

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 10305 af 19/11/2019 (Gældende)

Arbejdsudleje - Transportvirksomhed - Leasing af køretøjer - bindende svar

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-1873239

Arbejdsudleje - Transportvirksomhed - Leasing af køretøjer - bindende svar

Spørger er en dansk logistikvirksomhed, der benytter sig af vognmænd fra Land A til grænseoverskridende transportopgaver. Spørger har et koncernforbundet selskab i Land A og ønsker derigennem, at lease lastbiler til de udenlandske vognmænd. Spørgsmålet er, om der er tale om arbejdsudleje, når chaufførerne kører i Danmark i lastbiler, leaset igennem spørgers koncernforbundne selskab. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at chaufføropgaven ikke udgør en integreret del af spørgers virksomhed, når der køres for spørger i lastbiler leaset igennem spørgers koncernforbundne selskab. Skatterådet kunne heller ikke bekræfte, at spørger har outsourcet sine internationale transporter og derfor ikke kan anses for omfattet af arbejdsudlejereglerne.

Skatterådsmøde 19. november 2019 - SKM2020. 76. SR

Offentliggjort i redigeret form.

Spørgsmål

1. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at den selvstændige vognmandsvirksomhed H fra Land A og deres medarbejdere ikke udgør en integreret del af Spørger A/S' virksomhed i henhold til kildeskatteloven § 2, stk. 1, nr. 3.?
2. Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, bedes Skattestyrelsen bekræfte, at der på baggrund af de faktiske oplysninger, ikke er tale om arbejdsudleje, med hensyn til at Spørger A/S permanent har outsourcet international transport, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, og at de selvstændige vognmænds engagement følgelig ikke kan anses for arbejdsudleje.

Svar

1. Nej, se dog begrundelse.
2. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger A/S er en dansk logistikvirksomhed. Koncernens (herunder Holdingselskabet og Spørger A/S) hovedaktivitet er transport og lagerhotel.

Vognmandsbranchen er kendetegnet ved skarp konkurrence, hvor blandt andet lave lønninger og hurtig omsættelig arbejdskraft er en medvirkende faktor. Markedet er karakteriseret ved kun at have få adgangsbarrierer. Det er relativt nemt at købe eller lease en lastvogn og ingen længere videregående uddannelse er nødvendig for at køre. Chaufførerne bliver ofte ansat med kort varsel og kan forholdsvis nemt skifte til andre transportmarkeder eller forretninger. Succesfaktorerne er med udgangspunkt i ovenstående; standardisering, åbenhed og specialisering.

Spørger A/S og de selvstændige fremmede vognmænd

Vognmandsbranchen har de senere år generelt udviklet sig i retning af mere national opdeling af kørsel. Dette har betydet, at de danske vognmænd i stadig højere grad ikke foretager de længerevarende internationale transporter. Da markedet for internationale transporter er i konstant vækst og et voksende marked, har Spørger A/S som speditører organiseret sig med outsourcing af de internationale transporter. Transporterne udføres alene af fremmede vognmænd. Alle nationale transporter (det vil sige transporter, der ikke krydser landegrænser) udføres af nationale selskaber i Land B, Land C og

Danmark. Spørger A/S har ca. xx danske chauffører ansat til udførelse af nationale transporter i Danmark og hertil engagement med et betydeligt antal eksterne danske fremmede vognmænd.

For at kunne efterkomme behovet for internationale transporter har koncernen indgået aftaler med en række selvstændige vognmænd i blandt andet Land A.

De selvstændige vognmænds aktivitet er at levere de såkaldte "trucking services" - det vil sige en chauffør og en lastbil til alle internationale grænseoverskridende transportopgaver samt eventuelt tilknyttede cabotage-kørsel efter gældende EU-regler.

Det afgørende moment for om transportopgaven håndteres af de selvstændige fremmede vognmænd eller Spørger A/S er således ikke godset, kompleksiteten eller længden på transporten, men udelukkende et spørgsmål om, hvorvidt der krydses landegrænser eller ej.

Holdingselskabet er moderselskab for koncernen og ejer typisk det rullende materiel (lastbiler og trailere m.fl.), der benyttes internt i koncernen. Hidtil har kun danske selvstændige fremmede vognmænd haft tilbud om at leje/lease lastbiler, når de har påtaget sig transporter for koncernen. Fremover ønsker koncernen også at tilbyde denne mulighed til de selvstændige vognmandsfirmaer fra Land A.

Det fungerer således, at holdingselskabet sælger lastbiler på armslængdevilkår til det koncernforbundne selskab G, der fungerer som leasingselskab af lastbiler i Land A. Dermed overtager G de erhvervede lastbiler og således også forpligtelser og risici forbundet hermed.

Når en selvstændig vognmand fra Land A vælger at køre for Spørger-koncernen, så tilbydes han muligheden for at leje/lease lastbilen af G. Alle sædvanlige forpligtelser, risici og ansvar er pålagt den selvstændige vognmand fra Land A i henhold til den indgåede leje/leasingaftale. Vognmanden kan også vælge at finansiere sin lastbil gennem andre leasingselskaber på markedet.

De selvstændige vognmandsforretninger fra Land A er reguleret efter lovgivning i Land A.

Ofte er vognmænd fra Land A organiseret i enkeltmandsvirksomheder eller går sammen i mindre vognmandsvirksomheder. Uanset om vognmændene er organiseret i enkeltmandsvirksomheder eller mindre vognmandsvirksomheder, foregår transaktionerne som skitseret ovenfor. Alle selvstændige vognmænd kører på EU-Licenser udstedt af det pågældende lands kørselsmyndighed (køretilladelser, de såkaldte "Universaltiladelser" er udstedt iht. forordning nr. 1072/2009).

Når Spørger A/S entrerer med en selvstændig vognmand fra Land A, er forholdene ikke anderledes end når der entres med andre vognmandsfirmaer. Vognmænd fra Land A har fuld substitutionsret i forhold til hvilke chauffører, der skal udføre en konkret kørsel, ligesom vognmændene frit kan påtage sig kørsler for andre speditører end Spørger A/S.

De selvstændige vognmænd fra Land A har den fulde økonomiske risiko og det fulde ansvar for de transporter, de udfører.

Der er ikke reelle forskelle mellem selvstændige danske og selvstændige udenlandske vognmænd, når vi taler om at drive selvstændig virksomhed i forhold til Spørger. Spørger ønsker at sikre en høj og ensartet kvalitet i alle de ydelser, der leveres til kunderne. I den forbindelse gør det ikke nogen forskel om en ydelse leveres af egne chauffører, af danske vognmænd eller udenlandske vognmænd.

1. Stort set alle vognmænd, der kører for Spørger, har kun Spørger som kunde.
2. Vognmanden ansætter/afskediger sine chauffører, holder kontrol med overholdelse af køre- og hviletid, vælger hvilke af hans lastbiler, der er til rådighed. Altså er vognmanden ansvarlig for alt i førerhuset ("den mobile fabrik").

3. Spørgers speditører har kun dialog med chaufføren omkring lastning og losning mv.
4. Flere vognmænd benytter branchemodellen, hvor Spørger afregner deres dieselforbrug direkte med olieselskabet, hvorefter Spørger modregner forbruget i vognmandens kørselstilgodehavende (rabat gennem sammenlægning af mængder).
5. Vognmanden har risikoen for skader på lastbil, den tilkoblede trailer (ejes af holdingselskabet) og det gods, der transporteres.
6. Vognmanden har den fulde risiko for, at der ikke er fuld beskæftigelse hele året rundt.
7. Eventuelle leasingaftaler skal overholdes uanset aktivitet. Lastbilerne kan ikke tilbageleveres fra dag til dag, men skal overholde aftalte tilbageleveringsbetingelser.
8. Vognmanden er ansvarlig for eget bogholderi og administration.
9. Vognmanden får udleveret en driver-manual, der beskriver Spørgers forventninger til chaufføradfærd mv.
10. Vognmandens chauffører får udleveret arbejdstøj fra Spørger med logo på.
11. Vognmanden skal årligt indsende kopier af vognmandstilladelse, chaufførers kørekort, ADR-bevis og dokumentation for forsikringer.
12. Kørselsvederlaget beregnes efter kørte kilometer, som det er branchekutyme. Vederlaget dækker alle omkostninger i en vognmandsforretning.

At koncernen ønsker at entrere med selvstændige vognmænd fra Land A skyldes primært to sammenhængende forhold:

- Mangel på chauffører i Europa. Hertil skal det bemærkes, at branchen er meget konkurrencepræget og derfor er det svært at tiltrække og fastholde chauffører.
- En række chauffører ønsker at drive deres selvstændige virksomheder i forhold til planlægning, ansættelse af medarbejdere mm., og søger nem og simpel leasing af lastbil til opstart af selvstændig virksomhed.

