

# Artikler

## 309

### International arbejdsudleje

*Af advokat David Munch, selvstændig advokat*

Skatterådet har i 2014 ændret sin praksis for så vidt angår betingelsen om, at den udenlandske tjenesteyders virksomhed skal udgøre en integreret del af den danske tjenesteydermodtagers virksomhed, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 3, 1. pkt. Endvidere har SKAT i 2014 udsendt et nyt styresignal om arbejdsudleje, der bl.a. bekræfter den ændrede holdning hos Skatterådet.<sup>1)</sup> Der vil i artiklen blive redegjort for disse ændringer, og styresignalet vil blive sammenholdt med lov nr. 921 af 18/9 2012 og OECD's kommentarer om arbejdsudleje fra 2010, ligesom inddragelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster i Skatterådets praksis vil blive omtalt.

Skatterådets ændrede praksis vedrører spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger arbejdsudleje i de tilfælde, hvor virksomheden udført af den udenlandske tjenesteyder er af en karakter, der ikke er forskellig fra den virksomhed, som den danske tjenesteydermodtager udfører, dvs. i hvilket omfang virksomheden udført af den udenlandske tjenesteyder i de tilfælde kan anses for tilstrækkeligt udskilt fra den danske tjenesteydermodtagers virksomhed på baggrund af aftalevilkår.<sup>2)</sup> Ændringen vedrører således ikke den danske tjenesteydermodtagers permanente outsourcing.

Indtil udgangen af 2013 var Skatterådets praksis meget fokuseret på, hvorvidt virksomheden udført af den udenlandske tjenesteyder var af en karakter, der var forskellig fra virksomheden, som den danske tjenesteyder udførte, idet den danske tjenesteyders virksomhed (forretningsområde) i denne sammenligning blev forstået forholdsvist bredt. Aftalevilkårene blev tillagt mindre vægt.

I styresignalet, TfS 2013, 685, der blev offentliggjort den 9/10 2013, tog SKAT forskud på en mere nuanceret fortolkning af "integreret del af virksomheden". Styresignalet vedrører transporterhvervet. SKAT sammenfat-

ter arbejdsudlejereglerne således i afsnit 4 om "Reelle arbejdsudlejesituationer": "Arbejdsudleje forudsætter, at den danske virksomhed har en arbejdsgiverrolle. Hvis den danske virksomhed i tvivlstilfælde efter en konkret vurdering ved anvendelse af de supplerende kriterier nævnt under punkt 2 reelt anvender udenlandsk arbejdskraft, som virksomheden ville anvende egne medarbejdere, vil der foreligge arbejdsudleje. Dette gælder i- eller uden for koncernforhold." De supplerende kriterier svarer til kriterierne i pkt. 8.4 i OECD's kommentarer til art. 15.

### SKATs nye styresignal, "Arbejdsudleje - præcisering af reglerne"

SKATs styresignal af 26/6 2014, offentliggjort den 27/6 2014,<sup>3)</sup> bekræfter Skatterådets ændrede praksis, idet det fremgår af første punkt i sammenfatningen: "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."

Endvidere fremgår det af styresignalet sammenfatning: "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 erhvervsaktivitet." Herved understreges, at styresignalet ikke er begrænset til bestemte brancher som styresignalet i TfS 2013, 685,

jf. ovenfor. Afsnittet ses at underbygge første punkt i sammenfatningen.

Som regelgrundlag henviser styresignalet sammenfatning alene til OECD's kommentarer: "De danske regler om arbejdsudleje følger kommentarerne til OECD's modeloverenskomst fra 2010, artikel 15, pkt. 8-8.28.<sup>4)</sup>

Henvisningen til OECD's kommentarer reflekteres i styresignalet redegørelse for undtagelsen fra arbejdsudlejereglerne som følge af, at arbejdet ikke er 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."

Pkt. 8.13 i OECD-kommentarerne henviser også til arten af tjenesteydelserne samt forholdene omkring ansvar og økonomisk risiko som relevante kriterier for vurderingen af, om tjenesteydelserne udgør en integreret del af tjenesteydermodtagerens virksomhed ("Med henblik herpå vil det være væsentligt at fastslå, hvilket foretagende der bærer ansvaret eller risikoen for arbejdsresultatet"<sup>5)</sup>).

