

Udskriftsdato: 15. december 2025

**KEN nr 9135 af 14/12/2012 (Gældende)**

## **Landsskatteretskendelse vedr. kost og logi i forbindelse med arbejdsudleje - bindende svar**

---

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.  
Landsskatteretten, j. nr. 11-0301818

# Landsskatteretskendelse vedr. kost og logi i forbindelse med arbejdsudleje - bindende svar

## Resumé

En arbejdsudlejet person skulle ikke beskattes af fri kost og logi, hvis rejsereglerne var opfyldt, jf. ligningsloven § 9 A, da han i så fald ikke kunne anses at have modtaget et skattepligtigt gode. Udgiften ansås for arbejdsgiverens og ikke arbejdstagerens i denne situation.

Der er tale om klage over et bindende svar vedrørende kost og logi i forbindelse med arbejdsudleje.

## *Landsskatterettens afgørelse*

### Spørgsmål 1

Kan arbejdsudlejede personer, der opfylder betingelserne i rejsereglerne, modtage fri bolig, hvor arbejdsgiver stiller boligen til rådighed og afholder omkostningerne direkte, uden at der skal indeholdes 30 % skat af værdien/udgiften af hvervgiver?

Skatterådets svar: Nej, se dog indstilling og begrundelse.

Landsskatteretten ændrer svaret til ja.

### Spørgsmål 2

Kan arbejdsudlejede personer, der opfylder betingelserne i rejsereglerne, modtage fri bolig, hvor den arbejdsudlejede betaler boligomkostningen og får den refunderet efter reglerne for udlæg efter regning af arbejdsgiver, uden at der skal indeholdes 30 % skat af værdien/udgiften af hvervgiver?

Skatterådets svar: Nej, se dog indstilling og begrundelse.

Landsskatteretten ændrer svaret til ja.

### Spørgsmål 3

Kan arbejdsudlejede personer, der opfylder betingelserne i rejsereglerne, modtage fri kost, hvor arbejdsgiver stiller fri kost til rådighed og afholder omkostningerne direkte, uden at der skal indeholdes 30 % skat af værdien/udgiften af hvervgiver?

Skatterådets svar: Nej.

Landsskatteretten ændrer svaret til ja.

### Spørgsmål 4

Kan arbejdsudlejede personer, der opfylder betingelserne i rejsereglerne, modtage fri kost, hvor den arbejdsudlejede betaler for kosten og får den refunderet efter reglerne for udlæg efter regning af arbejdsgiver, uden at der skal indeholdes 30 % skat af værdien/udgiften af hvervgiver?

Skatterådets svar: Nej.

Landsskatteretten ændrer svaret til ja.

### Spørgsmål 5

Kan arbejdsudlejede personer, der opfylder betingelserne i rejsereglerne, modtage skattefri godtgørelse med Skatterådets satser for logi og kost, uden at der skal indeholdes 30 % skat af værdien/udgiften af hvervgiver?

Skatterådets svar: Nej.

### Spørgsmål 6

Vil besvarelsen af spørgsmål 1 til 5 ændres, hvis det er den indeholdelsespligtige hvervgiver (H1 A/S), der henholdsvis refunderer omkostningerne efter regning, afholder udgiften direkte eller udbetaler skattefri godtgørelse i stedet for den udenlandske arbejdsgiver?

Skatterådets svar: Nej, se indstilling og begrundelse.

Landsskatteretten besvarer spørgsmålet med nej.

### *Sagens oplysninger*

H1 A/S har bedt Skatterådet besvare de stillede spørgsmål ud fra følgende oplysninger:

»H1 A/S anvender i perioder lejet arbejdskraft fra udlandet for at sikre en fornuftig belastning af virksomhedens ansatte i særligt travle perioder. I den forbindelse er der flere situationer, hvor den skattemæssige behandling af arbejdsudlejet arbejdskraft ønskes afklaret:

For arbejdsudlejede personer er der oftest tale om korte udlejningsperioder med uændret løn, de beholder bolig i hjemlandet og udgiften til bolig og kost i Danmark vil derfor være en reel merudgift for medarbejderen, hvis den ikke blev dækket af arbejdsgiver, fordi det er hans udgift.

Skatterådet bedes forudsætte, at:

1. Betingelserne for brug af arbejdsudlejereglerne og kriterierne for endelig 30 % beskatning efter kildeskattelovens (KSL) § 48 B er opfyldt.
2. De arbejdsudlejede personer er begrænset skattepligtige til Danmark.
3. Spørger (H1 A/S) optræder som indeholdelsespligtig hvervgiver uden ansættelseskontrakt med den arbejdsudlejede person.
4. Den arbejdsudlejede arbejdskraft er ansat i den udenlandske virksomhed, der udlejer arbejdskraften.
5. Betingelserne for brug af rejsereglerne er opfyldt af de arbejdsudlejede medarbejdere.

Hvis H1 A/S eller udenlandske arbejdsgiver vælger at stille fri bolig og kost til rådighed for de arbejdsudlejede personer, er det væsentligt at vide, om der skal indeholdes 30 % skat af værdien af den frie bolig og den frie kost og om medarbejderen dermed reelt beskattes af udgifter til dækning af kost og logi, selv om han er på rejse.

Det overvejes at udbetale skattefri rejsegodtgørelse efter Skatterådets satser for logi og kost.

H1 A/S har haft kontakt med SKAT, juridisk service, om den nuværende vejledning E 125. SKAT har givet udtryk for, at arbejdsudlejede medarbejdere ikke kan modtage fri kost og logi skattefrit efter rejsereglerne, uden at der skal indeholdes 30 % skat. Vi anmoder om dette bindende svar for at få retsstillingen belyst.«

Adspurgte af SKAT har repræsentanten supplerende oplyst følgende:

»Den lejede arbejdskraft fra udlandet kommer primært fra Europa fx. Belgien, Holland, Tyskland, Sverige, Tjekkiet og England, men kan komme fra mange forskellige lande herunder lande udenfor Europa.

H1 Denmark er en selvstændig virksomhed ejet af indehaverne i Danmark, vi er derfor ikke koncernforbundet med andre H1 kontorer. Medarbejderne kommer primært fra andre H1 kontorer, men det væsentlige er, at de er arbejdsudlejet til Danmark.

Den arbejdsudlejede arbejdskraft påføres en yderligere udgift allerede ved, at de er arbejdsudlejet til H1 i Danmark fra deres hjemland. De arbejdsudlejede arbejder både på en fast adresse i Danmark, men de kan også blive sendt rundt til forskellige steder i Danmark. Det er situationen med fast arbejdssted i Danmark, vi primært ønsker svar på. Allerede fordi de opfylder rejsereglerne (bevarer bolig i hjemlandet og er i Danmark midlertidigt) har de merudgift til bolig og mad, med mindre arbejdsgiveren dækker det og kan gøre det skattefrit.

Bemærk, at vi har anmodet om, at Skatterådet i deres svar forudsætter, at betingelserne for brug af arbejdsudlejereglerne er opfyldt. Det er derfor inden for rammerne af arbejdsudleje, vi ønsker spørgsmålene besvaret.«

### *Skatterådets afgørelse*

#### Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at arbejdsudlejede personer, der opfylder betingelserne i rejsereglerne, kan modtage fri bolig, hvor arbejdsgiver stiller boligen til rådighed og afholder omkostningen direkte, uden at der skal indeholdes 30 % skat af værdien/udgiften af hvervgiver. Det er primært situationen med fast arbejdssted i Danmark, der ønskes svar på.

Ved »normal« arbejdsudleje, hvor den arbejdsudlejede kommer til Danmark og arbejder for hvervgiver på en fast adresse her, er udgiften til bolig den arbejdsudlejedes egen udgift. Udgangspunktet er, at udgifter til bolig er private udgifter. Dette gælder også, selv om der er tale om en arbejdsudlejet, der opfylder betingelserne i rejsereglerne.

Kildeskattelovens § 48 B omfatter også værdien af fri bolig, hvor arbejdsgiveren stiller boligen til rådighed. Det følger af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, hvorefter den arbejdsudlejede er skattepligtig af vederlaget, uanset hvilken form det har.

Af bemærkningerne til § 48 B, lov nr. 244 af 9. juni 1982, L 130A 81/82 fremgår, at bruttoindtægten omfatter naturalydelse, herunder frit ophold.

Af bemærkningerne til lov nr. 425 af 6. juni 2005 fremgår, at bruttoindkomsten i § 48 B fortsat skal omfatte frit logi.

Der henvises endvidere til Ligningsvejledningen, 2011-1, afsnit D.A.2.3, Skatteministeriets vejledning E 125: Beskæftigelse af udenlandsk arbejdskraft med særlig fokus på arbejdsudleje og TfS1994.394.

