

Arbejdsudleje i international kontekst.

Morten Busk Andersen



Titelblad

Vejleder: Liselotte Madsen

Studie: Kandidat i erhvervsjura.

Retsområde: Skatteret

Titel: Arbejdsudleje i international kontekst.

Engelsk titel: Hiring-Out of Labour in an international context.

Afleveringsdato: 14. Maj 2014.

Antal sider: 60

Antal anslag: 143.999

Afleveret af:

Morten Busk Andersen

Studienummer: 20092973

Indholdsfortegnelse

1. Indledning.....	5
1.1. Problemformulering	5
1.2. Afgrænsning.....	6
1.3. Metode.....	6
2. Arbejdsudleje.....	7
2.1. Lov nr. 921 af 18. September 2012 (L 195).....	7
3. Kravene til arbejdsudleje	10
3.1. Virksomhedsbegrebet i KSL § 2, stk. 1, nr. 3.....	10
3.2. Hvervgiver	11
3.3. Arbejdsgiver	12
3.3.1. Betydning af arbejdsgivers udøvende virksomhed	14
3.4. Tjenesteyder	15
3.5. Personsammenfald mellem arbejdsgiver og tjenesteyder	16
3.6. Personsammenfald mellem hvervgiver og tjenesteyder	17
3.7. Interessefællesskab mellem hvervgiver og arbejdsgiver	18
3.8. Videreudleje.....	19
4. Hvervgivers indeholdelsespligt.....	21
4.1. Beskatningen af arbejdsudlejede	22
4.2. Betydningen af udvist forsømmelighed.....	23
5. Foreneligheden med EU-retten	25
5.1. Tjenesteydelsers frie bevægelighed.....	25
5.1.1. Restriktion	25
5.2. Indeholdelsespligten i KSL § 46, stk. 1, 2. Pkt. og dennes forenelighed med EU-retten.....	26
5.3. Skattegrundlagets ved arbejdsudleje og foreneligheden med EU-retten	30
6. Arbejdsudleje i praksis	32
6.1. Kravene til den integreret virksomhed i retspraksis.....	32
6.1.1. Kerneydelser eller naturligt led i virksomhedens drift	33
6.1.2. Udbudt virksomhed	34
6.2. Kravene til den mere permanent outsourcete virksomhed.....	37

6.2.1. Individualisering, permanens og fasthed.....	37
6.3. Selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed	40
6.4. Nyt styresignal fra SKAT	41
6.5. Ændring i begrebet integreret virksomhed	43
7. Dobbeltbeskatningsoverenskomster	47
7.1. Fordelingen mellem domicil- og kildeland.....	47
7.1.1. Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomsten i dansk ret	48
7.2. Arbejdsudleje i OECD art. 15	48
7.3. De danske reglers overensstemmelse med OECD.....	51
8. Konklusion	55
9. English summary	57
10. Litteraturliste	59
10.1. Andre kilder	59
10.2. Retspraksis	60

1. Indledning

Som udenlandsk lønmodtager er der tre muligheder for at blive skattepligtig til Danmark, enten gennem entreprise, arbejdsudleje, eller gennem ansættelse af dansk arbejdsgiver. 18. September 2012, indførtes der nye regler for vurderingen af arbejdsudleje, ved lov nr. 921, som således ændrede ordlyden og tolkningen af Kildeskatteloven(KSL) § 2, stk. 1, nr. 3.

Lovændringen kommer efter præciseringen af arbejdsudlejebegrebet i OECD's modeloverenskomst(OECD) fra 2010, som medførte, at arbejdsudlejevurderingen skal baseres på, hvorvidt en given tjenesteydelse, kan anses for at udgøre en integreret del af den danske virksomhed. Derudover har lovændringen medført undtagelsen til arbejdsudleje, i de tilfælde, at virksomheden er mere permanent outsourcet. Netop disse nye vurderinger af begrebet integreret virksomhed og mere permanent outsourcing, har medført en kraftig stigning i antallet af bindende svar vedrørende arbejdsudleje, netop da disse begreber synes meget uklare. Arbejdsudlejeproblematikken har tilsyneladende været så problematisk, at SKAT 1. marts 2014, udsendte udkast til nyt styresignal (herefter styresignalet), indeholdende en præcisering af arbejdsudlejereglerne.

1.1. Problemformulering

Ved lov nr. 921, 2012, blev KSL § 2, stk. 1, nr. 3 om arbejdsudleje nyforfattet, således at den nu lyder:

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

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 er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i."

Formuleringen af bestemmelsen giver anledning til at overveje, hvornår en given tjenesteydelse, i form af arbejdskraft, er integreret i hvervgivers virksomhed, og hvilke undtagelser der således er til dette. Dette er genstand for en undersøgelse i denne afhandling.

Derudover ønskes der undersøgt, hvorvidt den danske fortolkning af arbejdsudlejereglerne reelt kan anses for, at være i overensstemmelse med begrebsdannelsen i OECD, men ligeledes om disse er overensstemmende med EU-retten.

Det ønskes således i afhandlingen undersøgt:

Omfanget af KSL § 2, stk. 1, nr. 3, sammenholdt med EU-, og DBO-retlig stillingstagen til bestemmelsens rækkevidde.

1.2. Afgrænsning

Det er således omfanget af KSL § 2, stk. 1, nr. 3, som denne afhandling vil omhandle, hvilke krav der er til at gøre disse gældende. Det vil således kun være med fokus på entrepriseaftaler og reelle ansættelser, hvor dette har relevans.

Der er fokus på trepartsforholdet, hvor der er en dansk hvervgiver, som køber tjenesteydelser af en udenlandsk arbejdsgiver, i form af arbejdskraft, ydet af tjenesteydere(n). Der vil således kun blive taget udgangspunkt i en anden situation, hvor dette findes relevant.

Ligeledes vil der i denne afhandling ikke blive taget stilling til særregler i forbindelse med arbejdsudleje, som i forbindelse med kulbrintebeskatning, forskerordningen, og eventuelle bestemmelser om sociale ydelser jf. Forordning 883/2004/EF, udover hvor disse måtte være relevante.

1.3. Metode

Der vil i projektet blive taget udgangspunkt i den retsdogmatiske metode, hvor gældende ret fortolkes og systematiseres ud fra gældende ret med retskilderne som grundlag.¹ Fokus vil altså blive at beskrive gældende ret (*de lege lata*), inden for arbejdsudleje, hvilket vil blive gennemgået og vurderet på baggrund af retskilder. Således inddrages relevante love, forarbejderne til disse, EU-retsafgørelser, domstolsafgørelser, administrativ praksis, samt relevant faglitteratur.

Specielt vil der blive gjort brug af administrativ praksis, i form af Den Juridiske Vejledning, samt bindende svar. Den Juridiske Vejledning sidestilles retskildemæssigt med cirkulærer. Der er inden for skatteretten den udbredte opfattelse, at borgere og virksomheder kan støtte ret på et sådan cirkulære, især da disse er bindende for SKAT.² Bindende svar fra SKAT er underlagt højere retsinstanser, og kendelser fra Skatterådet er således underlagt afgørelser fra Landsskatteretten, som igen er underlagt byretterne, landsretterne, og til sidst Højesteret. Bindende svar er på den måde begrænset i sin retskildeværdi, men har alligevel en vis værdi, specielt i forbindelse med sager, som foretages på samme niveau.³

1 Nielsen, Ruth, Retskilderne, 1997, side 24.

2 Tvarnø, Christine H, og Ruth Nielsen, Retskilder og retsteorier, 2008, side 92.

3 Pedersen, Jan, Skatteretten 1, Skatterettens retskilder, 2013, side 122-123.

2. Arbejdsudleje

Reglerne for arbejdsudleje blev i dansk ret indført ved L 1982-06-09 nr. 244. Der blev ved loven indført en skattepligt for *"vederlag i penge samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet"*, i dagældende KSL § 43, stk. 2, litra h, jf. dagældende KSL § 2, stk. 1, litra c.

Reglerne tager udgangspunkt i den dagældende trækaftale, indgået mellem de nordiske lande, og er en vurdering af, hvem der er den reelle arbejdsgiver.⁴

Vurderingen foretages ud fra fem, i forarbejderne til loven, opstillede kriterier, som lægger vægt på hvorvidt *"a) den overordnede ledelse af arbejdet påhviler bygherren, b) arbejdet udføres på en arbejdsplads, som bygherren disponerer over, og for hvilken han bærer ansvaret, c) vederlaget for udlejerens beregnes efter den tid, der er medgået eller under hensynstagen til anden sammenhæng mellem vederlag og den løn, arbejdstageren får, d) hovedparten af arbejdsredskaber og materiel stilles til rådighed af bygherren og e) udlejerens ikke ensidigt fastsætter antallet af arbejdstagere og deres kvalifikationer."*⁵

Det påpegedes allerede ved indførelsen af bestemmelsen, at musikere, kunstnere og sportsfolk ikke er omfattet af bestemmelsen,⁶ ligesom det skal påpeges, at den udenlandske lønmodtager (tjenesteyderen), ikke kan være hverken fuldt, eller begrænset skattepligtig. Dette kriterium gælder ligeledes for arbejdsgiveren, som ikke kan være skattepligtig til Danmark, hverken begrænset eller fuldt skattepligtig, eller gennem fast driftssted.

Disse regler suppleres efterfølgende af CIRK.1988.135 og SKM.2007.608.SKAT som uddyber hvergivers indeholdelsespligt, og skattegrundlaget, hvis ikke hvergiver kan godtgøre lønandelen. Ellers omtales kravene til at differentiere mellem entrepriseaftaler og arbejdsudleje, samt vurderingen af den reelle arbejdsgiver, hvilket viser at der selv før lovændringen i 2012, herskede tvivl om arbejdsudlejereglerne.

2.1. Lov nr. 921 af 18. September 2012 (L 195)

Bestemmelsen om arbejdsudleje ændrede dog ordlyd, ved § 2, nr. 1, i lov nr. 921 af 18. September 2012, i et forsøg på både at tilnærme sig internationale standarder, for hvad der skal anses som

4 LFB 1982-05-28 NR. 130A, Ændring af Kildeskatteloven og Selskabsskatteloven (indeholdelse af A-skat for kunstnere m.v.), side 1.

5 LFB 1982-05-28 NR. 130A, Ændring af Kildeskatteloven og Selskabsskatteloven (indeholdelse af A-skat for kunstnere m.v.), side 1.

6 LFB 1982-05-28 NR. 130A, Ændring af Kildeskatteloven og Selskabsskatteloven (indeholdelse af A-skat for kunstnere m.v.), side 1.

arbejdsudleje, samt i bekæmpelsen af social dumping.⁷ Ændringerne følger kommentarerne til OECD art. 15, pkt. 8, som ændret i 2010.⁸

Forskellen på den internationale vurdering af arbejdsudleje og den danske, opstod allerede da begrebet i 1992 blev beskrevet i kommentarerne til OECD. Hvor den danske definition fokuserede på den reelle arbejdsgiver, fokuserer den internationale definition, på hvorvidt aktiviteten, udført af den fysiske person, er en integreret del af aktiviteterne i den virksomhed, hvor ydelserne leveres. Det er denne forskel mellem dansk og international praksis, forarbejderne har forsøgt at fjerne⁹

Bestemmelsens ordlyd er gået fra: *"vederlag i penge samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet"*, som den oprindeligt blev indført, til at omfatte personer, der *"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 er uden betydning hvilken form vederlaget udbetales i"*, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 3.

Der er altså sket en ændring fra, udelukkende at være en vurdering af, hvem der er den reelle arbejdsgiver, til hvorvidt ydelsen i form af arbejdskraft, er en integreret del af virksomheden. Bestemmelsen fanger således alle tjenesteydelser, der som udgangspunkt indgår i hvervigers virksomhed.

Undtagelsen er hvis den danske virksomhed på mere permanent basis har outsourcet pågældende del af virksomheden eller hvis der er tale om ydelser fra en selvstændig kontraktpart, hvormed der ikke er tale om arbejdsudleje.¹⁰

Det er ifølge forarbejderne uden betydning hvad der mellem parterne formelt er aftalt, det værende sig betaling i form af én samlet pris, hvor aftalt timeløn eller akkordløn før talte for arbejdsudleje, såvel som aftaler om udlejers ansvar og risiko, reelt ingen betydning har, i det omfang, at ydelsen er

7 L 195, forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven, 13. september, 2012, 2.4. beskatning ved arbejdsudleje.

8 L 195, forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven, 13. september, 2012, 3.4.1. Gældende ret.

9 Laursen, Anders Nørgaard, International Skatteret 2012-2013, SU.2013.0217.

10 L 195, forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven, 13. september, 2012, 3.4.2. Lovforslaget.

en integreret del af virksomheden. Dette "Substance over form"-princip, indførtes ligeledes ved ændringerne i 2012.¹¹

Til at vurdere hvorvidt en given ydelse er integreret i virksomheden, har forarbejderne til KSL § 2, stk. 1, nr. 3, fundet inspiration i kommentarerne til OECD art. 15, pkt. 8.

Vurderingen af hvorvidt en ydelse er en integreret del af virksomheden, illustreres gennem 7 opstillede eksempler, hvor de 6 af dem er inspireret af kommentarerne til OECD art. 15, pkt. 8.16-8.27.

Dette uddybes i bilag 16, til L 195 hvor det bliver yderligere uddybet hvordan almindelige integrerede ydelser, som ydes til virksomheden, som udgangspunkt vil være omfattet af arbejdsudleje, mens selvstændige leverandører som udgangspunkt ikke vil være omfattet. I tvivlstilfælde, vil der skulle vurderes efter de 8 opstillede punkter i forarbejderne, som stort set svarer til den gamle vurdering, af den reelle arbejdsgiver, for dermed at afgøre om den enkelte opgave er tilstrækkeligt udskilt. Der vurderes således, hvorvidt der er tale om en ekstraydelse, virksomheden ikke selv kan udføre, eller om det er køb af "ekstra hænder".

I vurderingen af hvorvidt en given virksomhed, er tilstrækkeligt udskilt, eller tilstrækkeligt permanent outsourcet, er der i forarbejderne opstillet 8 punkter, som kan bruges i denne vurdering, som minder om vurderingen fra 1982, om hvem der er den reelle arbejdsgiver. Vurderingen baseres på, hvem der har instruktionspligten, hvem har ansvaret for arbejdspladsen, hvorvidt der er udbetalt vederlag direkte til udlejede, hvem stiller redskaber til rådighed, hvem bestemmer antallet af arbejdere og deres kvalifikationer, hvem har retten til at vælge udlejede og retten til at afskedige vedkommende, hvem har sanktionsretten og hvem bestemmer arbejdstider og ferier?¹² Det vil dog nedenfor, vurderes hvordan disse regler benyttes i praksis.¹³

11 L 195, forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven, 13. september, 2012, 4.4.1. Gældende ret.

12 L 195, forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven, 13. september, 2012, 4.4.1. Gældende ret.

13 Se kapitel 6.

3. Kravene til arbejdsudleje

KSL § 2, stk. 1, nr. 3, uddyber ikke under hvilke omstændigheder, der kan blive tale om arbejdsudleje. Det må fastslås, at der skal være tale om et trepartsforhold med en dansk hvervgiver, som køber tjenesteydelser, i form af arbejdskraft, fra en udenlandsk arbejdsgiver, samt at denne tjenesteydelse skal indgå integreret i den danske hvervgivers virksomhed. skal yderligere i afsnittet vurderes, hvilke krav der er til de enkelte parter.

3.1. Virksomhedsbegrebet i KSL § 2, stk. 1, nr. 3

For at der kan være tale om arbejdsudleje, er et af kravene, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 3, at den udenlandske arbejdsudlejede, skal indgå i hvervgivers virksomhed, altså at hvervgiver skal udøve virksomhed. Det fremgår imidlertid ikke af hverken bestemmelsens ordlyd, eller af forarbejderne til KSL § 2, stk. 1, nr. 3, hvorvidt virksomhedsbegrebet er afgrænset til enten økonomisk, eller ikke-økonomisk virksomhed. SKM.2013.371.SR, er umiddelbart den eneste afgørelse, inden for arbejdsudleje der tager stilling til hvervgivers virksomhed, men finder her, at der ikke er tale om arbejdsudleje, da de lejede gartnere blev benyttet privat, og dermed ikke udgjorde en integreret del af dennes virksomhed.

økonomiske virksomheder er utvivlsomt omfattet af KSL § 2, stk. 1, nr. 3. Det må således vurderes, om formålet med KSL § 2, stk. 1, nr. 3, kan begrunde, at ikke økonomisk virksomhed til en vis grænse ligeledes være omfattet. Dette kan undersøges ved at vurdere, hvorvidt bestemmelsen kan rumme hobbyvirksomheder, som f.eks. stutierier, deltidslandbrug, gartnerier, biavl eller lignende, som i dette tilfælde udelukkende foregår på hobbyplan, som i dette tilfælde køber udenlandske tjenesteydelser, f.eks. i travle perioder, eller i forbindelse med sygdom eller ferie, uden at virksomheden ændrer karakter til økonomisk virksomhed.

Det afgørende ved hobbyvirksomhed, er det private formål, altså at altså hvorvidt der drives virksomheden af personlig interesse, frem for at formålet er at opnå gevinst, som det er i det almindelige virksomhedsbegreb.¹⁴ Det må overvejes hvorvidt en hobbyvirksomhed er omfattet af arbejdsudlejereglerne, med henblik på, at ydelser købt privat ikke er omfattet, som det bl.a. var tilfældet i SKM.2013.371.SR. Spørgsmålet er således, hvorvidt en given hobbyvirksomhed, kan anses for overvejende virksomhed, frem for privat, hvilket må baseres på en konkret vurdering. Det må

¹⁴ DJV. 2014-1, C.C.1.3.1 Generelt om afgrænsningen af erhvervsmæssig virksomhed over for ikke erhvervsmæssig virksomhed.

dog konkret vurderes, hvorvidt en virksomhed, som potentielt kan rumme ansatte, ikke vil have nået et punkt, hvor denne må anses som økonomisk virksomhed.

Formålet med KSL § 2, stk. 1, nr. 3, er "[g]ennem lovforslaget sikres det, at der i Danmark effektivt gennemføres en ny retstilstand for beskatning af arbejdsudleje i de tilfælde, hvor den udenlandske arbejdskraft udfører arbejde, der udgør en integreret del af danske virksomheders forretningsområder. Ved på denne måde at beskatte denne arbejdskraft efter reglerne om arbejdsudleje opnås en mere lige konkurrence mellem danske og udenlandske virksomheder, idet medarbejderne i de udenlandske virksomheder ikke i samme omfang kan konkurrere på skattefordele. Forslaget vil således også modvirke social dumping, idet de lønninger, som danske virksomheder skal konkurrere med, ikke i samme omfang kan fastsættes under hensyn til, at indkomsten ikke skal beskattes i Danmark".¹⁵ Formålet er altså at udviske eventuelle skattefordele, samt bekæmpe social dumping. Det fremgår således ikke her, hvorvidt hobbyvirksomhed kan antages at være omfattet af reglerne.

Det kan imidlertid være svært, at forestille sig, at SKAT har til hensigt at fritage private, ved at opstille et krav, om udøvende virksomhed, for så alligevel, at medtage f.eks. hobbyvirksomheder, som netop er fritaget betragtningen som økonomisk virksomhed, idet de ikke er intense nok, samt hovedsageligt drives af private interesser. Hobbyvirksomheder bør derfor ikke være omfattet af arbejdsudlejereglerne, forudsat de drives af private årsager som interesse.

