje, sker ud fra nogle generelle skatteretlige principper (se ovenfor), og at arbejdsudlejereglerne bygger på en "substance over form"- vurdering¹⁸. Vurderingen skal derfor foretages ud fra, hvem der er den reelle arbejdsgiver, baseret på en samlet vurdering af ovenstående principper. Det er således ikke længere tilstrækkeligt, at der er indgået en kontrakt, hvor den udenlandske arbejdsgiver formelt opfylder betingelserne for selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis arbejdets karakter medfører, at der reelt ikke er noget væsentligt indhold i de forpligtelser.

Ud fra Styresignalet er den udenlandske arbejdstager ikke omfattet af arbejdsudleje, når arbejdet:

- ikke er integreret i virksomhedens forretningsområde, eller
- er tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed

SKAT kommer i dag med to overordnede eksempler på, hvornår der er tale om en integreret del af en virksomhed eller ej.

1. 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.
2. Får en hovedentreprenørvirksomhed, der har til formål at opføre huse, udført byggearbejde i form af murer-, tømrer og el-arbejdet af

¹⁸¹⁸ SKM2014.478 – afsnit 4 (arbejdsudlejevurdering)

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

Der skal, som det fremgår af Styresignalet, derefter foretages en konkret vurdering af, om hvorvidt den udenlandsk medarbejder anses som arbejdsudlejet til en dansk virksomhed, eller om arbejdet udføres af en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed.

Vurderingen skal foretages ud fra de ovennævnte supplerende kriterier.

De nævnte supplerende kriterier er i sig selv ikke afgørende for udfaldet, ligesom de også kan have forskellige betydninger i de enkelte situationer. Kriteriet om hvorvidt den danske virksomhed direkte eller indirekte fører tilsyn med, leder eller kontrollerer den måde, hvorpå tjenesteydelserne udføres, må dog tillægges stor værdi ved vurderingen.

Det fremhæves i Styresignalet endvidere, at såfremt arbejdet ikke skal faktureres til den danske virksomhed efter normale forretningsmæssige og transfer pricing principper (herunder et dansk fast driftssted), så kan den ansatte ikke anses for at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet, da arbejdsudleje må forudsætte, at den danske virksomhed skal betale for ydelsen¹⁹.

SKAT kommer i Styresignalet med en række eksempler, hvor der sker en samlet gennemgang af de supplerende kriterier:

1. En dansk gartnerivirksomhed X laver en kontrakt med den udenlandske virksomhed Y om at plukke X's agurker. Y stiller selv en arbejdsleder,

¹⁹ SR.2014.0216 – Af Anders Nørgaard Laursen

grøntsags kasser og medarbejdere til rådighed. Y indgår en aftale med X om at plukke 2.000 kg agurker.

Henset til arbejdsydelsens meget enkle karakter kan det synes teoretisk at vurdere, om virksomhed Y påtager sig et reelt ansvar eller løber nogen økonomisk risiko i forhold til det udførte arbejde. Eventuelle klausuler om fradrag i betalingen for fejl og mangler opvejer som udgangspunkt ikke, at det er frugtavlern, der løber den økonomiske risiko i forbindelse driften af sin virksomhed. Derudover er det som udgangspunkt ikke alle kriterierne, der bør tillægges samme vægt som ved mere specialiseret arbejde. Eksempelvis anses behovet for løbende instruktion, vejledning og kontrol for at være begrænset for denne type arbejde. Tilsvarende vil retten til at udvælge de rette personer og deres kvalifikationer have begrænset betydning. Det forhold, at Y formelt har disse rettigheder bør derfor ikke i det konkrete tilfælde tillægges vægt ved bedømmelsen. Tværtimod er det i højere grad den danske virksomheds beslutninger om kvalitet, tidspunkt for afsætning mv., der må anses for styrende for medarbejdernes arbejde, herunder arbejdstider og -tilrettelæggelse.

Herudover må det forhold, at Y har stillet arbejdsredskaber til rådighed i form af grønssags kasser heller ikke tillægges så stor vægt, som i andre situationer, hvor der er tale om mere specialiserede arbejdsredskaber-/maskiner.

Tilsvarende bør kriteriet om, hvem der bestemmer personens arbejdstider og ferier, heller ikke tillægges samme vægt ved sæsonarbejde som ved fuldtidsansættelse.

En samlet vurdering i dette eksempel vil føre til, at der foreligger arbejdsudleje.

2. Et dansk gulvfirma X leverer gulvbelægningsydelser. X monterer selv gulvoverflader af linoleum og træ. X anvender en underentreprenør Y til at foretage støbning af undergulve af cementslidlag. Støbning af cementslidlag kræver særlig uddannelse og kompetencer. Endvidere skal der anvendes særligt materiel. Af vederlaget til Y udgør ca. 50 pct. betaling for brug af materiel og materialer. Y har ansvaret for arbejdet og dets kvalitet og hæfter for eventuelle fejl og mangler.

I dette tilfælde kan Y's ydelser anses for afgrænset og individualiseret i forhold til X' ydelser. Endvidere bærer Y et selvstændigt ansvar for kvaliteten af det udførte arbejde. Det udførte arbejde sker uden vejledning og instruktion fra X. Endvidere medfører vederlagets sammensætning, at Y påtager sig en økonomisk risiko i forbindelse med sit arbejde for X, og en ikke uvæsentlig del af vederlaget udgør betaling materiel og materialer.