Det er som udgangspunkt afdelingerne i Spørger A/S, der foretager planlægning og disponering af de forskellige transporter.

Afdelingerne er rene speditørvirksomheder og har hverken lastbiler eller chauffører ansat. Altså driver ingen af afdelingerne en vognmandsforretning. Den internationale transport udføres alene af udenlandske vognmænd og anses ikke som en integreret del af Spørgers aktiviteter.

Gennem leasingaftalen med G, kan vognmændene opnå finansiering, der muliggør deres aktivitet og dermed letter vejen ind i branchen for nye aktører. Vognmændene er forpligtet til at tegne service- og forsikringsaftaler på de leasede biler. Vognmændene har mulighed for at tilslutte sig Spørger A/S' indkøbsordning for diesel for derved at opnå betydelige rabatter.

Spørger A/S administrerer kørselsafregninger, leasing- og forsikringsydelser samt dieselordning i regi af koncernen. Der tilbydes ikke bogholderiassistance for den selvstændige vognmand.

Med henblik på at tiltrække kvalificerede chauffører ønskes et tilsvarende set-up for udenlandske vognmænd, som allerede tilbydes til de fremmede danske vognmænd. I første omgang påtænkes det etableret i Land A.

De selvstændige vognmænd fra Land A vil være underleverandører til Spørger A/S, i forhold til internationale transporter. Vognmanden (underleverandøren) bærer den fulde risiko for den konkrete transports udførelse, herunder bemanning af lastbilen, den økonomiske risiko for fejl/mangler, skader på gods og materiel mm. Nogle ønsker, at benytte tilbuddet om at leje/lease lastbiler igennem G, mens andre har fundet alternative løsninger.

Som følge heraf er det også et kontraktvilkår, at de selvstændige vognmænd fra Land A tegner selvstændige forsikringer, vedrørende deres kørsler for Spørger A/S (CMR samt trailer forsikring). Dette gælder uanset om vognmændene har lejet/leaset en lastbil af G eller har fundet anden finansieringsmodel.

G ejer lastbiler, der er leaset til vognmænd fra Land A. Der er indgået kontrakt med leasing-tager omkring leasing af lastbil. Såfremt leasing-tager overholder den indgåede kontrakt, har leasing-tager fuld råderet over bilen. Leasing tager skal én gang per måned gøre det muligt for bilens ejer at tjekke bilens tekniske forhold og tachograf. G har kun rettigheder jf. leasingkontrakten.

Spørger A/S har ingen råderet udover hvad der er defineret i transportkontrakten med vognmanden.

Vognmændene har mulighed for at tilslutte sig aftaler, der er forhandlet og administreret af Spørger A/S vedrørende brændstof, service og forsikring. Serviceaftaler, ansvars- og kaskoforsikring er en del af leje/leasing pakken i forhold til de selvstændige vognmænd fra Land A. Det skyldes forsikringsmæssige forskelle mellem Danmark og Land A.

Det fremgår af leasingkontraktens afsnit 5, at bilens ejer har mulighed for at placere reklamer eller anden markering på bilen.

Chauffører ansat ved eksterne vognmænd får udleveret tøj i form af trøje(r) og jakke.

Spørger ønsker at sikre en høj og ensartet kvalitet i alle de ydelser, der leveres til kunderne. I den forbindelse gør det ikke nogen forskel om en ydelse leveres af egne chauffører, af danske vognmænd eller af udenlandske vognmænd.

De selvstændige vognmænds indtjening afregnes efter kørte kilometre i henhold til kutymen inden for transportbranchen.

H er en selvstændig vognmandsvirksomhed fra Land A, der drives i selskabsform. Selskabet har ca. xx trækere, der kører i Europa. Selskabet har ca. xx ansatte. Selskabet har kørsel for Spørger A/S svarende til ca. xx pct. af selskabets aktivitet.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad spørgsmål 1

Dette spørgsmål vedrører det indledende kriterium for at falde under reglerne om arbejdsudleje. Af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, fremgår det, at:

"Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke er omfattet af § 1, [...] 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."

Afgørende for vurderingen af, om der foreligger arbejdsudleje, er således om den udenlandske virksomhed udfører arbejde, der kan kategoriseres som "en integreret del af virksomheden".

Af Den Juridiske Vejledning 2018-1, afsnit C. F. 3.1.4.1, følger:

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

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

På baggrund af de faktiske forhold, som beskrevet ovenfor, er international transport væsensforskellig fra national transport og udføres fuldt ud for de selvstændige vognmænds egen regning og risiko.

Det ligger i forholdets natur, at de to typer virksomheder er klart adskilte - internationale kontra nationale transportere - og tillige drives af separate organisationer indenfor og uden for Spørgerens koncern.

Der er netop tale om et område, hvor der er branchemæssig kutyme for at have underleverandører til nærmere definerede transportere - i dette tilfælde internationale transportere, jf. beskrivelsen i Den Juridiske Vejledning gengivet ovenfor.

Dette forhold understøttes tillige af det faktum, at alle internationale transportere Spørger A/S som speditør har, på permanent basis er outsourcet.

Følgelig kan international transport ikke anses som en integreret virksomhed, og spørgsmålet bør besvares med "Ja".

Ad spørgsmål 2

Af forarbejderne til den nuværende KSL § 2, stk. 1, nr. 3 fremgår det, at:

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

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

For Spørger A/S' vedkommende, er der ikke tale om at man udkonkurrerer den danske arbejdskraft, f.eks. via social dumping. De internationale transportere er permanent outsourcet fra det danske selskab. Dette skyldes blandt andet, at det danske marked for internationale transportere har været dalende - ikke mindst som følge af at danske chauffører i stadig stigende grad foretrækker nationale transportere.

De transportere eksterne vognmænd udfører for Spørger A/S kan helt indledningsvist ikke anses for at være omfattet af formålet med bestemmelsen.

Da man i 2012 gennemgik de danske regler vedrørende arbejdsudleje foretog man en større modernisering. Dette skyldtes delvist, at OECD med den opdaterede modeloverenskomst i 2010 også havde revideret og opdateret reglerne. Derudover fremgår det af forarbejderne til de nugældende regler i KSL § 2, stk. 1, nr. 3, at:

"Helt overordnet kan praksis [efter dagældende ret] sammenfattes således, at hvis arbejdet er beskrevet i en kontrakt og bliver selvstændigt udført af den udenlandske virksomhed til en fast pris, vil aftalen i

mange tilfælde blive anset som en entrepriseaftale med den konsekvens, at de udenlandske arbejdstagere ikke betaler skat til Danmark. Det kan også blive resultatet, når en dansk virksomhed får stillet udenlandsk arbejdskraft til rådighed til at udføre bestemte arbejdsopgaver inden for sin egen virksomheds forretningsområde. Inden for brancher som f.eks. landbrug, skovbrug, gartneri og slagteri er der eksempler på, at virksomhedens normale drift formelt varetages på kortvarige entreprisekontrakter. På den måde kan de danske virksomheder efter omstændighederne få arbejdet udført af udenlandsk arbejdskraft, der ikke beskattes i Danmark.

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

På baggrund af den hidtidige retsstilling var det således muligt at omgå arbejdsudleje ved rent formalistisk at aftale sig ud af problemstillingen. For at imødekomme denne uhensigtsmæssighed ændrede man reglerne med lovforslag nr. 195 i 2012. Lovforslaget tog sigte på at arbejdsudleje kunne statueres, når en udenlandsk virksomhed udøvede aktiviteter, der kunne kategoriseres som integreret i den danske virksomheds forretning.

I de generelle bemærkninger til forarbejderne udtales det, at:

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

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

Det fremgår klart af ovenstående, at formålet med bestemmelsen er at sikre beskatning i de situationer, hvor udenlandsk arbejdskraft er stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet. I Spørger A/S' tilfælde er der tale om, at fremmede vognmænd udfører internationale transporter, det vil sige grænseoverskridende transporter og eventuelt tilknyttet cabotage-kørsel efter gældende EU-regler.

Nationale danske transporter varetages normalt af chauffører ansat i Spørger A/S eller alternativt fremmede danske vognmænd. Det er en geografisk forudsætning, at internationale transporter af og til vil føre igennem Danmark, og det kan ikke af denne grund begrunde, at arbejdsudleje konstitueres i Danmark, herunder cabotage-kørsel for at undgå tomkørsel.