Det forhold, at skatteyderen opfylder betingelserne i rejsereglerne, ændrer ikke herved. I denne situation kan ikke foretages nogen form for fradrag i indkomst, hvori der af hvervgiveren skal indeholdes en endelig skat på 30 %, medmindre arbejdstageren har valgt beskattning efter kildeskattelovens § 5A-D (grænsegængerreglerne) eller arbejdstageren har valgt at blive beskattet, som om den pågældende var omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, og udfører arbejde her i landet for en dansk arbejdsgiver, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 4, 2.-4. pkt. (begrænset skattepligtig).

Det er i denne situation således ikke muligt at være omfattet af bruttoskatten på 30 % som arbejdsudlejet og samtidig benytte de fradragsmuligheder, rejsereglerne giver. Men hvis den arbejdsudlejede af hvervgiver bliver sendt rundt til forskellige steder i Danmark, og den arbejdsudlejede som følge heraf bliver nødt til at afholde yderligere udgifter til et ekstra logi, vil arbejdsgiveren kunne dække de yderligere udgifter til det ekstra logi, ved at stille det ekstra logi til rådighed og afholde omkostningen direkte, uden at der sker yderligere beskattning efter kildeskattelovens § 48 B, forudsat den arbejdsudlejede opfylder betingelserne i rejsereglerne.

Spørgsmål 1 besvares derfor med »Nej, se dog indstilling og begrundelse«.

#### Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at arbejdsudlejede personer, der opfylder betingelserne i rejsereglerne, kan modtage fri bolig, hvor den arbejdsudlejede betaler boligomkostningen og får den refunderet efter reglerne for udlæg efter regning af arbejdsgiver, uden at der skal indeholdes 30 % skat af værdien/udgiften af hvervgiver. Det er primært situationen med fast arbejdssted i Danmark, der ønskes svar på.

Ved »normal« arbejdsudleje, hvor den arbejdsudlejede kommer til Danmark og arbejder for hvervgiver på en fast adresse her, er udgiften til bolig den arbejdsudlejedes egen udgift. Udgangspunktet er, at udgifter til logi er private udgifter. Dette gælder også, selv om der er tale om en arbejdsudlejet, der opfylder betingelserne i rejsereglerne.

Kildeskattelovens § 48B omfatter i denne situation også værdien af fri bolig, hvor den arbejdsudlejede betaler boligomkostningen og får den refunderet efter reglerne for udlæg efter regning af arbejdsgiver. Det følger af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3), hvorefter den arbejdsudlejede er skattepligtig af vederlaget, uanset hvilken form det har, og af kildeskattelovens § 48B, stk. 1, sidste led, hvorefter der også beregnes 30 pct. skat af godtgørelse til dækning af udgifter til rejse og ophold mv.

Af bemærkningerne til § 48B, lov nr. 244 af 9. juni 1982, L 130A 81/82, fremgår, at bruttoindtægten omfatter naturalydelse, herunder frit ophold. Endvidere fremgår det, at hvis udgifterne til ophold refunderes, medregnes refusionsbeløbet ved opgørelse af bruttoindtægten samt at udgifter til ophold ikke kan fradrages.

Af bemærkningerne til lov nr. 425 af 6. juni 2005 fremgår, at bruttoindkomsten i § 48B fortsat skal omfatte frit logi.

Der henvises endvidere til Ligningsvejledningen, 2011-1, afsnit D.A.2.3, Skatteministeriets vejledning E 125: Beskæftigelse af udenlandsk arbejdskraft med særlig fokus på arbejdsudleje og TfS1994.394.

Det forhold, at skatteyderen opfylder betingelserne i rejsereglerne, ændrer ikke herved. I denne situation kan ikke foretages nogen form for fradrag i indkomst, hvori der af hvervgiveren skal indeholdes en endelig skat på 30 %, medmindre arbejdstageren har valgt beskættning efter kildeskattelovens § 5A-5D (grænsegængerreglerne) eller arbejdstageren har valgt at blive beskattet, som om den pågældende var omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, og udførte arbejde her i landet for en dansk arbejdsgiver, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 4, 2.-4. pkt. (begrænset skattepligtig).

Det er i denne situation derfor ikke muligt at være omfattet af bruttoskatten på 30 % som arbejdsudlejeren og samtidig benytte de fradragsmuligheder, rejsereglerne giver.

Men hvis den arbejdsudlejede af hvervgiver bliver sendt rundt til forskellige steder i Danmark, og den arbejdsudlejede som følge heraf bliver nødt til at afholde yderligere udgifter til et ekstra logi, vil arbejdsgiveren kunne dække de yderligere udgifter til det ekstra logi som udlæg efter regning, uden at der sker yderligere beskættning efter kildeskattelovens § 48B, forudsat den arbejdsudlejede opfylder betingelserne i rejsereglerne.

Spørgsmål 2 besvares derfor med »Nej, se dog indstilling og begrundelse«.

### Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at arbejdsudlejede personer, der opfylder betingelserne i rejsereglerne, kan modtage fri kost, hvor arbejdsgiver stiller fri kost til rådighed og afholder omkostningen direkte, uden at der skal indeholdes 30 % skat af værdien/udgiften af hvervgiver. Det er primært situationen med fast arbejdssted i Danmark, der ønskes svar på.

Ved arbejdsudleje, hvor den arbejdsudlejede kommer til Danmark og arbejder for hvervgiver her, er udgiften til kost den arbejdsudlejedes egen udgift. Udgangspunktet er, at udgifter til kost er private udgifter. Det gælder også, selv om der er tale om en arbejdsudlejeren, der opfylder betingelserne i rejsereglerne.

Kildeskattelovens § 48B omfatter i denne situation også værdien af fri kost, hvor arbejdsgiveren stiller kosten til rådighed. Det følger af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, hvorefter den arbejdsudlejede er skattepligtig af vederlaget, uanset hvilken form det har.

Af bemærkningerne til § 48B, lov nr. 244 af 9. juni 1982, L 130A 81/82, fremgår, at bruttoindtægten omfatter naturalydelse, herunder frit ophold.

Af bemærkningerne til lov nr. 425 af 6. juni 2005 fremgår, at bruttoindkomsten i § 48B fortsat skal omfatte fri kost.

Der henvises endvidere til Ligningsvejledningen, 2011-I, afsnit D.A.2.3, Skatteministeriets vejledning E 125: Beskæftigelse af udenlandsk arbejdskraft med særlig fokus på arbejdsudleje og TfS1994.394.

Det forhold, at skatteyderen opfylder betingelserne i rejsereglerne, ændrer ikke herved.

I denne situation kan ikke foretages nogen form for fradrag i indkomst, hvori der af hvervgiveren skal indeholdes en endelig skat på 30 %, medmindre arbejdstageren har valgt beskatning efter kildeskattelovens § 5A-5D (grænsegængerreglerne) eller medmindre arbejdstageren har valgt at blive beskattet, som om den pågældende var omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, og udførte arbejde her i landet for en dansk arbejdsgiver, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 4, 2.-4. pkt. (begrænset skattepligtig).

Det er i denne situation således ikke muligt at være omfattet af bruttoskatten på 30 % som arbejdsudlejet og samtidig benytte de fradragsmuligheder, rejsereglerne giver.

Spørgsmål 3 besvares derfor med »Nej«.

#### Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at arbejdsudlejede personer, der opfylder betingelserne i rejsereglerne, kan modtage fri kost, hvor den arbejdsudlejede betaler for kosten og får den refunderet efter reglerne for udlæg efter regning af arbejdsgiver, uden at der skal indeholdes 30 % skat af værdien/udgiften af hvervgiver. Det er primært situationen med fast arbejdssted i Danmark, der ønskes svar på.

Ved arbejdsudleje, hvor den arbejdsudlejede kommer til Danmark og arbejder for hvervgiver her, er udgiften til kost den arbejdsudlejedes egen udgift. Udgangspunktet er, at udgifter til kost er private udgifter. Det gælder også, selv om der er tale om en arbejdsudlejet, der opfylder betingelserne i rejsereglerne.

Kildeskattelovens § 48B omfatter i denne situation også værdien af fri kost, hvor den arbejdsudlejede betaler omkostningen til kost og får den refunderet efter reglerne for udlæg efter regning af arbejdsgiver. Dette følger af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3), hvorefter den arbejdsudlejede er skattepligtig af vederlaget, uanset hvilken form det har, og af kildeskattelovens § 48 B, stk. 1, sidste led, hvorefter der også beregnes 30 % skat af godtgørelse til dækning af udgifter til rejse og ophold mv.

Af bemærkningerne til § 48 B, lov nr. 244 af 9. juni 1982, L 130A 81/82, fremgår, at bruttoindtægten omfatter naturalydelse, herunder frit ophold. Endvidere fremgår det, at hvis udgifterne til ophold refunderes, medregnes refusionsbeløbet ved opgørelse af bruttoindtægten samt at udgifter til ophold ikke kan fradrages.