3.2. Hvervgiver

Allerede i bestemmelsens ordlyd, fremgår det, at kravet til hvervgivers virksomhed, er at ydelsen udføres i, og for en virksomhed placeret i Danmark, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 3, således at der enten er hjemting, eller fast driftssted i Danmark.¹⁶ Konsekvenserne for hvervgiver, i forbindelse med arbejdsudleje, er, at denne bliver indeholdelsespligtig efter KSL § 46, stk. 1, 2. pkt., af A-indkomst, hvilket omfatter skat af arbejdsudleje, jf. KSL § 43, 2, litra H. Beskatningsprocenten på arbejdsudleje er 30 %, jf. KSL § 48 b, hvoraf der ikke gives fradrag.

betydningen af udøvet virksomhed, bekræftede skatterådet ved bindende svar i SKM.2013.371.SR, hvor danske virksomhed A, indgik kontrakt med virksomhed B, hjemmehørende i Litauen, vedrørende gartneriydelser, til privatperson C's ejendoms omkringliggende arealer. Udgifterne til denne afholdtes af C privat. I denne situation, var der ikke tale om arbejdsudleje, da de udlejede

15 L 195, forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteoven, 13. september, 2012, 2.4. Beskatning ved arbejdsudleje.

16 DJV, 2014, C.F.3.1.4.1 Udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) nye regler.

gartnere benyttedes af, og betaltes af C, altså til privat brug, og ikke som KSL § 2, stk. 1, nr. 3 kræver det, til brug i virksomheden A.

At arbejdet skal udføres i Danmark, hos en dansk virksomhed, ses i bindende svar SKM.2013.206.SR, samt SKM.2013.478.SR. SKM.2013.206.SR, omhandler en dansk virksomhed, som udfører service- og monteringsopgaver, gennem underleverandører, som udvælges fra opgave til opgave. Skatterådet fandt, at i de tilfælde, hvor service- og monteringsopgaverne udførtes i Danmark, var KSL §2, stk. 1, nr. 3, gældende, mens dette ikke var tilfældet, når disse udføres i udlandet, i dette tilfælde Belgien.

SKM.2013.478.SR, omhandler udenlandske sømænd, som arbejder på et ikke dansk registreret skib, for ikke danske arbejdsgivere. KSL § 2, stk. 1, nr. 3, fandtes ikke gældende, da hvervgiver ikke havde hverken hjemsted eller fast driftssted i Danmark, hvormed der ikke er tale om arbejdsudleje.

I SKM.2013.611.SR, var der tale om en dansk pyntegrøntsvirksomhed, som i stedet for at leje underleverandører, til klipning af pyntegrønt, solgte planterne på roden, hvorefter underleverandøren solgte pyntegrønt på markedsvilkår, altså uden om skovejeren og eksportørens virksomheder. Dette sammenholdt med, at underleverandøren fandtes ikke at have stiftet fast driftssted, gjorde at der ikke kunne statueres skattepligt til Danmark. der kunne ikke statueres arbejdsudleje, da den danske virksomhed ikke kunne anses for hvervgiver.

Det er altså, om end gennem bindende svar, fastslået, at arbejderen skal være stillet til rådighed for en dansk virksomhed, eller et fast driftssted. Dette driftssted må naturligvis ikke være ejet af arbejdsgiver, da dette medfører at tjenesteyder bliver begrænset skattepligtig. derudover er det afgørende, at ydelserne sælges til brug i hvervgivers virksomhed.

3.3. Arbejdsgiver

For at arbejdsudlejereglerne kan gøres gældende, kræves det, at arbejdsgiver ikke ved udførelsen af ydelsen i Danmark, stifter fast driftssted, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, da tjenesteyderen i så fald bliver begrænset skattepligtig jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4. Derudover er selve tjenesteforholdet afgørende, da tjenesteyder eller bliver begrænset skattepligtig jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 1. som i SKM.2013.228.BR, hvor polsk arbejdskraft, fandtes at være i reelt tjenesteforhold til dansk virksomhed, dette begrundedes i, at vederlag udregnede på timebasis, hvervgiver tilbød campingvogne, samt badefaciliteter til rådighed for polakkerne. Derudover fandtes der ikke at være tale om, at polakkerne havde stiftet virksomhed i hverken Polen eller Danmark, med denne begrundelse fandtes der at være tale om tjenesteforhold, hvormed det må fastslås, at et krav for arbejdsudleje er, at udlejningen sker gennem en udenlandske virksomhed.

Lønmodtagervurderingen er specielt relevant i forbindelse med bl.a. enmandsvirksomheder, hvilket vil blive gennemgået nedenfor i afsnit 3.5, da dette medfører begrænset skattepligt for arbejdstageren, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4. Mens vurderingen af, hvorvidt den udenlandske virksomhed har fast driftssted, kan være relevant for alle virksomheder, da dette medfører, at den udenlandske virksomhed bliver begrænset skattepligtig til Danmark, jf. Selskabsskatteloven (SEL) § 2, stk. 1, litra a, hvorfor ansattes udførelse af ydelser i Danmark, bliver omfattet af KSL § 2, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 9, nr. 2, 2. Pkt. dog kun af arbejdsvederlaget, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4.

undtagelsen til arbejdsudleje i det tilfælde, at arbejdsgiver har fast driftssted i Danmark, er relevant for hvervgiver, idet indeholdelsespligten i det tilfælde forbliver arbejdsgiverens, jf. KSL § 46, stk. 1, 1. Pkt. Dette er forsøgt bevist i flere tilfælde, i forbindelse med vurderingen af arbejdsudleje.

I SKM.2011.288.SR fandtes det, at et pauserum til arbejdsudlejede (efter den gamle arbejdsudlejebestemmelses ordlyd) lokomotivfører, ikke var nok til, at der kunne blive tale om fast driftssted, da dette ikke i sig selv *"udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed"*.¹⁷ Hvormed hvervgiver må findes indeholdelsesforpligtet af lønnen til de tyske lokomotivførere, selvom dette ikke var til spørgsmål i det bindende svar.

En lignende afgørelse er SKM.2012.563.BR, hvor en polsk håndværkervirksomhed, som gennem en årrække havde udført håndværksydelser for spørger, viste sig ikke at have stiftet fast driftssted, hvormed der fandtes at være tale om arbejdsudleje. Det afgørende i arbejdsudlejevurderingen var her, at aflønningen reelt fandtes at være sket på timebasis. At hvervgiver havde rådført sig med revisorer og advokater, godtgjorde ikke at virksomheden ikke havde handlet forsømmeligt, hvormed denne tillige hæftede for manglende indeholdt A-skat.

I SKM.2013.451.SR, udførte en tysk virksomhed opgaver for en dansk virksomhed, af en varighed på over 12. måneder, hvilket medfører fast driftssted, hvilket naturligvis udelukker arbejdsudleje, og pålægger arbejdsgiveren indeholdelsespligten, jf. KSL § 46, stk. 1, frem for hvervgiveren, som ved arbejdsudleje har denne jf. KSL § 46, stk. 1, 2. Pkt.

Der er altså umiddelbart ingen krav til tjenesteyder, andet end at denne ikke må være skattepligtig til Danmark, hverken som fuldt, eller begrænset skattepligtig.

¹⁷ SKM.2011.288.SR, begrundelse til spm. 2.

3.3.1. Betydning af arbejdsgivers udøvende virksomhed

Betydningen af udlejers virksomhed, er beskrevet i forarbejderne til KSL § 2, stk. 1, nr. 3, ved eksempel 5 og 6,¹⁸. Disse eksempler har forarbejderne fra OECD,¹⁹ og omhandler den situation, at en udenlandsk virksomhed udlejer en ingeniør til den danske virksomhed. Forskellen på eksemplerne er udlejers virksomhed, som i den ene situation, er arbejdsformidlingsvirksomhed, mens denne i den anden situation, selv driver virksomhed med ingeniørydelser. Begge situationer vurderes af forarbejderne som værende arbejdsudleje, da ingeniørydelserne findes at være integreret i den danske virksomhed. Dette er imidlertid ikke tilfældet i kommentarerne til OECD, hvor der vurderes at være tale om, at arbejdsformidlingsvirksomheden solgte ingeniørydelser til en danske virksomhed, hvilket taler for arbejdsudleje, da denne ydelse findes integreret i den danske virksomhed, i modsætning til den udenlandske arbejdsformidlingsvirksomhed. I den anden situation, hvor den udenlandske og danske virksomhed driver lignende virksomhed, skal en vurdering af hvem der reelt er arbejdsgiver, afgøre hvorvidt der er tale om arbejdsudleje. Dette er tilfældet, hvis hvergiver findes at være reelle arbejdsgiver, mens det modsatte er tilfældet, hvis den formelle arbejdsgiver findes at være den reelle arbejdsgiver. Eventuelle forskelle mellem OECD og KSL § 2, stk. 1, nr. 3, vil blive diskuteret nedenfor i afsnit 7.3. Det må på denne baggrund vurderes, at det som udgangspunkt har betydning i arbejdsudlejevurderingen, hvorvidt arbejdsgiver driver virksomhed med ren arbejdsformidling, der som udgangspunkt medfører arbejdsudleje, hvilket ikke er udgangspunktet, hvis arbejdsgiver og hvergiver driver lignende virksomhed.

Den praktiske vurdering synes dog en anden, som det fremgår af begrundelsen til SKM.2013.395.SR. Der er i sagen tale om 2 koncernforbundne selskaber, som beskæftiger sig med samme type virksomhed, hvilket medfører, at Skatterådet med følgende begrundelse, finder at KSL § 2, stk. 1, nr. 3 er gældende, *"det er SKATs opfattelse, at når den danske virksomhed på denne måde tilkøber sig ekstra arbejdskraft til at gennemføre sine projekter i Danmark, så vil arbejdskraft være beskæftiget med arbejde, der må anses som integreret del af den danske virksomhed. Derfor er de svenske medarbejders arbejdstimer omfattet af reglerne i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3."* Der er altså tale om integreret virksomhed, allerede fordi, at de to selskaber, driver samme virksomhed, og der er tale om, at den danske virksomhed køber "ekstra hænder". Dermed må det findes, at det ikke umiddelbart har nogen betydning for KSL § 2, stk. 1, nr. 3, hvem der findes at udgøre den reelle arbejdsgiver, som det er tilfældet, ved tolkningen af OECD i lignende tilfælde.²⁰

18 L 195, forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven, til § 2, Til nr. 1.

19 Sørensen, Niels Winther, OECD's modeloverenskomst – med kommentarer, pkt. 8.24-8.27, til art. 15.

20 Sørensen, Niels Winther, OECD's modeloverenskomst – med kommentarer, pkt. 8.22-8.25, til art. 15.

3.4. Tjenesteyder

Kravene til den arbejdsudlejede, er som ved arbejdsgiver, at denne ikke kan være hverken fuldt- eller begrænset skattepligtig, jf. hhv. KSL § 1, stk. 1, og § 2, stk. 1, nr. 1. Derudover skal den udførte ydelse naturligvis udgøre en integreret del af den danske virksomhed.²¹ Det vil i forhold til tjenesteydelser, undersøges hvorvidt nogle ansættelses- og jobtyper, har indflydelse på, der er tale om om arbejdsudleje eller ej, samt hvor vigtigt selve arbejdsydelsen er for hovedydelsen og vurderingen af arbejdsudleje.

I TfS.2006.789H, var det afgørende for, arbejdsudlejevurderingen, for at pågældende koncernchef ikke fandtes at være arbejdsudlejet, at denne, "(..) i kraft af sin position som koncernchef og bestyrelsesmedlem været den, der i det danske selskab ha(vde) afstukket instrukser og retningslinier,(..)". I stil med denne afgørelse blev der i SKM.2010.460.VLR fundet, at der ved ydelser udført af polsk virksomhed, var tale om arbejdsudleje. Dette til trods for, at to af denne virksomheds chefer deltog i arbejdet. At der er tale om en chef eller leder, kan altså tale imod arbejdsudleje, her efter de gamle regler, men, som det vil findes nedenfor, ligeledes tale imod arbejdsudleje, efter de nugældende regler, derudover vil det have indflydelse på, hvornår en virksomhed er mere permanent outsourcet, da instruktionspligten som oftest følger chefen og/ eller lederen. Det skal dog ikke udelukkes, at udeleje af en leder eller direktør, vil kunne omfattes af arbejdsudleje.

Der er som udgangspunkt ingen tjenesteydelse, som er fritaget for arbejdsudlejereglerne, selvom disse måtte være ydet til, eller af nogle specialiserede brancher. Dette fremgår således af SKM.2014.40.SR, hvor tandkirurgiske ydelser, efter de nye arbejdsudlejeregler, fandtes at være arbejdsudleje, det afgørende var her, hvorvidt den udførte ydelse var en kerneydelse for den danske virksomhed. Modsat kan den danske virksomhed tilbyde praktikophold, som det var gældende i SKM.2014.135.SR, hvor Skatterådet fandt, "[...]at allerede fordi der ikke i nærværende sag er tale om, at de udenlandske medarbejdere udfører reelt arbejde for spørger i Danmark, vil der ikke foreligge arbejdsudleje, i relation til Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3."

Kravet til arbejdsudlejer, er altså som udgangspunkt, at disse skal udføre reelt arbejde, hvoraf branchen i sig selv ikke er afgørende, forudsat at det er en af denne virksomheds kerneydelser, eller udgør en naturlig udøvelse af denne. Virksomhedens udøvelse er dog i forhold til arbejdsudlejede begrænset i de tilfælde, at der er tale om købte specialitydelser. Dette var situationen i SKM.2013.742.SR, omhandlende køb af opdelingsmoduler, hvor en medfølgende specialist, som stod for monteringen af disse moduler, ikke var arbejdsudlejet. Dette skyldtes både dennes specialviden

²¹ Se afsnit 6.1

inden for montering af opdelingsmoduler som, under ledelse af denne, ellers udførtes af virksomhedens egne ansatte. Derudover fandt Skatterådet, at pågældende specialists ydelser, var sekundære i forhold til hovedproduktet, som var selve modulerne. Samme resultat fandtes endvidere i SKM.2013.678.SR, hvor skatterådet fandt løfte- og monteringsopgaven som værende hovedydelsen. Dette medførte at de medfølgende arbejdere, fandtes værende en sekundær ydelse til hovedydelsen, hvormed der ikke var tale om arbejdsudleje. I SKM.2014.195.SR, fandt Skatterådet at en virksomheds nye IT-system var hovedydelsen i forhold til den medfølgende konsulent. Dette sammenholdt med, at salg af IT-systemer ikke udgjorde en del af den danske virksomhedsaktivitet, medførte, at der ikke var tale om arbejdsudleje. Det har altså betydning, hvorvidt tjenesteyder enten arbejder selvstændigt for den danske virksomhed, eller arbejder med denne, som en sekundær ydelse til hovedproduktet, som den danske virksomhed erhverver.

3.5. Personsammenfald mellem arbejdsgiver og tjenesteyder

Det undersøges her, hvorvidt det er muligt for tjenesteyder, at udleje sig selv gennem enmandsvirksomhed, videre til den danske virksomhed, og stadig falde ind under KSL § 2, stk. 1, nr. 3. Det fremgår, i og med, at KSL § 2, stk. 1, nr. 3, er en undtagelse til KSL § 2, stk. 1, nr. 1, at en udenlandsk fysisk person, enten vil falde ind under kategorien lønmodtager, og dermed skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1, eller sidestilles med selvstændig virksomhed.

Ifølge SKAT er der et krav om, at tjenesteyderen har en overordnet, for at der kan være tale om arbejdsudleje.²² Spørgsmålet om hvorvidt enmandsvirksomheder er omfattet, synes også besvaret af SKAT, idet dette klart afvises²³. Det synes imidlertid ikke klart, hvor dette krav til en chef kommer fra, da det ikke fremgår af den juridiske vejledning.²⁴ Kommentarerne til OECD, har imidlertid et eksempel, som omhandler en leder inden for HR, som stilles til rådighed for alle selskaberne inden for en koncern. I dette eksempel findes der ikke at være tale om arbejdsudleje, da dennes ydelser ikke findes integreret i de andre forbundne selskaber, men altså ikke med den begrundelse, at denne har en lederposition.²⁵ Svaret findes formentligt i bestemmelsens ordlyd, idet der er tale om en tjenesteyder, som er *"stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet"*, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 3. Der kan dermed argumenteres for, at denne ikke kan stilles til rådighed, uden en overordnet fysisk, eller juridisk person, til at forestå dette.

22 DJV. 2014.1, C.F.3.1.4.1 udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) Nye regler, Regel.

23 DJV.2014.1, C.F.3.1.4.1 udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) Nye regler, selvstændige udenlandske enmandsvirksomheder.

24 DJV.2014.1, C.F.3.1.4.1 udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) Nye regler, selvstændige udenlandske enmandsvirksomheder.

25 Sørensen, Niels Winther, OECD's modeloverenskomst – med kommentarer, pkt. 8.26 og 8.27, til art. 15.

I Tfs.2006.789H var det ligeledes ikke en chefstilling, der talte imod arbejdsudleje, da denne, fandtes reelt at være ansat i det danske selskab. En nyere afgørelse, nemlig SKM.2010.460.VLR, fandt at der var tale om arbejdsudleje, til trods for at de polske arbejderes chef, ligeledes, i en kort periode, arbejdede for den danske virksomhed. At der er tale om, en tjenesteydelse, udført af en chef, eller leder, havde i SKM.2010.460.VLR således betydning i arbejdsudlejevurderingen. Spørgsmålet er hvorvidt afgørelsen havde haft et andet resultat, havde tjenesteyderne alene været ledere.

Det er dog denne forfatters overbevisning, at tjenesteyder, forudsat at denne er ansat i enmandsvirksomheden, på lige fod med andre lignende lønmodtagere, kan udlejes efter KSL § 2, stk. 1, nr. 3, forudsat at der reelt er tale om en aftale indgået af virksomheden og udført af tjenesteyderen. Vurderingen af dette, må således være den samme, som ved andre udenlandske tjenesteydere, hvor det element, at en sådan ligeledes er chef i enmandsvirksomheden, kan have en betydning i vurderingen af den reelle arbejdsgiver.

3.6. Personsammenfald mellem hvervgiver og tjenesteyder

Personsammenfald mellem hvervgiver og arbejdsudlejede, vil opstå, i den situation, hvor det findes, at tjenesteydere reelt er ansat af den danske hvervgiver, hvormed dette skal beskattes efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1.

Dette fandtes således at være gældende i SKM.2013.274.BR, hvor der var ansat polske arbejdere, som fik stillet campingvogne og badefaciliteter til rådighed af den danske hvervgiver, samt blev betalt på timebasis. Dette sammenholdt med, at polakkerne ikke arbejdede gennem hverken polsk eller dansk virksomhed, medførte, at polakkerne fandtes at være i tjenesteforhold, hvormed disse fandtes begrænset skattepligtige efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1, hvormed der ikke kunne være tale om arbejdsudleje. Hvorvidt der er tale om tjenesteforhold, frem for arbejdsudleje, bør baseres på Cirkulære 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven pkt. 3.1.1.1, som det bl.a. var tilfældet i B2014.BS 5A-2613/2012, hvor der efter en konkret vurdering, med disse punkter, fandtes at være tjenesteforhold. Der kan dermed ikke være tale om arbejdsudleje, hvis der er tale om, at arbejdstageren er i egentlig tjenesteforhold til hvervgiveren.