I forlængelse heraf kan også henvises til SKAT's senere styresignal for vognmandsbranchen, hvoraf det fremgår, at:

"Hvis en selvstændig dansk vognmand vælger at videresælge en opgave til en selvstændig udenlandsk vognmand, og denne for egen regning med egne vogne og egne chauffører mv. foretager transporten, er der sket en overdragelse af opgaven fra den danske til den udenlandske virksomhed. Der vil herefter som

udgangspunkt være tale om, at arbejdet er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed. Der vil derfor ikke være tale om indleje af arbejdskraft, og der skal ikke betales arbejdsudlejesskat.

Der henses til, at transporterhvervet er kendetegnet ved, at der i vid udstrækning sker køb og salg af transportydelser indbyrdes mellem virksomhederne blandt andet med henblik på at undgå tomkørsel. Det sker både i forbindelse med international og national transport. Denne løbende og omfattende udveksling af transporter foregår mellem selvstændige virksomheder på tværs af landegrænserne."

Som det er godtgjort nedenfor er der tale om transport opgaver der udføres af selvstændige vognmænd. Med dette udgangspunkt er Spørger omfattet af eksemplet ovenfor, hvor SKAT netop har fastslået, at der ikke er tale om arbejdsudleje.

I henhold til det underliggende kriterium ifølge hvilket, der ikke er arbejdsudleje, såfremt arbejdsopgaverne er permanent outsourcet til et udenlandsk selskab kan der tillige henses til forarbejderne til kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, hvoraf det fremgår, at:

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

[...]

Det kan være relevant at inddrage andre faktorer i bedømmelsen af, om der foreligger arbejdsudleje eller entreprise. Det gælder, når der er tvivl om, hvorvidt ydelserne er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomheds forretningsområde. Det forekommer navnlig, når der er indgået en kontrakt mellem en udenlandsk virksomhed og en dansk virksomhed, der begge har leveret ydelser inden for samme område. I så fald kan det være relevant at se på:

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

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

Hvem har retten til at instruere den fysiske person om, på hvilken måde arbejdet skal udføres?

Vognmand fra Land A er sin egen hvervgiver. Det er den fremmede vognmand der selvstændigt bestemmer, hvor meget vognmanden selv, og de biler han har leaset, skal køre for Spørger A/S. Derudover er det også vognmanden, der ansætter og afskediger chaufførerne, der kører for ham. Det er således udelukkende den vognmanden fra Land A, der har arbejdsgiverforpligtelser og instruktionsbeføjelser over de pågældende chauffører/vognmænd.

Vognmand fra Land A er de facto selvstændig og som påvist ovenfor, er han ikke undergivet nogen instruktionsbeføjelse fra Spørger A/S.

Hvem kontrollerer og har ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres?

Det arbejde, der udføres, foretages i lastbilen, og det er ene og alene den selvstændige vognmand fra Land A, der er ansvarlig for driften og vedligeholdelsen af lastbilen.

Som anført ovenfor er de vognmænd fra Land A tillige ansvarlige for at forsikre sig mod skader på såvel eget materiel som over for tredjemand og gods. Vognmændene er selvstændigt ansvarlige efter EU-regler om hviletid og lovlig cabotage-kørsel, da vognmanden handler på egen regning og risiko.

Det er vores vurdering, at det heraf kan udledes, at den selvstændige vognmand fra Land A helt konkret har kontrollen og ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres.

Om den formelle arbejdsgiver direkte har afkrævet den virksomhed, som tjenesteydelserne leveres til, vederlaget til personen?

Vederlaget til den selvstændige vognmand fra Land A beregnes i henhold til branchekutyme på baggrund af antal kørte kilometre. I den samlede afregning til vognmanden modregnes udlæg til diesel og øvrige omkostninger som Spørger A/S har afholdt på vegne af vognmændene. Det faktum, at Spørger A/S afholder omkostninger til eksempelvis diesel, begrundes udelukkende i Spørger koncernens stordriftsfordele, hvilket langt overstiger, hvad en enkelt vognmand kunne have opnået. Som led i at minimere Spørger koncernens debitorrisici foretages der yderligere modregning af leje/leasing ydelsen fra G i kørselsafregning fra Spørger A/S.

Herudover er dette også et forhold, der gør sig gældende generelt i vognmandsbranchen, og det gælder for alle fremmede vognmænd, der opererer for Spørger koncernen.

Hvem stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for personen?

Da de selvstændige vognmænd leaser lastbilerne fra G., er det et faktum, at det er den enkelte vognmand, der stiller materiale til rådighed for de transporter, han vælger at påtage sig.

Hvem bestemmer antallet af personer, der skal udføre arbejdet, og deres kvalifikationer?

Den enkelte vognmand beslutter selvstændigt, om han ønsker at påtage sig en given transport, herunder om han selv vil køre den konkrete transport, eller om han vil lade en - af ham ansat - chauffør køre den konkrete transport.

Ligeledes er det den selvstændige vognmands tilladelse, der køres på baggrund af.

De selvstændige vognmænd beslutter således egenhændigt, hvem der skal udføre en konkret transportopgave, som vognmanden har besluttet at påtage sig. Som underleverandører til Spørger koncernen er de selvstændige vognmænd forpligtet til at sikre, at de selv og deres ansatte chauffører opfylder de kvalifikationskrav, der er påkrævet til de enkelte transporter (eksempelvis uddannelser inden for særlige

typer gods mm.) samt at optræde i overensstemmelse med overordnede anvisninger "code of conduct", som er gældende for alle underleverandører til Spørger koncernen.

Hvem har retten til at udvælge den person, som skal udføre arbejdet og retten til at opsige den kontrakt, der er indgået med personen vedrørende arbejdet?

Den selvstændige vognmand antager og fyrer selvstændigt egne medarbejdere. Spørger A/S har ingen arbejdsgiverbeføjelser eller forpligtelser i forhold til den selvstændige vognmand.

Hvem har retten til at pålægge personen sanktioner, der er relateret til arbejdet?

Se hertil ovenfor. Der foreligger intet arbejdsgiver/tager forhold mellem de selvstændige vognmænd fra Land A og Spørger A/S.

Hvem bestemmer personens arbejdstider og ferier?

De selvstændige vognmænd er qua deres uafhængighed selv herre over, hvordan deres arbejdstid og ferier planlægges.

I henhold til ovenstående, og på baggrund af faktum i sagen, er det uomtvisteligt, at Spørger A/S på permanent basis har outsourcet håndteringen af internationale transporter.

Det er følgelig vores opfattelse, at der ikke er tale om arbejdsudleje, og spørgsmål 2 bør derfor besvares med et "Ja".

Høringssvar modtaget fra rådgiver den 27. september 2019

INDLEDENDE BEMÆRKNINGER

Anmodningen om bindende svar vedrører Spørgers samarbejde med en uafhængig vognmand fra Land A. At det som udgangspunkt er muligt for Spørger at hyre uafhængige udenlandske vognmænd til at foretage kørsler som underentreprise uden at blive ramt af reglerne om arbejdsudleje er utvivlsomt. Det var netop det, Skattestyrelsen præciserede ved styresignalet SKM 2013.714.

Baggrunden for styresignalet er, at transporterhvervet er kendetegnet ved, at der i vid udstrækning sker køb og salg af transportydelse mellem virksomhederne blandt andet med henblik på at undgå tomkørsel.

Den måde, Spørger har tilrettelagt samarbejdet med den uafhængige udenlandske vognmand i denne sag, afspejler en helt normal måde at entrere med uafhængige vognmænd som underentreprenører. Skattestyrelsens udkast til sagsfremstilling og det heri indeholdte udkast til afgørelse efterlever ikke intentionerne med styresignalet.

Internationale kørsler kan på grund af konkurrencesituationen normalt ikke gennemføres med dansk indregistrerede biler. Det danske omkostningsniveau er for højt. Danske virksomheder kan af regulatoriske grunde ikke drive vognmandsvirksomhed med biler registreret i udlandet uden at etablere sig i udlandet enten gennem et fast driftssted eller et datterselskab. Størstedelen af de internationale kørsler, som tilflyder den danske transportbranche, gennemføres derfor via udenlandske underentreprenører (koncernforbundne eller uafhængige underentreprenører).

Det bemærkes, at arbejdsudlejeskat på selvstændige underentreprenører de facto fører til en ekstraskat på internationale kørsler. Det er i praksis ofte umuligt at opnå lempelse i chaufførernes personlige skatter i deres hjemlande (her Land A).

For det første er det tvivlsomt, om Land A overhovedet vil anerkende Danmarks beskatningsret og dermed tillade lempelse.