En samlet vurdering i dette eksempel vil føre til, at arbejdet er udført som selvstændig erhvervsvirksomhed.

3. En dansk myndighed indgår aftale med et dansk byggefirma om at opføre en stor kulturinstitution. Byggearbejdet er så omfattende, at det danske byggefirma indgår aftale med en udenlandsk byggevirksomhed om at udføre dele af byggeriet. I forbindelse med byggeriet aftales det løbende, hvilke opgaver medarbejderne i det udenlandske byggefirma skal stå for, og der afregnes i forhold til det antal timer, som medarbejderne i det

udenlandske firma erlægger i forhold til arbejdet. Det danske firma står for indkøb af de materialer, der anvendes til byggeriet.

En samlet vurdering i dette tilfælde vil føre til, at arbejdet er udført som arbejdsudleje. Der henses til, at den udenlandske virksomheds ydelser ikke på forhånd er klart afgrænsede og individualiserede, hvorved der ikke kan placeres et selvstændigt ansvar. Den danske byggevirksomhed kan endvidere løbende anviser det arbejde, der ønskes udført. Det sker i realiteten på samme måde, som den danske virksomhed leder og fordeler arbejdet for egne medarbejdere. Den danske virksomhed har på denne måde bevaret den fulde styring af byggeriet.

4. En dansk byggevirksomhed skal opføre et byggeri med krævende konstruktioner. Det får derfor i 5 måneder tilført en ingeniør fra et udenlandsk byggefirma, der har stor ekspertise vedrørende opførelsen af netop denne type byggeri. Ingeniøren tilknyttes byggeriet som vejleder og rådgiver til den danske virksomheds byggeledere. Afregning sker under hensyn til den tid, som ingeniøren anvender på projektet.

En samlet vurdering i dette tilfælde vil føre til, at ingeniørens tjenesteydelser er omfattet af reglerne om arbejdsudleje. Der henses til, at ingeniøren reelt arbejder for den danske virksomhed på samme måde, som en ansat ingeniør med samme kompetencer ville gøre det. Ingeniøren udfører ikke en opgave, der er udskilt til en selvstændig udenlandsk virksomhed²⁰.

²⁰ SKM2013.478 - Eksempler til illustration af en samlet gennemgang af de supplerende kriterier

Der fremgår flere eksempler i Styresignalet, som går på hver enkelt af de supplerende kriterier. Disse vil jeg ikke gå nærmere ind i her.

9. GENNEMGANG AF AFGØRELSER EFTER STYRESIGNALET

9.1. Arbejdsudleje

SKM2014.42.SR – Installation

Afgørelsen vedrører et polsk indregistreret selskab som drev en el-installationsvirksomhed og el-tavlemontage. Virksomheden havde specialiseret sig i arbejde som underleverandør af ydelser i hele Europa og havde således også kunder i hele Europa. Selskabet havde gennem flere år udført entreprisarbejde for danske el-installatørvirksomheder.

Virksomheden skulle udføre et helt projekt med egne medarbejdere og under egen ledelse, ansvar, økonomi mv. Spørger skulle levere håndværktøj og sikkerhedsudstyr til udførelse af arbejdet. Komponenter og andet el-materiale skulle spørger ikke stå for.

Der er derfor tale om arbejdsudleje

9.2. Ikke arbejdsudleje

SKM2013.678.SR - Bygge- og anlægsbranchen

En dansk virksomhed udførte bygge- og anlægsopgaver til bygningsværker, infrastruktur-projekter mv., herunder anlæg som broer. Den udenlandske virksomhed udførte løfte- og monteringsopgaver, som krævede specialbyggede modultårne med indbygget donkraft samt specialuddannet mandskab.

Skatterådet fandt, at den danske virksomheds udførelse af bygge- og anlægsopgaver i form af broer udgjorde en kerneydelse, men at den omhandlede løfte- og monterings-ydelse udgjorde en afgrænset og individualiseret ydelse set i forhold til kerneydelsen.

Skatterådet fandt imidlertid også, at der var tale om en sammensat ydelse, hvor hovedparten af ydelsen bestod i, at underleverandøren stillede materiale til rådighed, mens ydelsen i form af arbejdskraft alene udgjorde en forholdsvis lille del af hovedydelsen.

Der var derfor ikke tale om arbejdsudleje.

SKM2014.343.SR - Konsulentbranchen

Der var tale om en udenlandsk virksomhed, som ville yde konsulentbistand til dansk virksomhed indenfor kommunikationsvirksomhed. De udenlandske konsulenter skulle indgå i den danske virksomheds team af kommunikationsmedarbejdere og udføre arbejdet i og for den danske virksomhed.

Skatterådet fandt på denne baggrund:

- at kommunikationsarbejdet måtte anses for en integreret del af den danske virksomhed, uanset at det ikke var virksomhedens kerneydelse, samt
- at den danske virksomhed må anses for den reelle arbejdsgiver for de udenlandske konsulenter

Der var derfor tale om arbejdsudleje.