Der er dog situationer, hvor der ses bort fra arbejdsudlejereglerne. Dette var tilfældet i den tidligere nævnte Tfs.2006.789H, hvor en koncernchef, ikke blev vurderet efter arbejdsudlejereglerne, men efter hvorvidt denne reelt var ansat i det danske selskab, frem for at fokusere på, at lønningerne blev udbetalt fra et engelsk selskab. En nyere og lignende afgørelse er SKM.2014.297.BR, som omhandlede to læger, som stiftede et svensk selskab, for derefter at arbejde for et danske sygehus gennem dette. Byretten fokuserede på, hvorvidt disse var ansatte for det danske sygehus, eller om lønnen skulle allokere til det svenske selskab. Der blev altså taget udgangspunkt i en rette

indkomstmodtager-betragtning, frem for at overveje om kravene til arbejdsudleje var opfyldte. Det vurderes i SKM.2014.297.BR, at lægerne ikke på nogen måde skilte sig ud, fra de resterende ansatte læger, at indkomsten i deres selskab udelukkende var lønnen fra sygehuset. Hermed fandtes lægerne personligt, værende rette indkomstmodtagere, frem for det svenske selskab.

Dette forklarer imidlertid ikke, hvorfor arbejdsudlejereglerne ikke blev overvejet i disse situationer. Den umiddelbare forklaring er, at der er tale om chefstilling i TfS.2006.789H, mens der i SKM.2014.297.BR, er tale om, at lægerne gennem deres stiftede selskab, arbejdede for det sygehus, hvor de tidligere var ansatte. Men der er imidlertid ikke taget stilling til, hvordan situationer hvor tjenesteyderne findes tættere knyttet til hvergiver, hvormed der i stedet diskuteres beskatning efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1, frem for arbejdsudlejebeskatning. Dette har betydning for beskatningsgrundlaget, hhv. på 30 % ved arbejdsudleje, og progressiv beskatning, hvis tjenesteyder er fuldt, eller begrænset skattepligtig. Umiddelbart er den eneste årsag til, at det vurderes, hvem der er rette indkomstmodtager, at de pågældende tjenesteydere har en særlig tilknytning til den danske virksomhed, bl.a. i form af tidligere at have været ansat.

3.7. Interessefællesskab mellem hvergiver og arbejdsgiver

Det ønskes her undersøgt, hvilken betydning det har, at to koncernforbundne selskaber lejer ansatte imellem hinanden, altså om forbundne virksomheder vurderes anderledes i forhold til arbejdsudleje. Stiftelse af fast driftssted i Danmark, vil ikke være omfattet, allerede fordi faste driftssteder undtages i KSL § 2, stk. 1, nr. 3, ved at tjenesteyder i denne situation, er omfattet af begrænset skattepligt, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4, i det omfang der er tale om et af arbejdsgiver stifter fast driftssted, omfattet af SEL § 2, stk. 1, litra a.

Det fremgår ikke direkte af KSL § 2, stk. 1, nr. 3, hvordan situationen er ved koncernforbundne selskaber. Dette må som udgangspunkt tolkes efter, at det ikke har nogen betydning, hvorvidt virksomhederne er koncernforbundne. Det fremgår dog af forarbejderne, i eksempel 7, hvor to funktionsopdelte selskaber, lejer personale ud til hinanden. I dette eksempel, er der tale om, at de to koncernforbundne selskaber ikke beskæftiger sig med samme virksomhed, hvormed tjenesteydere ikke udgør en integreret del af den danske virksomhed.²⁶ Dette må nødvendigvis tale for, at vurderingen af koncernforbundne virksomheder, er den samme, som ved ikke forbundne virksomheder. Dette er da også Skatterådets vurdering på sagen, i følgende bindende svar. Den første er SKM.2013.395.SR, hvor det danske moderselskab, benytter sig af konsulenter fra sit svenske datterselskab. Da begge virksomheder arbejder med projektering af jernbaner i forbindelse

²⁶ L 195, forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven, 13. september, 2012, til § 2, til nr. 1.

med nybyggeri og vedligeholdelse, findes de svenske konsulenter at udgøre en integreret del af det danske selskabs virksomhed, hvormed der er tale om arbejdsudleje. I SKM.2013.433.SR, fandt Skatterådet, at der ikke forelå arbejdsudleje, da flytning og installation af nyt IT-system, inden for koncernforbundne selskaber, ikke var integreret del af det danske selskabs virksomhed, begrundelsen var at installation af det nye IT-system ikke var integreret virksomhed. I SKM.2013.783.SR, var der tale om arbejdsudleje, da et dansk datterselskab fik udstationeret medarbejdere fra sit udenlandske moderselskab. Dette skyldtes hovedsageligt, at begge selskaber udøvede virksomhed inden for samme område. I SKM.2011.613.BR var der ligeledes tale om udleje mellem koncernforbundne selskaber. En konkret vurdering, dog efter de gamle arbejdsudlejeregler, førte til, at der fandtes at være tale om arbejdsudleje, selvom der var tale om koncernforhold. Det er altså umiddelbart intet der taler for, at koncernforbundne selskaber skal behandles anderledes i forbindelse med at udleje arbejdskraft, end virksomheder der ikke har nogen forbindelse til hinanden.

3.8. Videreudleje

Problematikken om videreudleje,²⁷ omhandler den situation, at en dansk virksomhed indgår aftale med en udenlandske virksomhed, med henblik på at lade denne stille tjenesteydere til rådighed, for en given kunde af den danske virksomhed. Dette arbejde kan være inden for enhver branche, konsulentbranchen, byggebranchen osv. Dette er dog ikke en situation, som er behandlet i forarbejderne til KSL § 2, stk. 1, nr. 3, hvormed det ikke umiddelbart er afklaret, hvorvidt en given kunde risikerer af stå med indeholdelsespligten for arbejdsudleje, købt af udenlandsk virksomhed, gennem en dansk virksomhed, uden at have haft kendskab til denne opstilling. Ydermere bør det undersøges, hvorvidt det spiller en rolle, om den danske hvervgiver selv er inden for pågældende branche, eller denne udelukkende arbejder med videreformidling. Ifølge Den Juridiske Vejledning, kan dette forekomme, når den danske virksomhed videreformidler de udenlandske tjenesteydere, f.eks. ved videreudleje fra et koncernforbundet selskab. Dette medfører at denne sidste kunde har indeholdelsespligten.²⁸ Dette må skyldes, at kunden, i forbindelse med videreudleje, bliver hvervgiver, hvilket var tilfældet i SKM.2007.232.SR. I dette bindende svar, slår Skatterådet fast, at da hverken den udenlandske eller danske rekrutteringsvirksomhed, beskæftigede sig inden for de områder, for hvilke de videreformidlede tjenesteydelserne, var der således ikke tale om arbejdsudleje. En konkret vurdering medførte netop, at den danske kunde, i dette tilfælde, som hvervgiver, var indeholdelsespligtig af arbejdsudlejeskat og AM-bidrag, jf. hhv. KSL § 46, stk. 1, 1.

²⁷ Også kaldet dobbelt arbejdsudleje.

²⁸ DJV 2014.1, C.F.3.1.4.1 Udleje af arbejdskraft (arbejdsudleje) Nye regler, videreudlejning af udenlandsk medarbejder til kunden.

Pkt. og KSL § 49 A. Der er således intet krav, at tjenesteydelsen skal købes direkte af den udenlandske virksomhed, men at senere led, således kan blive omfattet af indeholdelsespligten. Situationen kan beskrives ved at A, som dansk vikarvirksomhed, lejer ydelser fra B, som er den udenlandske arbejdsgiver. A sælger således disse ydelser til C, som er den danske kunde. I det tilfælde at ydelserne udgør en integreret del af C's virksomhed, må denne findes at være hvervgiver, og dermed indeholdelsespligtig. Dette naturligvis forudsat at ydelsen ikke indgår i A's virksomhed.

Et krav må imidlertid være, at der netop er tale om arbejdsformidling, i en sådan grad, at udlejede ikke indgår som integreret del af den danske virksomhed, som tilfældet var i SKM.2013.381.SR, hvor en dansk konsulentvirksomhed, videreudlejede en udenlandsk konsulent. I denne situation fandt Skatterådet, til trods for, at den danske virksomhed ikke, på noget tidspunkt, havde denne type konsulenter ansat, til at yde pågældende konsulenttydelser, var der stadig tale om, at virksomheden udbød disse ydelser til sine kunder. Dette medførte, at konsulentvirksomheden fandtes indeholdelsespligtig af arbejdsudlejerskatten. Der var altså ikke i denne situation tale om, at kunden blev indeholdelsespligtig, et krav må derfor være, at den danske formidlingsvirksomhed, ikke driver virksomhed, hvori udlejede udgør en integreret del. Er dette tilfældet, vil det nødvendigvis efterfølgende kunne afgøre, hvorvidt den danske kunde vil være indeholdelsespligtig, da denne i så fald vil være hvervgiver. Det er naturligvis stadig et krav, at arbejdet udføres i Danmark, således fandtes det i SKM.2013.206.SR, hvor Skatterådet ligeledes fandt, at arbejde udført for den danske virksomheds kunder, af udenlandske underleverandører, udgjorde en integreret del af den danske virksomhed, omfattet af arbejdsudlejereglerne.

Det har altså ingen betydning for vurderingen af arbejdsudleje, hvorvidt der er tale om videreudleje, og det må således være integreringen i virksomheden, som afgør, hvem der har indeholdelsespligten. Det måske tænkte tilfælde kan opstå, hvor flere virksomheder i Danmark findes værende hvervgiveren. Der kan opstilles et scenarie, med samme parter som før, hvor ydelsen findes at udgøre en integreret del af både A's og C's virksomhed, i umiddelbar forlængelse af hinanden. I dette scenarie, må både A og C fremstå som hvervgivere, og dermed indeholdelsespligtig, for den lønudbetaling disse hver især foretager.

4. Hvervgivers indeholdelsespligt

Betydningen af, hvorvidt der er tale om arbejdsudleje, er relevant i forhold til hvem der skal findes indeholdelsespligtig af lønnen til tjenesteyderen.

Hovedreglen i dansk ret er, at arbejdsgiveren har indeholdelsespligten af A-skat og AM-bidrag, KSL § 46, stk. 1, 1. Pkt. jf. Arbejdsmarkedsbidragsloven (AMBL) § 7, For vederlag omfattet af A-skat, jf. KSL § 43, stk. 1-2, samt kildeskatteteknologien § 18, jf. KSL § 43, stk. 1, af hvilken indkomsttype, der ligeledes skal indeholdes arbejdsmarkedsbidrag, jf. KSL § 49 A, stk. 1. En undtagelse fra arbejdsgiverens indeholdelsespligt, er imidlertid KSL § 46, stk. 1, 2. Pkt. i det omfang, vederlaget er omfattet af KSL § 43, stk. 2, litra h, altså indtægt fra arbejdsudleje efter KSL § 2, stk. 1, nr. 3, hvilket er omfattet af A-skat jf. KSL § 43, stk. 2, litra h, hvormed hvervgiveren bliver indeholdelsespligtig af A-indkomst, her med 30 %, jf. KSL § 48 B, samt arbejdsmarkedsbidrag jf. KSL § 49 A, stk. 1, som udgør 8 %, jf. AMBL § 1. Der er dermed tale om en effektiv indeholdelse på 35,6 % kildeskat.

Ved opgørelsen af lønandelen af det samlede vederlag, er det op til hvervgiver at godtgøre andelen, som videreudbetales som løn, da der skal indeholdes arbejdsudlejeskat og AM-bidrag af denne del. Godtgøres dette ikke, indeholdes der som udgangspunkt skat af det samlede vederlag.²⁹ Dette blev gjort gældende, i afgørelse SKM.2011.613.BR, hvor byretten fandt, at der er tale om arbejdsudleje, vedrørende meget uklar aftale, om udenlandske håndværkeres arbejde i Danmark. I denne afgørelse, fandtes det netop, at den danske hvervgiver, var pligtig at indeholde skat og AM-bidrag af det samlede vederlag, da der ikke blev fremlagt oplysninger om lønandelens størrelse. Samme konsekvens havde det i SKM.2013.503.BR, hvor pasning af kreaturer i den givne sag, fandtes at være arbejdsudleje. Da hvervgiver ikke dokumenterede lønandelen, tog SKAT udgangspunkt i hele kontraktsummen. Derudover havde hvervgiver ikke godtgjort, hvorvidt arbejdsudlejede var omfattet af social sikring i hhv. England og Polen, hvilket medførte, at hvervgiver ligeledes skulle indeholde AM-bidrag.

Det er derfor op til hvervgiver at dokumentere lønandelen af pågældende kontraktsum, da SKAT ellers tager udgangspunkt i den samlede kontraktsum som beskatningsgrundlag. Dette er især relevant, når der er tale om en blandet ydelse, hvor der både betales for arbejdet, samt eventuelle

²⁹ L 195, forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven, 2012, til § 2, til nr. 1.

materialer og varer. Dette er relevant, da det som udgangspunkt kun er lønandelen, som skal beskattes.³⁰

Som det tidligere er nævnt, er der som udgangspunkt ingen indeholdelsespligt for hvervgiver, hvis udlejeren stifter fast driftssted, da tjenesteyder bliver begrænset skattepligtig jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 1, og arbejdsgiver dermed indeholdelsespligtig efter KSL § 46, stk. 1, 1. Pkt. som det fandtes at være tilfældet i SKM.2013.451.SR. I dette bindende svar fandt Skatterådet, at hvervgiver ikke havde nogen indeholdelsespligt, da den tyske virksomhed havde stiftet fast driftssted i Danmark. Arbejdsgiveren blev således i dette tilfælde indeholdelsespligtig.

En undtagelse til dette kan være, at den danske hvervgiver får fuldmagt, til at udbetale lønnen til tjenesteyderen, jf. KSL § 43, stk. 1, 1. Pkt. jf. § 46, stk. 5. Hvormed hvervgiveren alligevel får indeholdelsespligten

Der er således omvendt indeholdelsespligt, i forbindelse med arbejdsudleje, da hvervgiver har denne, jf. KSL § 46, stk. 1, 2. Pkt. som altså undtagelsen til at det som udgangspunkt, er arbejdsgiver der har indeholdelsespligten, jf. KSL § 46, stk. 1, 1. Pkt.

4.1. Beskatningen af arbejdsudlejede

Der er ved arbejdsudlejesskatten, tale om en endelig skat på 30 %, jf. KSL § 48 B, for tjenesteydere, som *"(e)rhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde"* jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 3, 2. Pkt. Det har ingen betydning, hvorvidt betalingen af den arbejdsudlejede sker i form af en enkelt udbetaling eller baseres på antal arbejdstimer.³¹

En lempelse til beskatningen er hvis tjenesteyderne opfylder kravene i rejsereglerne i Ligningsloven(LL) § 9 A, jf. SKM.2013.182.LSR, hvor Skatterådet fandt, at der ikke skulle ske beskatning på 30 %, af fri kost og logi, i forbindelse med at være arbejdsudlejet i Danmark, idet kravene i LL § 9 A, netop var opfyldt. Derudover fandt Landsskatteretten at fri kost og logi ikke var en del af lønnen, da denne fandtes at være en arbejdsgiverudgift, erholdt af den arbejdsudlejede, hvormed denne ikke er omfattet af KSL § 48 B. Det fastslås dermed af landsskatteretten, at *"det følger af KSL § 43, stk. 1, sammenholdt med § 43, stk. 2, litra h, og 48 B, at en arbejdsudlejet person ikke skal beskattes af fri kost og logi for så vidt rejsereglerne er opfyldt, idet han ikke har modtaget et skattepligtigt gode"*.³² Dette resultat ændrer på tidligere bindende svar, bl.a. SKM.2011.611.SR, hvor

30 DJV. C.F.3.1.4.1 Udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) nye regler, grundlaget for opgørelse af arbejdsudlejesskat.

31 L 195, forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven, 3.4.2, Lovforslaget.

32 SKM.2013.182.LSR, landsskatterettens bemærkninger og begrundelse.

skatterådet fandt det nødvendigt, at tilvælge begrænset skattepligt, for at kunne opnå fradrag efter rejsereglerne, LL § 9A.

4.2. Betydningen af udvist forsømmelighed

Det er således fastslået, at hvervgiver, i forbindelse med arbejdsudleje, har indeholdelsespligten af A-skat og AM-bidrag, for den lejede arbejdskraft, jf. hhv. KSL § 46, stk. 1, 2. Pkt. og KSL § 49 B. Indeholder hvervgiver imidlertid ikke skatten, er spørgsmålet hvorvidt denne hæfter for den manglende indeholdelse, jf. KSL § 69, stk. 1, som ligeledes er gældende for AM-bidrag, jf. AML § 7, stk. 1. Der er i denne situation tale om omvendt bevisbyrde, hvormed det her er hvervgiveren, som skal godtgøre, at der ikke er udvist forsømmelighed, i forbindelse med den manglende indeholdelse. Spørgsmålet er således, hvor meget der skal til, før hvervgiver har udvist forsømmelighed, dvs. tilstrækkeligt uagtsomhed, i forbindelse med arbejdsudleje.³³ Der er tale om en skærpet bedømmelse, således, at der selv ved domstolens tvivl, kan statueres udvist forsømmelighed, som det var tilfældet i Tfs.2002.847V, hvor der fandtes at være tale om udvist forsømmelighed med retsformanden som afgørende stemme. Anderledes faldt afgørelsen Tfs.2002.844Ø, som fandt, at der ikke var udvist forsømmelighed, selvom der klart forelå indeholdelsespligt.³⁴ Hvilket viser at der på området er uenighed om hvornår der foreligger forsømmelighed.

Ifølge SKM.2008.434.BR var der tale om udvist forsømmelighed, bl.a. i tilfælde "*.. hvor en indeholdelsespligtig undlader at foretage indeholdelse i indkomstarter, der med rimelig klarhed falder ind under definitionen i kildeskattelovens § 43*". Dette synes at være overensstemmende med nyere afgørelser, SKM.2012.137.BR og SKM.2012.470.BR, hvor begrundelsen for at statuere udvist forsømmelighed var, at hvervgiveren selv indgik, eller kendte til aftalens omstændigheder. Derudover havde hvervgiver ikke løftet bevisbyrden, for at der ikke var udvist forsømmelighed i forhold til indeholdelsespligten. I SKM.2013.750.VLR, fandtes der ligeledes at være udvist forsømmelighed, fra hvergivers side, da denne var bekendt med det faktiske betalingsgrundlag. At hvervgiver rådførte sig med revisor, som vurderede opgaven, som værende entreprise, ændrede ikke på, at hvervgiver fandtes at have udvist forsømmelighed.

Der er dermed umiddelbart ingen retningslinjer for, hvornår der fra hvergivers side, er udvist forsømmelighed, andet end at der skal være en reel begrundet tro på, at der er tale om en entrepriseaftale, og dermed ikke være tale om arbejdsudleje. Denne er som udgangspunkt ikke

33 Pedersen, Jan, Skatte- og afgiftsstrafferet (kommentarer til udvalgte afgørelser i perioden 1.5.-31.10.2002), SR.2002.405.

34 Pedersen, Jan, Skatte- og afgiftsstrafferet (pkt.er til udvalgte afgørelser i perioden 1.5.-31.10.2002), SR.2002.405.

løftet alene på baggrund af juridisk bistand, eller hvis hvervgiver kender de faktiske omstændighederne i aftalen.