For det andet vil en lempelsesansøgning forudsætte, at det kan opgøres nøjagtigt, hvilken chauffør, der har kørt hvor meget i Danmark, for at kunne fordele en dansk arbejdsudlejerskat på de enkelte chauffører, hvorefter der skal anmodes om lempelse på vegne af de enkelte chauffører i forbindelse med deres individuelle skatteansættelser i Land A.

Ansøgninger om lempelse på vegne af et væsentligt antal chauffører, som Spørger ikke har nogen juridisk eller finansiell relation til, er i praksis forbundet med så store tekniske og praktiske vanskeligheder, at det på nuværende tidspunkt næppe er gennemførbart. Under alle omstændigheder vil omkostningerne ved at håndtere en evt. lempelse være så store, at det i sig selv vil udgøre en de facto ekstraskat.

Hvis Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens nuværende indstilling til svar, vil arbejdsudlejerskatten som ekstraskat udgøre en så alvorlig byrde på de danske transportfirmaer, at de risikerer ikke at kunne påtage sig internationale kørsler til konkurrencedygtige priser. Dette udgør en alvorlig trussel mod den danske transportbranche. Det er derfor aldeles nødvendigt at holde fast i intentionerne i styresignalet SKM 2013.714, så det også i praksis er muligt for den danske transportbranche at gennemføre internationale kørsler ved hjælp af udenlandske underentreprenører.

DEN RETLIGE RAMME - ARBEJDSUDLEJE

I Skattestyrelsens udkast til indstilling - navnlig i indstillingen vedrørende spørgsmål 1 - er den juridiske tilgang til problemstillingen uklar. Det er navnlig uklart, om Skattestyrelsens udkast til indstilling er baseret på, om underentreprenøren fra Land A udfører arbejde, som er en integreret del af Spørgers virksomhed, eller om det er den måde, som aftalerne er udformet på, som gør, at aftalerne må karakteriseres som arbejdsudleje og ikke som reelle entrepriseraftaler. Der er derfor behov for at gennemgå den historiske baggrund for reglerne.

Det kan lægges til grund for besvarelsen af spørgsmålene, at de ansatte chauffører i H er hjemmehørende i Land A.

Udgangspunktet er derfor, at Danmark kun kan beskatte chauffører fra Land A, hvis dette er i overensstemmelse med Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med Land A.

Efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, kan Danmark ikke beskatte vederlag, der oppebæres af chauffører hjemmehørende i Land A, selvom arbejdet udføres i Danmark. Det er dog en betingelse, at vederlaget betales "af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i" Land A.

Spørgsmålet er derfor grundlæggende, om Spørger kan anses for chaufførernes arbejdsgiver.

Kun i det omfang den interne danske beskatningshjemmel vedrørende arbejdsudleje kan holdes indenfor Land As og Danmarks forudsætninger ved indgåelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten kan beskatningen gennemføres. Ellers må den danske lov vige for dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Den danske hjemmel til beskatning af arbejdsudleje blev indført ved lov nr. 244 af 9. juni 1982. I forarbejderne (lovforslag 130B 1981/1982, 2. samling) er anført:

''En arbejdstager anses ... for udlejet, når den pågældende af en anden person (udlejer) stilles til rådighed for at udføre arbejde i en andens virksomhed, og udlejer ikke er ansvarlig for eller bærer risikoen for arbejdsresultatet''

I cirkulære nr. 135 af 4. november 1988 om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven, punkt 42, er det nærmere beskrevet, hvad der skulle forstås ved arbejdsudleje.

Kriterierne gennemgås nærmere nedenfor.

Som det fremgår af lovforslag 195 2011-2012 udviklede der sig en "righoldig dansk doms- og afgørelsespraksis på området". Herefter anføres:

'Helt overordnet kan praksis sammenfattes således, at hvis arbejdet er beskrevet i en kontrakt og bliver selvstændigt udført af den udenlandske virksomhed til en fast pris, vil aftalen i mange tilfælde blive anset som en entrepriseaftale med den konsekvens, at de udenlandske arbejdstagere ikke betaler skat til Danmark'

Det nævnte lovforslag førte til vedtagelsen af lov nr. 921 af 19. september 2012, som ændrede ordlyden af kildeskatteloven § 2, stk. 1, nr. 3.

Det fremgik af den tidligere ordlyd, at en person var begrænset skattepligtig her til landet, hvis denne

'Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbinde/se med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet'

Efter den nye ordlyd angik den begrænsede skattepligt den, som

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

Meningen med lovændringen var at ændre retstilstanden, når det drejede sig om udførelse af arbejde, som udgjorde en integreret del af den danske virksomhed, jf. bemærkningerne til lovforslagets § 2.

"Forslaget har betydning for den skatteretlige sondring mellem arbejdsudleje og entreprise. Den skatteretlige afgørelse er ikke bundet af, hvad parterne gennem aftaler formelt og kontraktligt forpligter sig til. Den udenlandske virksomhed kan f.eks. ikke med skattemæssig virkning aftale sig til, at det arbejde, der udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde, og som udføres i selve virksomheden, skattemæssigt skal anses som entreprise. "

Det fremgår således klart af forarbejderne, at reglerne blev skærpet for så vidt angår arbejde, der udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde. Når det drejer sig om integreret arbejde, ville det fremover være uden betydning, om aftalen var struktureret som arbejdsudleje eller entreprise. Styresignalet SKM2014. 478. SKAT har dog præciseret, at det ikke er udelukket, at virksomheder kan bruge underleverandører, herunder inden for samme branche, uden at de ansatte skal beskattes efter reglerne om arbejdsudleje.

Forarbejderne er imidlertid tavse, når spørgsmålet angår arbejdsudleje på områder, som ikke er en del af den danske virksomheds forretningsområde. Det følger imidlertid af ordlyden af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, at der ikke længere er hjemmel til at beskatte arbejdsudleje, når arbejdsopgaven ikke er en integreret del af den danske virksomhed. Danmarks eneste mulighed for at beskatte i denne situation, er hvis arbejdsudlejeaftalen kan tilsidesættes skatteretligt, fordi der reelt foreligger en ansættelsesaftale direkte mellem den udenlandske medarbejder og den danske arbejdsgiver, således at den pågældende medarbejder kan betragtes som begrænset skattepligtig efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1. Det har imidlertid ikke noget med arbejdsudleje at gøre.

Det er derfor afgørende vigtigt, at enhver overvejelse om arbejdsudlejeskat indledes med en analyse af, om der er tale om arbejde, som er integreret i den danske virksomhed. Det kan undre, at Skattestyrelsens udkast til indstilling mangler denne analyse.

Analysen af, hvad der må anses for en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde afhænger af, hvad den danske virksomhed rent faktisk foretager sig. Det betyder også, at en virksomhed kan omlægge sin aktivitet og ophøre med selv at forestå opgaver, som ellers kunne udløse arbejdsudlejeskat. Det følger af forarbejderne til lov nr. 921 af 19. september 2012:

”Der foreligger imidlertid ikke arbejdsudleje i det omfang den danske virksomhed på mere permanent basis har outsourcet en arbejdsopgave til en selvstændig virksomhed således at arbejdsopgaven ikke længere er en integreret del af den danske virksomhed”.

For at kunne anses for at have outsourcet en arbejdsopgave på permanent basis, er det en betingelse, at den outsourcete arbejdsopgave er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomheds forretningsområde. Hvis outsourcingen er arrangeret på en måde, så den danske virksomhed reelt stadig er arbejdsgiver, vil området stadig blive anset for en del af den danske virksomheds forretningsområde. Den test på udskillelse, som beskrives i forarbejderne til L 195 (jf. nærmere nedenfor) er i realiteten den samme test, som fulgte af cirkulære nr. 135 af 4. november 1988 og den i tiden herefter udviklede retspraksis for så vidt angår sondringen mellem en entrepriseaftale og en arbejdsudlejeaftalen. Testen er imidlertid heller ikke skærpet med loven. Hvis udskillelsen af et integreret arbejdsområde er sket på permanent basis gennem entrepriseaftaler med uafhængige parter må den anerkendes og den praksis, som indtil 2012 udviklede sig mhp. at sondre mellem arbejdsudleje og entreprisekontrakter vil stadig være relevant for dette spørgsmål.

Betydningen af styresignalet SKM 2013.714. SKAT om præcisering af praksis for arbejdsudleje inden for transporterhvervet er, at SKAT (nu Skattestyrelsen) med styresignalet anerkendte, at transportydelser som udgangspunkt ikke skal betragtes som en integreret del af den danske transportvirksomhed, f.eks. når en selvstændig udenlandsk vognmand udfører opgaver for en selvstændig dansk vognmand, jf. styresignalets pkt. 3.4.