SKM2014.492.SR - Bygge- og anlægsbranchen

En udenlandsk entreprisvirksomhed udførte særlige specialarbejder som underleverandør inden for forstærknings-, funderings- og borearbejde. Virksomheden skulle udføre levering og montage af ankerkonsoller for en dansk hovedentreprenør.

Skatterådet fandt, at arbejdet udgjorde en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde.

Skatterådet fandt imidlertid også, at arbejdet var udskilt til den udenlandske virksomhed som selvstændig erhvervsvirksomhed.

Der var tale om en konkret vurdering af, hvem der kunne anses for arbejdsgiver i relation til arbejdet med levering og montage af ankerkonsoller. Man vurderede her, at det var den udenlandske virksomhed.

Der fandtes således ikke at være tale om arbejdsudleje.

9.3. Genoptagelse af tidligere afgørelser

SKM2015.20.SR - Byggebranchen

Skatterådet har genoptaget tidligere afgørelse SKM2013.721.SR, omtalt ovenfor.

Afgørelsen var meget tvetydig, da to enslydende opgaver havde fået forskelligt udfald alene pga. skift i anvendelse af underentreprenør. Denne afgørelse var tolket meget snævert og låst på begrebet "integreret del af virksomheden". Der manglede at blive inddraget flere kriterier i den samlede bedømmelse af sagen, hvilket ville have været mere i overensstemmelse med forarbejderne til L 195 samt den internationale praksis, jf. kommentarerne til OECD modeloverenskomsten.

Dette understøttes af, at SKAT selv har genoptaget afgørelsen efter Styresignalet.

Efter en samlet vurdering af forholdene (herunder inddragelse af de supplerende kriterier) vurderes det nu, at der reelt er tale om, at Underentreprenør 2 for egen regning og risiko udfører facadeisolering som selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed. Arbejdet udført af Underentreprenør 2's medarbejdere, skal derfor anses for udført for Underentreprenør 2 som arbejdsgiver, og ikke for spørger og entreprisen anses for outsourcet.

Der fandtes således ikke længere at være tale om arbejdsudleje.

SKM2015.19.SR - Installation

I lighed med ovenstående, så har der ved afgørelsen i SKM2013.722.SR også været tale om en noget snæver fortolkning af begrebet "integreret del af virksomheden".

SKAT har på baggrund af Styresignalet genoptaget afgørelsen og er efter en samlet vurdering (herunder med inddragelse af de supplerende kriterier) nået frem til, at der reelt er tale om, at underentreprenørerne udfører installation og montering af de omhandlede elevatoranlæg/rulletrapper som selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed.

Der fandtes således ikke længere at være tale om arbejdsudleje.

SKM2015.145.SR - Byggebranchen

Ved SKM2013.158.SR har det vist sig, at praksis efter L 195 blev meget snævert fortolket og igen blev fokus meget låst på begrebet "integreret del af virksomheden". Der manglede at blive inddraget flere kriterier i den samlede bedømmelse af sagen. Dette ville være mere i overensstemmelse med forarbejderne til L 195 samt den internationale praksis, jf. kommentarerne til OECD modeloverenskomsten.

Dette bekræftes endnu engang ved, at SKAT selv har genoptaget afgørelsen efter Styresignalet og ændret udfaldet. Efter en samlet vurdering af forholdene finder Skatterådet nu, at der reelt er tale om, at underentreprenøren udfører loftsentreprisen som led i selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed. Arbejdet udført af medarbejderne, skal derfor anses for udført for underentreprenøren som arbejdsgiver, og ikke for spørger.

SKAT henviser endvidere til SKM2014.799.SR, hvor delentrepriserne anses for outsources og dermed ikke længere for arbejdsudleje.

SKM2015.80.SR - Byggebranchen

Skatterådet genoptager også SKM2013.206.SR på baggrund af Styresignalet.

Skatterådet mente der var tale om montageydelser, der vedrørte spørgers forretningsområde, da der var tale om montage inden for produktion- og industriområdet. Skatterådet finder imidlertid, at montageydelserne er udskilt til en selvstændig erhvervsvirksomhed, og underentreprenørens ydelser ikke kan anses for en integreret i spørgers virksomhed på en sådan måde, at spørger kan anses for at være den reelle arbejdsgiver.

Ved vurderingen af, om der foreligger arbejdsudleje anvender Skatterådet bl.a. de supplerende kriterier og lægger til grund, at:

1. underentreprenøren bærer ansvaret og den økonomiske risiko for fejl og mangler vedrørende de afgrænsede ydelser;
2. arbejdet udføres til en fast pris;
3. vederlaget dækker arbejds løn, sikkerhedsudstyr og øvrigt materiel;
4. underentreprenøren udøver instruktion mv over egne ansatte;
5. underentreprenøren beslutter hvilke medarbejdere, der skal udføre montagen, samt at
6. underentreprenøren udøver sædvanlige arbejdsgiverbeføjelser.

Skatterådet vurderer herefter, at der ikke foreligger arbejdsudleje.

10. HVORFOR VAR DET NØDVENDIGT MED ET STYRESIGNAL?

Baggrunden for Styresignalet har været et ønske om at præcisere den gældende praksis for arbejdsudleje. SKAT oplyser bl.a. i Styresignalet, at det skal ses som følge af, at SKAT havde konstateret en række uklarheder om, hvilke tjenesteydelser, der var omfattet af arbejdsudlejereglerne. SKAT havde endvidere et ønske om at skabe større klarhed over principperne for vurdering af arbejdsudleje i praksis. Skatterådet oplyste endvidere i høringsrunden, at reglerne i nogle situationer ikke havde været tolket i overensstemmelse med OECD 2010-modeloverenskomsten.