5. Foreneligheden med EU-retten

Hvorvidt indeholdelsesforpligtelsen i KSL § 46, stk. 1, nr. 2, er overensstemmende med EU-retten, eller strider mod tjenesteydernes frie bevægelighed, i TEUF art. 56 og 57, er netop til bedømmelse ved EU-Domstolen i C-53/13 samt C-80/13. Disse anmodninger om præjudicielle afgørelser, omhandler en indeholdelsespligt, lignende den der er i Danmark, dog i forbindelse med arbejdsudleje i Tjekkiet.

5.1. Tjenesteydelsers frie bevægelighed

Forbuddet mod restriktioner af tjenesteydernes frie bevægelighed, fremgår af TEUF art. 56, som er selve forbuddet, og art. 57, som definerer omfattede tjenesteydelser. Kravet til at gøre disse artikler gældende, er at der skal være en grænseoverskridende handling, som ikke er omfattet af etableringsfriheden eller den frie bevægelighed for arbejdskraft, varer eller kapital, jf. art. 57.³⁵ Vurderingen af om arbejdsudleje er omfattet af tjenesteydelser, må vurderes ud fra begrænsningen af den tidsmæssige periode. Tjenesteydelser adskiller sig fra etableringer og arbejdskraftens frie bevægelighed, netop ved at tjenesteydelser er tidsmæssigt afgrænsede, hvilket ikke er tilfældet ved hverken etableringer eller ved arbejdskraftens frie bevægelighed.³⁶ Arbejdsudleje må derfor anses for værende underlagt tjenesteydelsens frie bevægelighed.

Formålet med tjenesteydelsens frie bevægelighed, er at sikre tjenesteydelsens udbydere og modtageres rettigheder, i forbindelse med grænseoverskridende salg af tjenesteydelser. Dette inkluderer udbyders ret til at sælge disse tjenesteydelser grænseoverskridende uden at skulle etablere sig i pågældende medlemsstat, samt uden at medlemsstaterne opstiller restriktioner herfor.³⁷

5.1.1. Restriktion

En restriktion, er en hindring i den frie bevægelighed, som EU-retten gennem flere bestemmelser, som udgangspunkt forbyder. Vurderingen af en restriktion, og diskrimination, er i praksis den samme. De minder således også om hinanden, dog med den forskel, at restriktionsbegrebet er bredere, og altså omfatter både hindringer for en stats egne borgere, såvel som resten af EU's

35 Sørensen, Karsten Ensig og Nielsen, Poul Runge, EU-retten, 5. Udgave, side 598.

36 Bundgaard, Jacob, skatteretten 3, Det EU-retlige diskriminations- og restriktionsforbud, 2012, side 526.

37 Sørensen, Karsten Ensig og Nielsen, Poul Runge, EU-retten, 5. Udgave, side 598.

borgere. Restriktionen rummer således også diskriminationen, som er beskyttelsen mod diskrimination af andre staters borgere.³⁸

For at vurdere, hvorvidt der er tale om en restriktion, skal der vurderes om en given bestemmelse indeholder en hindring eller ulempe for tjenesteydernes frie bevægelighed. Denne restriktion defineres som en hindring, som gør det enten dyrere eller mere besværligt, at udøve den frie bevægelighed.³⁹ Restriktionen vil i praksis blive vurderet ud fra, om der er tale om sammenlignelige situationer, enten horisontalt, hvor hhv. borgere fra stat B og C's behandling i stat A, sammenlignes for derved at vurderer om disse udenlandske statsborgere behandles forskelligt.⁴⁰ Derudover kan der sammenlignes vertikalt, hvor forholdene mellem en given stats egne borgere, sammenlignes med borgere fra andre stater, for at vurdere en eventuel forskel i behandlingen.⁴¹

Dernæst skal det vurderes, hvorvidt denne hindring kan begrundes i tvingende almene hensyn, der som udgangspunkt kan være alle hensyn, miljøhensyn, samfundsmæssige hensyn osv. dog afvises hensynet til økonomiske eller administrative besværligheder som hensyn.⁴² Det sidste der vurderes er hvorvidt bestemmelsen er proportionel med formålet, altså hvorvidt pågældende stat, vil kunne vise pågældende hensyn, på en måde, som indeholder færre ulemper i forhold til den frie bevægelighed, altså mere lempelig måde.⁴³

5.2. Indeholdelsespligten i KSL § 46, stk. 1, 2. Pkt. og dennes forenelighed med EU-retten

KLS § 46, stk. 1, 1. og 2. Pkt. har følgende ordlyd; *"I forbindelse med enhver udbetaling af A-indkomst skal den, for hvis regning udbetalingen foretages, indeholde foreløbig skat i det udbetalte beløb. Indeholdelsespligten ved udbetaling af A-indkomst efter § 43, stk. 2, litra h), påhviler den, for hvem arbejdet udføres."* Udgangspunktet er således, at arbejdsgiveren har indeholdelsespligten. Undtagelsen til dette er imidlertid, at den danske hvervgiver har indeholdelsespligten i forbindelse med arbejdsudleje. En vertikal sammenligning viser, at behandlingen af den danske hvervgiver er forskellig i de to situationer. Er arbejdsgiveren til tjenesteyderen dansk, indeholder arbejdsgiveren skatten, mens hvervgiver er indeholdelsespligtig, hvis arbejdsgiveren er placeret i udlandet. Der er altså en klar ulempe forbundet med, at anvende udenlandsk arbejdskraft i forbindelse med arbejdsudleje, frem for at benytte arbejdskraft fra en dansk arbejdsgiver, da dette medfører flere

38 Bundgaard, Jacob, skatteretten 3, Det EU-retlige diskriminations- og restriktionsforbud, 2012, side 520.

39 Sørensen, Karsten Ensigt og Nielsen, Poul Runge, EU-retten, 5. Udgave, side 248.

40 Bundgaard, Jacob, skatteretten 3, Det EU-retlige diskriminations- og restriktionsforbud, 2012, side 539.

41 Bundgaard, Jacob, skatteretten 3, Det EU-retlige diskriminations- og restriktionsforbud, 2012, side 542.

42 Sørensen, Karsten Ensigt og Nielsen, Poul Runge, EU-retten, 5. Udgave, side 249.

43 Sørensen, Karsten Ensigt og Nielsen, Poul Runge, EU-retten, 5. Udgave, side 249.

administrative opgaver, i form af krav om den ændrede indeholdelsespligt. Derudover kan det tænkte scenarie, at den udenlandske arbejdsgiver i forbindelse med levering af tjenesteydelser, hyrer efter forgodtbefindende, hvilket belaster hvervgiveren yderligere, da denne har pligt at holde styr på disse, og klare det administrative, omkring indeholdelsen af tjenesteydernes skat, jf. KSL § 46, stk. 1, 2. Pkt. specielt hvis der er tale om videreudleje, hvor kunden ikke nødvendigvis har kendskab til at tjenesteyderne er udenlandske.

I flere afgørelser har Domstolen taget stilling til, hvorvidt ændring i indeholdelsespligten udgør en restriktion⁴⁴. I disse afgørelser er der taget stilling til, at en ændring af indeholdelsespligten kan udgøre en restriktion, grundet ulempen og risikoen i forbindelse med ændringen i indeholdelsespligten.⁴⁵ Derudover kan der være en ulempe forbundet med den administrative byrde, samt de ansvarsmæssige risici forbundet med grænseoverskridende tjenester.⁴⁶ Dette findes ligeledes, af generaladvokat M. Wathelet, at være tilfældet i forslag til afgørelse i forenede sager C-53/13 og C-80/13.⁴⁷ Disse præjudicielle afgørelser omhandler tjekkiske regler, som minder om de danske, som pålægger omvendt indeholdelsespligt i forbindelse med arbejdsudleje, da *"[det] er tilstrækkeligt i de foreliggende sager at bemærke, at de tjekkiske virksomheder, som benytter sig af tjenesteydelser fra ikke-hjemmehørende vikarbureauer, befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med situationen for tjekkiske virksomheder, som benytter sig af de samme tjenesteydelser fra vikarbureauer, der er hjemmehørende i Den Tjekkiske Republik"*.⁴⁸ Der er altså, tale om en situation, som kan overføres til den danske, hvilket taler for, at der således også i KSL § 46, stk. 1, 2. Pkt. er tale om en ulempe for de danske hvervgivere, da disse ved leje af arbejdskraft i udlandet, har indeholdelsespligten og risiciene er forbundet med dette.

Det næste skridt bliver at vurdere om der er hensyn, som kan begrunde disse restriktioner. I forslag til afgørelse i forenede sager C-53/13 og C-80/13, forsøges begrænsningen begrunde i offentlig sikkerhed, orden og sundhed,⁴⁹ hvilket dog som udgangspunkt forkastes af generaladvokaten, da dette ikke begrundes yderligere.⁵⁰ Spørgsmålet er hvorvidt restriktionerne kan forsvares med hensynet til effektiv skattekontrol og skatteinddrivelse. I Sag C-290/04, fandt Domstolen det

44 Se. bl.a. C-290/04, præmis 28 og C-498/10 præmis 28.

45 C-290/04, præmis 33 og 34

46 C-489/10, præmis 28, jf. Forslag til afgørelse af forenede sager C-53/13 og C-80/13, præmis 43 og 44

47 Forslag til afgørelse i forenede sager C-53/13 og C-80/13, præmis 49.

48 Forslag til afgørelse i forenede sager C-53/13 og C-80/13, præmis 49.

49 Forslag til afgørelse i forenede sager C-53/13 og C-80/13, præmis 52.

50 Forslag til afgørelse i forenede sager C-53/13 og C-80/13, præmis 59.

hensigtsmæssigt, at der var omvendt indeholdelsespligt, altså at holde pligten i kildestaten.⁵¹ Det findes dog ikke at ville være tilfældet, var afgørelsen afsagt i dag, da der findes mulighed for at indkræve skatter internt i EU, gennem direktiv 2008/55/EØF.^{52,53} I C-347/11 udtalte Domstolen, at lovgivning ikke kan begrundes i nødvendigheden af effektiv skattekontrol i det tilfælde, at lovgivningen udelukkende rammer ikke-hjemmehørende.⁵⁴ Dette findes ligeledes, af generaladvokaten at være tilfældet i forslag til afgørelse i forenede sager C-53/13 og C-80/13, i forbindelse med den tjekkiske lovgivning,⁵⁵ og må ligeledes vurderes at være tilfældet i KSL § 46, stk. 1, 2. pkt.

Sag C-498/10 taler imod dette, sagen omhandler leje af fodboldklubber, hvor det ikke fandtes urimeligt, at hvergiveren bar indeholdelsespligten, da andet ville medføre en betydelig byrde for arbejdsgiver, idet denne skulle skatteangive på fremmed sprog, og efter ukendte regler.⁵⁶ Derudover var der tale om fodboldkampe, af en varighed på op til et par timer, således at ydelsen højst strakte sig over et par dage. I forslag til afgørelse i C-53/13 og C-80/13, er omstændighederne for skatteinddrivelsen anderledes, end hvad der vil være tilfældet i de danske arbejdsudlejeregler, da der i disse sager er tale om et slovensk vikarudlejningsvirksomhed, med filial i Tjekkiet, som udlejer arbejdskraft i form af vikarer til Tjekkiet. Denne markante tilknytning til Tjekkiet, har den betydning, at *"Eksistensen af en filial betyder, at den tjekkiske skatteforvaltning, som påpeget af Nejvyšší správní soud, direkte kan opkræve skatten hos vikarbureauet. At filialen befinder sig i Den Tjekkiske Republik, indebærer også, at pligten til at foretage indeholdelse af kildeskat ikke indebærer uforholdsmæssigt store administrative byrder, hvilket ligeledes gælder med hensyn til pligten til at være bekendt med den tjekkiske lovgivning, eftersom filialen under alle omstændigheder er undergivet administrative og måske endog skattemæssige pligter og byrder (som eksempelvis merværdiafgift) i dette land"*.⁵⁷ I lignende tilfælde, vil der med filial i Danmark, som udgangspunkt være tale om fast driftssted, som i forvejen er skattepligtig, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, hvormed der ikke kan blive tale om arbejdsudleje, hvormed tjenesteyder bliver begrænset skattepligtig jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 3.

I forslag til afgørelse i C-53/13 og C-80/13 er der imidlertid elementer i inddrivelsesmulighederne

51 Sag C-290/04, præmis 36.

52 Forslag til afgørelse i forenede sager C-53/13 og C-80/13, præmis 63.

53 Nu erstattet af direktiv 2010/24/EU.

54 Sag C-347/11, præmis 49.

55 Forslag til afgørelse i forenede sager C-53/13 og C-80/13, præmis 65.

56 Sag C-498/10, præmis 49.

57 Forslag til afgørelse i forenede sager C-53/13 og C-80/13, præmis 69.

som bør kunne gøres gældende i de danske regler, nemlig direktiv 2008/55/EF,⁵⁸ jf. dette direktivs art. 29. Direktiv 2010/24/EU (inndrivelsesdirektivet), gennemført ved lov 118, 2. Juli, 2012, indeholder muligheden for at inddrage skattekrav, i andre medlemslande, jf. direktiv 2010/24/EU art. 2, stk. 1, litra a. Dette kan sammenholdes med OECD art. 27, som ligeledes omhandler krav til staternes gensidige bistand, i forbindelse med grænseoverskridende skatteopkrævning. En given udenlandsk virksomhed, har imidlertid intet krav om at lade sig registrere i CVR, når virksomheden ikke registreres i Danmark, og tillige ikke kan anses for at have hjemting i Danmark, eller bliver begrænset skattepligtig som følge af SEL § 2, stk. 1, litra a.

Hensynet til effektiv skatteinndrivelse må altså vurderes ud fra, hvorvidt direktiv 2010/24/EU og/ eller OECD art. 27, er nok til, at hvergivers indeholdelsespligt, i KSL § 46, stk. 1, 2. Pkt. ikke kan anses for stridende mod EU-retten. I sag C-498/10 bemærkes det, ” *at indeholdelse af kildeskat udgør et egnet middel til at sikre en effektiv inddrivelse af den skyldige skat, når det drejer sig om tjenesteydere, som leverer lejlighedsvisse tjenester i en anden medlemsstat end den, hvor de er etableret, og de kun bliver der i kort tid*”.⁵⁹ Alternativt må det overvejes, hvorvidt direktiv 76/308/EØF,⁶⁰ tager hånd om denne situation. Det findes, at der i denne situation, er tvingende hensyn til skatteinndrivelsen, at indeholdelsespligten er berettiget, da alternativet er, at tjenesteyderen selv skal indlevere selvangivelse, som det f.eks. er tilfældet med honorarmodtagere.⁶¹ Denne ordning kan dog ses som en stor byrde for denne, og alternativt medfører, at tjenesteydere får yderligere ulemper, i forbindelse med at udføre opgaver i det pågældende land. Dette argument, sammenholdt med, at tjenesteyder ikke er registreret i det lokale skattesystem, må medføre, at hensynet til effektiv skatteinndrivelse, vægter højere, end at tvinge indeholdelsespligten over på arbejdsudlejer eller –udlejede, da SKAT ikke har mulighed for, at rette skattekravet mod en fastere enhed, som for eksempel et fast driftssted, som det er tilfældet i forenede sager C-53/13 og C-80/13.

Hvorvidt der kræves mere fasthed for at kunne håndhæve direktiv 2010/24/EU, og/ eller OECD art. 27, er således spørgsmålet i denne vurdering. I forslag til afgørelse i forenede sager C-53/13 og C-80/13, var der således tale om, at der allerede var etableret filial i kildestaten, hvilket ikke er tilfældet i forbindelse med de danske arbejdsudlejeregler. Det synes mest sandsynligt, at den

58 Senere erstattet af direktiv 2010/24/EU

59 sag C-498/10, præmis 42.

60 Senere erstattet af direktiv 2010/24/EU.

61 Honorarmodtagere modtager som udgangspunkt betaling i B-indkomst, da deres betaling som udgangspunkt ikke er omfattet af KSL § 43, hvormed denne selv skal indeholde skatten.

omvendte indeholdelsespligt, ikke er proportionel med hensynet til effektiv skatteinddrivelse, da det må afhænge af direktiv 2010/24/EU, og den gældende Dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvordan arbejdsudlejeskatten skal inddrives. Indeholdelsespligten i KSL § 46, stk. 1, nr. 2, må findes at være stridende med EU-retten.

5.3. Skattegrundlagets ved arbejdsudleje og foreneligheden med EU-retten

Et andet element i den danske indeholdelsespligt, er forudsætningen om, at hvis ikke lønandelen af vederlaget oplyses, findes skattegrundlaget som udgangspunkt at udgøre det samlede vederlag.⁶² Dette udgangspunkt, er ligeledes til prøvelse i C-53/13, som oplyser, at de tjekkiske regler stort set er tilsvarende de danske, idet der på samme måde, i tilfælde af manglende oplysninger om lønandelen, sker beskatning af fastsat andel, her dog "kun" 60 %, ⁶³ mod de 100 %, som er udgangspunktet i dansk ret. Dette må findes at udgøre en ulempe for både arbejdstageren og den udenlandske arbejdsgiver, idet der ved beskatning af så høj en procentdel af det samlede vederlag, beskattes af både lønandelen, samt andre relaterede ydelser/ materialer osv. vederlaget måtte bestå af. Derved ender arbejdsgiveren potentielt i den situation, som *David Munch* beskriver, ⁶⁴ hvor den udenlandske arbejdsgiver ikke modtager det vederlag, denne har krav på.

Derudover er der ved vertikal sammenligning forskel på beskatningsgrundlaget, fra udenlandske virksomheder og danske virksomheder, når disse sælger tjenesteydelser, i form af udleje af arbejdskraft. Selvom skattegrundlaget kun gælder, i det omfang lønandelen af det samlede vederlag ikke kan godtgøres.

Imidlertid bør det dog undersøges, om udgangspunktet for indeholdelse af arbejdsudlejeskat, af det samlede vederlag, kan berettiges med hensynet til effektiv skatteinddrivelse. At den danske tjenesteydelsesmodtager/ hvervgiver, kan ende i en situation, hvor denne ikke har mulighed for at bevise lønandelen, bør derfor findes værende for vidtgående, i forhold til det tvingende hensyn til effektiv skatteinddrivelse. Derudover skal bestemmelsen ligeledes være proportionel med formålet, og dermed ikke mere vidtgående end nødvendigt. Generaladvokaten finder i forslag til afgørelse i forenede sager C-53/13 og C-80/13, det stridende mod EU-retten, at fastsætte et fast skattegrundlag, i sagen på 60 %, til trods for at tjenestemodtager i sagerne har mulighed for at oplyse lønandelen, og nøjes med at indeholde skat af denne del.⁶⁵ Dette begrundes denne med, at

62 L 195, forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven, til § 2, til nr. 1.

63 Forslag til forenede afgørelser C-53/13 og C-80/13, præmis 54.

64 Munch, David, International arbejdsudleje, SU.2013.273.

65 Forslag til forenede afgørelser C-53/13 og C-80/13, præmis 75 og 76.

Domstolen tidligere har dømt imod skatteregler, som udelukker enten EU-borgeres, eller nationale borgeres mulighed for at ændre i skattegrundlaget, eller opgørelsen, selvom denne beviseligt har været fastsat for højt. Dette var tilfældet bl.a. i sag C-493/09,⁶⁶ sag C-262/09,⁶⁷ sag C-318/07.⁶⁸ Der er dog tale om situationer, hvor borgerne har været ude af stand til at ændre et forkert ansat skattegrundlag. Dette var ikke på samme måde situationen i sagerne C-53/13 og C-80/13, eller jf. de danske regler, da der er mulighed for at opgøre den reelle lønandel, men at tjenesteydelsesmodtageren/hvervgiveren potentielt kan sættes i en situation, hvor denne beskattes af hhv. 60- og 100 % af det samlede vederlag, med den begrundelse, at denne ikke har nogen fysisk mulighed for at bevise lønandelen af det samlede vederlag.