Af bemærkningerne til lov nr. 425 af 6. juni 2005 fremgår, at bruttoindkomsten i § 48B fortsat skal omfatte fri kost.

Der henvises endvidere til Ligningsvejledningen, 2011-I, afsnit D.A.2.3, Skatteministeriets vejledning E 125, Beskæftigelse af udenlandsk arbejdskraft med særlig fokus på arbejdsudleje og TfS1994.394.

Det forhold, at skatteyderen opfylder betingelserne i rejsereglerne, ændrer ikke herved.

I denne situation kan ikke foretages nogen form for fradrag i indkomst, hvori der af hvervgiveren skal indeholdes en endelig skat på 30 %, medmindre arbejdstageren har valgt beskatning efter kildeskattelovens § 5A-D (grænsegængerreglerne) eller medmindre arbejdstageren har valgt at blive beskattet, som om den pågældende var omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, og udførte arbejde her i landet for en dansk arbejdsgiver, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 4, 2.-4. pkt.

Det er i denne situation således ikke muligt at være omfattet af bruttoskatten på 30 % som arbejdsudlejet og samtidig benytte de fradragsmuligheder, rejsereglerne giver.

Spørgsmål 4 besvares derfor med »Nej«.

#### Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at arbejdsudlejede personer, der opfylder betingelserne i rejsereglerne, ikke kan modtage skattefri godtgørelse med Skatterådets satser for logi og kost uden at der skal indeholdes 30 % skat af værdien/udgiften af hvervgiver.

Kildeskattelovens § 48B er en bruttoskat, som omfatter alle former for vederlag, herunder godtgørelse for kost og logi mv., jf. TfS1994.394 TSM. Det følger af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3), at den arbejdsudlejede er skattepligtig af vederlaget, uanset hvilken form det har, og af kildeskattelovens § 48B,

sidste led, hvorefter der også beregnes 30 % skat af godtgørelse til dækning af udgifter til rejse og ophold mv.

Af bemærkningerne til § 48B, lov nr. 244 af 9. juni 1982, L 130A 81/82, fremgår, at bruttoindtægten omfatter godtgørelse til dækning af udgifter til rejse og ophold.

Af bemærkningerne til lov nr. 425 af 6. juni 2005 fremgår, at bruttoindkomsten i § 48B fortsat skal omfatte godtgørelse til dækning af udgifter til rejse og ophold. Skatterådet er enig med spørger i, at arbejdsudlejede personer, der opfylder betingelserne i rejsereglerne, ikke kan modtage skattefri godtgørelse med Skatterådets satser for logi og kost, uden at der skal indeholdes 30 % skat af hvervgiver.

Spørgsmål 5 besvares derfor med »Nej«.

#### Spørgsmål 6

Der spørges, om besvarelsen af spørgsmål 1 til 5 ændres, hvis det er den indeholdelsespligtige hvervgiver (H1), der henholdsvis refunderer omkostningerne som udlæg efter regning, afholder udgiften direkte eller udbetaler skattefri godtgørelse i stedet for den udenlandske arbejdsgiver.

Hvis det er den indeholdelsespligtige hvervgiver (H1), der henholdsvis refunderer omkostningerne som udlæg efter regning, afholder udgiften direkte eller udbetaler skattefri godtgørelse i stedet for den udenlandske arbejdsgiver, vil dette efter omstændighederne kunne indebære, at den arbejdsudlejede anses for at have indgået i et tjenesteforhold direkte med hvervgiver, således at den arbejdsudlejede bliver begrænset skattepligtig efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, og dermed udgår af bruttoskatteordningen i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3.

Spørgsmål 6 besvares herefter med »Se indstilling og begrundelse«.

#### *Klagerens påstand og argumenter*

I den nuværende vejledning for arbejdsudlejede, E 183, står der følgende vedrørende beregning af 30 %-skatten:

»Ifølge KSL § 48 B, stk. 1, beregnes skatten som 30 pct. af bruttoindkomsten, herunder eventuel godtgørelse til dækning af udgifter til rejse og ophold, jævnfør TfS1994,394 TSS. Derudover omfatter reglen alle andre former for vederlag, herunder alle skattepligtige personalegoder. Skattepligten omfatter dog ikke udlæg efter regning, det vil sige arbejdsgiverens dækning af regninger afholdt af lønmodtageren, når udgiften er arbejdsgiverens.«

Told- og Skattestyrelsen tog i TfS1994.394 stilling til, at værdien af fri bolig og logi skal medregnes i arbejdsudlejerskatten, hvis der er tale om »vederlag i penge«, der er A-indkomst, eller hvis værdiansættelsen for fri kost og logi kan foretages efter de af Ligningsrådet fastsatte normalværdier.

Af kildeskattelovens § 48 B, stk. 1, fremgår, at:

»For personer, der efter 2, stk. 1, nr. 3), er skattepligtige af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet, beregnes skatten som 30 % af bruttoindtægten, herunder eventuel godtgørelse til dækning af udgifter til rejse og ophold mv.«

Kildeskattelovens § 48 B blev ændret med lov nr. 425 af 6. juni 2005 som en konsekvens af, at koblingen mellem begrænset skattepligt og A-indkomst blev fjernet og personalegoder, der tidligere ikke var skattepligtige for begrænset skattepligtige, blev skattepligtige på lige fod med skattepligten for fuldt skattepligtige. I den forbindelse blev beskatningen for arbejdsudlejede ligeledes udvidet til at omfatte alle andre former for vederlag, herunder alle skattepligtige personalegoder. Det må forstås således, at ændringen var tiltænkt at udvide beskatningen på den måde, at arbejdsudlejede ville blive beskattet af samme B-indkomster som begrænset og fuldt skattepligtige. Ændringen af kildeskattelovens § 48 B skal derfor ses i lyset af den generelle udvidelse af beskatning af begrænset skattepligtige således, at de blev ligestillet med fuldt skattepligtige. Derved kunne den danske beskatning ikke minimeres ved sammensæt-

ning af en lønpakke med personalegoder, der ikke var skattepligtige for begrænset skattepligtige, jf. de generelle bemærkninger til lovforslagets ændringer af kildeskattelovens § 2.

Det er i bemærkningerne til § 5, nr. 6, fremhævet, at bruttoindkomsten i kildeskattelovens § 48 B fortsat ikke omfatter udlæg efter regning, dvs., arbejdsgiverens dækning af regninger, når udgiften er arbejdsgivers.

Ved vurderingen af, om der skal indeholdes 30 % skat, er det derfor afgørende, om de planlagte dispositioner skatteretligt har karakter af vederlag, herunder skattepligtige personalegoder eller godtgørelser til de arbejdsudlejede medarbejdere. Hvis dispositionerne har karakter af udlæg efter regning, hvor omkostningen er arbejdsgivers, indgår værdien ikke i bruttoindkomsten for de arbejdsudlejede, og der skal ikke beregnes 30 % skat af værdien, selv om den arbejdsudlejede får refunderet udlæg for udgiften ved udlæg efter regning.

#### Spørgsmål 1

Selskabets repræsentant har fremsat påstand om, at spørgsmål 1 besvares med »ja«.

Der er ikke tale om vederlag for personligt arbejde, når arbejdsgiver stiller fri bolig til rådighed under rejsereglerne. Der er i stedet tale om, at arbejdsgiver afholder en omkostning som direkte følge af, at medarbejderen er på rejse med deraf følgende forøgede omkostninger, som anses for erhvervsmæssige. Udgiften er derfor arbejdsgivers og ikke arbejdstagers.

Ifølge Ligningsvejledningen, afsnit A.B.1.7.I., kan følgende grupper ikke anvende rejsereglerne:

- Medarbejdere, som arbejder på skibe indregistreret i D.I.S. omfattet af sømandsbeskatningslovens § 5, stk. 1, jf. stk. 4.
- Lønmodtagere, som kan tage fradrag efter sømandsbeskatningslovens § 3, jf. § 4, stk. 2.
- Lønmodtagere, som får diverse tillæg og lignende ydelser, fordi de er udsendt af den danske stat, jf. ligningslovens § 7, nr. 15.
- Lønmodtagere, som får skattefri godtgørelse under deres uddannelse mv. efter reglerne i ligningslovens § 31, stk. 4.
- Lønmodtagere som er registreret som erhvervsfiskere og som har valgt at tage fradrag efter reglerne i ligningslovens § 90 ved fangstture i det pågældende indkomstår.

Arbejdsudlejede personer er derfor som udgangspunkt ikke begrænsede i forhold til brug af rejsereglerne. Dog medfører den endelige bruttobeskatning på 30 % af arbejdsgivers vederlag og godtgørelser til den ansatte, at medarbejderne ikke kan udnytte reglerne om udbetaling af skattefri rejsegodtgørelse samt fradrag efter rejsereglerne.