Begrundelsen er, at transporterhvervet er *”kendetegnet ved at der i vid udstrækning sker køb og salg af transporttyde/ser indbyrdes mellem virksomheder blandt andet med henblik på at undgå tomkørsel”*. Da det er et naturligt led i transporterhvervet, at opgaver udføres af uafhængige underentreprenører anerkender man som udgangspunkt, at der ikke er tale om arbejdsudleje.

Styresignalet forudsætter, at den danske virksomhed ikke har en arbejdsgiverrolle, jf. pkt. 4. Hvis den danske virksomhed i tvivlstilfælde efter en konkret vurdering anvender udenlandsk arbejdskraft, som virksomheden ville anvende egne medarbejdere, vil der foreligge arbejdsudleje. I den forbindelse henvises til de kriterier, som nævnes i forarbejderne til L 195 og som reelt er de samme kriterier, som er anført i cirkulære nr. 135 af 4. november 1988.

SKM2018. 548. ØLR er i overensstemmelse hermed. Østre Landsret tager stilling til spørgsmålet om arbejdsudleje både før og efter 1. januar 2013 (altså både før og efter lovændringen i 2012, som fik virkning 1. januar 2013), men som det fremgår af præmisserne anvendes samme test til at vurdere, om der forelå arbejdsudleje. I den konkrete sag, hvor det alene var chaufførerne, der blev stillet til rådighed for transportopgaver udført i det danske selskabs biler og under det danske selskabs instruktion kunne det ikke give anledning til megen tvivl, at der var tale om arbejdsudleje både før og efter 1. januar 2013.

INTERNATIONAL TRANSPORT ER IKKE EN INTEGRERET DEL AF SPØRGERS VIRKSOMHED.

Som nævnt mangler Skattestyrelsens udkast til indstilling en analyse af, om uafhængige vognmænds aktiviteter udgør en integreret del af Spørgers virksomhed.

Denne analyse tager udgangspunkt i, hvad den danske virksomhed rent faktisk foretager sig. Enkelte virksomheder kan vælge at udskille aktiviteter, som andre virksomheder i samme branche ikke har udskilt. Det spiller heller ikke nogen rolle, hvad der fra en historisk betragtning er normalt for en virksomhed at beskæftige sig med, og det spiller heller ikke nogen rolle, hvordan den udskilte aktivitet indgår i den ydelse, som den danske virksomhed sælger. En aktivitet kan godt være udskilt, selvom den indgår som et integreret led i den palette af serviceydelser, som den danske virksomhed tilbyder sine kunder.

Det fremgår bl.a. af SKM 2019.86 og SKM 2019.87, hvor nogle danske planteskoler fik medhold i, at en aktivitet med okkulation (podning) af roser var udskilt fra den danske planteskoles aktiviteter i øvrigt.

Det ligger også fast, at entreprenører kan vælge at udskille dele af en samlet entreprise og lade underentreprenører udføre disse dele, jf. SKM2016. 533 LSR, SKM2015. 388, SKM2015. 386 SR, SKM2015. 385 SR og SKM2015. 145 SR.

For så vidt angår rådgivningsydelser, er det også muligt at udskille ydelser, som den danske virksomhed ikke selv ønsker at levere, jf. SKM2015. 448 LSR.

I alle de ovennævnte eksempler var det selvfølgelig således, at det var den danske virksomhed, som overfor den endelige kunde stod som leverandør af de produkter eller tjenesteydelser, som var resultatet af den udskilte virksomhed. Det hindrede ikke, at de danske virksomheder i de nævnte afgørelser, kunne indrette sig således, at visse opgaver var udskilt til selvstændige underleverandører og dermed ikke underlagt reglerne om arbejdsudleje.

Det er derfor overraskende, at Skattestyrelsens udkast tilsyneladende ikke er opmærksom på, at Spørger ikke udfører internationale transporter selv, bortset fra et særligt tilfælde.

Spørger har ca. xx ansatte chauffører, der udelukkende udfører indenrigskørsel i Danmark. En enkelt praktisk begrundet undtagelse er en kunde, der også får foretaget kørsler med kranbil til udlandet som et mindre led i en samlet transportaftale.

Udgangspunktet for vurderingen af kontrakten med uafhængige vognmænd er således, at Spørger ikke har som forretningsområde at udføre internationale transporter med egne ansatte. Internationale transporter varetages enten af uafhængige vognmænd (ca. xx %) eller af Spørgers koncernforbundne selskab i Land A (ca. xx%).

Indenrigskørsel og internationale transporter er i øvrigt underlagt vidt forskellige regulatoriske vilkår baseret på EU-lovgivning (forordning 1072/2009) og er derfor ydelser, som er klart adskilte. Vognmands-virksomhed med international transport kræver en "fællesskabstilladelse" udstedt af den stat, hvor virksomheden er etableret og bilerne er indregistrerede. Det er udstederlandets/indregistreringslandets regler, som finder anvendelse på de virksomheder/biler, som har en fællesskabstilladelse. Det gælder f.eks. også regler om vægtafgift, syn af biler m.v. Omkostningerne ved at drive virksomhed med international transport baseret på en fællesskabstilladelse udstedt i Danmark er så høje, at det ikke er konkurrencedygtigt. Transportvirksomheder etableret i Danmark har derfor i betydeligt omfang udskilt aktiviteten med internationale transporter til navnlig udenlandske uafhængige vognmænd eller til udenlandske koncernselskaber. Omvendt giver en udenlandsk fællesskabstilladelse ikke mulighed for at foretage indenrigs-transporter i Danmark bortset fra cabotagekørsel og kombinerede transporter.

Der er ikke forskel på en planteskole, en entreprenør og en rådgiver, som afstår fra selv at udføre visse opgaver indenfor sit samlede produktudbud og i stedet hyrer underentreprenører hertil (jf. den ovenfor citerede praksis) og så det forhold, at Spørger afstår fra selv at udføre internationale transporter.

Udover at styresignalet SKM2013. 714. SKAT fastslår, at udgangspunktet i transportbranchen er, at kontrakter med uafhængige parter om udførsel af transportydelser ikke er arbejdsudleje, gælder det altså også for Spørger konkret som det klare udgangspunkt, at man slet ikke udfører internationale transporter i eget regi. Internationale transporter er således ikke en integreret del af Spørgers virksomhed. Det skal som nævnt ikke forveksles med, at Spørger tilbyder sine egne kunder internationale transporter. Aktiviteten er nemlig permanent udskilt til underleverandører.

Endvidere er i styresignalet SKM 2014.478. SKAT (om fortolkning af arbejdsudlejereglerne generelt) givet et eksempel på et tilfælde, hvor der **ikke** foreligger arbejdsudleje. I eksemplet er der tale om, at en producent ophører med selv at køre sine produkter ud til sine kunder og i stedet permanent outsourcer opgaven til en vognmand. Der er ikke langt fra dette eksempel og til situationen for Spørger, der som følge af konkurrenceforholdene er ophørt med selv at forestå internationale transporter.

Internt i Spørgers virksomhed behandles internationale transporter også separat fra andre opgaver.

Med denne opbygning kan aftalerne med uafhængige vognmænd derfor alene anses for omfattet af arbejdsudlejereglerne, hvis der rent faktisk ikke er tale om entreprisekontrakter, men om rene arbejdsudleje- eller ansættelseskontrakter efter den test, som uændret har været gældende herfor både før og efter lovændringen i 2012.

Dette klare udgangspunkt bør fremgå af Skattestyrelsens indstilling.

SPØRGSMÅL 1 OG 2 - H

Herefter har vi følgende kommentarer til den nævnte test af aftalegrundlaget mellem Spørger og H.

Testen er beskrevet således i cirkulære nr. 135 af 4. november 1988:

''Afgørelsen af, om en arbejdstager skal anses for udlejet, træffes ud fra en samlet bedømmelse, hvor der især lægges vægt på, om

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

Tilsvarende er anført følgende test i forarbejderne til L 195/2012. Testen er gengivet ordret i Den juridiske vejledning pkt. C. F. 3.1.4.1.