Uden at dette er afgjort ved Domstolen endnu, vil resultatet formentligt blive, at det findes stridende med EU-retten, at fastsætte så højt et skattegrundlag. Et dansk skattegrundlag på 100 %, af vederlaget for arbejdsudleje, må findes ikke at være proportionelt med formålet om at sikre en effektiv skatteinddrivelse.

66 Sag C-493/09, præmis 46.

67 Sag C-262/09, præmis 43 og 44.

68 Sag C-318/07, præmis 53.

6. Arbejdsudleje i praksis

I dette afsnit vil det blive vurderet, hvornår der er tale om integreret virksomhed, i KSL § 2, stk. 1, nr. 3. Hvilken betydning for denne vurdering det har, at der er tale om hhv. kerneydelser, naturligt led i virksomhedens drift, samt hvilke krav der er til, ydelser udbudt virksomheden. Derudover vil mere permanent outsourcet virksomhed blive gennemgået, som undtagelse til arbejdsudlejereglerne. Derudover vil det blive vurderet, hvorvidt fortolkningen af disse regler, står til at blive ændret, i det nye styresignal fra SKAT.⁶⁹

6.1. Kravene til den integreret virksomhed i praksis

Det vil i dette afsnit blive diskuteret hvornår der i praksis er tale om, at en given tjenesteydelse udgør en integreret del af den danske virksomhed.

Det afgørende i vurderingen om arbejdsudleje er jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 3, hvorvidt en given opgave, udgør en integreret del af den danske virksomheds udøvelse, altså om ydelsen udgør en integreret kerneydelse i virksomheden, eller udgør en naturlig del af virksomheden. Dette er imidlertid ikke defineret i selve lovteksten, men er omtalt i forarbejderne, der som tidligere nævnt,⁷⁰ kommer med forslag til, hvordan det konkret vurderes, om der er tale om arbejdsudleje. Disse kriterier benyttes dog ifølge *Lars Kjærsgaard Terkildsen*, ikke,⁷¹ hvilket praksis på området kan bekræfte. Spørgsmålet er imidlertid, hvordan dette er behandlet i praksis, hovedsageligt gennem bindende svar, dermed hvordan Skatterådet vurderer kravet til integreret virksomhed.

Som det tidligere er nævnt, er det naturligvis stadig et krav, at arbejdet udføres i den danske virksomhed, og ikke som det var tilfældet i SKM.2013.371.SR, hvor arbejdet blev udført for ejeren privat.

At der er tale om integreret del af virksomheden forudsætter, at der er tale om nuværende virksomhed, jf. SKM.2013.433SR, hvor der var tale om leje af vikarer fra et svensk koncernforbundet selskab til et dansk selskab. Vikarerne skulle assistere med installationen af nyt IT-system. Dette fandtes ikke at være arbejdsudleje, da denne aktivitet endnu ikke kunne anses for værende integreret i den danske virksomhed. Det har altså betydning, hvorvidt pågældende virksomhed er under opstart, eller er startet.

69 J.nr. 14-0075841, arbejdsudleje – præcisering af reglerne – styresignal

70 Se afsnit 2.1.

71 Terkildsen, Lars Kjærsgaard, Arbejdsudleje – integreret del af virksomheden og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, SR.2013.0171.

Specialiseret arbejdskraft er undtaget, som det fandtes i bindende svar, SKM.2014.172.SR, hvor installatør af nyt IT-system fandtes ikke at være integreret del af den danske virksomhed, hvilket er i overensstemmelse med eksemplerne oplyst i forarbejderne til KSL § 2, stk. 1, nr. 3.

Hvorvidt der er tale om integreret del af virksomheden, synes gennem retspraksis at kunne besvares ud fra om pågældende virksomhed enten udbudte virksomhed – kerneydelser - eller om de to kontraherende virksomheder blot arbejder inden for samme branche som det vil blive gennemgået nedenfor.

6.1.1. Kerneydelser eller naturligt led i virksomhedens drift

For at fastslå, hvornår der er tale om integreret virksomhed, eller naturlig led i driften af virksomheden, vil retspraksis på området blive gennemgået, her først i forbindelser med situationer, hvor der er tale om, at den danske virksomhed modtager ydelser, som denne allerede har "in-house", som det for eksempel var tilfældet i SKM.2013.395.SR, hvor koncernforbundne selskaber i Danmark og Sverige, samarbejdede om projekter, til den danske slutkunde. Der fandtes at være tale om arbejdsudleje, for de timer, de svenske tjenesteydere brugte i den danske virksomhed, hovedsageligt da der var tale om, at de to virksomheder, i hhv. Sverige og Danmark, beskæftiger sig med samme type virksomhed. Derudover begrundes dette i, at begge virksomheder udlejer medarbejdere til hinanden, som ekstra arbejdskraft, medførte at der var tale om arbejdsudleje. En lignende begrundelse blev benyttet i SKM.2013.783.SR, hvor der var tale om et Litauisk selskab, som påtænkte at stifte datterselskab i Danmark, med henblik på at videreforme litauiske medarbejdere til det danske datterselskab. Idet der er påtænkt at udføre samme virksomhed som udførtes i Litauen, fandt Skatterådet, at der vil være tale om arbejdsudleje. Det kan diskuteres, hvorvidt dette bindende svar ville have samme udfald, var det blevet afgjort i dag, efter det nye udkast til styresignal. Ændringerne dette medfører, vil blive gennemgået nedenfor.⁷²

Lignende vurderinger blev foretaget af Skatterådet i SKM.2013.402.SR, hvor der var tale om integreret virksomhed, da en transportvirksomhed lejede chauffører til at udføre det arbejde, som virksomhedens egne medarbejdere udførte, altså køb af ekstra hænder. Dette var utvivlsomt en integreret del af den danske virksomhed. I SKM.2014.42.SR var der tale om integreret virksomhed, da en dansk el-installatørvirksomhed lejede polske el-installatører. I denne afgørelse valgte den danske el-installatørvirksomhed fra opgave til opgave, hvorvidt der skulle benyttes egne ansatte, eller om ydelsen skulle købes andetsteds, hvilket var med til at afgøre, at lejen af de polske elinstallatører udgjorde en integreret del af virksomheden.

⁷² se afsnit 6.5.

Retspraksis vedrørende arbejdsudleje, som udgør et naturligt led i driften af virksomheden er sparsom, men der er dog bindende svar SKM.2013.450.SR slået fast, at enkeltstående større ombygninger og restaurationer, ikke er omfattet af arbejdsudlejereglerne, da dette ikke er integreret virksomhed i forbindelse med beboelsesudlejningsvirksomhed. Skatterådet vurderede dog at løbende driftsrelaterede reparationer, udgjorde et naturligt led i driften af virksomheden.

I de tidligere omtale bindende svar, har der været tale om mere eller mindre rene tilfælde af arbejdsudleje, forstået på den måde, at den købte tjenesteydelse, er indgået som integreret del af virksomheden, på et kerneområde, hvor arbejdet er udført på lige fod, med virksomhedens egne ansatte. En vanskeligere vurdering ligger imidlertid i de tilfælde, hvor virksomheden ikke nødvendigvis har hverken mandskab eller udstyr til at udøve en given virksomhed, men alligevel findes at udbyde denne.

6.1.2. Udbudt virksomhed

I vurderingen af integreret virksomhed, har SKAT lagt op til, at det ikke er forbeholdt opgaver, virksomheden internt har muligheden for at udøve, ved egne medarbejder og eget udstyr. Således har Skatterådet da også fulgt denne forståelse i flere afsagte kendelser. I SKM.2013.206.SR, var der tale om en dansk virksomhed, hvis kerneydelser er servicerings- og monteringsvirksomhed. Virksomheden udøvede denne virksomhed, ved at indgå aftaler med underleverandører som så udførte det egentlige arbejde. I denne afgørelse findes denne videreudleje af underleverandørernes tjenesteydelser at udgøre en integreret del af den danske virksomhed, på den baggrund, at denne udbyder disse services, som derfor findes at udgøre kerneydelser i den danske virksomhed. Spørgsmålet er, om der kan tales om ren salgsvirksomhed frem for servicerings- og monteringsvirksomhed, hvilket vil blive vurderet nedenfor i forbindelse med vurderingen af, hvorvidt selve begrebet integreret virksomhed har ændret sig.

I SKM.2013.381.SR spurgte den danske virksomhed skatterådet, hvorvidt der er tale om arbejdsudleje, når der udbydes konsulentydelse, inden for hvilket område, virksomheden ingen konsulenter har ansat. Helt konkret spørges der til, hvordan retsstillingen er, hvis virksomheden enten aldrig har haft denne type konsulenter ansat, eller hvis der over en længere periode, ikke har været ansatte konsulenter af denne type. I begge situationer fandt Skatterådet, at der ville være tale om arbejdsudleje, idet konsulentydelse er kernevirkomhed for pågældende konsulentvirksomhed. En lignende afgørelse er SKM.2014.40.SR, hvor tandlægevirksomhed, udbyder tand- og kæbekirurgi, ydelser som virksomheden ikke selv har ansatte tandlæger til at udføre. Imidlertid finder Skatterådet, at der er tale om arbejdsudleje, selv når der lejes arbejdskraft til opgaver,

virksomhedens egne ansatte ikke kan udføre. Det afgørende må ligeledes i denne afgørelse ligge i, at virksomheden udbyder en ydelse, som der af den grund, udgør en integreret del af virksomheden.

I tråd med disse, om end endnu strengere, er SKM.2013.432.SR, som ligeledes omhandler leje af konsulenttydelser til brug hos kunden. I dette tilfælde udgør den pågældende konsulentydelse som udgangspunkt ikke en integreret del af den danske virksomhed. Men idet den danske virksomhed har budt på den pågældende opgave, hos kunden, medfører dette ifølge Skatterådet, at tjenesteydelsen udgør en integreret del af den danske virksomhed, hvormed der bliver tale om arbejdsudleje.

Det er altså uden betydning, hvorvidt en dansk konsulentvirksomhed har pågældende konsulenter *in-house*, for at der er tale om integreret virksomhed. I SKM.2013.381.SR og SKM.2014.40.SR var det afgørende, at virksomheden udbød den givne ydelse, og altså ingen betydning havde, at virksomheden reelt ingen mulighed havde for selv at udøve denne, uden de købte tjenesteydelser. Strengere er, som før nævnt, SKM.2013.432.SR hvor det således var nok, at pågældende konsulentvirksomhed kun udbød den givne konsulentydelse én gang, mens der i de andre afgørelser ikke var nogen umiddelbare begrænsninger i videresalget af ydelserne. At en engangsydelse skulle resultere i, at udgøre en integreret del af virksomheden, virker strengt sammenholdt med SKM.2013.450.SR, hvor Skatterådet udtaler, at enkeltstående reparationer og ombygninger netop ikke udgør en integreret del af virksomheden. Dette er da også *David Munchs* holdning, at der er tale om integreret virksomhed, selvom pågældende virksomhed, ikke selv har mulighed for at udøve denne.⁷³ I dette tilfælde kan det måske begrundes i, at reparationer og ombygninger ikke er hvad den givne virksomhed udøver som virksomhed, mens der i SKM.2013.432.SR er tale om, at virksomheden sælger ekstra ydelser til slutkunden, og dermed ydes gennem hvervgivers virksomhed.

At der er tale om et enkeltstående opgave, taler ifølge SKAT's egen Juridiske Vejledning imod, at der skulle være tale om arbejdsudleje, da jævnligt tilbagevendende opgaver, netop taler for arbejdsudleje⁷⁴.

Flere afgørelser endnu, har fundet at udgangspunktet for integreret virksomhed ligger i, hvad virksomheden udbyder til kunden, til trods for, at virksomheden ikke, reelt har mulighed for, uden underleverandører og den lejede arbejdskraft at sælge disse ydelser. SKM.2013.373.SR omhandlede en dansk virksomhed, hvis kerneydelser er opførelse og projektering inden for bygge og anlæg. I

73 Munch David, International arbejdsudleje, SU.2013.273.

74 DJV, C.F.3.1.4.1 Udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) Nye regler, Jævnligt tilbagevendende opgaver.

denne afgørelse fandtes støbningsarbejde, som udgangspunkt at udgøre integreret virksomhed, selvom virksomheden ikke over længere tid, selv havde udført dette arbejde. Lignende begrundelser fandtes i SKM.2013.373.SR, SKM.2013.514.SR, SKM.2013.784.SR, SKM.2014.161.SR, SKM.2014.172.SR og SKM.2014.225.SR, hvor der som udgangspunktet i alle afgørelserne var tale om integreret virksomhed, allerede fordi at diverse virksomheder udbyder og videresælger ydelserne. At virksomheden ikke har medarbejdere og udstyr til at udføre opgaverne, er som udgangspunkt ikke afgørende. I disse afgørelser, er der i dem alle tale om håndværksvirksomheder, som får en mere eller mindre klart integreret del af virksomheden, udført af underleverandører, mens SKM.2013.479.SR omhandler udlejningsvirksomhed. I SKM.2013.479.SR, er der tale om en udlejning af lokaler til erhvervsbrug. En del af ydelserne, og dermed virksomheden, er imidlertid, at kunderne får tilbudt en ombygning af lokalerne, således at disse passer til den givne kundes virksomhed, spørgsmålet er så, hvorvidt ombygning er en del af virksomheden, hvis kerneydelse er udleje af erhvervslejemål. Begrundelsen er imidlertid den samme, som i flere af de andre afgørelser, nemlig at det ikke er afgørende, hvorvidt hvergiver selv udfører opgaven, men at denne udbyder pågældende ydelse. I den givne sag fandt Skatterådet at der var integreret virksomhed, allerede fordi, at virksomheden på sin hjemmeside havde nævnt at ombygning af udlejningslokaler var inkluderet i lejemålet.

Det må derfor konkluderes, at det afgørende som udgangspunkt, er hvad den danske virksomheds kerneydelser er, vurderet ud fra hvad denne udbyder til sine kunder. Dette var f.eks. tilfældet i SKM.2013.432.SR, hvor der var tale om én udført ydelse af en bestemt slags, før dette udgjorde en kerneydelse.

Det må imidlertid overvejes, hvorvidt praksis på området er ved at ændre sig, vurderet ud fra SKM.2014.240.SR, hvor Skatterådet fandt, at der ikke er tale om integreret virksomhed, når koncernforbundne selskaber, hhv. tysk moderselskab, og dansk datterselskab, udbyder den tyske virksomheds ydelser til danske kunder, gennem det danske selskab. I pågældende sag, er der tale om, at den danske virksomheds kerneydelser er salg af gulvlægning, som virksomheden hverken har udstyr eller mandskab til at udføre opgaven. Skatterådets afgørelse begrundes i, at den danske virksomhed udelukkende udøver virksomhed med salg af disse ydelser, mens den tyske virksomhed nødvendigvis udfører disse, som kan adskilles, da transaktionen mellem disse selskaber foregår på armslængdevilkår. For at der skulle være tale om arbejdsudleje, skal der være tale om leje af arbejdskraft, til at udføre opgaver inden for salgsvirksomhed. Det må imidlertid overvejes hvorledes faktaene i dette bindende svar, skiller sig ud fra tidligere afgørelser, som SKM.2013.206.SR, som mere eller mindre udelukkende drev virksomhed med formidling af arbejdskraft mellem underleverandører og danske og udenlandske kunder. Enten er denne afgørelse forkert, eller også

har SKAT ændret i kravene til hvornår der er tale om integrerede ydelser. Dette vil blive vurderet nedenfor.⁷⁵

6.2. Kravene til den mere permanent outsourcete virksomhed

Som nævnt ovenfor, er udgangspunktet at hvis tjenesteyderen, udfører opgaver, som anses for integreret del af den danske virksomhed, vil der som udgangspunkt være tale om arbejdsudleje. Undtagelsen til dette er imidlertid, hvis denne del af virksomheden kan anses for mere permanent outsourcet, eller hvis virksomheden får leveret ydelserne af en selvstændig kontraktproducent.⁷⁶ SKAT's vurdering af grænserne for, hvornår virksomhed er tilstrækkeligt permanent outsourcet, fremgår af Den Juridiske Vejledning, gennem eksempler på, at en bestemt del af virksomheden er blevet outsourcet, gennem individualisering af arbejdsopgaverne, ifølge SKAT, ved at outsource en identificerbar virksomhed over en længere periode. Derudover defineres en selvstændig kontraktproducent, ved et eksempel, om at denne for eksempel af økonomiske grunde, producerer bestemte komponenter for den danske virksomhed. Det bemærkes, at der skal være tale om outsourcing på mere permanent basis, dermed er der ikke tale om outsourcing, og dermed som udgangspunkt tale om arbejdsudleje, i det tilfælde, at der outsources til ny kontraktpartner fra opgave til opgave.⁷⁷

6.2.1. Individualisering, permanens og fasthed

De afgørende punkter i praksis, vedrørende mere permanent outsourcing, er hvorvidt pågældende virksomhed er tilstrækkeligt individualiseret, altså afgrænset, og at der er en fast aftale, som løber over en vis periode, dvs. at der skal være en vis grad af permanens i aftalen. At der er tale om en tilstrækkelig individualiseret opgave, kan defineres forskelligt, f.eks. i form af et afgrænset geografisk område, som det fandtes, ikke at være tilfældet i SKM.2013.402.SR. I denne afgørelse fandt SKAT, at der ved permanent outsourcing inden for transportbranchen, kan ske identificering af virksomheden, for eksempel ved geografisk afgrænsning af hvor den udenlandske virksomhed skal udføre opgaven. Denne afgørelse viser ligeledes, at det ikke er nødvendigt at outsource det hele, af en virksomhed, så længe det er muligt at identificere den del som outsources, hvilket kunne gøres, ved kun at outsource en del af virksomheden, her en del af transportdelen, som afgrænses geografisk.

⁷⁵ Se afsnit 6.5.

⁷⁶ L 195, forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven, 3.4.2, Lovforslaget.

⁷⁷ DJV, C.F.3.1.4.1 Udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) Nye regler, Hvornår foreligger der arbejdsudleje.

I SKM.2013.914.SR var det i forbindelse med opførsel af skateboardparker, at den danske virksomhed outsourcete støbearbejde, til en specialiseret amerikansk underleverandør. Den danske virksomhed benyttede udelukkende føromtalte underleverandør til pågældende opgaver. Der fandtes da også af disse grunde, at være tale om mere permanent outsourcing, da opgaven var afgrænset til støbeopgaver, som dermed også gjorde virksomheden identificerbar, sammenholdt med at den danske virksomhed udelukkende benyttede samme underleverandør, hvilket opfyldte kravet til fastheden i aftalen.