Udgangspunktet er, at udgifter til kost og logi er private udgifter. Rejsebegrebet i ligningslovens § 9A, stk. 1, ændrer dog dette således, at den merudgift som lønmodtageren påføres, når han opfylder rejsereglerne, anses som en erhvervsmæssig udgift. Vedrørende arbejdsgivers dækning af udgifter til lønmodtagers logi efter rejsereglerne er der i Ligningsvejledningens afsnit A.B.1.7.1.2. anført, at arbejdsgiveren efter rejsereglerne kan vælge at dække lønmodtagerens dokumenterede, faktiske logiudgifter for et rejsedøgn som udlæg efter regning i stedet for at udbetale en skattefri logigodtgørelse, jf. afsnit A.B.1.7.4. Afsnit A.B.1.7.4 vedrører lønmodtagerens mulighed for at få refunderet arbejdsgiverens omkostninger, når lønmodtageren har lagt ud for omkostningen. Som det fremgår af bemærkningerne til lov nr. 425, omfatter beskatningen i kildeskattelovens § 48 B fortsat ikke udlæg efter regning, når omkostningen er arbejdsgivers.

Vedrørende indberetningspligten er enhver arbejdsgiver, der foretager udbetalinger eller godskrivninger af bl.a. løn, gratiale, provision og andet vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, der efter kildeskattelovens § 43, stk. 1, er A-indkomst, forpligtet til at indberette beløbene, ligesom der er pligt til generelt at indberette B-indkomst, herunder skattepligtige personalegoder fra og med 2010, jf. skattekontrollovens § 7 og § 7A.

Der er ikke indberetningspligt for arbejdsgivers dækning af faktiske logi- og kostudgifter efter rejsereglerne, idet et sådant beløb ikke anses for vederlag/godtgørelse til medarbejderen. Dette skal sammenholdes med, at arbejdsgivers udbetaling af skattefri rejsegodtgørelse efter standardsatserne er indberetningspligtig efter skattekontrollovens § 7, stk. 1, nr. 1, uanset at beløbet er gjort skattefrit efter ligningslovens § 9, stk. 4. I tilfældet, hvor arbejdsgiver stiller en fri bolig til rådighed til personer, der ikke er omfattet af rejsereglerne, er der indberetningspligt efter skattekontrollovens § 7, stk. 1, nr. 1.

Fri logi og kost givet i forbindelse med rejsereglerne anses derfor ikke for vederlag eller godtgørelse til medarbejderen efter indberetningsbestemmelserne i skattekontrolloven.

Ovenstående forhold sammenholdt med de oprindelige hensigter med ændringen af beskattningen i kildeskattelovens § 48B i lov 425 understøtter, at arbejdsudlejede ikke skal beskattes af arbejdsgivers afholdelse af de faktiske udgifter til frit logi efter rejsereglerne, idet udgiften ikke anses som vederlag eller godtgørelse til medarbejderen, men derimod som en udgift, der er arbejdsgiverens.

Frit logi er ikke en godtgørelse. I almindelig sprogforståelse er godtgørelse kontant betaling til medarbejderen, evt., som et afrundet beløb til dækning af afholdte, men ikke specificerede udgifter eller udbetaling af kontanter til medarbejderen. Frit logi for en person på rejse er ikke en del af bruttoindtægten, idet medarbejderens rådighedsbeløb ikke derved forøges, når udgifterne til medarbejderens bolig i hjemlandet er bibeholdt.

#### Spørgsmål 2

Selskabets repræsentant har fremsat påstand om, at spørgsmål 2 besvares med »ja«.

Det gør ikke nogen forskel, at den arbejdsudlejede afholder omkostningen for derefter at få den dækket af arbejdsgiver. Der er ikke tale om vederlag eller en godtgørelse til medarbejderen, når omkostningen anses som arbejdsgivers og det ikke er et skattepligtigt personalegode. Som beskrevet ovenfor er den arbejdsudlejedes mulighed for at få refunderet omkostninger, som han afholder for arbejdsgiver efter reglerne om udlæg efter regning, ikke begrænset med ændringen i lov 425 og efter rejsereglerne anses fri logi og kost som arbejdsgiverens udgifter.

#### Spørgsmål 3

Selskabets repræsentant har fremsat påstand om, at spørgsmål 3 besvares med »ja«.

I forhold til spørgsmål 3 henvises til argumentationen vedrørende spørgsmål 1. Der er ikke tale om vederlag eller en godtgørelse, men i stedet en udgift, der er arbejdsgivers, og som kan refunderes som udlæg efter regning. Efter ligningslovens 16, stk. 11, er der ikke skattepligt for sparet privatforbrug ved arbejdsgivers dækning af udgifter til kost i forbindelse med arbejde på et midlertidigt arbejdssted og der er derfor ikke tale om et skattepligtigt personalegode for medarbejderen. Værdien skal derfor ikke indgå i bruttoindkomsten, der indeholdes 30 % skat af.

#### Spørgsmål 4

Selskabets repræsentant har fremsat påstand om, at spørgsmål 4 besvares med »ja«.

I forhold til spørgsmål 4 henvises til argumentationen vedrørende spørgsmål 2. Der er ikke tale om vederlag eller en godtgørelse, men i stedet en udgift, der er arbejdsgivers og som kan refunderes som udlæg efter regning. Værdien skal derfor ikke indgå i bruttoindkomsten, der indeholdes 30 % skat af.

#### Spørgsmål 5

Selskabets repræsentant har fremsat påstand om, at spørgsmål 5 besvares med »nej«.

Rent skatteretligt er der tale om en godtgørelse, der for fuldt og begrænset skattepligtige er gjort skattefrit efter § 9A, stk. 2, nr. 1 og 4. Da der ikke er tale om udlæg efter regning, men i stedet om en godtgørelse, skal der indeholdes 30 % skat, idet kildeskattelovens § 48B er en bruttoskat, som omfatter alle former for vederlag, herunder godtgørelse for kost og logi mv., jf. kildeskattelovens § 48 B og TfS1994.394.

#### Spørgsmål 6

Selskabets repræsentant har fremsat påstand om, at spørgsmål 6 besvares med »nej«.

Hvervgiveren kan i samme omfang som den udenlandske arbejdsgiver dække erhvervmæssige udgifter, stille personalegoder til rådighed mv. Hvervgiveren anses i dansk retspraksis på skatteområdet som arbejdsgiver, selvom der ikke er en ansættelseskontrakt mellem hvervgiver og den arbejdsudlejede person. Dette princip følges, når der lempes efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 15, stk. 2, jf. TfS1997.356 og modeloverenskomstens kommentarer pkt. 8. Når man efter dansk skatteret behandler hvervgiveren som arbejdsgiver efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, som dermed medfører skattepligt af indkomsten i Danmark, må dette princip skulle følges i resten af skatteretten.

De afholdte udgifter af hvervgiveren vil endvidere ofte være en mellemregning mellem den udenlandske arbejdsgiver og hvervgiveren på baggrund af den indgåede aftale om arbejdsudleje mellem disse parter. Denne aftale vil komme til udtryk i den faktiske ansættelseskontrakt med medarbejderen som fastsat af det relevante lands arbejdsretlige regler. Det bør derfor ud fra en praktisk synsvinkel være irrelevant, om det er hvervgiver eller den udenlandske arbejdsgiver, der afholder udgiften, idet udgiften i sidste ende afholdes af hvervgiver.

I forbindelse med klagen til Landsskatteretten har selskabets repræsentant yderligere fremført følgende:

Skatterådets afgørelse vil medføre, at udenlandske arbejdsudlejede, der midlertidigt bliver sendt til Danmark af deres arbejdsgiver, bliver beskattet af fri bolig og kost, som arbejdsgiveren stiller til rådighed. Disse udgifter dækker arbejdsgiver alene, fordi de er nødvendige for, at de arbejdsudlejede kan udføre det arbejde, som arbejdsgiver har pålagt dem og det sker inden for rammerne af rejsereglerne, dvs., skattemæssigt repræsenterer bolig og kost pr. definition ingen værdi for medarbejderen. Resultatet af afgørelsen er en beskatning af fri bolig og fri kost, som alle andre personer i den danske skattelovgivning ikke skal beskattes af, fordi det ikke betragtes som vederlag. Konsekvensen af Skatterådets afgørelse er beskatning af en »personalefremmed« driftsomkostning på trods af, at medarbejderne ikke har sparet private udgifter eller på anden måde har fået tilført en privat værdi ved, at arbejdsgiver dækker udgiften. At medarbejderen ikke har sparet private udgifter skyldes netop, at medarbejderne fortsat vil have en privat bolig og dertilhørende udgifter samt hele deres netværk i deres hjemland. Praksis vedrørende rejsereglerne skelner korrekt mellem på den ene side vederlag og på den anden side sådanne personalefremmede driftsudgifter, som arbejdsgiver kan dække uden skattemæssige konsekvenser. Det er denne praksis, som Skatterådet tilsidesætter i sin afgørelse.