Styresignalet lægger især op til en praksisændring vedrørende forholdet "en integreret del af virksomheden" og dermed en bredere accept af, at en opgave kan anses for udskilt til en selvstændig virksomhed, der ikke omfattes af arbejdsudlejereglerne. Styresignalet præciserer endvidere, at dansk ret skal fortolkes i overensstemmelse med OECD-modeloverenskomsten med kommentarer.

Styresignalet er meget detaljeret i dets beskrivelse af de kriterier, som bør anvendes i vurderingen af arbejdsudleje, når der er tvivl om den reelle arbejdsgiver. Det drejer sig om de situationer, hvor arten af tjenesteydelser som den udenlandske arbejdstager udfører, udgør en integreret del af virksomheden hos både hvervgiver og hvervtager. Det var også især i forhold til den manglende anvendelse af disse kriterier, som kritikken før Styresignalet var rettet imod.

10.1. Outsourcing ifølge SKAT

Når en dansk virksomheds opgaver udlægges til eksterne leverandører på opgave til opgave basis, har den danske virksomhed ikke permanent udlagt opgaverne til den udenlandske virksomhed, og der er derfor ikke tale om outsourcing²¹.

Den danske virksomhed skal derimod have outsourcet opgaven på mere permanent basis, dvs. udelukkende have anvendt samme udenlandske underleverandør over en længere periode og dermed reelt have udskilt aktiviteten²².

²¹ SKM2014.42.SR

²² SKM2013.914.SR

10.2. Outsourcing ifølge Styresignalet

Ifølge Styresignalet skal der *"ved outsourcing forstås, at en virksomhed ikke længere selv varetager opgaven men overlader opgaven til en anden eller andre selvstændige og uafhængige virksomheder, Det kan fx forekomme, hvis det ikke økonomisk kan betale sig at løse opgaven selv, og den danske virksomhed derfor tilkøber sig ydelsen fra den anden virksomhed."*

I SKM2013.373.SR var følgende afgørende:

"Ved SKAT's vurdering af, at opgaven er outsourcet på mere permanent basis, er det helt afgørende, at spørger over en længere periode udelukkende har anvendt den samme underleverandør til at udføre de særlige støbningsopgaver. Endvidere er det afgørende, at underleverandørens ydelser med de særlige støbningsopgaver er individualiserede og klart afgrænset fra de ydelser, som spørger udfører eller får udført af andre underleverandører i sin virksomhed.

Når spørger ikke har indgået en bindende aftale eller kontrakt om, at underleverandøren forestår den konkrete opgave på mere permanent basis, kan det sandsynliggøres, at opgaven er udlagt til en underleverandør og udskilt fra spørgers virksomhed ved, at spørger på mere permanent basis rent faktisk har udlagt opgaven til underleverandøren. ..."

For så vidt angår deltagelse i koncerninterne møder, der afholdes i Danmark, anses dette ikke nødvendigvis for omfattet af reglerne om arbejdsudleje, hvor dette ikke vedrører den integrerede del af den danske virksomheds kerneydelse, men alene knytter sig til den udenlandske medarbejders arbejde i den udenlandske del af koncernen.

Et eksempel fra Styresignalet beskriver det således:

Et dansk moderselskab indkalder ledere mv. fra udenlandske datterselskaber til en møderække med koncernledelsen i Danmark om de fremtidige opgaver inden for koncernen. De udenlandske lederes deltagelse i møderækken knytter sig til deres job som leder i de udenlandske selskaber og anses derfor ikke for integreret i det danske moderselskabs virksomhed. Tilsvarende vil der ikke foreligge arbejdsudleje, når et dansk moderselskab for eksempel beder en finansdirektør for et af de udenlandske datterselskaber om at komme til Danmark for at deltage i møder mv. for at bidrage med den viden og ekspertise, der knytter sig til det udenlandske moderselskab.

Modsat vil det forholde sig, hvis en medarbejder indgår i ledelsesteamet for det danske selskab (hovedkontor), men af andre årsager bevarer sin ansættelse i et af koncernens udenlandske selskaber. Medarbejderen udfører opgaver lokalt for det udenlandske koncernselskab, men opholder sig også i perioder i Danmark for at deltage i strategisk arbejde mv. for det danske hovedkontor. I det tilfælde er det arbejde/den mødeaktivitet, der udføres i Danmark, knyttet til arbejdet som en del af ledelsesteamet for det danske selskab, og arbejdet må derfor som udgangspunkt anses for at indgå som en integreret del af den danske virksomhed.

11. ER STYRESIGNALET I STRID MED L195?

Når man læser styresignalet får man hurtig den tanke, at SKAT med dette går tilbage til den retstilstand, der var før L195. Spørgsmålet er derfor, om det så også betyder, at Styresignal går ind og ændre på loven. Eller kommer den blot med retningslinjer for, hvordan den skal fortolkes?