Netop kravet til fasthed, i aftalen mellem den danske virksomhed og den udenlandske aftaleparter, synes at være afgørende, idet denne begrundelse går igen, i flere bindende svar fra Skatterådet. I SKM.2013.318.SR var begrundelsen således for arbejdsudleje, at arbejdskraften lejedes fra opgave til opgave. Dermed var der ikke tilstrækkelig fasthed og permanens i pågældende situation, til at der kunne blive tale om mere permanent outsourcing, som undtagelse til integreret del af virksomheden. I SKM.2013.514.SR og SKM.2014.42.SR, var der tale om hhv. håndværkervirksomhed, og el-montørvirksomhed, som begge fra opgave til opgave lejede arbejdskraft til henholdsvis facadereparationer og el-montørarbejde. Netop fordi opgaverne blev outsourcet fra opgave til opgave, fandt skatterådet, at der var tale om arbejdsudleje, og ikke at opgaven var mere permanent outsourcet. Dette til trods for, at virksomheden i SKM.2013.514.SR ikke selv havde hverken udstyr eller ansatte til at påtage omhandlende virksomhed. Det afgørende i disse bindende svar, var altså fastheden i aftalen, altså hvorvidt der var tale om, at den danske virksomhed benyttede samme underleverandør, til at udføre pågældende virksomhed. Grænsen for dette er yderligere beskrevet i SKM.2013.514.SR hvor en enkelt udlægning af virksomhed til underleverandør, var nok til, at Skatterådet anså dette for, at opgaven udlægges fra opgave til opgave. Dette til trods for, at pågældende virksomhed, ansås for integreret, efter den danske virksomhed havde budt på den givne opgave én gang.

Det er ikke nødvendigvis nok, at den danske virksomhed reelt udlægger virksomheden, til samme underleverandør. Dette var situationen i SKM.2013.399.SR, hvor Skatterådet fandt, at der ikke var tale om permanent outsourcing, med den begrundelse at virksomheden reelt havde valget mellem selv at udføre den givne opgave, eller lade den outsource.

Permanensen er ligeledes afgørende, som det var tilfældet i SKM.2013.373.SR, hvor støbearbejde fandtes at være mere permanent outsourcet, idet den danske virksomhed, havde benyttet den samme underleverandør i 5-6 år, hvilket i dette tilfælde var en lang nok periode.

I SKM.2013.479.SR fandt Skatterådet, at den danske virksomheds brug af tyske underleverandører, til ombygning af erhvervslejemål, var en integreret del af virksomheden, da denne udbød ombygning

af erhvervslejemål på sin hjemmeside. At der fra opgave til opgave fandtes nye underleverandører, medførte at der ikke var tale om permanent outsourcing. Virksomhedens forslag om at stifte et datterselskab, til at tage sig af både de driftsrelaterede reparationer, samt de større ombygningsopgaver, ville ikke medføre, at ombygning ikke udgjorde en integreret del af den danske virksomhed. For at der skal være mere permanent outsourcing, udtalte Skatterådet, at der skal benyttes en fast underleverandør, som hvervgiveren reelt har outsourcet virksomheden til.

Dette blev yderligere defineret i SKM.2013.784.SR, hvor montageopgaver fandtes at udgøre en integreret del af den danske virksomhed. Da opgaven ikke fandtes at være tilstrækkeligt individualiseret og afgrænset, fra andre lignende underleverandører. Derudover manglede aftalen fasthed, da opgaven, udlægges fra gang til gang. Skatterådet udtalte imidlertid, at en eksklusivaftale, om kun at benytte denne ene underleverandør til den pågældende opgave, vil medføre at denne bliver mere permanent outsourcet, hvis *".. denne aftale medfører, at der ikke anvendes andre underleverandører til samme opgave, anses opgaven for outsourcet på mere permanent basis i relation til arbejdsudlejereglerne.."*⁷⁸ Altså med forbehold for Substance over Form princippet, aftalen skal således reelt medføre, at den givne virksomhed er mere permanent outsourcet. Det var ligeledes manglende identificering og afgrænsning, som i SKM.2014.40.SR, medførte at Skatterådet fandt, at leje af tandkirurger var arbejdsudleje. Den danske virksomhed, havde over længere tid lejet arbejdskraft af udenlandsk virksomhed, som tilmed sendte samme tandkirurger. Der var tale om en fast aftale, hvor samme tandkirurger benyttedes, hvilket taler for mere permanent outsourcing. Der fandtes imidlertid, ikke at være tale om mere permanent outsourcing, da virksomheden ikke var tilstrækkeligt identificeret og udskilt, idet den danske virksomhed løbende skaffede kunder, udsendte opkrævningerne, og hæftede i tilfælde af fejlbehandling. Ydermere udtalte Skatterådet, at *"[s]elvom spørger indgår en aftale med Klinik F, der er bindende for dem begge, skal vederlaget for den udførte tandkirurgi, der indgår som en integreret del af spørgers virksomhed, beskattes efter reglerne om arbejdsudleje, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3."*⁷⁹

Det er således afgørende, for vurderingen af hvorvidt en given virksomhed er mere permanent outsourcet, at virksomheden er identificeret klart afgrænset fra den resterende virksomhed, og at der foreligger en fasthed i aftalen, som skal have en ikke nærmere defineret tidsmæssig periode for at være tilstrækkelig. Dette til trods for, at en eksklusivaftale umiddelbart trumfer manglende permanens.

78 SKM.2013.784.SR.

79 SKM.2014.40.SR.

6.3. Selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed

I nyere bindende svar, benyttes en anden vurdering end mere permanent outsourcet, umiddelbart baseret på ” Hvem har retten til at instruere den fysiske person om, på hvilken måde arbejdet skal udføres? Hvem kontrollerer og har ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres? Om den formelle arbejdsgiver direkte har afkrævet den virksomhed, som tjenesteydelserne leveres til, vederlaget til personen? Hvem stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for personen? Hvem bestemmer antallet af personer, der skal udføre arbejdet, og deres kvalifikationer? Hvem har retten til at udvælge den person, som skal udføre arbejdet, og retten til at opsiges den kontrakt, der er indgået med personen vedrørende arbejdet? Hvem har retten til at pålægge personen sanktioner, der er relateret til arbejdet? Hvem bestemmer personens arbejdstider og ferier?”⁸⁰ Der er altså tale om en vurdering af den reelle arbejdsgiver. Ikke bare kommer denne vurdering, allerede inden vurdering af undtagelsen til arbejdsudleje, den synes ligeledes at overskygge vurderingen af integreret virksomhed. SKM.2014.169 omhandlede køb af loftopsætningsydelser, fra udenlandsk underleverandør, til den danske hovedentreprenør. Skatterådet finder, at ydelsen som udgangspunkt er integreret del af den danske virksomhed. Det vurderes dog, hvorvidt denne ydelse reelt er udlagt til selvstændig kontraktpart, hvormed denne ikke vil være underlagt arbejdsudlejebeskatning. I vurderingen fokuseres der på, at spørger selv forestår indkøb af materiel, medbringer egne ansatte til både montering og ledelse, arbejdet foregår for underleverandørens regning og risiko, uden indflydelse fra den danske virksomhed, og at denne opgave er klart adskilt fra den resterende danske virksomhed. dermed finder skatterådet, at der reelt er tale om selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed.

Lignende resultat nåede Skatterådet i SKM.2014.172.SR, hvor skatterådet finder, at ydelser, i forbindelser med underleverandørs støbning af cementslidlag, som udgangspunkt udgør en integreret del af den danske virksomhed. En konkret vurdering baseret på at underleverandøren selv bærer ansvaret for det udførte arbejde, selv bærer den økonomiske risiko, forestår alle processer i forbindelse med støbearbejdet og ledelse, medbringer eget maskinel, materialer og ansatte, samt at vederlaget omfatter betaling for denne ydelse samlet, medførte, at skatterådet fandt at der konkret var tale om at underleverandøren udførte arbejdet som selvstændig erhvervsvirksomhed. Dermed fandtes den udenlandske arbejdsgiver for ligeledes at være den reelle arbejdsgiver, hvormed arbejdsudlejereglerne ikke kunne gøres gældende. Næsten identisk er SKM.2014.225.SR, hvor skatterådet fandt, at der ved underleverandørs levering og montering af kunststofbelægninger, som udgangspunkt var tale om en integreret del af spørgers virksomhed. En konkret vurdering på

⁸⁰ L 195, forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven, Grænsetilfælde.

baggrund af, at den tyske virksomhed bærer risikoen for arbejdet, den økonomiske risiko, forestår alle processerne heriblandt ledelsen, medbragt eget specialværktøj, materialer og ansatte, samt at vederlaget omfatter materialer og brugen af dette værktøj, medførte, at der var tale om arbejde udført af selvstændig erhvervsvirksomhed. Der er således tale om, en ny vurdering, i fastsættelsen af arbejdsudleje, hvor vurderingen af integreret virksomhed, underkastes en vurdering af den reelle arbejdsgiver. Der er altså tale om, at der i tilfælde af, at arbejdskraften indgår som en integreret del af den danske virksomhed, underkastes denne en arbejdsgivervurdering.

6.4. Nyt styresignal fra SKAT

Skat er i den holdning, at arbejdsudlejereglerne er for skrappe, hvormed de tidligere på året udstedte et udkast til styresignal(j.nr.14-0075841), nu til høring hos SKAT's eksterne kontaktudvalg, vedrørende præcisering af reglerne for arbejdsudleje. Der er tale om et styresignal, som Skatterådet allerede nu synes at have taget i brug, men som imidlertid ikke er endeligt offentliggjort af SKAT, hvilket forventes at blive samtidig med Den Juridiske Vejledning 2014.2.⁸¹

Overordnet specificerer styresignalet brugen af arbejdsudlejereglerne, således at disse, på ny, tilnærmer sig internationale standarder, overensstemmende med OECD.

Overordnet præciseres 5 punkter, i vurderingen af, hvornår der er tale om arbejdsudleje. En del af vurderingen bliver præciseret i de første punkter, hvorefter arbejdsudlejereglerne omfatter alle brancher, og derudover fastslår betydningen af at tjenesteyder, *"reelt arbejder som lønmodtager for en dansk virksomhed, eller indgår i arbejdet for en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed"*.⁸² Det afgørende er således, hvem der findes at være den reelle arbejdsgiver, hvis den danske virksomhed vurderes som værende den reelle arbejdsgiver, er det relevant, at benytte punkt 8.14, i kommentarerne til OECD art. 15.⁸³ Det er således ikke altafgørende, at en given ydelse er integreret del af den danske virksomhed, idet den danske virksomhed nu ligeledes skal være den reelle arbejdsgiver. Der opstilles altså nu to krav før der kan være tale om arbejdsudleje, nemlig at arbejdskraften skal udgøre en integreret del af den danske virksomhed, og ligeledes at denne skal findes værende den reelle arbejdsgiver.⁸⁴

81 J.nr. 14-0075841, arbejdsudleje – præcisering af reglerne – styresignal, afsnit 5, Virkningstidspunkt.

82 J.nr. 14-0075841, arbejdsudleje – præcisering af reglerne – styresignal, afsnit 1, Sammenfatning.

83 J.nr. 14-0075841, arbejdsudleje – præcisering af reglerne – styresignal, afsnit 1, sammenfatning.

84 J.nr. 14-0075841, arbejdsudleje – præcisering af reglerne – styresignal, afsnit 3, De danske arbejdsudlejeregler.

Derudover påpeges kravene til Substance over Form, altså at det afgørende er de faktiske omstændigheder, og ikke hvad virksomhederne formelt har aftalt.⁸⁵ Hvilket i forvejen er gældende, men dog set bort fra, i bl.a. forbindelse med eksklusivaftaler, da disse umiddelbart er udtryk for mere permanent outsourcing.

Derudover har SKAT uddybet kravene til arbejdsudleje, i tilfælde af at virksomhederne er koncernforbundne, hvormed der tages hensyn til, at ved funktionsopdelte koncerner, er der ikke tale om arbejdsudleje, hvis disse selskaber udfører opgaver for hinanden. Dette naturligvis forudsat, at der er tale om de funktionsopdelte ydelser, som dermed ikke er integreret i den danske virksomhed. Dette er ligeledes gældende, hvis der er tale om tilførsel af specialviden, fra den udenlandske virksomhed til den danske. Det sidste eksempel er, hvor koncernens ledere samles for at holde møder, hvilket som udgangspunkt heller ikke er omfattet, idet lederne samles i deres funktion af at være leder i det udenlandske selskab.⁸⁶ Der er således tale om en udpensling af, at arbejdsudlejereglerne er de samme, hvad end virksomhederne er koncernforbundne eller ej.

Den sidste og måske mest afgørende ændring i SKAT's arbejdsudlejetoolkningen, er de situationer, hvor både den danske og den udenlandske virksomhed, beskæftiger sig inden for samme branche. I disse situationer betragtedes det tidligere af SKAT, som værende udgangspunktet, at der var tale om arbejdsudleje, idet tjenesteyderen ansås som integreret i den danske virksomhed. Dette ændres fremadrettet i det nye styresignal, således at arbejdsudleje bliver en undtagelse frem for en hovedregel.⁸⁷ Idet vurderingen af den reelle arbejdsgiver, supplerer vurderingen af den integrerede virksomhed.

Det må altså have den direkte betydning, at SKAT fremover vil vurdere, hvorvidt der er tale om en given tjenesteydelse er integreret i den danske virksomhed, sammenholdt med vurderingen af den reelle arbejdsgiver. Undtagelser til dette er stadig, hvis enten virksomheden har outsourcet på mere permanent bases, eller hvis ydelsen findes ydet af selvstændig kontraktpart.

Det må fastslås at Skatterådet tydeligvis har taget disse nye retningslinjer til sig, og benyttet dem i de nyeste bindende svar, som gennemgået i afsnittet ovenfor. De forklarer imidlertid ikke begrundelsen i SKM.2014.240.SR, hvor Skatterådet tvangsfunktionsopdeler to, gennem ultimative ejere, forbundne selskaber. Det fremgår ikke af det nye styresignal, hvorvidt der er sket ændring i kravet til, hvornår der er tale om integreret virksomhed. Derimod uddybes det, at hvis forbundne

85 J.nr. 14-0075841, arbejdsudleje – præcisering af reglerne – styresignal, afsnit 1, Sammenfatning.

86 J.nr. 14-0075841, arbejdsudleje – præcisering af reglerne – styresignal, afsnit 4, Arbejdsudleje inden for koncern.

87 J.nr. 14-0075841, arbejdsudleje – præcisering af reglerne – styresignal, afsnit 1, Sammenfatning.

virksomheder er funktionsopdelte, er der ikke nødvendigvis, som udgangspunkt tale om integreret virksomhed, hvilket ligeledes er tilfældet, hvis der overføres specialviden mellem sådanne virksomheder. Dette suppleret med at den tidligere praksis muligvis har været for vidtgående, selvom resultatet formentligt er det samme.

Praksis på området har tidligere slået fast, at der er tale om integreret virksomhed, allerede når en dansk virksomhed, udbyder en ydelse, som denne lejer af udenlandsk virksomhed. Der må således være tale om, at salg af forbundet virksomheds gulvlægningsydelser, er integreret i den danske virksomhed, allerede fordi der er tale om, at denne udbyder ydelserne. At Skatterådet finder, at den danske virksomhed udelukkende driver virksomhed med salg, mens underleverandøren driver virksomhed med produktion, udelukker ikke, at der reelt burde være tale om integreret virksomhed. forudsættes det, at sagen vurderes efter dette nye styresignal, er det nødvendigvis ikke tilstrækkeligt, at der er tale om integreret virksomhed, for at der kan være tale om arbejdsudleje. Der må således foretages en konkret vurdering af, om den danske virksomhed reelt er arbejdsgiveren, samt hvorvidt virksomheden er mere permanent outsourcet. Svaret må i begge situationer være nej, da aftalen er indgået mere fast, samt er identificeret, hvilket taler for at denne virksomhed er mere permanent outsourcet, derudover vil en vurdering af garantiforpligtelsen, den danske virksomheds mulighed for regres, at den tyske virksomhed leverer arbejdskraft, materialer og redskaber, at den tyske virksomhed vurderer kravene til arbejdskraften, samt har overvejende indflydelse på udføring og retningslinjer for løsning af de givne opgaver, hvilket alt i alt må tale for at den tyske virksomhed er den reelle arbejdsgiver. resultatet vil således blive det samme, som skatterådet fandt det, nemlig at der ikke er tale om arbejdsudleje, men ikke med den, af skatterådet anførte, begrundelse. Der er således umiddelbart tale om, at styresignalet, vil medføre en klar lempelse i forbindelse med vurdering af arbejdsudleje, specielt i vurderingen af hvornår en given ydelse er integreret i den danske virksomhed.

6.5.Ændring i begrebet integreret virksomhed

Det kan i denne forbindelse undersøges, hvorvidt der er tale om en ændring af selve begrebet integreret virksomhed. Et bud er således, at denne vurdering er gået tilbage, til før regelændringerne i 2012, til at fokusere udelukkende på hvilken virksomhed der udgør den reelle arbejdsgiver. *Lars Kjærsgaard Terkildsen* sammenligner kriterierne i den gamle arbejdsgivervurdering, med de nye, i forarbejder beskrevne kriterier for, hvornår en given virksomhed er mere permanent outsourcet.^{88,89}

88 Terkildsen, Lars Kjærsgaard, Arbejdsudleje – integreret del af virksomheden og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, SR.2013.0171.

Denne vurdering må således tiltrædes, men spørgsmålet er, hvorvidt undtagelsen mere permanent outsourcet, med det nye styresignal bliver overflødiggjort.

Den engelske version af kommentarerne til OECD art. 15, pkt. 13, beskriver kravet således; *"The nature of the services rendered by the individual will be an important factor since it is logical to assume that an employee provides services which are an integral part of the business activities carried on by his employer"*⁹⁰ I den danske version oversættes dette til; *"Arten af de tjenesteydelser, der udføres af den fysiske person, er en vigtig faktor, da det er logisk, at antage, at en ansat udfører tjenesteydelser, som er en integrerende del af den forretningsmæssige virksomhed, der udøves af dennes arbejdsgiver"*⁹¹ En direkte oversættelse vil således medføre, at *"an integral part of the business activities"*, må oversættes til en integreret del af den forretningsmæssige virksomhed, frem for en *"integrerende del"*. Der er således tale om, at den danske oversættelse af begrebet integral, eller integreret, er en bredere fortolkning, end i originalversionen. Det er dog svært at afgøre, hvorvidt denne formulering har haft reel indflydelse på den brede fortolkning af definitionen af integreret virksomhed, der har kendetegnet praksis indtil nu.

Efter lovændringen i 2012, vurderedes arbejdsudleje efter, hvorvidt den givne tjenesteydelse udgør en integreret del af den danske virksomhed. Denne vurdering baseres i praksis, på hvorvidt den givne virksomhed udbyder den givne ydelse selv, eller om denne indgår som naturlig led i hvervgiverens virksomhed.⁹² Dette var bl.a. tilfældet i SKM.2013.206.SR, hvor udbuddet af en givne virksomhed, således var nok, til at den givne tjenesteydelse fandtes integreret i hvervgivers virksomhed. Denne praksis ændres imidlertid i det nye styresignal, da vurderingen af arbejdsudleje, baseres på, hvorvidt den danske hvervgiver, findes at være den reelle arbejdsgiver, for pågældende tjenesteyder, frem for at det er selve den udførte tjenesteydelses integrerende del, i hvervgiver virksomhed, som er afgørende. Det kan måske virke voldsomt, at vurderingen af integreret virksomhed, er ændret tilbage til hvordan den reelle arbejdsgiver blev vurderet indtil 2012. Ikke desto mindre er det hvad den nyeste praksis på området viser, ved at fokus placeres på den reelle arbejdsgiver, i vurderingen af, hvorvidt der er tale om integreret virksomhed, eller selvstændig udenlandsk virksomhed. Imens er vurderingen af hvorvidt ydelsen er integreret i den danske virksomhed, er blevet sekundær, dog stadig afgørende, idet hvervgiver, hvis det modsatte er tilfældet, som udgangspunkt ikke findes at være den reelle arbejdsgiver. Derudover kan manglende

89 L 195, forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven, 13. september, 2012.

90 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (updated 2010), 2012, commentary 8.13 on art. 15.