I bemærkningerne til L 195 (lov nr. 921 af 18/9 2012) omtales integreret del af den danske virksomheds forretningsområde samt undtagelser i form af permanent outsourcing og selvstændig kontraktproducent. Ansvar anses ikke for at være bestemmende for vurderingen af, om tjenesteydelserne udgør en integreret del af tjenesteydermodtagernes virksomhed: "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."<sup>6)</sup> Nævnte citat fra lovbemærkningerne må forudsætte, at betingelserne for selvstændig kontraktproducent ikke er opfyldt, da ansvar er en relevant faktor ved vurderingen af dette.

Det fremgår af styresignalet redegørelse for undtagelsen fra arbejdsudlejereglerne som følge af, at opgaven er udskilt til en selvstændig udenlandsk virksomhed:

"... 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 ...". De supplerende kriterier svarer til kriterierne i pkt. 8.14 i OECD's kommentarer. Styresignalet ses at slå pkt. 8.13 og 8.14 i OECD-kommentarerne sammen.

Principielt må pkt. 8.13 og pkt. 8.14 behandles separat, da pkt. 8.14 udgør yderligere faktorer til brug for tilfælde, hvor der skal foretages en vurdering af, om tjenesteydelserne udgør en integreret del af tjenesteydermodtagerens virksomhed, dvs. tilfælde, hvor der ikke foreligger levering af tjenesteydelser til kontraktpart eller til foretagende, hvortil virksomheden er outsourcet. Kriterierne i pkt. 8.14 er således ikke til brug for bedømmelse af, hvorvidt der foreligger levering til kontraktpart, men derimod til brug for tilfælde, hvor der er tvivl om, hvilken virksomhed, der må anses for at være den fysiske persons arbejdsgiver, jf. indledningen til pkt. 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: ...".<sup>7)</sup> Kriterierne er følgelig rettet mod de enkelte medarbejdere, hvorimod en vurdering af, om der foreligger en situation med en selvstændig kontraktpart i første omgang foretages på baggrund af en vurdering af kontrakten mellem de to virksomheder.

Det fremgår af bemærkningerne til L 195, at kriterier, der svarer til kriterierne i pkt. 8.14 i OECD's kommentarer, kan være relevante at inddrage, når der er tvivl om, hvorvidt ydelserne er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomheds forretningsområde, og at det navnlig forekommer, når der er indgået en kontrakt mellem en udenlandsk virksomhed og en dansk virksomhed, der begge har leveret ydelser inden for samme område. Det er klart, at i de tilfælde, hvor de to virksomheder driver samme virksomhed, vil der i højere grad kunne opstå tvivl om, hvorvidt der er tale om en selvstændig kontraktpart, og hvilken virksomhed, der må anses for arbejdsgiver, og dermed vil de yderligere kriterier kunne blive relevante.

## Skatterådets praksis

Skatterådet har i 2014 afgivet en række bindende svar, hvor en vurdering af aftalevilkår er blevet foretaget i tilfælde, hvor den udenlandske tjenesteyders virksomhed ikke er anset for at være udskilt fra den danske tjenestey-

dermodtagers forretningsområde. Fælles for disse afgørelser er, at underleverandøren er anset for at være selvstændig kontraktpart, hvorfor arbejdsudlejereglerne ikke finder anvendelse.<sup>8)</sup> De faktorer, som Skatterådet har lagt til grund for vurderingen af, om den udenlandske underleverandør skal anses for at være selvstændig kontraktpart omfatter bl.a. ansvar for det udførte arbejde, økonomisk risiko, materialer og udstyr samt ledelse af egne medarbejdere. De bindende svar har således kunne afgives på baggrund af aftalevilkårene mellem de pågældende virksomheder, og det har følgelig ikke været nødvendigt at foretage en vurdering af de enkelte medarbejders forhold, jf. kriterierne i pkt. 8.14 i OECD's kommentarer.

En anden ny udvikling i Skatterådets praksis er inddragelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster. I det bindende svar refereret i TfS 2014, 193 var inddragelsen foranlediget af spørgsmål, idet Skatterådet subsidiært blev anmodet om at bekræfte, at Danmark ikke havde beskatningsretten til arbejdsudlejeindkomsten efter art. 14 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Polen. Det fremgår spørgerens bemærkninger: "Det er vores opfattelse, at det nye arbejdsudlejebegreb i kildeskatteloven ikke helt er sammenfaldende med arbejdsudlejebegrebet i dobbeltbeskatningsaftalen, således at den danske hvervgiver skal indeholde skat i indkomst, som Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsaftalen ikke konkret har beskatningsretten til." Skatterådet fortolkede dobbeltbeskatningsaftalen på baggrund af OECD's kommentarer fra 2010 og konkluderede, at Danmark som arbejdsland havde ret til at beskatte arbejdsudlejeindkomsten. Skatterådet har dermed anset OECD's kommentarer for præciserende, idet dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Polen er indgået før OECD's kommentarer fra 2010.<sup>9)</sup>

I efterfølgende bindende svar har Skatterådet indsat bestemmelser fra den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst under lovgrundlag m.v.<sup>10)</sup> Som eksempler kan nævnes TfS 2014, 362, hvor artikel 5 og 15 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland er indsat, og TfS 2014, 691, hvor art. 15 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst er indsat.