Der er ingen tvivl om, at tager man et hurtig kig på afgørelserne før Styresignalet, så har SKAT haft en tendens til meget hurtig at lukke sagerne ved at konkludere, at en opgave udgjorde en integreret del af virksomhedens forretningsområde, og dermed var omfattet af arbejdsudlejereglerne. Det kan overvejes, om det er sådan L195 og forarbejderne hertil, skal fortolkes eller ej. Nogle vil mene, at det nok har været en meget snæver fortolkning af regelsættet og, at dette ikke har været i overensstemmelse med 2010-kommenterne til OECD's modeloverenskomst²³.

11.1. Lovgrundlaget

Som tidligere nævnt gennemførte L 195 en ændring af KSL § 2, stk. 1, nr. 3, om arbejdsudleje. Lovteksten blev ændret fra til: *"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"*.

Der har været meget kritik af SKAT's fortolkning af reglerne.

Kritikken har bl.a. gået på, at Skatterådet i en række afgørelser har fortolket KSL § 2, stk. 1, nr. 3 i strid med de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, og at de udelukkende har fokuseret på integrationen i den danske arbejdsgivers virksomhed.

²³ SR2014.284 af Lars Kjærgaard Terkilsen, Arbejdsudleje – styresignal og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne

11.1.1. Hvad siger forarbejderne?

Det fremgår af forarbejderne til L195, at lovforslaget har betydning for den skatteretlige sondring mellem arbejdsudleje og entreprise. Det fremgår endvidere, at den skatteretlige afgørelse ikke er bundet af, hvad der formelt er aftalt parterne i mellem, herunder evt. kontraktlige forpligtigelser. Det skal således vurderes, hvad der foregår i praksis og ikke, hvad parterne internt har aftalt.

Der er i forarbejderne til L195 nævnt 7 eksempler på, hvornår et forretningsområde kan anses for at være en integreret del af en virksomhed, hvilket er første led i vurderingen af, om der foreligger arbejdsudleje eller ej.

1. Hvis et selskab, der er beliggende i udlandet og specialiseret i computersoftware, indgår kontrakt med et dansk firma om nærmere definerede instruktioner i brugen af software i det danske firmas forretningsområde, og disse tjenesteydelser ikke er en integreret del af det danske firmas forretningsområde, kan ydelserne i det danske selskab ikke anses for omfattet af reglerne om arbejdsudleje.
2. Hvis et moderselskab, der er hjemmehørende i udlandet, skal implementere en markedsstrategi som en del af selskabets virksomhed, er tjenesteydelserne, som moderselskabet yder over for det danske datterselskab, ikke omfattet af reglerne om arbejdsudleje.
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 det danske firmas forretningsområde.
7. Et dansk datterselskab er en del af en multinational koncern. Selskaberne i koncernen er funktionsopdelt. En medarbejder i et af de udenlandske selskaber har ansvaret for koncernens juridiske support og arbejder i 3 måneder med at supportere det danske selskab. Dette arbejde er en integreret del af det udenlandske selskabs forretningsområde, men ikke af det danske selskabs

forretningsområde. Det danske selskab betaling for tjenesteydelserne er derfor ikke omfattet af reglerne om arbejdsudleje²⁴.

Flere af eksemplerne i Styresignalet er taget fra forarbejderne til L195 og Styresignalet går dermed i god tråd med loven. Der fremgår endvidere af Styresignalet, at dette skal bringe reglerne i tråd med kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. Det betyder, at der er forskellig tilgang til, hvordan de sekundære (supplerende) kriterier skal anvendes. Det anføres i bemærkningerne til L195, at de sekundære kriterier skal anvendes til at vurdere, om en tjenesteydelse er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed.

Styresignalet kan siges at være i tråd kommentaren på den måde, at det ikke indeholder specifikke principper for, hvordan det afgøres, hvem der er den reelle arbejdsgiver. Derimod lægger Styresignalet op til, at vurderingen foretages ud fra nogle overordnede retningslinjer i form af en række eksempler. Kommentaren indeholder også udelukkende nogle overordnede retningslinjer for, hvordan selve vurderingen skal ske. I fald man bevæger sig uden for eksemplerne, må det dermed være op til intern ret at vurdere, hvordan de enkelte sekundære kriterier skal vægtes.

Der opstår dermed den retskildemæssige udfordring, at Skatterådet skal anvende et styresignal, der følger kommentaren, men som indeholder en anden analyse end den, der er anført i bemærkningerne til den interne regulering, hvilket kan være problematisk da de to ikke er identiske.

²⁴ LFT2011-2012.1.195, side 14

Det fremgår af bemærkningerne til L195, at de sekundære kriterier særligt finder anvendelse i tilfælde, hvor tjenesteydelsen er integreret hos både den danske hvervgiver og den formelle udenlandske arbejdsgiver.

Formålet med L195 var at bringe reglerne for arbejdsudleje i tråd med OECDs modeloverenskomst fra 2010. Formålet med Styresignalet var at præcisere forståelse af L195 og dermed, at bringe reglerne i overensstemmelse med kommentaren til OECD fra 2010. Det må således antages, at formuleringen i forarbejderne til L195 retmæssigt skal læses i lyset af kommentaren.

På baggrund af ovenstående må formodningen altså være, at det ikke har været hensigten med ændringen af KSL § 2, stk. 1, nr. 3 at tilsidesætte reglerne i modeloverenskomsten.