#### Det oprindelige formål med arbejdsudlejereglerne

Det fremgår af det bindende svar, at en afgørende årsag til, at Skatterådet konkluderer, at en arbejdsudlejjet, der opfylder rejsereglerne, alligevel skal beskattes af fri bolig og fri kost, er, at:

- den arbejdsudlejede ikke kan få fradrag for rejseudgifter, eller
- den arbejdsudlejede ikke kan modtage skattefri godtgørelse efter ligningslovens § 9 A.

På den baggrund er det i Skatterådets optik nærliggende at konkludere, at når der ikke er fradrag og når der ikke kan udbetales skattefri godtgørelser, skal fri bolig og fri kost også inddrages under beskatning. Denne analogislutning baserer sig imidlertid på en grundlæggende fejlfortolkning af baggrunden for indførelsen af reglerne om arbejdsudleje.

En gennemlæsning af bemærkningerne til lov nr. 244 af 9. juni 1982 L 130A 81/82 viser tydeligt, at lovgiver havde tre formål med at indføre de særlige regler for arbejdsudlejede:

1. Ministeren skulle bemyndiges til at beskatte arbejdsudlejede som følge af indgåelsen af den nordiske trækaftale (Afsnit 3 i bemærkningerne).
2. Forslaget skulle ikke have nævneværdige administrative og økonomiske virkninger (Afsnit 3 i bemærkningerne).
3. Formålet med den faste bruttotrækprocent var at forenkle administrationen for SKAT i forhold til de almindelige regler. (Bemærkninger til de enkelte bestemmelser nr. 7).

Ud fra bemærkningerne er det derfor tydeligt, at lovgiver ved indførelsen af arbejdsudlejereglerne alene havde til hensigt at skabe en lovhjemmel for en administrativt forenklet model til beskatning af arbejdsudlejede. Omvendt er det ligeså tydeligt, at det ikke var lovgivers formål at indføre et regelsæt, der i langt de fleste tilfælde ville medføre en væsentligt hårdere beskatning sammenlignet med de eksisterende almindelige regler for begrænset skattepligtige. Dette underbygges af, at lovgiver direkte fremhævede, at lovforslaget om arbejdsudlejede ikke skulle have nævneværdige økonomiske virkninger, jf. afsnit 3 i bemærkningerne. Formålet var at lave en provenuneutral regel, der ikke beskattede arbejdsudlejede hårdere end beskatningen for begrænset skattepligtige efter de almindelige regler.

Skatterådets argumentation fokuserer i høj grad på, at der ikke er fradrag, når man er arbejdsudlejjet.

I forhold til begrundelsen for at indføre den manglende fradragsret, er det direkte skrevet i bemærkningerne, at SKAT skulle undgå en efter omstændighederne vanskelig stillingtagen til størrelsen af de fradragsberettigede udgifter. Formålet fra lovgivers side var derfor ikke at udvide, hvad der på indkomstsiden kan anses som vederlag, men alene at forenkle administrationen.

En manglende fradragsret i bruttobeskatning er helt almindelig i forhold til andre bruttoskatteordninger, idet bruttoskatten er karakteriseret ved, at være en endelig skat uden fradrag. Der kan blot henvises til forskerordningen i kildeskattelovens § 48E og F, hvorom det fremgår af Ligningsvejledningens afsnit D.E.5.2.1:

»Adgangen til at foretage fradrag i den skattepligtige almindelige indkomst er fraveget på den måde, at medarbejderen er afskåret fra at fradrage udgifter, der knytter sig direkte til den indkomst, der beskattes under den særlige skatteordning. Det gælder f.eks. befordringsfradrag, fradrag for kost og logi, fradrag for flytteudgifter, fradrag for dobbelt husførelse.«

Det vil sige, at det konstateres, at en bruttobeskattet ikke kan fradrage udgifter i lønindkomsten. Det fremgår fra samme sted i Ligningsvejledningen, at:

»Skattefri rejsegodtgørelse, der udbetales i henhold til LL § 9 A, og skattefri befordringsgodtgørelse, der udbetales i henhold til LL § 9 B, er fritaget for beskatning efter samme regler, som gælder ved almindelig indkomstbeskatning. Godtgørelser, der ikke er skattefri, beskattes under ordningen som løn i penge.«

Det vil sige, at en person, der er bruttobeskattet, utvivlsomt kan være omfattet af rejsereglerne. Dette dokumenterer, at der ikke er nogen som helst generel sammenhæng mellem på den ene side den manglende fradragsret og på den anden side selve muligheden for at være omfattet af rejsereglerne. SKAT og Skatterådet vælger tilsyneladende at se bort fra dette.

Der er ikke skrevet noget i bemærkningerne om, hvorfor lovgiver valgte, at alle godtgørelser skal indgå i den indkomst, der beskattes med 30 %, og man er derfor nødt til at fortolke lovgivers hensigter ud fra bemærkninger i lovforslaget som helhed. Beskatningen af godtgørelser må imidlertid anses for indført som en værnsregel.

Formålet med indførelsen af reglerne om arbejdsudleje var som nævnt ovenfor at skabe et let administrerbart og provenuneutralt regelsæt. Et væsentligt element i den forbindelse er, at den udenlandske arbejdsgiver ikke forpligtes til f.eks. at lade sig registrere, indeholde eller rapportere til de danske skattemyndigheder. De administrative forpligtelser er lagt på den danske hvervgiver. I den sammenhæng må lovgiver have været opmærksom på den risiko, der ligger i, at den udenlandske arbejdsgiver (i ly af at være frigjort for indeholdelse, indrapportering mv.) udbetaler skattefri rejsegodtgørelse eller per diems efter de regler, der gælder i det land, hvor arbejdsgiveren driver sin virksomhed fra eller i det land, som den pågældende medarbejder indleverer sin personlige selvangivelse, og at disse udenlandske per diem-regler adskiller sig fra de danske regler, jf. ligningslovens § 9A (læs: er mere lempelige). Dvs. på dette punkt balancerede lovgiver mellem på den ene side ønsket om et let administrerbart regelsæt, hvor den udenlandske arbejdsgiver ikke behøver at blive involveret i dansk indeholdelse, indrapportering mv., og på den anden side hvor der herved simultant kunne opstå en kontrolmæssig udfordring mht., at den

udenlandske arbejdsgiver ikke har noget (kontroldrevet) incitament til at iagttage de »begrænsninger«, der ligger i de danske rejseregler.

Hvis lovgiver ikke havde inddraget samtlige kontante lønelementer og herunder alle godtgørelser i det grundlag, der skal beskattes med 30 % arbejdsudlejeskat, ville der være åbnet op for en ikke uvæsentlig kontrolmæssig udfordring. Derfor giver det god mening, at lovgiver ønskede alle former for kontante lønandele, herunder godtgørelser, ind under grundlaget for 30 %-skatten. Der er ganske enkelt tale om en logisk værnsregel, der skal kompensere for hensynet til den lette administration, der er indbygget i reglerne om arbejdsudleje.

Når formålet er at forenkle administrationen af reglerne samtidig med, at man fra dansk side garderer sig bedst muligt mod, at arbejdsudlejereglerne ikke medfører, at der flyder kontante vederlag til den arbejdsudlejede, som ikke bliver beskattet og som SKAT ikke har mulighed for at kontrollere, giver det god mening, at arbejdsudlejede ikke skal kunne modtage skattefrie godtgørelser. Der er ganske enkelt tale om, at lovgiver under hensynet til den let administrerbare regel åbnede op for en potentielt kontrolmæssig udfordring, for så vidt angår per diems/godtgørelser. En udfordring, der blev håndteret/lukket med denne værnsregel om, at alle godtgørelser skal medtages i grundlaget for beregning af 30 %-skatten. Men kun deciderede kontante godtgørelser er omfattet af denne værnsregel. Ikke fri bolig og fri kost.

Omkring de kontrolmæssige udfordringer, der opstår (og som har udløst værnsreglen om beskatning af alle kontante lønelementer) kan det kort fremhæves, at efter danske regler skal flere forhold være opfyldt herunder:

- Virksomheden skal have dokumentation, der opfylder kravene til udbetaling af skattefrie godtgørelser.
- Der må ikke skattefrit udbetales mere end de fastsatte satser.
- Der skal føres kontrol med, om medarbejderen rent faktisk har opholdt sig i Danmark.
- Der skal indrapporteres til SKAT.