''Det kan være relevant at inddrage andre faktorer i bedømmelsen af, om der foreligger arbejdsudleje eller entreprise. Det gælder, når der er tvivl om, hvorvidt ydelserne er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomheds forretningsområdet. Det forekommer navnlig, når der er indgået en kontrakt mellem en udenlandsk virksomhed og en dansk virksomhed, der begge har leveret ydelser inden for samme område. I så fald kan det være relevant at se på:

- Hvem har retten til at instruere den fysiske person om, på hvilken måde arbejdet skal udføres?*
- Hvem kontrollerer og har ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres?*

- *Om den formelle arbejdsgiver direkte har afkrævet den virksomhed, som tjenesteydelserne leveres til, vederlaget til personen?*
- *Hvem stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiale til rådighed for personen?*
- *Hvem bestemmer antallet af personer, der skal udføre arbejdet, og deres kvalifikationer?*
- *Hvem har retten til at udvælge den person, som skal udføre arbejdet, og retten til at opsige den kontrakt, der er indgået med personen vedrørende arbejdet?*
- *Hvem har retten til at pålægge personen sanktioner, der er relateret til arbejdet?*
- *Hvem bestemmer personens arbejdstider og ferier? "*

Der er etableret en "samarbejdsaftale", som beskriver rammerne for samarbejdet med H. Skattestyrelsen har tidligere fået et eksempel på en leasingaftale mellem Spørgers koncernforbundne selskab og H. H har p.t. leaset xx biler af Spørgers koncernforbundne selskab. Derudover har H et antal øvrige biler til rådighed. Om disse er leaset hos andre eller ejet af H selv har Spørger ikke indsigt i.

Hs kørsler for Spørger omfattet af "samarbejdsaftale" foretages både i biler, som H har leaset gennem G, og af Hs øvrige biler. Der vedlægges en oversigt over hvilke biler, H har anvendt til opfyldelse af kontrakten. Heraf fremgår, at hovedparten af de anvendte biler er biler, som H ikke har leaset igennem Spørger.

Ledelse/instruktionsret

H bestemmer selv i hvilket omfang, man vil udføre kørselsopgaver for Spørger. Det er besynderligt, at Skattestyrelsen fremhæver at det er Spørger, som indgår transportaftalerne med kunderne. Det afgørende er jo, om H kan agere uafhængigt i forhold til Spørger og ikke - som en ansat chauffør - skal udføre det arbejde, som Spørger kræver udført. Hvis H f.eks. ikke har kapacitet til at bistå Spørger eller ikke er tilfreds med den betaling, som Spørger tilbyder, er H frit stillet - netop som en uafhængig selvstændig erhvervsdrivende typisk er det. Hvis det ikke var Spørger, som indgik transportaftalerne med kunderne ville spørgsmålet om arbejdsudleje selvsagt slet ikke opstå. Det er et falsk lod i vægtskålen at nævne dette, for det er et typevilkår i alle sager, at den udenlandske aftalepart skal bistå med noget, som til syvende og sidst fører til, at den danske virksomhed kan levere en ydelse eller produkt til sine kunder.

H ansætter og afskediger sine egne chauffører. De står for oplæring af chaufførerne, forhandler deres løn og evt. overenskomstforhold og er selv ansvarlige for evt. tvister med chaufførerne. H bærer de fulde forpligtelser, som påhviler en arbejdsgiver i Land A. H bestemmer hvilke chauffører, der skal betjene hvilke biler. H er heller ikke forpligtet til at bruge sine egne ansatte, men kan f.eks. indgå aftaler om at låne ansatte fra andre virksomheder.

H eller dets chauffører bærer ansvaret for færdselsforseelser og ikke-forsikringsdækkede skader på tredje-mand eller tredjemands ejendom, herunder skader på godset.

Heroverfor anfører Skattestyrelsen, at Spørger forestår planlægningen af kørslerne. Vi ved ikke, hvor Skattestyrelsen har den oplysning fra. Det ligger selvfølgelig i opdraget fra Spørgers kunder, hvad der skal transporteres hvorhen, og Spørger foretager - som speditør - koordineringen af, hvilke transporter - evt. transporter fra flere forskellige kunder - som kan kombineres for at undgå tomkørsel. Når en konkret kørsel ordres hos H (eller andre vognmænd) er der derfor tale om atordre en kørsel fra A til B (evt. fra A til B og retur eller fra A til B til C til D etc.). Samarbejdet foregår på samme måde som mellem speditører og uafhængige vognmænd i branchen. Speditørens opgave er at planlægge transporten af godset. Vognmandens opgave er at udføre transporten.

Oplysninger om tidspunkt og destination(er) videreformidler Spørger selvsagt, når man anmoder H om at stå for transporten. Men det betyder jo ikke, at Spørger er arbejdsgiver. Det svarer jo til at påstå, at en

frisør er ansat hos sin kunde, fordi det er kunden, der bestemmer, hvornår og hvordan han vil klippes, ligesom taxakunden jo heller ikke er arbejdsgiver, fordi han bestemmer, hvornår og hvortil han vil køres.

Den planlægning, som det er relevant at se på, er den planlægning, der består i at finde ud af, hvordan den ydelse, som H skal levere, skal udføres. Det vil sige hvilken bil og chauffør, der skal udføre en konkret transportopgave bl.a. under hensyn til chaufførernes krav på ferie og fritid, særlige godkendelser, køre/hviletidsbestemmelser, bilernes behov for service etc. Denne planlægning forestår H.

For så vidt angår de praktiske spørgsmål, som undertiden kan opstå under en konkret kørsel, f.eks. vanskeligheder med at finde præcist losnings- og lastningssted, forsinkelser, skader på det transporterede gods, aflysninger af færgeforbindelser m.v. kan chaufføren af praktiske grunde kommunikere direkte med ansatte hos Spørger - som står for den evt. videre kommunikation med slutkunden. Sproglige udfordringer kan dog nødvendiggøre, at kommunikationen går gennem H. Der er ikke tale om en instruktionsret i juridisk forstand. H kan til enhver tid beordre chaufføren til en anden løsning, end den som Spørger ønsker.

Arbejdspladsen

Arbejdet udføres i bilen. H kontrollerer og har utvivlsomt ansvaret for bilen under transporten. Skattestyrelsen undlader at nævne dette i udkastet til indstilling.

Hs arbejdsskadeforsikring dækker, hvis chaufførerne kommer til skade, mens de udfører en transport.

Vederlaget

Skattestyrelsen anfører i udkastet, at den primære ydelse, som leveres af H er chaufføropgaven. Det er unuanceret.

Den primære ydelse er, at det relevante gods flyttes fra A-B, og chaufføropgaven er en del af dette, men ikke den eneste del. Et vigtigt regulatorisk element er, at H kan udføre ydelsen på baggrund af en fællesskabstilladelse og under de regler, som gælder i Land A. Spørger selv er afskåret fra at udføre denne ydelse selv på tilsvarende vilkår.

Dette afspejler sig i vederlaget.

For det første er vederlaget ikke knyttet op på chaufførens lønning eller tidsforbrug. Branchenormen er, at der afregnes pr. kørt kilometer, og det gælder også for Spørgers aftale med H. Det betyder f.eks., at H bærer risikoen for, hvor lang tid, det tager at udføre en kørsel, og hvad chaufføren skal have i løn, herunder hvad den konkrete kørsel måtte indebære i tillæg, f.eks. som følge af natarbejde, søn- og helligdagsbetaling etc.

H afholder selv omkostninger til brændstof. H deltager i et indkøbsfællesskab sammen med Spørger, hvor begge parter får fordel af mængderabatter, men brændstofforbruget faktureres til H.

Spørger ved ikke nøjagtigt, hvordan Hs omkostninger fordeler sig for så vidt angår samarbejdet med Spørger, da Spørger ikke har adgang til Hs interne regnskabsmateriale.

Der er fremsendt Hs regnskab for 2018 og en intern oversættelse heraf. Driftsudgifter i alt udgjorde, xx. kr.

Vederlag og social sikring udgjorde ca. xx. Det er sandsynligt, at linjen "omkostninger efter type" også indeholder diæter og andre udgifter til chaufførerne. Selvom H også driver anden vognmandsvirksomhed,

end kørslerne for Spørger, viser regnskabet, at vederlaget til chaufførerne så langt fra er den primære udgift.

Det er Spørgers vurdering, at en vognmandsvirksomhed typisk har en omkostningsbase fordelt med 1/5 til chaufførlønninger, 2/5 til brændstof, 1/5 til afskrivning/leje/vedligeholdelse vedr. biler og 1/5 til øvrige omkostninger (administration, husleje etc).

Der er derfor intet grundlag for antagelsen om, at den primære ydelse i samarbejdet er, at H stiller en chauffør til rådighed for Spørger.

Som det fremgår havde H i øvrigt underskud i 2017 og 2018, hvilket ikke burde forekomme ved ren arbejdsudleje.