11.1.2. Fortolkningsbidrag

De danske arbejdsudlejeregler skal forstås og vurderes i overensstemmelse med kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, artikel 15, punkt 8-8.28²⁵. Ifølge OECD's modeloverenskomst artikel 15 falder arbejdsudleje ind under reglerne om vederlag for personligt arbejde, der er optjent i Danmark af en person, der er hjemmehørende i udlandet.

Som det fremgår af den danske lovtekst, er det afgørende, om den udenlandske arbejdskraft er stillet til rådighed for at udøve virksomhed for en dansk arbejdsgiver, når arbejdet udgør "en integreret del af virksomheden". Der er her taget udgangspunkt i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 15, pkt. 8.13. Det fremgår heraf, at der ved

²⁵ Juridisk vejledning C.F.3.1.4.1 - Udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) Nye regler

afgørelsen af, om der foreligger arbejdsudleje eller entrepris 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.

Der er hjælp at hente ved vurderingen af begrebet "en integreret del af virksomheden". Her anføres det, at der er tale om en integreret del af virksomheden, når det arbejde der udføres, udgør en af virksomhedens kerneydelser samt arbejde der udøves som et naturligt led i en virksomheds drift, f. eks. bogholderi, rengøring eller kantinedrift. Det anføres endvidere i forarbejderne til L195, at den skatteretlige vurdering ikke er bundet af, hvad der formelt er aftalt parterne imellem. På den måde kan virksomhederne ikke med skattemæssig virkning aftale sig fra arbejdsudleje via en entrepriskontrakt.

Man kan endvidere i forarbejderne hente hjælp til at vurdere, hvornår der ikke er tale om arbejdsudleje. Det fremgår af bemærkningerne, at der ikke foreligger 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.

Kommentarerne til art. 15 i OECD's modeloverenskomst fra 2010, blev revideret i 2010 og i mange tilfælde er den beskatningsret, Danmark er tillagt efter dobbeltbeskatningsoverenskomster, blevet til før ændringen. Der blev dermed i forbindelse med ændringen stillet spørgsmål ved, om kommentarerne i 2010 er i strid med dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Spørgsmålet har bl.a. gået på, hvorvidt der alene har været tale om en præcisering af kommentarerne, eller om de nye kommentarer materielt

ændrer på forståelsen af begrebet "en integreret del af virksomheden", og dermed indirekte reglernes anvendelse. Holdningerne har været mange, men fælles har været, at såfremt der har været tale om en ændring af forståelsen af begrebet, så vil der være uoverensstemmelse mellem indholdet af de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og den internretlige beskatningshjemmel. Der har endvidere været stillet spørgsmål ved, om den forståelse af kommentarerne, som fremgår af forarbejderne, også er i overensstemmelse med OECD's fortolkning og international praksis i øvrigt²⁶.

OECD har selv den opfattelse, at der ved ændringerne af kommentarerne til art. 15 ikke var tale om en reel ændring, men blot en præcisering af, hvordan denne skulle opfattes, dvs. en dynamisk fortolkning²⁷.

Der er dog forskellige holdninger til dette. David Munch mener blandt andre, at det nye begreb må anses for en ny tilgang til problemstillingen og dermed en ændring af begrebet og ikke kun en præcisering²⁸.

11.1.3. Praksis

Praksis kan deles op i henholdsvis domspraksis og administrativ praksis.

Domspraksis

Domspraksis er en væsentlig retskilde, idet domstolenes afgørelser er bindende for skattemyndigheden og jo højere retsinstans afgørelsen er afsagt ved, jo højere er præjudikatværdien. En afgørelse, der ændrer praksis på området, bliver typisk genstand for et nyt styrestyresignal, som i sidste

²⁶ SU2012.430 David Munch & SR.2013.217 Anders Nørgaard Laursen

²⁷ Jf. Masterafhandling skrevet af Ole Mosegaard og Eva Jessing Hanskov

²⁸ SU2012.430

ende bliver indarbejdet i en juridisk vejledning vedrørende anvendelse af reglerne.

Da der primært har været søgt om bindende svar på området, så er størstedelen af de afsagt afgørelser afsagt af Skatterådet og ikke domstolene, hvorfor præjudikatværdien i netop dette tilfælde ikke kan anses for at være stor.

Administrativ praksis

Til trods for, at der som udgangspunkt skal foreligge lovhjemmel til beskatning, spiller den administrative praksis en stor rolle ved fastlæggelse af, hvad der anses som gældende ret.

Med administrativ praksis menes afgørelser afsagt af Landskatteretten og Skatterådet.

Den administrative forvaltning sker i dag i form SKAT's Juridiske Vejledninger, styresignaler og SKAT-meddelelser.

En god hjælp til at tolke loven på er at se på praksis på området. Når der kommer en lov ændring, så går der imidlertid noget tid, før praksis er klar og kan bruges som rettesnor og egentlig vejledning. Skatterådet har i perioden fra lovens ikrafttræden og frem til Styresignalet afgivet ca. 50 bindende svar på området, hvilket tyder på, at der har været en del usikkerhed om fortolkningen af bestemmelse²⁹.