91 Sørensen, Niels Winther, OECD's modeloverenskomst – med kommentarer, pkt. 8.13, til art. 15.

92 Se afsnit 6.1.

integrerende virksomhed tale for, at virksomheden er udskilt. SKM.2014.240.SR, viser således enten hvor lempelig arbejdsudlejereglerne er blevet, eller hvor skrappe de var før. Idet en funktionsopdeling af interesseforbundne virksomheder, resulterede i at der ikke er tale om arbejdsudleje, da den danske virksomhed fandtes udelukkende at beskæftige sig med salg, mens det tyske selskab fandtes at beskæftige sig med produktion og montering. Spørgsmålet i afgørelsen, ikke hvorvidt resultatet er i overensstemmelse med retningslinjerne i det nye styresignal, men hvorvidt SKAT er gået væk fra den gamle vurdering af integreret virksomhed, således at det ikke længere er nok, at virksomheden udbyder underleverandørernes tjenesteydelser, som det var tilfældet i SKM.2013.206.SR.

Dette er endnu ikke fastslået, og selv hvis Skatterådet i SKM.2014.240.SR, havde vurderet ydelsen som integreret i den danske virksomhed, ville resultatet falde på arbejdsgivervurderingen, da den tyske underleverandør forestod alt arbejdet, udover salget i Danmark, hvormed resultatet ville blive det samme.

Vurderes SKM.2013.206 ud fra styresignalet, må resultatet da også falde anderledes ud. Det kan som tidligere nævnt diskuteres, hvorvidt integreret virksomhed, stadig rummer rent udbudt virksomhed, altså salg af ydelser, virksomheden ikke selv har mulighed for at yde. Men allerede vurderingen af den reelle arbejdsgiver, må medføre at der i denne situation, ikke ville være tale om arbejdsudleje, allerede fordi de udenlandske underleverandører forestår mængden og udpegningen af tjenesteydere, medbragte eget materiel, maskiner osv., sammenholdt med, at underleverandørerne beholder risikoen og ansvaret, den danske virksomhed bistår således kun formidlingen. Ligeledes ville tidligere nævnte afgørelse SKM.2013.783.SR, få et andet udfald, var spørgsmålet stillet SKAT i dag. Sagen omhandler et litauisk moderselskab, som overvejer at stifte datterselskab i Danmark, med henblik på, at sælge tjenesteydelser til Danmark, gennem dette datterselskab. Skatterådet finder at dette er arbejdsudleje, da samme virksomhed, nødvendigvis ligeledes er datterselskabets forretningsområde. Resultatet i dag ville således enten falde ud, som SKM.2014.240.SR, hvor Skatterådet funktionsopdelte selskaberne, hvormed der ikke var tale om arbejdsudleje, eller der vil blive foretaget en reel arbejdsgivervurdering, som vil vise, at der er tale om, at moderselskabet, i den givne sag, er selvstændig udenlandsk virksomhed.

Der er altså foretaget en kraftig lempelse i vurderingen af integreret virksomhed, idet denne angiveligt er lagt sammen med vurderingen af, om hvervgiver er den reelle arbejdsgiver. Hvis der da stadig er tale om begrebet integreret del af virksomheden, eller om denne reelt har ændret karakter til at være en reel arbejdsgivervurdering, som skal afgøre, om ydelsen findes leveret af selvstændig udenlandsk virksomhed, eller integreret del af hvervgivers virksomhed.

Vedrørende undtagelserne til arbejdsudleje, mere permanent outsourcing, eller selvstændig kontraktpart, uddybes dette ikke yderligere i styresignalet. Spørgsmålet er derfor, hvorvidt det nye styresignal reelt overflødiggør vurderingen af, om en given tjenesteydelse er mere permanent outsourcet, allerede fordi vurderingen inden da indeholder vurderingen af den reelle arbejdsgiver, og dermed en vurdering af, om opgaven foretages af en selvstændig udenlandsk virksomhed. Det er svært at forestille sig, at hvergiveren skulle findes at være den reelle arbejdsgiver, samtidigt med, at denne har outsourcet virksomheden mere permanent.

7. Dobbeltbeskatningsoverenskomster

Dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO'er) har til formål at forhindre dobbeltbeskatning, samt dobbelt ikke-beskatning, gennem lempelse af de nationale staters skattekrav. Der er i Danmark princippet om den gyldne regel, altså at et krav ikke kan gøres gældende, alene med hjemmel i en DBO, men at dette tillige kræver hjemmel i den intern danske ret.⁹³

DBO'er, fungerer på to niveauer, og indeholder således både folkeretlige forpligtelser, staterne imellem, såvel som rettigheder for borgerne, når DBO'erne gennemføres i intern ret.⁹⁴ Overordnet er fortolkningen af disse DBO'er, lignende de fortolkningsprincipper der bruges i intern danske ret, dog tillægges ordlyden en særlig betydning, jf. Wienerkonventionen art. 31, stk. 1, hvormed det er overenskomstens ordlyd der er afgørende, i fortolkningen af en definition, frem for andre interne reglers definition af pågældende begreb.⁹⁵ Hvilket dog suppleres af Wienerkonventionen art. 32, hvorefter supplerende fortolkningsmuligheder, som forarbejderne eller en formålsfortolkning kan benyttes, hvis ordlyden af overenskomsten har medført tvivl om forståelsen, men dog samtidigt gør disse fortolkningsmuligheder sekundære i forhold til ordlydsfortolkningen.⁹⁶

7.1. Fordelingen mellem domicil- og kildestaten

Formålet med en DBO, er som nævnt, at undgå dobbeltbeskatning. Dette gøres i praksis ved at fordele indkomsterne mellem domicilstaten og kildestaten, hvor kildestaten, er hvor indkomsten tjenes, og domicilstaten er hvor den juridiske/ fysiske person er hjemmehørende.

Statsskattelovens § 4, hjemler det beskatningsmæssige udgangspunktet i dansk skatteret, nemlig globalindkomstprincippet, hvilket medfører, at fuldt skattepligtige til Danmark, skal betale skat af globalindkomsten, altså inkluderet alt optjent indkomst. Undtagelse til denne, er imidlertid, hvis kildestaten tildeles beskatningsretten, som det er tilfældet i OECDs art. 6-21. Dette medfører, at kildestaten inden for disse områder, kan beskatte efter dennes interne regler, dog med visse begrænsninger i OECD art. 10 og 11, om udbytter og renter.⁹⁷ Hvis kildestaten får tildelt beskatningsretten, er det op til domicilstaten at lempe sin beskatning, af den givne indkomst, således der ikke sker dobbeltbeskatning. De mest almindelige lempelsesmetoder er

93 Sørensen, Niels Winter, Skatteretten 3, Indgåelse og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster, 2012, side 35.

94 Sørensen, Niels Winter, Skatteretten 3, Indgåelse og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster, 2012, side 39.

95 Sørensen, Niels Winter, Skatteretten 3, Indgåelse og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster, 2012, side 40.

96 Sørensen, Niels Winter, Skatteretten 3, Indgåelse og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster, 2012, side 42.

97 Sørensen, Niels Winter, Skatteretten 3, Indgåelse og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster, 2012, side 95.

eksempionlempelse, hvor domicilstaten lempes for indkomsten, eller creditlempelse, som medfører at den i kildestaten betalte skat, modregnes i den i domicilstaten skyldige skat.⁹⁸ Dvs. ved creditlempelse beskattes der i kildestaten, og hvis denne beskatning er lavere end domicilstaten, beskattes der yderligere i domicilstaten med differencen. Eksempion- og creditlempelse, fremgår af hhv. OECD art. 23 A og art. 23 B.

7.1.1. Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomsten i dansk ret

Der er som udgangspunkt intet krav om, at fortolke interne danske regler, i overensstemmelse med DBO'er, som OECD. Derudover er der intet krav i OECD, om at harmonisere den interne skattelovgivning.⁹⁹ Dette undtages dog f.eks. ved, at OECD tillægges retskraft, gennem andre retskilder, såsom forarbejderne til givne bestemmelser, som beskriver formålet med bestemmelsen, som værende en tilstræbelse af standarder nævnt i OECD, eller at disse direkte følger visse kommentarer og fortolkninger, inden for et givent område.

Det følger allerede af forarbejderne til KSL § 2, stk. 1, nr. 3, at "*(I)ovforslaget følger kriterierne i OECD's modeloverenskomst og de fleste gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster om beskatning af lønindkomst*".¹⁰⁰ Hvilket jo, på samme vis som den almindelige fortolkning af forarbejderne, giver OECD retskildeværdi, netop gennem forarbejderne, og forudsætter, at KSL § 2, stk. 1, nr. 3, i tilfælde af at ordlyden ikke er klar nok, eller at et begreb skal fortolkes, kan søge vejledning i kommentarerne til OECD. Hvilket da også er SKAT's overbevisning, altså at arbejdsudlejereglerne tolkes overensstemmende med OECD's kommentarer, og de skriver således i den juridiske vejledning at; "*de danske arbejdsudlejeregler skal forstås i overensstemmelse med kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, artikel 15, punkt 8-8.28*".¹⁰¹ Vurderingen af hvorvidt dette rent faktisk er tilfældet vil blive vurderet nedenfor i afsnit 7.3.

7.2. Arbejdsudleje i OECD art. 15

Arbejdsudlejereglerne er i OECD indfortolket i art. 15, stk. 2. Denne artikel udgør undtagelsen til art. 15 stk. 1, om at beskatningen af løn, gage og lignende vederlag, kun beskattes i kildestaten, hvis disse er oppebåret i denne stat, jf. OECD art. 15, stk. 1. Derudover er der tale om, at OECD art. 8, stk. 2, er en undtagelse til art. 7, hvor udgangspunktet er, at indkomst tjent i anden stat, gennem erhvervsvirksomhed, placeret i domicilstaten, kun beskattes i kildestaten, hvis der er etableret fast

98 Sørensen, Niels Winter, Skatteretten 3, Indgåelse og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster, 2012, side 96.

99 Sørensen, Niels Winter, Skatteretten 3, Indgåelse og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster, 2012, side 66.

100 L 195, forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven, 13. september, 2012.

101 DJV, C.F.3.1.4.1 Udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) Nye regler, Betydning af DBO'erne.

driftssted. Dette er således det afgørende for vurderingen af, hvorvidt der er tale om reelt arbejdsgiverforhold, eller tjenesteydelser udført af et separat foretagende.¹⁰²

Undtagelsen som fremgår af OECD art. 15, stk. 2, litra a-c, omfatter tre situationer, hvor domicilstaten alligevel får beskatningsretten, for arbejde udført i kildestaten. Disse situationer omfatter a) at den ansatte befinder sig under 183 dage inden for en 12 måneders periode, i en given stat, b) hvis vederlaget for arbejdet betales af eller for en arbejdsgiver, som ikke er hjemmehørende i kildestaten, og c) hvis vederlaget ikke udredes af et, af arbejdsgiveren ejet, fast driftssted. En undtagelse til dette er således arbejdsudleje, hvor vurderingen af den reelle arbejdsgiver, kan medfører, at lønmodtagerne ved arbejde i en given stat, i under 183 dage, hvor den formelle arbejdsgiver ikke har stiftet fast driftssted, findes at være i reelt ansættelsesforhold til hvervgiveren, hvormed kildestaten bibeholder beskatningsretten. Der er således tale om, at arbejdsudleje er en undtagelse til undtagelsen i OECD art. 15, stk. 2 litra b, idet hvervgiveren i kildestaten, findes at være den reelle arbejdsgiver. Der findes i kommentarerne til OECD art. 15, flere punkter i vurdering af, den reelle arbejdsgiver, hvormed det undersøges om der er tale om arbejdsudleje.

Den første vurdering af den reelle arbejdsgiver er, hvorvidt de udøvede opgaver udgør en integreret del, af hvervgivers virksomhed, da hvis dette er gældende taler for at der er tale om arbejdsudleje.¹⁰³

Den næste vurdering er, hvem der er den reelle arbejdsgiver, hvilket er en relevant vurdering, når begge virksomheder driver lignende virksomhed. Dette vurderes ud fra, hvem der har instruktionsretten, hvem der har ansvaret for stedet hvor arbejdet udføres, hvorvidt der direkte er afkrævet vederlag for den ansattes arbejde, af den formelle arbejdsgiver, hvem der stiller arbejdsredskaber og materiel til rådighed, hvem bestemmer antallet af tjenesteydere, og disses kvalifikationer, hvem har ansættelses- og opsigelsesbeføjelserne, hvem har sanktionsbeføjelserne og hvem bestemmer arbejdstider og ferie.¹⁰⁴ Derudover er det af betydning, hvordan den ansatte betales, hvorvidt dette sker af den formelle arbejdsgiver, eller af hvervgivere, samt hvordan lønandelen opgøres, om denne er timelønnet, akkordlønnet, eller om denne får udbetalt en fast pris pr. opgave.¹⁰⁵

Denne vurdering suppleres med 6 eksempler samt tilhørende uddybelser og forklaringer på disse, eksemplerne er mere eller mindre gengivet i forarbejderne til KSL § 2, stk. 1, nr. 3. Det første eksempel omhandler en virksomhed, som udlejer en specialist i et givent IT-system, til at oplære

102 Sørensen, Niels Winther, OECD's modeloverenskomst – med kommentarer, pkt. 8.1, til art. 15.

103 Sørensen, Niels Winther, OECD's modeloverenskomst – med kommentarer, pkt. 8.13, til art. 15.

104 Sørensen, Niels Winther, OECD's modeloverenskomst – med kommentarer, pkt. 8.14, til art. 15.

105 Sørensen, Niels Winther, OECD's modeloverenskomst – med kommentarer, pkt. 8.15, til art. 15.

medarbejdere i en virksomhed, placeret i en anden stat. Her findes undtagelsen i OECD art. 15, stk. 2, at være gældende, da den formelle arbejdsgiver findes at være den reelle arbejdsgiver.¹⁰⁶

Det andet eksempel omhandler en koncerns integrering af ny markedsstrategi, fra moderselskabet, til datterselskabet. Dette gøres ved at udsende en ansat, fra moderselskabet til datterselskabet, med henblik på at varetage denne opgave. Denne funktion findes at være mere integreret i moderselskabets virksomhed, end datterselskabets, og der er derfor tale om at OECD art. 15, stk. 2, er gældende, hvormed der ikke er tale om arbejdsudleje.¹⁰⁷

Tredje eksempel omhandler en international koncerns hotelkæde, som grænseoverskridende udlejer receptionister til andre dele af kæden. Da receptionistarbejdet udgør en integreret del af lejende virksomhed, findes hvervgiveren at være den reelle arbejdsgiver, hvormed undtagelsen i OECD art. 15, stk. 2, ikke finder anvendelse.¹⁰⁸

Fjerde eksempel omhandler en vikarvirksomheds udleje af ingeniør, til udenlandsk virksomhed, som driver virksomhed med ingeniørarbejde. Her findes det at hvervgiver er den reelle arbejdsgiver, da ingeniøren udgør en integreret del af hvervgivers virksomhed, hvilket ikke er tilfældet med den formelle arbejdsgivers virksomhed.¹⁰⁹

Det femte eksempel omhandler grænseoverskridende udleje af ingeniør, fra en virksomhed, som i dette tilfælde selv driver virksomhed, med ingeniørarbejde, til en virksomhed, som driver lignende virksomhed. I dette eksempel finder undtagelsen i OECD art. 15, stk. 2, ligeledes ikke gældende, da der gennem en vurdering af den reelle arbejdsgiver, finder at hvervgiveren er den reelle arbejdsgiver.¹¹⁰ Dette fastsættes ud fra en konkret vurdering, af punkterne i kommentar 8.14.

Det sidste eksempel omhandler en multinational funktionsinddelt koncern, hvor en leder inden for HR, rejser fra selskab til selskab, og behandler spørgsmål, relateret til HR. her findes undtagelsen i art. 15, stk. 2, at være gældende, da denne leders arbejde kun er integreret i det ene selskab, og dermed ikke i alle de forbundne selskaber.¹¹¹

Der er altså tale om en konkret vurdering, af hvorvidt en given tjenesteydelse, er omfattet af OECD art. 15, stk. 2, eller hvorvidt der er tale om arbejdsudleje, hvormed kildestaten har

106 Sørensen, Niels Winther, OECD's modeloverenskomst – med kommentarer, pkt. 8.16 og 8.17, til art. 15.

107 Sørensen, Niels Winther, OECD's modeloverenskomst – med kommentarer, pkt. 8.18 og 8.19, til art. 15.

108 Sørensen, Niels Winther, OECD's modeloverenskomst – med kommentarer, pkt. 8.20 og 8.21, til art. 15.

109 Sørensen, Niels Winther, OECD's modeloverenskomst – med kommentarer, pkt. 8.22 og 8.23, til art. 15.

110 Sørensen, Niels Winther, OECD's modeloverenskomst – med kommentarer, pkt. 8.24 og 8.25, til art. 15.

111 Sørensen, Niels Winther, OECD's modeloverenskomst – med kommentarer, pkt. 8.26 og 8.27, til art. 15.

beskatningsretten. Vurderingen baseres på hvorvidt arbejdskraften ydes som integreret del af hvervgivers virksomhed, dette kan i tilfælde af, at den formelle arbejdsgiver og hvervgiveren udøver lignende virksomhed, suppleres med faktorerne i punkt 8.14,¹¹² for derved at fastsætte den reelle arbejdsgiver. Derudover er det relevant at vurdere hvem der bærer risikoen og ansvaret for det udførte arbejde, hvordan lønnen udbetales, og på hvilket grundlag den beregnes, timebasis, akkord, et samlet beløb etc.

7.3. De danske reglers overensstemmelse med OECD

Det fremgår, som tidligere beskrevet, af forarbejderne til arbejdsudlejereglerne i KSL § 2, stk. 1, nr. 3, skal følge kriterierne i OECD's modeloverenskomst, kommentarer til art. 15, pkt. 8-8.28.¹¹³ spørgsmålet er imidlertid, som det tidligere er stillet af bl.a. Den gode *Anders Nørgaard Laursen*, dog ikke besvaret, hvorvidt disse lever op til kriterierne i OECD¹¹⁴. Yderligere er det spørgsmålet, hvorvidt eventuelle forskelle er udvisket i det nye uddrag til styresignal fra SKAT.¹¹⁵

KLS § 2, stk. 1, nr. 3, har siden sin vedtagelse i 2012, udgjort en hovedregel, i det tilfælde, at en dansk virksomhed købte tjenesteydelser, i form af arbejdskraft, som udgjorde en integreret del af den danske virksomhed.¹¹⁶ I forhold til kommentarerne til OECD, pkt. 8-8.28, til art. 15, at undtagelsen i art. 15, stk. 2, ikke skal gælde, i det tilfælde, at fortjenesten for den midlertidige arbejdskraft tilkommer et fast driftssted, placeret i kildestaten, eller en anden, i staten beliggende virksomhed. Der er altså i forhold til OECD, tale om en undtagelse, i forhold til arbejdsudleje, hvormed disse kun er gældende, i det omfang der findes at være tale om tjenesteydelser, udført i tjenesteforhold, i kildestaten, for en der beliggende virksomhed. Det danske udgangspunkt, syntes imidlertid ændret i SKAT's nye styresignal, hvor det fremgår; *"Det er ikke længere udgangspunktet, at der foreligger arbejdsudleje udelukkende under hensyn til, at udenlandske virksomheders medarbejdere arbejder inden for en dansk virksomheds forretningsområde"*.¹¹⁷ Det nye styresignal retter således op på den tidligere praksis, som bestemt ikke har været overensstemmende med OECD, ved at ændre hovedreglen til en undtagelse.