Arbejdsudlejereglerne er kendetegnet ved, at den enkelte medarbejder ikke laver en forskudsregistrering eller indleverer en selvangivelse eller har en dansk arbejdsgiver, der indberetter på personniveau. Kontrolmuligheder for opgørelsen af bruttolønnen er derfor stærkt begrænset for SKAT, da der ikke er nævneværdige indberetningsdata på arbejdsudlejede. Derfor er det også tilføjet i Ligningsvejledningen at:

»Ved opgørelsen af trækgrundlaget må den indeholdelsespligtige (hvervgiveren) derfor skaffe sig oplysning om, hvor stor en del af vederlaget til udlejeren, der skal anses som vederlag til den udlejede arbejdstager. Hvis hvervgiveren ikke kan få oplyst, hvor stor en del af det samlede vederlag, der viderebetales som løn til den arbejdsudlejede arbejdstager, er udgangspunktet for opgørelsen af trækgrundlaget det samlede vederlag.«

Det illustrerer, hvilke kontrolmæssige udfordringer, arbejdsudlejesituationen medfører.

Da den arbejdsudlejede er ansat og modtager sin løn fra den udenlandske arbejdsgiver, vil SKAT for at kontrollere udbetaling af skattefrie godtgørelser skulle:

1. Kommunikere med den udenlandske virksomhed angående dokumentation og kontrol samt
2. Kontrollere medarbejdernes individuelle udenlandske lønsedler og kalender for at sikre, at medarbejderen ikke har modtaget for meget i skattefri rejsegodtgørelse.
3. Eller pålægge den danske hvervgiver denne kontrolforpligtelse, jf. ovenfor.

En sådan uddelegering har lovgiver tilsyneladende ikke fundet hensigtsmæssig. Det giver derfor god mening, at lovgiver ved udformningen af reglerne om arbejdsudleje har ønsket at inddrage samtlige kontante overførsler/udbetalinger mellem den udlejede og den udenlandske arbejdsgiver under arbejdsudlejeskatten, hvilket samtidig tilfredsstiller lovgivers ønske om et let administrerbart regelsæt.

Det siger sig selv, at behovet for denne værnsregel kun er til stede, for så vidt angår kontante godtgørelser, dvs., når det pågældende »lønelement« har kontant karakter.

Det siger ligeledes sig selv, at der ikke er behov for en tilsvarende værnsregel, når situationen er den, at arbejdsgiveren (i stedet for at udbetale en kontant godtgørelse) stiller bolig og/eller kost til rådighed for den arbejdsudlejede. Det er afspejlet i bemærkningerne og i selve formuleringen af arbejdsudlejereglerne.

For det første modtager den arbejdsudlejede kun dækning for de faktiske omkostninger til kost og logi. Risikoen for misbrug er derfor alene af den grund stærkt begrænset. For det andet er det forholdsvis simpelt for SKAT at kontrollere, om den arbejdsudlejede opfylder rejsereglerne, idet SKAT udelukkende skal indhente dokumentation for, at medarbejderen har opretholdt sin sædvanlige bolig i udlandet. Der er derfor ikke samme risiko for, at vederlag ikke beskattes ved fri kost og logi. Fri kost og logi ødelægger heller ikke princippet om, at arbejdsudlejereglerne skal være en administrativ let regel for SKAT, idet SKAT let kan kontrollere, at betingelserne i rejsereglerne er opfyldt.

#### Konsekvenser af Skatterådets afgørelse

Skatterådet har tilsyneladende ikke helt overvejet, hvilke skattemæssige konsekvenser den anførte tolkning af reglerne har. Følgende tre eksempler viser:

1. Beskatning ved anvendelse af reglerne for begrænset skattepligtige.
2. Beskatning efter arbejdsudlejereglerne, når fri bolig og kost ikke beskattes.
3. Beskatning efter arbejdsudlejereglerne, når fri bolig og kost beskattes.

I alle 3 eksempler er lønnen 480.000 kr. pr. år og der arbejdes 4 måneder i Danmark. Det vil sige, at 160.000 kr. er skattepligtig til Danmark. Beregningen er lavet som en 2012-beregning af skatten for begrænset skattepligtige.

|                                        | Benchmark | Repræsentantens forslag | Skatterådets afgørelse |
|----------------------------------------|-----------|-------------------------|------------------------|
| Bruttoløn                              | 160.000   | 160.000                 | 160.000                |
| Værdi af fri bolig                     | 0         | 0                       | 9.989                  |
| Værdi af fri kost                      | 0         | 0                       | 54.600                 |
| Skattepligtig indkomst                 | 160.000   | 160.000                 | 224.589                |
| Arbejdsmarkedsbidrag                   | - 12.800  | - 12.800                | - 17.967               |
| Skat                                   | - 43.752  | - 44.160                | - 61.987               |
| Samlet dansk skat                      | - 56.552  | - 56.960                | - 79.954               |
| Nettoløn                               | 103.448   | 103.040                 | 80.046                 |
| Skatteprocent                          | 35 %      | 36 %                    | 50 %                   |
| Ekstra skat ved Skatterådets afgørelse |           |                         | 23.402                 |

Som det fremgår af oversigten, medfører beskatning af fri bolig og kost, at den gennemsnitlige beskatningsprocent på det kontante vederlag stiger fra 35% (begrænset skattepligt) til 50 % (arbejdsudleje). Det medfører en ekstra skat på 23.402 kr. af en skattepligtig løn på 160.000 kr. Dette er vel og mærke ved en kontant månedsløn på 40.000 kr., så det er en meget høj skattebelastning for dette lønniveau.

Ved en lavere helårsløn end de 480.000 kr., som er anvendt i eksemplet, stiger den gennemsnitlige skatteprocent dramatisk, hvis kost og logi beskattes i overensstemmelse med Skatterådets afgørelse. Ved en løn på 360.000 kr. er gennemsnitsskatteprocenten i sidste eksempel således ca. 55 %. Ved endnu lavere

lønninger og høje omkostninger til boligen opstår en ekstrem høj beskatning af den person, der kommer til Danmark som arbejdsudlejjet.

Når fri bolig og kost ikke beskattes, er der ikke de store forskelle mellem beskatningen under arbejdsudlejereglerne og beskatningen for begrænset skattepligtige. Ved ikke at inddrage fri kost og logi i beskatningen er der balance, uden at det har en væsentlig provenuvirkning for staten. Dette er, hvad der er beskrevet som formålet for indførelsen af arbejdsudlejereglerne i bemærkningerne til lov nr. 244 af 9. juni 1982 L 130A 81/82.

Ved indkomster under 480.000 kr. om året stiger skattefordelen ved at vælge reglerne for begrænset skattepligtige på grund af de fradrag, man får i skatteberegningen. Ved indkomster over 480.000 kr. pr. år stiger skatten mere for begrænset skattepligtige end personer, der anvender arbejdsudlejereglerne på grund af topskatten. Det bliver derfor først mere fordelagtigt rent skattemæssigt at anvende arbejdsudlejereglerne ved indkomster et stykke over 480.000 kr. Arbejdsudlejede personer ligger typisk på et lønniveau under 480.000 kr. om året.

Arbejdsmarkedsbidraget har ikke den store betydning, da det betales af bruttolønnen både for begrænset skattepligtige og arbejdsudlejede. Lempelserne i bundskatten, afskaffelsen af mellemskatten og indførelsen af helårsomregningen for begrænset skattepligtige har medført en mere fordelagtig beskatning ved valg af beskatning efter reglerne for almindeligt begrænset skattepligtige. Ændringerne har dog ikke generelt ændret ved formålet med indførelsen af arbejdsudlejereglerne: At der er en nogenlunde sammenhæng mellem den skat, der skal betales under arbejdsudlejereglerne og de almindelige begrænsede skattepligtsregler.

Skatterådet har varslet, at værdi af fri bolig skal fastsættes til markedsværdien fra 2013 og den ovenfor beregnede skat i forhold til skatterådets afgørelse vil derfor formentlig stige betydeligt fra 2013.

Resultatet af Skatterådets nye tolkning er, at arbejdsudlejereglerne de facto »dømmes ude«. Forskellen mellem de almindelige regler for begrænset skattepligtige og reglerne om arbejdsudleje er ganske enkelt for stor. Det er bemærkelsesværdigt, at Skatterådet er af den opfattelse, at denne tolkning altid har været den korrekte. I kølvandet på Skatterådets afgørelse kan man stille spørgsmålet: hvorfor mon lovgiver valgte at indføre et (provenuneutralt) regelsæt med den ene hånd for, og med den anden hånd at gøre regelsættet så økonomisk uattraktivt, at det i praksis er ubrugeligt?