²⁹ SKM2014.284 Lars Kjærgaard Terkilsen, Arbejdsudleje – styresignalet og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne

Der er, som det fremgår ovenfor, afsagt rigtig mange bindende svar, og der har været lige så mange holdninger hertil, som der har været svar. Advokat David Munch er af den holdning, at Skatterådets praksis inden Styresignalet, kunne opstilles ret enkelt. Han mente nemlig, at såfremt, der kunne svares nej til alle 3 spørgsmål nedenfor, så var der tale om arbejdsudleje³⁰:

- Ligger den udenlandske tjenesteyder udenfor det område, som den danske virksomhed selv udføre?
- Er den udenlandske tjenesteydelse permanent outsourcet af den danske tjenesteydermodtager?
- Kan virksomheden udført af den udenlandske tjenesteyder anses for tilstrækkeligt udskilt fra den danske tjenesteydermodtagers virksomhed på baggrund af aftalevilkår?

Kunne der svares ja, til blot ét af de tre opstillede punkter, var der ikke tale om arbejdsudleje.

Der har også været sat spørgsmålstejn ved, hvorvidt reglerne med Styresignalet skulle ses som en tilbagerulning til før lovændringen og satte samtidig spørgsmålstejn ved selve baggrund for Styresignalet. Skatterådet svarede hertil, at årsagen til Styresignalet var, at den tidligere fortolkning af arbejdsudlejebegrebet "... i visse situationer ikke har været i overensstemmelse med OECD's kommentarer". Skatterådet konstaterede samtidig, at "Fortolkningen af arbejdsudlejereglerne føres ikke tilbage til fortolkningen før lovændringen i 2012"³¹.

³⁰ SU2013.271 Advokat David Munch. International arbejdsudleje

³¹ Skat, 11.06.2014, Høringsskema til udkast til styresignalet om arbejdsudleje, Hørringspart 3F

Som det fremgik af de under punkt 5 gennemgåede afgørelser, kan det anføres, at der var en klar tendens i tråd med den af advokat David Munch anførte tese. Omvendt, som det ses i Styresignalet samt Skatterådets seneste afgørelse – og ikke mindst genoptagede sager - er dog klare tegn på, at SKAT nu er i færd med at rette op på denne strenge praksis. Dette ses ved at der nu sker inddragelse og vægtning af supplerende kriterier i deres vurderinger af, hvorvidt der foreligger arbejder, udført af udenlandske virksomheder for danske virksomheder, der skal anses for omfattet af reglerne om arbejdsudleje eller ej, jf. ovenfor.

12. KONKLUSION

I forbindelse med skattereformen tilbage i 2012 havde regeringen et ønske om at mindske social dumping samt at få et regelsæt for beskatning af arbejdsudleje, som var på linie med OECD's internationale regler på området.

Ved Lov nr. 921 af 18. september 2012 blev definitionen på arbejdsudlejebegrebet derfor ændret, således at vurderingen af, hvornår der er tale om arbejdsudleje i højere grad skulle ske med udgangspunkt i, hvem der måtte anses for at være den reelle arbejdsgiver ud fra en "substance over form" analyse, som i OECDs modeloverenskomst.

Dette betyder, at vurderingen af om der foreligger arbejdsudleje skal ske ud fra en betragtning om, hvorvidt tjenesteydelserne udgør en integreret del af virksomheden. Der var i forarbejderne til lovforslaget lagt op til, at der ved tvivlsspørgsmål kunne hentes vejledning i supplerende kriterier i form af eksempler ved vurderingen af, hvem der er den reelle arbejdsgiver i et trepartsforhold med en udenlandsk virksomhed. Dette skal ske såfremt

arbejdstageren udfører arbejde, der udgør en integreret del af virksomheden i både den udenlandske hvervtagende og danske hvervgivende virksomhed.

Anses en opgave for reelt at være udskilt til en selvstændig udenlandsk virksomhed (outsourcing), vil der ikke være tale om arbejdsudleje.

Inden lovforlaget var der helt klart en holdning blandt virksomhederne om, at man kunne aftale sig ud af arbejdsudleje via en "korrekt" udformet entrepriser kontrakt. Nu skal vurderingen ske ud fra en "substance over form" og SKAT har dermed fået en sat en stopper for dette.

I perioden fra 2012-2014 anlagde SKAT et noget snævert syn på fortolkningen (eller manglede på samme) af, hvornår en opgave ansås for at være en integreret del af virksomheden. Dette medførte, at så snart der var tegn på, at en opgave faldt ind under den danske virksomheds kerneområde og dermed udgjorde en integreret del af virksomheden, så var der ukritisk tale om arbejdsudleje. SKAT inddrog dermed aldrig de supplerende kriterier ved deres vurdering af regelsættet.

Dette skabte stor debat, hvilket førte til, at SKAT i 2014 offentliggjorde Styresignal SKM2014.478.SKAT, hvor de præciserede anvendelsen af regelsættet. SKAT erkendte hermed, at de bindende svar på området i nogle tilfælde ikke harmonerede med forarbejdningerne til det oprindelige lovforslag og praksis således var ikke gået i retning af de internationale retningslinjer som ønsket. Dette skyldes hovedsagligt, at kommentarerne til OECD 2010-modeloverenskomsten ikke gik i tråd med den af SKAT anlagte praksis sådan som praksis blev anlagt.