I vurderingen af arbejdsudleje, har der i den hidtidige danske praksis, udelukkende været fokus på, hvorvidt tjenesteydelsen har udgjort en integreret del af den danske virksomhed. Denne vurdering

112 Sørensen, Niels Winther, OECD's modeloverenskomst – med kommentarer, pkt. 8.14, til art. 15.

113 Se afsnit 7.1.1. fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomst i dansk ret.

114 Laursen, Anders Nørgaard, International skatteret 2012-2013, SR.2013.0217.

115 J.nr. 14-0075841, arbejdsudleje – præcisering af reglerne – styresignal.

116 Se afsnit 6.1.

117 J.nr. 14-0075841, arbejdsudleje – præcisering af reglerne – styresignal.

har været baseret på, hvorvidt den danske virksomhed, selv udbød, eller udøvede pågældende virksomhed. På denne måde, har der stort set ikke været brug for, at tage stilling til, hvorvidt den danske eller udenlandske virksomhed vurderes som den reelle arbejdsgiver. I modsætning hertil tillægger kommentarerne i OECD det stadig betydning, hvem der er den reelle arbejdsgiver.¹¹⁸ I forhold til kommentarerne til OECD, art. 15, hvor der ligeledes foretages en vurdering, af hvorvidt tjenesteydelsen udgør en integreret del af virksomheden, findes det afgørende, hvem der reelt er arbejdsgiver, ud fra kriterierne i OECD's modeloverenskomst.¹¹⁹

Det er altså ikke nok, at der er tale om integreret virksomhed, der skal tilmed være tale om, at den danske virksomhed kan anses for værende den reelle arbejdsgiver, frem for den udenlandske virksomhed, jf. OECD's kommentarer til art. 15. Dette findes ligeledes at være udgangspunktet i det nye styresignal, hvori SKAT vurderer, at *"[b]eskatningsretten 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"*.¹²⁰ vurderingen af den reelle arbejdsgiver, vurderes ud fra samme kriterier, som i OECD, således, hvis ikke det findes, at der er tale om reelt arbejdsgiverforhold, at tjenesteydelsen nødvendigvis leveres af selvstændig udenlandsk virksomhed.¹²¹ Denne vurdering er imidlertid allerede taget i brug, af skatterådet, hvor bindende svar viser, at der først vurderes hvorvidt der er tale om integreret virksomhed, efterfulgt af vurderingen af, hvilken virksomhed der er den reelle arbejdsgiver, hvormed dette er afgørende for, hvorvidt der er tale om arbejdsudleje.¹²² Der er dermed tale om, at det nye styresignal fra SKAT, forsøger at tilnærme sig kriterierne i OECD, ved at tillægge det afgørende værdi, hvorvidt den danske virksomhed er den reelle arbejdsgiver. Der skal således være tale om, at den givne tjenesteydelse både udgør en integreret del af den danske virksomhed, såvel som at den danske virksomhed findes at være den reelle arbejdsgiver.

I den danske praksis på området, har det hidtil kun været vurderet, hvorvidt en given tjenesteydelse udgør en integreret del af virksomheden, hvortil undtagelsen har været, hvorvidt denne virksomhed, har været mere permanent outsourcet. Dette har umiddelbart været den eneste benyttede undtagelse. Nyere afgørelser har imidlertid indført en ny undtagelse til arbejdsudlejen, ved indførelsen af vurderingen af, hvorvidt der er tale om en selvstændig udenlandsk virksomhed. Dette

118 Sørensen, Niels Winther, OECD's modeloverenskomst – med kommentarer, pkt. 8.14, til art. 15.

119 Sørensen, Niels Winther, OECD's modeloverenskomst – med kommentarer, pkt. 8.13-8.15, til art. 15.

120 J.nr. 14-0075841, arbejdsudleje – præcisering af reglerne – styresignal.

121 J.nr. 14-0075841, arbejdsudleje – præcisering af reglerne – styresignal.

122 Se afsnit 6.3. Selvstændig udenlandsk virksomhed.

begreb står i modsætning til, at der er tale om integreret virksomhed og vurderes ud fra, hvem der er den reelle arbejdsgiver.¹²³ Dette begreb er ligeledes benyttet, om ikke oprindende fra SKAT's nye styresignal, hvori dette begreb benyttes til at vurdere, i hvilken virksomhed tjenesteydelsen er integreret. Der er reelt tale om en vurdering af den reelle arbejdsgiver. Vurderingen baseres i hovedtræk på kriterierne i OECD, altså vurderet ud fra, hvem der har risikoen og ansvaret for det udførte arbejde, og i tilfælde af tvivl, suppleres der med kriterierne fra arbejdsgivervurderingen i OECD, pkt. 8.14, til art. 15. Forskellen ligger i styresignalet's fokus på mængden af kunder, hvor mange kunder taler for selvstændig virksomhed, mens få kunder taler for arbejdsudleje. Dette er ligeledes gældende ved den tidsmæssige periode, tjenesteydelsen spredes over, jo længere tid denne varer, jo mere taler det for arbejdsudleje, og omvendt.¹²⁴ Disse vurderinger nævnes ikke i OECD, hvor fokus ligger på hvordan tjenesteyderen betales, både af hvem og hvordan løngrundlaget beregnes, fast pris, timelønnet, eller akkordlønnet.¹²⁵ Ellers er kriterierne i OECD og det nye styresignal, om arbejdsudleje fra SKAT mere overensstemmende, i forhold til den hidtidige praksis, allerede ved, at det nu sondres mellem integreret virksomhed, og selvstændig udenlandsk virksomhed. Findes den givne tjenesteydelse at være integreret i den danske virksomhed, er der stadig undtagelsen til KSL § 2, stk. 1, nr. 3, hvormed der ikke er tale om arbejdsudleje, hvis den givne virksomhed findes at være mere permanent outsourcet, eller udført af selvstændig kontraktpart.

Mere permanent outsourcing findes hovedsageligt vurderet ud fra individualiseringen, fastheden, og perioden, i hvilken virksomheden blev varetaget af den udenlandske virksomhed, hvor især fastheden, f.eks. gennem eksklusivaftaler, samt en klar individualisering af virksomheden findes at vægte tungere end hvor lang tid den givne udenlandske virksomhed, mere eller mindre løst, har varetaget den pågældende virksomhed.¹²⁶ begrebet mere permanent outsourcet uddybes ikke yderligere i styresignalet fra skat, hvor det beskrives gennem et eksempel, om outsourcing af chaufførarbejde fra den danske virksomhed.¹²⁷ Outsourcing til udenlandsk virksomhed, fremgår af kommentarerne til OECD, hvor dette begreb dog ikke uddybes yderligere, andet end at det fremgår som en undtagelse til arbejdsudleje.¹²⁸ Dette findes defineret i forarbejderne til KSL § 2, stk. 1, nr. 3, hvor den mere permanent outsourcete virksomhed, vurderes ud fra 8 opstillede kriterier,¹²⁹ som

123 Se afsnit 6.3 Selvstændig udenlandsk virksomhed.

124J.nr. 14-0075841, arbejdsudleje – præcisering af reglerne – styresignal.

125Sørensen, Niels Winther, OECD's modeloverenskomst – med kommentarer, pkt. 8.15, til art. 15.

126 Se afsnit 6.2.1. Individualisering, permanens og fasthed.

127J.nr. 14-0075841, arbejdsudleje – præcisering af reglerne – styresignal.

128Sørensen, Niels Winther, OECD's modeloverenskomst – med kommentarer, pkt. 8.13, til art. 15.

129L 195, forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven, 13. september, 2012.

stort set er identiske med arbejdsgivervurderingen. Praksis vurderede dog tidligere dette ud fra tjenesteydelsens identifikation, fasthed og tidsmæssige periode.¹³⁰ På lige fod med dette, er der ligeledes ikke tale om arbejdsudleje, hvis tjenesteydelsen findes at være leveret af en selvstændig kontraktpart. Dette begreb uddybes ikke yderligere i hverken forarbejder til KSL § 2, stk. 1, nr. 3, eller af kommentarerne til OECD, men er dog i begge beskrevet som undtagelse til arbejdsudlejereglerne. Praksis har ligeledes ikke medført nogen fortolkning af dette, men det uddybes dog i det nye styresignal fra SKAT, som bl.a. værende den situation, hvor den danske virksomhed benytter en selvstændig kontraktpart, til at få leveret komponenter til sine produkter, hvormed der altså ikke er tale om arbejdsudleje.¹³¹

Der må således være tale om, at den tidligere praksis på arbejdsudlejeområdet, klart var stridende med OECD. Allerede ved tolkningen af KSL § 2, stk. 1, nr. 3, som værende en hovedregel, men tillige ved vurderingen af integreret virksomhed. Disse forskelle må dog umiddelbart vurderes som udviskede, gennem det nye styresignal fra SKAT. KSL § 2, stk. 1, nr. 3, må således, når styresignalet offentliggøres, anses som overensstemmende med OECD art. 15. Dette specielt med fokus på, at arbejdsudleje, er gjort til en undtagelse, som kun er gældende i det omfang, at tjenesteyder findes at udgøre en integreret del af hvervgivers virksomhed, dog nu foretaget ved en vurdering af den reelle arbejdsgiver, og dermed en reel vurdering af, hvorvidt der er tale om arbejdsudleje, eller entreprise.

Undtagelserne til arbejdsudleje, synes ligeledes at være gået fra, at være altafgørende, i arbejdsudlejereglerne, til at være inkluderet i selve vurderingen af, hvorvidt der er tale om arbejdsudleje. Ændringen i vurderingen af arbejdsudleje, som er kommet med det nye styresignal, har formentligt overflødiggjort vurderingen af outsourcet virksomhed, da det synes utænkeligt, at der skulle være tale om outsourcet virksomhed, samtidigt med at den danske virksomhed, stadig kan anses som værende den reelle arbejdsgiver.¹³²

130 Se afsnit 6.2.1.

131J.nr. 14-0075841, arbejdsudleje – præcisering af reglerne – styresignal.

132 Se afsnit 6.5.

8. Konklusion

Der er således tale om, at der skal foreligge et trepartsforhold for, at arbejdsudlejereglerne kan gøres gældende. Der skal være tale om en dansk hvervgiver, som udøver virksomhed, en udenlandsk arbejdsgiver, som ikke er hverken fuldt skattepligtig efter SEL § 1, eller begrænset skattepligtig efter SEL § 2, stk. 1, litra a. Slutteligt skal der være en udenlandsk tjenesteyder, som er i tjenesteforhold, og ligeledes ikke i forvejen er skattepligtig til Danmark.

Der er i afhandlingen taget stilling til retsstillingen ved sammenfald mellem parterne, således er det vurderet at enmandsvirksomheder, altså ved sammenfald mellem arbejdsgiver og tjenesteyder, bør underlægges den samme arbejdsudlejevurdering, hvormed ejeren, som tjenesteyder, kan blive omfattet af arbejdsudlejereglerne. Ved sammenfald mellem hvervgiver og tjenesteyder, er der således eksempler på, at tjenesteyderen har haft så nær en tilknytning til hvervgiver, at denne findes at være den rette indkomstmodtager, hvormed tjenesteyderen findes omfattet af KSL § 2, stk. 1, nr. 1, frem for KLS § 2, stk. 1, nr. 3. Sammenfald mellem hvervgiver og arbejdsgiver, har fundet ikke at spille ind på vurderingen af arbejdsudlejereglerne, idet interesseforbundne virksomheder vurderes på samme måde, som ikke interesseforbundne virksomheder.

Arbejdsudlejereglerne har betydning for, hvorvidt arbejdsgiver, eller hvervgiver har indeholdelsespligten vedrørende tjenesteyderens løn eller vederlag, jf. KLS § 46, stk. 1, 1. Og 2. Pkt. hvormed arbejdsudleje medfører, at hvervgiver har indeholdelsespligten af tjenesteyderens lønandel. Yderligere er det slået fast, at beskatningsgrundlaget ved arbejdsudleje er det fulde vederlag, hvis ikke hvervgiver godtgør lønandelen. Dette er holdt oppe imod tjenesteydernes frie bevægelighed i TEUF art. 56, og vurderet ud fra en restriktionstest. Dette har medført, at både den omvendte indeholdelsespligt, samt beskatningsgrundlaget, i den situation, hvor lønandelen ikke kan godtgøres, er fundet stridende med EU-retten.

Praksis har vist et skift i forståelsen af arbejdsudlejereglerne, hvor tidligere praksis har været en hovedregel om, at hvis en tjenesteydelse findes at udgøre en integreret del af den danske virksomhed, er der tale om arbejdsudleje, forudsat at der ikke er tale om, at virksomheden er mere permanent outsourcet. Disse regler er senere ændret ved styresignal fra skat, hvor arbejdsudlejereglerne ændres til en undtagelse. Vurderingen af arbejdsudleje er ændret fra at kræve, at der er tale om integreret virksomhed til at stille yderligere krav til, at den danske hvervgiver skal findes at være den reelle arbejdsgiver. Undtagelsen til arbejdsudleje, enten ved mere permanent outsourcing eller ved selvstændig kontraktpart, er stadig gældende, og mere permanent outsourcing må således stadig, efter det nye styresignal, vurderes ud fra fasthed, periode og

identifikation for dermed at afgøre, hvorvidt virksomheden er tilstrækkeligt outsourcet. De nyeste afgørelser falder dog allerede på, at vurderingen af den reelle arbejdsgiver, medfører at den udenlandske virksomhed, findes enten at udføre ydelser omfattet af arbejdsudleje, eller at ydelsen må anses som udført af selvstændig udenlandsk virksomhed. Dette medfører således at vurderingen af mere permanent outsourcing, reelt ingen betydning har, da det ikke kan tiltrædes, at en integreret virksomhed, hvervgiver findes at udgøre den reelle arbejdsgiver af, kan findes mere permanent outsourcet.

Arbejdsudlejereglerne er i afhandlingen holdt op imod OECD art. 15, samt punkterne 8-8.28 til samme, hvormed findes at være tilfældet, at den tidligere retspraksis ikke kan findes overensstemmende med OECD's fortolkning af arbejdsudleje. Forskellene vurderes dog som udvaskede gennem det nye styresignal.

9. English summary

The purpose of this thesis has been to describe the Hiring-out of labour clause in the Taxation at the Source Act § 2, sub 1, point 3), compared to the commentaries on article 15, 8-8.25, in the OECD model tax convention. Furthermore, the rules of withholding hiring-out of labour tax, and the tax base in situations where the Danish enterprise cannot prove the wage share of the contract will be evaluated according to the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU) article 56.

Firstly, the thesis describes the requirements in order to be covered by the hiring out of labour law. There must be a foreign employer, which sells services in the form of labour, to a Danish enterprise. In order to meet these requirements, the foreign employer cannot form a permanent establishment or otherwise be liable to taxation in Denmark. The service provider must be in a contract of service to the foreign employer, and cannot be liable to taxation in Denmark, since hiring out of labour taxation is an exception to both unlimited tax liability, as well as limited tax liability. The Danish enterprise has to buy these services in form of labour, in its function as a business, and therefore cannot buy these, and still be liable through the hiring out of labour law, when buying these services for private use only. Furthermore, there are a few limitations when merging these necessary parts. When the services are sold through a one man limited, it can be harder to prove that the service provider is in a contract of service to the one man limited corporations. Another problem can occur when the service provider has a certain degree of contact to the Danish company, which results in a different evaluation than the hiring out of labour, being an evaluation of the service provider being the right income recipient, making him limited or unlimited tax liable.

The evaluation of whether the situation is hiring out of labour, is important, since the Danish company will have the duty of deduction, being a reversed duty of deduction to the principal rule. This rule has been tested with a test of discrimination, along with the tax base in hiring out of labour situations, where the Danish company have been found unable to prove the wage share of a given contract, in which case the tax base is the full fee of the contract. Both rules were found conflicting with TFEU art. 56.

Lastly, the thesis evaluates when a given service constitutes an integral part of which the business of the enterprise. Furthermore what it takes for part of this enterprise to be outsourced, in which case the Hiring out of Labour rule does not apply. Case law has shown a change in when a service constitutes an integral part of the business of the enterprise. Going from solely being a question about being integral, to require for the Danish enterprise and the service provider to be in an employment relationship. The case law study shows that the evaluation of the outsourced part, in

reality does not apply, since the new evaluation of an integral part of the business, excludes independent foreign businesses. These results have been compared to the commentaries on article 15, commentary 8-8.28, in the Model Tax Convention of Income and on Capital from 2010. This comparison has shown that the new understanding of the Hiring out of Labour law, is found even more comparable, to this international standard, than the old understanding of the rules.

10. Litteraturliste

Laursen, Anders Nørgaard. »International Skatteret.« *SKAT Udland*, 2013: 217.

Nielsen, Ruth. *Retskilderne*. 5. udgave. Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 1997.

Nielsen, Ruth, og Christina D. Tvarnø. *Retskilder og Retsteorier*. 2. udgave. Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2008.

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (updated 2010)*. OECD Publishing, 2012.

Pedersen, Jan. »SKatte- og afgiftsstrafferet (pkt'er til udvalgte afgørelser i perioden 1.5-31.10.2002.« *SR-SKAT*, 2002: 405.

Pedersen, Jan, et al. *Skatteretten 1*. 6. udgave. København: Karnov Group, 2013.

Sørensen, Karsten Engsig, og Poul Runge Nielsen. *EU-Retten*. 5. udgave. Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2010.

Sørensen, Niels Winther. *OECD's modeloverenskomst 2010 - med kommentarer*. 4. udgave. Magnus Informatik, 2010.

Sørensen, Niels Winther, et al. *Skatteretten 3*. 6. udgave. København: Karnov Group Denmark A/S, 2013.

Terkildsen, Lars Kjærsgaard. »Arbejdsudleje - integreret del af virksomheden og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.« *SR-SKAT*, 2013: 171.

10.1. Andre kilder

Cirkulære nr. 135, om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven, 1988-11-04.

Cirkulære nr. 129, om personskatteloven, 4. juli 1994.

Den Juridiske Vejledning 2014-1, C.C.1.3.1 Generelt om afgrænsningen af erhvervmæssig virksomhed over for ikke erhvervmæssig virksomhed

SKAT, Hvorfor entrepriseaftaler?, 2007, SKM.2007.608.SKAT

SKAT, arbejdsudleje – præcisering af reglerne – styresignal, J.nr. 14-0075841.

Billede fra forsiden er hentet fra:

1<http://www.lo.dk/Tema/TemaArkiv/2012/SocialDumping/Fakta.aspx>, 13/5 2014.

10.2 Retspraksis

TfS.2002.844Ø

TfS.2006.789H

SKM.2007.232.SR

SKM.2010.460.VLR

SKM.2011.613.BR

SKM.2012.563.BR

SKM.2013.86.SR

SKM.2013.206.SR

SKM.2013.228.BR

SKM.2013.274.BR

SKM.2013.371.SR

SKM.2013.381.SR

SKM.2013.395.SR

SKM.2013.433.SR

SKM.2013.451.SR

SKM.2013.478.SR

SKM.2013.611.SR

SKM.2013.678.SR

SKM.2013.742.SR

SKM.2013.783.SR

SKM.2014.40.SR

SKM.2014.135.SR

SKM.2014.195.SR

SKM.2014.297.BR

Praksis fra EU.

C-290/04

C-318/07

C-262/09

C-493/09

C-498/10

C-347/11

Forslag til afgørelse i forenede sager C-53/13
og C-80/13