#### Den oprindelige lovtekst

Skatterådet har i sin afgørelse lagt afgørende vægt på bemærkningerne om den manglende fradragsret, skattepligten for godtgørelser samt SKATs vejledning. Lovgivers oprindelige hensigt kan imidlertid ikke bestemmes uden at læse den lovtekst, der blev vedtaget ved indførelsen af arbejdsudlejereglerne i lov nr. 244 af 9. juni 1982, L-130A 81/82.

Hjemlen til bruttobeskatningen af arbejdsudlejede blev oprindeligt bygget op med følgende bestemmelser:

1. Kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra c, indeholdt den interne hjemmel til beskatning af indkomst fra arbejdsudlejede personer.
2. Kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra h, definerede vederlaget.
3. Kildeskattelovens § 48 B bestemte beregningen af 30 %-skatten på vederlaget.

Den interne hjemmel til beskatning af indkomsten i kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra c, fik følgende ordlyd:

»c) (...) oppebærer indkomst henhørende fra virksomhed udført her i landet, der i medfør af § 43, stk. 2, litra h), skal henregnes til A-indkomst.«

Det fremgår af den interne hjemmel til beskatning af arbejdsudlejede, at definitionen af vederlaget, der beskattes, er defineret i kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra h, der dengang havde følgende ordlyd:

»KSL § 43, stk. 2, litra h) 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.«

Det afgørende her er, at definitionen af vederlag for arbejdsudlejede er fuldstændig identisk med definitionen af A-indkomst i kildeskattelovens § 43, stk. 1 (vederlag for begrænset/fuldt skattepligtige), som havde følgende ordlyd:

»KSL § 43. Til A-indkomst henregnes enhver form for vederlag i penge samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi for personligt arbejde i tjenesteforhold, herunder løn, feriegodtgørelse, honorar, tantieme, provision, drikkepenge og lignende ydelser.«

Da definitionen af vederlag for begrænset skattepligtige og arbejdsudlejede er identisk, må det klart anses for lovgivers hensigt, at det vederlag, der beskattes med 30 %, ikke skal adskille sig fra det vederlag, der beskattes under de almindelige regler for begrænset skattepligtige. Med andre ord var hensigten, at afgrænsningen af på den ene side, hvilke udgifter, som skal anses for at være personalefremmede driftsudgifter og på den anden side deciderede vederlag, hvor medarbejderen har en økonomisk fordel (som derfor er skattepligtig), skulle være identisk, uanset om man brugte de almindelige skatteregler for begrænset skattepligtige eller bruttobeskatningen på 30 % for arbejdsudlejede. Denne fortolkning er underbygget af ændringen af kildeskattelovens § 48 B ved lov nr. 425 af 6. juni 2005, hvor det direkte fremgår af bemærkningerne, at omkostninger, der anses for arbejdsgivers, ikke skal beskattes med 30 %-skatten efter arbejdsudlejereglerne.

Det er derfor alene ved beregningen af skatten, at arbejdsudlejereglerne adskiller sig fra de almindelige regler. Kildeskattelovens § 48B havde ved vedtagelsen følgende ordlyd:

»§ 48B. For personer, der efter § 2, stk. 1, litra c), er skattepligtige af vederlag som nævnt i § 43, stk. 2, litra h), beregnes A-skatten som 30 % af bruttoindtægten, herunder eventuel godtgørelse til dækning af udgifter til rejse og ophold mv.«

Med henvisningen til vederlagsdefinitionen i kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra h, gør lovgiver det klart, at bestemmelsen i kildeskattelovens § 48 B ikke udvider det vederlag, der beskattes. Bestemmelsen ændrer alene skatteberegningen til en 30 % bruttoskat af bruttoindtægten.

Forskellen i skatteberegningen fremgår tydeligt af kildeskattelovens § 48 B. De to ændringer er, at bruttobeskatning af vederlaget er endelig uden mulighed for fradrag samt at kontante godtgørelser ikke kan modtages skattefrit.

Kontante godtgørelser er automatisk vederlag og medfører indberetningspligt for arbejdsgiver, idet der er tale om vederlag i penge, hvilket altid er omfattet af definitionen af vederlag i kildeskattelovens § 43, stk. 1. Godtgørelser, der udbetales til dækning af bolig og kostudgifter efter ligningslovens § 9A, er derfor et vederlag, der er gjort skattefrit, hvis rejsereglerne er opfyldt, jf. ligningslovens § 9A. Modsat er fri bolig og kost ikke et vederlag, hvis rejsereglerne er opfyldt. Hvis rejsereglerne er opfyldt, er bolig og kost en arbejdsgiveromkostning, som intet har med medarbejderen at gøre og som derfor ikke er omfattet af kildeskattelovens § 43, stk. 1. Udgiften er således på linje med andre omkostninger, som arbejdsgiver afholder og som er nødvendige for arbejdets udførelse, og hvor medarbejderen skattemæssigt ikke har en privatøkonomisk fordel.

Hvis fri bolig og kost ikke var blevet nævnt i vederlagsdefinitionen i kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra h, på samme måde som vederlagsdefinitionen for begrænset skattepligtige, havde det medført, at fri bolig og kost ikke havde været skattepligtig for arbejdsudlejede, når de ikke opfylder rejsereglerne, og arbejdsgiver dækker en privat udgift ved at stille en bolig til rådighed. Det skyldes, at når arbejdsgiver stiller fri bolig og kost til rådighed, er det som udgangspunkt B-indkomst for lønmodtageren, og der skulle alene trækkes 30 % i skat af A-indkomsten, da arbejdsudlejereglerne blev vedtaget i 1982.

Der er intet i formuleringerne af lovteksten ved indførelsen af arbejdsudlejereglerne, der indikerer, at lovgiver havde til hensigt at udvide vederlagsdefinitionen, når arbejdsudlejereglerne bliver anvendt i forhold

til det, der er defineret som vederlag og som medfører beskatning for begrænset skattepligtige. Skatterådets afgørelse fremstår derfor som en afgørelse, der uhjemlet udvider definitionen af det vederlag, der skal beskattes ved anvendelse af arbejdsudlejereglerne.

#### Skatterådet introducerer en nyfortolkning af rejsereglerne

Skatterådet har været nødt til at producere en nyfortolkning af rejsereglerne for at få reglerne til at passe ind i sin afgørelse. Skatterådet giver følgende eksempel:

»Men hvis den arbejdsudlejede af hvervgiver bliver sendt rundt til forskellige steder i Danmark, og den arbejdsudlejede som følge heraf bliver nødt til at afholde yderligere udgifter til et ekstra logi, vil arbejdsgiveren kunne dække de yderligere udgifter til det ekstra logi som udlæg efter regning, uden at der sker yderligere beskatning efter KSL § 48B, forudsat at den arbejdsudlejede opfylder betingelserne i rejsereglerne.«

Afgørelsen medfører dels, at den private værdi af et gode, som arbejdsgiver betaler, pludselig afhænger af, hvilken måde, den arbejdsudlejede vælger at blive beskattet under og ikke af om godet har en privat værdi for den arbejdsudlejede. Dertil kommer, at Skatterådet med afgørelsen introducerer et helt unikt rejsebegreb for arbejdsudlejede, hvor den »sædvanlige bolig« en smule vilkårligt skifter fra land til land alt afhængig af, hvilken type omkostning, arbejdsgiveren dækker.

Det nye rejsebegreb medfører den absurde situation, at en fri bolig, der ikke anses som dækning af en privat udgift efter de almindelige regler for begrænset skattepligtige, pludselig skifter karakter og får en privat værdi for medarbejderen afhængig af, om han vælger 30 % beskatning eller beskatning efter reglerne for begrænset skattepligt. Det virker uden logik, at et gode på denne måde kan skifte karakter fra en arbejdsgiveudgift til en privat udgift, uden at man i det mindste skeler til, om godet har en privat værdi for den ansatte.

Princippet i dansk skatteret vedrørende goder, som arbejdsgiver stiller til rådighed, bestemmer, at medarbejdere alene beskattes af vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, som defineret i statsskattelovens §§ 4 til 6, jf. ligningslovens § 16, stk. 1. Hvilken skatteordning, man bliver beskattet under, burde helt principielt være uden betydning ved vurderingen af, om et gode, arbejdsgiveren stiller til rådighed, anses som vederlag, fordi det har en privat værdi for den ansatte.

Når en arbejdsgiver midlertidigt kan dække fri kost og logi, er det jo netop fordi fri kost og logi skattemæssigt ikke tilfører medarbejderen nogen privat værdi, jf. essensen i rejsereglerne. Medarbejderen afholder fortsat udgifter til den sædvanlige bolig og husholdning i hjemlandet og arbejdsgivers dækning af udgiften til bolig og kost i arbejdslandet medfører derfor ingen sparede private udgifter.