## Afsluttende bemærkninger

Skatterådets ændrede praksis vedrørende brug af underleverandører og SKATs nye styresignal må i forhold til OECD's kommentarer anses for at skabe en bedre balance mellem tilfælde, hvor det pågældende arbejde anses for en integreret del af tjenesteydermodtagerens virksomhed og tilfælde, hvor det pågældende arbejde anses for at være udført i medfør af kontrakt med selvstændig

kontraktpart. Skatterådets inddragelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster som del af regelgrundlaget, der ligger til grund for bindende svar om arbejdsudleje, kan muligvis medvirke til større fokus på det andet lands holdning.

## Noter

(1) Skatteministeren har i svar af 9/9 2014 på spørgsmål 677 af 30/6 2014 (alm. del) bemærket: "Som redegjort for på samrådet den 25/6 2014 udviklede praksis sig på en måde, så den i visse situationer var for unanceret i forhold til OECD's retningslinjer, de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og hensigten med lovændringen i 2012. Dette førte til stor usikkerhed om fortolkningen af reglerne. På den baggrund tilkendegav den daværende skatteminister på et samråd i Folketinget i januar 2014, at der var behov for en generel præcisering af fortolkningen af arbejdsudlejereglerne for derved at skabe større klarhed om, hvornår arbejdsudlejereglerne finder anvendelse." Det er sandsynligt, at nævnte samråd i januar 2014 er årsag til, at Skatterådet valgte at ændre praksis.

(2) I forfatterens artikel i SU 2013, 273 er skatterådets praksis skitseret således: Er virksomheden udført af den udenlandske tjenesteyder af en karakter, der er forskellig fra den virksomhed, som den danske tjenesteydermodtager udfører? Hvis nej: Er virksomheden udført af den udenlandske tjenesteyder permanent outsourcet af den danske tjenesteydermodtager? Hvis nej: Kan virksomheden udført af den udenlandske tjenesteyder anses for tilstrækkeligt udskilt fra den danske tjenesteydermodtagers virksomhed på baggrund af aftalevilkår? Hvis der kan svares nej på de tre spørgsmål, foreligger der arbejdsudleje.

(3) SKATs nye styresignal er blevet indarbejdet i Juridisk Vejledning, afsnit C.F.3.1.4.1. Det bemærkes, at skemaet bagest, der viser relevante afgørelser på området, alene omfatter en landsskatteretskendelse, TfS 2013, 233.

(4) Styresignalet omfatter endvidere et afsnit om arbejdsudleje inden for concern.

(5) Jf. pkt. 8.13, 1. - 3. pkt., i OECD's kommentarer. Undtagelser om kontraktproducent og outsourcing fremgår af pkt. 8.13, 4. - 5. pkt.

(6) Det bemærkes hertil, at hensigten med lovforslaget var at skærpe beskatningen ved arbejdsudleje, og at det fremgår af pkt. 8.6 i OECD's kommentarer, at den relevante nationale lovgivning (i dette tilfælde Danmark) 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.

(7) Under lovgrundlag m.v. har Skatterådet i SKM2014.607,

---

der er efter styresignalet, medtaget samme afsnit fra pkt. 8.14 og første del af pkt. 8.13 (1. - 3. pkt.), der omhandler vurdering af, om der foreligger integreret del af virksomhed.

**(8)** TfS 2014, 258, TfS 2014, 273, TfS 2014,290, TfS 2014, 362, TfS 2014, 514, TfS 2014, 512, TfS 2014, 541, TfS 2014, 540, TfS 2014, 558 og TfS 2014, 691.

**(9)** Denne problemstilling er omtalt i forfatterens artikel i SU 2012, 430. Skatterådets bindende svar er påklaget til Landsskatteretten.

**(10)** Årsagen kan være skatteministerens samråd i januar 2014, jf. note 1.