Styresignalet præciserede, at den fremadrettede praksis skal følge de oprindelige forarbejder til lovforslaget samt følge kommentarerne til OECD 2010-modeloverenskomsten. Det betyder, at de opstillende supplerende kriterier i større omfang vil komme i brug, når der opstår tvivl om den reelle arbejdsgiver.

Praksis på området efter SKAT's styresignal har ligget tæt op ad præciseringen i Styresignalet, og baseret på gennemgang af en lang række bindende svar efter offentliggørelsen heraf, kan det konstateres, at praksis på området i langt højere grad end i perioden efter lovændringen harmonerer med de oprindelige intentioner med lovforslaget.

Således må det konkluderes at Styresignalet har været nødvendigt og i tråd med L195.

13. Litteraturliste:

13.1. Artikler:

- Anders Nørgaard Laursen, SR.2013.0217, International skatteret 2012-2013.
- Anders Nørgaard Laursen, SR.2014.0216, International skatteret 2013-2014.
- David Munch, SU2012,430, International arbejdsudleje.
- David Munch, SU2013,273, International arbejdsudleje.
- David Munch, SU2014,309, International arbejdsudleje.
- Christiansen, Tommy V., Jyllandsposten, 28. juli 2012, Skærpet beskatning af udlændige på arbejde i Danmark.
- Christiansen, Tommy V., Jyllandsposten, 2. november 2013, Skats praksis om arbejdsudleje.
- Christiansen, Tommy V., Jyllandsposten, 28. juni 2014, Nye signaler fra Skat om beskatning af arbejdsudleje.
- Deloitte, Information fra Deloitte, marts 2014, SKAT retter ind. Markant lempelse af reglerne om arbejdsudleje.
- Jesper Demming, SR.2014.0147, De nye regler om arbejdsudleje, nu med styresignal.
- Jesper Demming, SR.2014.0227, De nye regler om arbejdsudleje – nu med opdatering.
- Lars Kjærgård Terkilsen, SR.2014.0284, Arbejdsudleje – styresignalet og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.
- Lars Kjærgård Terkilsen, SR. 2013.0171, Arbejdsudleje – integreret del af virksomheden og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

13.2. Love/vejledninger mv.

- Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994
- Cirkulæret af 3. juni 1983
- Cirkulæret af 4. november 1988 til Kildeskatteloven
- Den Juridiske vejledning 2014-1, C.F.3.1.4.1. Udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) Nye regler.
- Den Juridiske vejledning 2014-1, C.F.3.1.4.2. Udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) tidligere regler.
- Den Juridiske vejledning 2014-2, C.F.3.1.4.1. Udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) Nye regler.
- Den Juridiske vejledning 2014-2, C.F.3.1.4.1. Udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) tidligere regler.
- Kildeskatteloven
- LFF2011.2012.1.195, forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven.
- SKM2014.478.SKAT – Arbejdsudleje – præcisering af reglerne – styresignal.
- Udkast til styresignal, j.nr. 14-007841, Arbejdsudleje – præcisering af reglerne – styresignal, hertil høringssvar.

Afgørelser:

SKM2013.158.SR, SKM2013.206.SR, SKM2013.373.SR, SKM2013.381.SR,
SKM2013.402.SR, SKM2013.714.SR, SKM2013.678.SR, SKM2013.721.SR
SKM2013.722.SR, SKM2013.432.SR, SKM2013.514.SR, SKM2013.742.SR,
SKM2013.914.SR, SKM2013.503.BR, SKM2013.32.SR, SKM2013.251.SR,
SKM2013.433.SR, SKM2013.450.SR, SKM2013.600.SR, SKM2013.611.SR,
SKM2013.32.SR, SKM2013.251.SR, SKM2013.433.SR, SKM2013.450.SR,
SKM2013.600.SR, SKM2013.611.SR, SKM2013.718.SR, SKM2014.195.SR,
SKM2014.240.SR, SKM2014.351.SR, SKM2014.352.SR, SKM2013.718.SR,

SKM2014.195.SR, SKM2014.240.SR, SKM2014.351.SR, SKM2014.352.SR,
SKM2013.479.SR, SKM2013.702.SR, SKM2013.721.SR, SKM2013.914.SR,
SKM2014.161.SR, SKM2014,169.SR, SKM2014,172.SR, SKM2014.225.SR,
SKM2014.348.SR, SKM2014.401.SR, SKM2014.421.SR, SKM2014.681.SR,
SKM2014.691.SR, SKM2014.448.SR, SKM2014.42.SR, SKM2014.343.SR,
SKM2014492.SR, SKM2014.799.SR, SKM2014.40.SR, SKM2015.19.SR,
SKM2015.20.SR, SKM2015.80.SR, SKM2015.145.SR,

Øvrig litteratur

- Masterafhandling af Ole Mosegaard og Eva Jessing Hanskov, Arbejdsudlejebegrebet i dansk og international skatteret.
- Cand.merc.aud afhandling skrevet af Erik Højbjerg Toft, Arbejdsudlejebegrebet i dansk og international kontekst set i lyset af SKM2014.478.SKAT.
- Cand.merc.aud kandidatafhandling skrevet af Thomas Schjølie Grüner, Arbejdsudleje – redegørelse af nuværende lovgivning og analyse af problemstillinger.