Skatterådets nye rejsebegreb vil endvidere medføre en forskellig skattebehandling og skævvridning af reglerne om arbejdsgivers dækning af henholdsvis rejse, logi og kost for arbejdsudlejede på rejse.

I forhold til dækning af befordringsudgifter fremgår det af SKATs vejledning E 125, at de almindelige vederlagsdefinitioner gælder i forhold til, hvad der anses som arbejdsgivers udgifter og vederlag til medarbejderen, dvs. at omkostninger for rejse mellem den sædvanlige bolig i udlandet og arbejdsstedet i Danmark kan dækkes skattefrit. Med andre ord anerkender SKAT i dette tilfælde, at medarbejderens sædvanlige bolig er i udlandet og at rejseudgifterne er en ekstra udgift, som arbejdsgiver påfører medarbejderen og som samtidig er en udgift uden privat værdi for medarbejderen.

For så vidt angår bolig bemærkes, at Skatterådet anerkender, at arbejdsudlejede kan være på rejse. Kæden hopper dog lidt af, idet det forudsættes, at medarbejderen ikke længere har en, sædvanlig bolig i udlandet, hvis 30 %-beskatning efter kildeskattelovens § 48B vælges. Skatterådet mener, at den arbejdsudlejedes sædvanlige bolig i stedet er det hotelværelse eller lignende, som arbejdsgiveren stiller til rådighed i Danmark. Medarbejderen kan så foretage rejser fra den danske bolig, som arbejdsgiveren stiller til

rådighed, og hvis arbejdsgiver betaler for endnu et hotelværelse (og bibeholder det første), anses det ikke som vederlag og indgår ikke i bruttoindkomsten.

SKATs fortolkning af, at medarbejderens sædvanlige bolig pludselig skulle være det danske hotelværelse/midlertidige bolig, som arbejdsgiveren stiller til rådighed i Danmark, forekommer ikke velbegrundet. Arbejdsudlejede vil typisk bo på et hotelværelse eller under hotellignende vilkår, da de er begrænset skattepligtige til Danmark, og de har derfor pr. definition ikke en sædvanlig bolig her i landet. De arbejdsudlejede, der opfylder betingelserne i rejsereglerne, beholder deres bolig i udlandet, som de ofte vender hjem til i weekender efter, at de har afsluttet deres arbejde på det midlertidige arbejdssted i Danmark. Ud over det ulogiske i, at et hotelværelse/midlertidig bolig anses som en sædvanlig bolig, kommer det forhold, at den arbejdsudlejede kan vælge beskatning efter de almindelige regler og så vil den sædvanlige bolig ikke længere være hotelværelset/midlertidige bolig men skifte til den udenlandske bolig. Det bemærkes i øvrigt, at en arbejdsgiver næppe vil leje to hotelværelser på samme tid til en enkelt medarbejder. Skatterådets eksempel virker derfor som et hypotetisk skrivebordseksempel.

I forhold til kost argumenterer Skatterådet for, at medarbejderne ikke kan anses for at være på rejse, idet kostudgiften uanset de almindelige rejsedefinitioner anses for en privat udgift. Dette på trods af at det direkte er bestemt i ligningslovens § 16, stk. 11, at sparet privatforbrug ikke anses som et skattepligtigt personalegode og dermed ikke er skattepligtigt vederlag, når arbejdsgiver dækker udgiften til kost efter rejsereglerne.

Som det fremgår, skævvrider og ændrer Skatterådets afgørelse det almindelige rejsebegreb i dansk skatteret for arbejdsudlejede.

- I forhold til transportomkostninger kan medarbejderen godt bruge den almindelige definition af rejsereglerne og den sædvanlige bolig forbliver i udlandet.
- I forhold til fri bolig skifter den sædvanlige bolig pludselig placering fra den bolig, som medarbejderen har i udlandet til det hotelværelse, som medarbejderen får stillet til rådighed i Danmark.
- Ved fri kost kan medarbejderen ikke anvende rejsereglerne på trods af at det direkte står i ligningslovens § 16, stk. 1, at et sparet hjemmeforbrug til kost ikke anses som et skattepligtigt medarbejdergode.

Af bemærkningerne til lov nr. 244 af 9. juni 1982 fremgår, at bruttoindkomsten som udgangspunkt omfatter både udgifter til rejse, kost og logi. Der er derfor intet belæg for, at arbejdsudlejedes mulighed for at modtage fri rejse, kost og logi efter rejsereglerne skulle være forskellig.

Det er problematisk, hvis Skatterådet 30 år efter arbejdsudlejereglernes vedtagelse får lov til at lave en efter repræsentantens opfattelse uhjemlet forøgelse af beskatningen af arbejdsudlejede. Afgørelsen er reelt en administrativ afskaffelse af arbejdsudlejereglerne uden om lovgiver og uden at konsekvenserne er blevet undersøgt og behandlet af lovgiver.

Endelig gøres opmærksom på, at en afgørelse, der får bagudrettet effekt, vil medføre dramatiske omkostninger for de virksomheder der har ageret i overensstemmelse med SKATs vejledning, der var gældende helt frem til 2008, og hvori SKAT tydeligt angiver, at fri bolig ikke skal beskattes under arbejdsudlejereglerne, samt skatteministeriets præcisering i TSM1994.394.

#### *Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse*

##### Spørgsmål 1 til 4

Fri kost og logi er som udgangspunkt en del af den skattepligtige indkomst. Personer, der sendes på rejse af deres arbejdsgiver (opfylder rejsereglerne), beskattes dog ikke af udgifter til fri kost og logi på rejsen, da udgiften ikke anses for »vederlag for personligt arbejde«, men for arbejdsgivers udgift.

Efter såvel kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, som nr. 3, omfatter skattepligten vederlag for personligt arbejde.

Den skattepligtige indkomst defineres i kildeskattelovens § 43, stk. 1, henholdsvis § 43, stk. 2, litra h.

Skatten beregnes efter kildeskattelovens § 48 B.

Af forarbejderne til lov nr. 425 af 6. juni 2005, der bl.a. ændrede kildeskattelovens § 2 og § 48 B, fremgår følgende under de generelle bemærkninger:

»Som et led i regeringens bestræbelser på at fjerne uhensigtsmæssige konsekvenser og huller i den gældende skattelovgivning er de foreslåede bestemmelser i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, 2, 3, og 7, samt stk. 2, derudover udvidet til at omfatte alle former for vederlag, herunder alle former for skattepligtige personalegoder. Efter de gældende regler er begrænset skattepligtige personer kun skattepligtige af vederlag i penge, fri kost og logi samt aktier m.v. Det findes imidlertid ikke rimeligt, hvis den begrænsede skattepligt kan undgås ved at betale vederlaget i form af et andet personalegode. Det skal i den forbindelse bemærkes, at hvis et personalegode andetsteds i skattelovgivningen er gjort skattefrit, er det pågældende personalegode også skattefrit for den begrænset skattepligtige. (...)«

Under bemærkningerne til § 48 B fremgår bl.a.:

»Efter gældende regler omfatter bruttoindkomsten i § 48 B vederlag i penge og fri kost og logi, herunder eventuel godtgørelse til dækning af udgifter til rejse og ophold m.v. Bruttoindkomsten i § 48 B omfatter med forslaget fortsat disse indkomster. (...)«

Det skal i den forbindelse bemærkes, at bruttoindkomsten i § 48 B fortsat ikke omfatter udlæg efter regning, dvs. arbejdsgiverens dækning af regninger afholdt af lønmodtageren, når udgifterne er arbejdsgiverens.«

Det er herefter Landsskatterettens opfattelse, at det følger af bestemmelserne i kildeskattelovens § 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 rejserreglerne er opfyldt, idet han da ikke har modtaget et skattepligtigt gode. Det er uden betydning om, arbejdsgiveren afholder udgiften, eller om arbejdsgiveren refunderer udgiften efter regning, idet udgiften anses for arbejdsgiverens og ikke arbejdstagerens i denne situation.

Besvarelsen af spørgsmål 1 til 4 ændres derfor til »ja«.

#### Spørgsmål 6

Ved arbejdsudleje sker der en opdeling af arbejdsgiverbeføjelserne mellem på den ene side den udenlandske udlejer af arbejdskraften og den danske lejer/hvervgiver.

Det er Landsskatterettens opfattelse, at den danske hvervgiver i samme omfang som den udenlandske udlejer kan afholde udgifter til kost og logi efter regning for de personer, som denne har lejet, uden at udgifterne skal indgå i beregningsgrundlaget efter kildeskattelovens § 48 B. Den danske hvervgiver kan ligeledes refundere udgifter, som de arbejdsudlejede personer har afholdt, til kost og logi.

Hvervgiver kan derimod ikke udbetale skattefri godtgørelser, jf. kildeskattelovens § 48 B, stk. 1.

Spørgsmål 6 besvares derfor med »nej«.