Arbejdsredskaber og materiel

Det forhold, at H på armslængde-vilkår lejer biler hos et leasingselskab, som er koncernforbundet med Spørger indebærer ikke, at bilerne er stillet til rådighed af Spørger i den forstand, som er relevant for testen vedrørende arbejdsudleje/entreprise.

Det afgørende er, hvem der bærer risikoen for, om leasingkontrakten kan betale sig, det vil sige, om indtjeningen ved kørsel er tilstrækkelig til at betale leasingydelse (og andre driftsomkostninger). Det gør H. Hvis der ikke er tilstrækkelig kørsel for Spørger til at betale for leasingydelserne, må H betale leasingydelserne ud af den indtjening, som genereres ved Hs øvrige aktiviteter, enten gennem evt. overskud fra øvrige kørsler for Spørger eller gennem overskud fra andre aktiviteter - eller også må selskabet leve med et underskud.

Risikoen bliver ikke mindre af, at bilerne som udgangspunkt ikke uden tilladelse må bruges til at køre for andre end Spørger. Tværtimod. H løber en større professionel risiko, når de ikke uden videre kan anvende bilerne til andre aktiviteter. I øvrigt kan Spørger give samtykke til anden anvendelse. Klausulen er hovedsagligt tænkt som en beskyttelse mod, at bilerne anvendes til formål, som udsætter bilerne for uacceptabel risiko eller slid.

Leasingkontrakterne indebærer betydelige forpligtelser for H.

En bil koster typisk ca. 700.000 kr. som skal forrentes gennem leasingaftalen. Forpligtelser af denne størrelsesorden vil normalt være fuldt tilstrækkeligt til at godtgøre, at den forpligtede driver selvstændig virksomhed.

Det er misvisende, at Skattestyrelsen lægger til grund, at H ikke selv bestemmer, hvilke kunder virksomheden vil entrere med, navnlig i betragtning af, at en væsentlig del af Hs omsætning ikke hidrører fra Spørger. Klausulen om, at de leasede lastbiler kun må bruges til kørsel for andre end Spørger mod samtykke, indebærer ikke, at der ikke kan opnås samtykke i konkrete tilfælde, og ændrer ikke på, at H bærer den fulde risiko for, om det forretningsmæssigt kan betale sig at lease bilerne. Det er kunstigt at betragte Hs samarbejde med Spørger som en helt separat aktivitet adskilt fra Hs øvrige aktiviteter med godskørsel.

At Spørger af markedsføringsmæssige årsager udleverer arbejdstøj med eget logo til chaufførerne kan ikke tillægges nogen særlig betydning. Der er tale om en fleecejakke og 3 t-shirts, som udleveres til chauffører, som har deltaget i samarbejdet med Spørger i 3 måneder. H kan bestille yderligere arbejdstøj mod betaling. Der er ikke pligt til at tage imod eller bruge tøjet.

Skattestyrelsen anfører, at det får chaufførerne til at fremstå udadtil som ansatte hos Spørger. Dette er imidlertid klart ikke et moment, som tillægges vægt i cirkulære 135/1988 eller i forarbejderne til lov nr.

244 af 9. juni 1982. Det er også et fast skatteretligt princip, at den retlige kvalifikation sker på baggrund af, hvad parterne faktisk har aftalt, og hvordan rettigheder og forpligtelser er fordelt, og ikke på, hvordan et forhold optræder udadtil. Et spørgsmål om skattepligt her til landet afhænger ikke af, hvad for noget tøj man har på.

Den person, der skal udføre arbejdet

H bestemmer selv, hvem og hvor mange chauffører, der indgår i samarbejdet med Spørger. H har ca. xx ansatte, og selskabets kørsel for Spørger udgør kun en del af selskabets aktivitet. H ansætter og opsiger deres egne ansatte og bestemmer arbejdstider, sanktioner og ferier.

Heller ikke dette moment, som normalt er meget tungtvejende, nævnes i Skattestyrelsens indstilling.

Samlet set peger alle de momenter, som indgår i testen for udskillelse klart på, at H er en selvstændig entreprenør, når selskabet udfører internationale kørsler for Spørger.

Skattestyrelsen har ikke i indstillingen gennemført den ovennævnte test, og derfor når man også til et forkert resultat, da man kun fremhæver de punkter af mindre betydning hvor Hs samarbejde med Spørger muligvis er anderledes end samarbejdet med Hs andre uafhængige kunder. I realiteten peger Skattestyrelsen i udkastet kun på tre forhold:

1. At de leasede lastbiler som udgangspunkt er forbeholdt kørsler for Spørger.
2. At Spørger har instruktionsretten over chaufførerne (hvilket er forkert).
3. At Hs chauffører er udstyret med arbejdstøj med Spørgers logo (hvilket er uden betydning).

Samtidig ser man bort fra, at H driver en helt sædvanlig vognmandsvirksomhed med ca. xx ansatte, som varetager kørslerne for Spørger på samme måde som kørslerne for selskabets øvrige kunder.

Svaret på spørgsmål 1 bør derfor være ja, da international transport ikke er en integreret del af Spørgers virksomhed, og da aftalerne med H må anses for entreprisekontrakter vedrørende en permanent udskilt aktivitet.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at den selvstændige vognmandsvirksomhed H fra Land A og deres medarbejdere ikke udgør en integreret del af spørger A/S' virksomhed i henhold til kildeskatteloven § 2, stk. 1, nr. 3.

Begrundelse

Som led i vurderingen af, om der i det konkrete tilfælde er tale om arbejdsudleje, ønsker spørger at få afklaret, om transportydelse leveret af H, udgør en integreret del af Spørger A/S' virksomhed.

Det forudsættes ved besvarelsen af spørgsmålet, at ingen af medarbejderne i H er fuldt skattepligtige efter kildeskattelovens § 1.

Når en udenlandsk person, der har bevaret sit formelle ansættelsesforhold til sin udenlandske arbejdsgiver, udfører arbejde for en dansk virksomhed, foreligger der efter omstændighederne arbejdsudleje, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3.

Bestemmelsen gælder for udenlandske personer, der erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde. Den udenlandske arbejdsgiver skal have stillet den udenlandske person til rådighed for arbejdet her i landet for en dansk virksomhed (reel arbejdsgiver), og arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomheden.

Arbejdsudlejereglerne følger kommentarerne til OECD's modeloverenskomst fra 2014, artikel 15, punkt 8-8.28, og finder anvendelse i overensstemmelse hermed.

Beskatningsretten til arbejdsudlejeindkomsten bygger på den forudsætning, at den danske virksomhed kan anses for den reelle arbejdsgiver over for den udenlandske arbejdstager, som har bevaret sit formelle ansættelsesforhold til den udenlandske arbejdsgiver. Dette følger af en fortolkning af arbejdsgiverbegrebet i OECD's modeloverenskomst artikel 15, stk. 2, litra b. Se Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C. F. 3.1.4.1.

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

Styresignalet SKM2013. 714. SKAT vedrører specifikt arbejdsudleje inden for transporterhvervet. Det følger af styresignalet, at:

"køb og salg af transportydelser mellem selvstændige virksomheder på transportmarkedet som udgangspunkt ikke er omfattet af beskatning ved arbejdsudleje, idet transportopgaven også skatteretligt anses for at overgå fra en selvstændig virksomhed til en anden selvstændig virksomhed og ikke til en udenlandsk indlejet chauffør."

(...)

"Hvis en selvstændig dansk vognmand vælger at videresælge en opgave til en selvstændig udenlandsk vognmand, og denne for egen regning med egne vogne og egne chauffører mv. foretager transporten, er der sket en overdragelse af opgaven fra den danske til den udenlandske virksomhed. Der vil herefter som udgangspunkt være tale om, at arbejdet er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed. Der vil derfor ikke være tale om indleje af arbejdskraft, og der skal ikke betales arbejdsudlejebeskatning."

Der henses til, at transporterhvervet er kendetegnet ved, at der i vid udstrækning sker køb og salg af transportydelser indbyrdes mellem virksomhederne blandt andet med henblik på at undgå tomkørsel. Det sker både i forbindelse med international og national transport. Denne løbende og omfattende udveksling af transporter foregår mellem selvstændige virksomheder på tværs af landegrænserne."

(...)

"Egne biler" omfatter også den situation, hvor den udenlandske vognmand leaser biler til brug i virksomheden, ligesom "egne chauffører" omfatter, at den udenlandske vognmand bruger vikarer eller lignende, der ikke er fastansat hos vognmanden, men som vognmanden har instruktionsbeføjelse mv. over."

(...)

"Arbejdsudleje forudsætter, at den danske virksomhed har en arbejdsgiverrolle. Hvis den danske virksomhed i tvivlstilfælde efter en konkret vurdering ved anvendelse af de supplerende kriterier nævnt under punkt 2 reelt anvender udenlandsk arbejdskraft, som virksomheden ville anvende egne medarbejdere, vil der foreligge arbejdsudleje. Dette gælder i- eller uden for koncernforhold."

Dette kunne fx forekomme, når:

- En dansk selvstændig vognmand lejer en chauffør til at køre en af sine lastvogne. Der vil være tale om, at den udenlandske chauffør udfører et arbejde, der er integreret i virksomheden, og der skal ske arbejdsudlejebeskatning ved kørsel i Danmark. Kørsel med lastvogn er en integreret del af*

transportvirksomheden. Dette gælder både, når chaufføren lejes i et vikarbureau, og når han lejes af en udenlandsk selvstændig vognmand.

- *En dansk vognmand reelt beskæftiger en udenlandsk chauffør, selvom der ikke er indgået en aftale om indleje af chaufføren. Hvis en dansk selvstændig vognmand reelt har en udenlandsk chauffør og vogn til rådighed efter aftale med en selvstændig udenlandsk vognmandsvirksomhed, og chaufføren arbejder i den danske virksomhed på samme måde som vognmandens øvrige chauffører og vogne, vil chaufførens arbejde ikke være tilstrækkeligt udskilt fra den danske vognmandsvirksomhed, og der er tale om arbejdsudleje ved kørsel i Danmark. Der skal kun indeholdes arbejdsudlejesskat af den del af den samlede betaling, som kan henføres til chaufførens aflønning."*

Det bemærkes, at styresignalet (SKM2013. 714. SKAT) ikke konkret omhandler situationen, hvor et dansk selskab igennem et koncernforbundet selskab leaser lastbilerne ud til et udenlandsk selskab, der herefter varetager kørslen for det danske selskab.

Styresignalet udelukker ikke, at et selskab kan anses for at udføre sin virksomhed som selvstændig virksomhed, selvom lastbilerne udelukkende er leasede.

På den anden side kan styresignalet ikke tages til indtægt for, at den udenlandske virksomheds chauffør-ydelser vil blive anset for selvstændige i forhold til den danske, når den udenlandske virksomhed råder over lastbiler, som den har leaset fra den danske virksomheds koncernforbundne selskab. Det vil blot være et moment, der kan tillægges større eller mindre vægt i forhold til en samlet bedømmelse.

I 2018 tog Østre Landsret stilling til en sag om arbejdsudleje indenfor transportbranchen (SKM2018. 548. ØLR). Landsretten slog fast, at det efter 2012-lovændringen er afgørende, om arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. Da det er en forudsætning for at drive vognmandsforretning med kørsel at have chauffører til at føre køretøjerne, fandt landsretten, at chaufføropgaven var en integreret del af sagsøgerens virksomhed. Der var derfor tale om arbejdsudleje. Sagsøgeren gjorde gældende, at chaufføropgaven var udskilt fra den danske virksomhed og henviste i den forbindelse til, at sagsøgeren slet ikke havde chauffører ansat til at udføre disse transporter. Landsretten fastslog imidlertid, at arbejdsopgaven ikke var outsourcet på en sådan måde, at der alligevel ikke var tale om arbejdsudleje.

I SKM2018. 548. ØLR var der tale om en ren chaufføropgave, idet lastbilerne ikke var overdraget/leasede til det udenlandske selskab. I nærværende anmodning har det selskabet fra Land A leaset lastbilerne.

Det er oplyst, at H har ca. xx trækkere (lastbiler) og ca. xx ansatte, der kører i Europa. Selskabet har kørsel for Spørger A/S svarende til ca. xx % af selskabets aktivitet. Hs omsætning med Spørger var i 2018 fordelt på kørsel med xx trækkere, hvoraf xx var leaset igennem Spørgers koncernforbundne selskab G, og xx trækkere var finansieret på anden vis.

H er et selvstændigt selskab og således ikke koncernforbundet med Spørger A/S, og selskaberne leverer begge ydelser inden for det samme område.

Skattestyrelsen bemærker, at en virksomhed kan have flere formål og fx både drive selvstændig transportvirksomhed og virksomhed med udlejning af chauffører på samme tid.

Det fremføres af rådgiver, at Spørger ikke har som forretningsområde at udføre internationale transporter med egne ansatte. At de bruger andre end egne ansatte til transporterne, betyder ikke, at internationale transporter ligger uden for deres forretningsområde.

Skattestyrelsen bemærker, at en arbejdsudlejemodel gør brugen af egne ansatte overflødig. Skattestyrelsen bemærker også, at Spørger skriver, at deres biler kører over hele Europa. Det er Skattestyrelsens vurdering, at både nationale og internationale transportopgaver er integrerede i Spørgers virksomhed.

Hvis der køres med egne biler og indlejede chauffører, vil det pege på arbejdsudleje, jf. kildeskatteloven § 2, stk. 1, nr. 3 og se i den forbindelse SKM2018. 548. ØLR. De tilfælde hvor H løser transportopgaver for Spørger, og gør det med lastbiler, der er leaset igennem Spørgers koncernforbundne selskab, må det bero på en konkret samlet vurdering, om ydelserne skal anses som omfattet af arbejdsudlejereglerne, eller om de skal anses som en del af H's selvstændige transportvirksomhed.

Det fremgår af sagens omstændigheder, at brugen af de leasede lastbiler fra G er knyttet til Spørger A/S og at lastbilerne ikke uden videre kan bruges til at køre for andre end Spørger A/S.

Skattestyrelsen henser til, at det er karakteristisk for selvstændig virksomhed, at virksomheden selv bestemmer, hvilke kunder virksomheden vil entrere med. Da de leasede lastbiler som udgangspunkt alene er beregnet til kørsel for Spørger A/S, taler dette imod, at transportydelserne er en del af H's øvrige virksomhed.

De ydelser, som H leverer ved hjælp af Spørger-koncernens lastbiler, bestemmes fuldt ud af Spørger A/S.

Det er således oplyst, at Spørger A/S har indgået transportaftalerne med kunderne og forestår planlægningen af kørslerne. Dette er efter Skattestyrelsens opfattelse udtryk for at det er Spørger, der bestemmer hvad der skal transporteres hvorhen, og at Spørger - som speditør - foretager koordineringen af, hvilke transporter - evt. transporter fra flere forskellige kunder - som kan kombineres for at undgå tomkørsel. Samarbejdet mellem Spørger og H er desuden beskrevet på denne måde af rådgiver. Det er således Skattestyrelsens vurdering at Spørger i al væsentlighed har instruktionsretten til arbejdet.

Skattestyrelsen bemærker, at arbejdsudleje som udgangspunkt er karakteriseret ved, at en dansk virksomhed betaler for en arbejdskraft, der stilles til rådighed af en udenlandsk virksomhed.

Under de foreliggende omstændigheder finder Skattestyrelsen dog ikke, at det kan tillægges vægt, at Spørger A/S betaler for en sammensat ydelse, der også indregner betaling for øvrige transportomkostninger, leasingydelser, diesel, forsikringer mv.

Skattestyrelsen henser til, at H betaler en leasingydelse for lastbilerne, der modregnes i de fakturerede beløb. Det er oplyst, at Spørger A/S administrerer kørselsafregninger, leasing- og forsikringsydelser samt dieselordning i regi af Spørger koncernen.

Selvom lastbilerne er leaset ud via Spørger-A/S' koncernforbundne selskab i Land A udgør de operationelt en integreret del af Spørger A/S' virksomhed. Det faktum, at lastbilerne leases af Spørger A/S' koncernforbundne selskab, ændrer ikke på, at den primære ydelse, der leveres af H i denne sammenhæng, er chaufføreropgaven.

De ydelser, der leveres af H under de beskrevne vilkår for samarbejdet mellem Spørger A/S, er ikke udtryk for en sædvanlig og uafhængig selvstændig erhvervsvirksomhed.

Den driftsmæssige risiko, som H påtager sig i forbindelse med samarbejdet med Spørger A/S, er derfor ikke fuldt sammenlignelig med den driftsrisiko, der almindeligvis gælder for frie og uafhængige vognmænd.

Skattestyrelsen finder også, at det taler for arbejdsudleje, at Spørger A/S udleverer arbejdstøj med logo, hvorfor chaufførerne udadtil fremstår som ansatte hos Spørger A/S. Momentet står ikke alene, men indgår i Skattestyrelsens samlede vurdering.

Under disse forhold, kan det ikke tillægges tilstrækkelig vægt, at H bærer risikoen for skader på gods og lastvogne, er momsregistreret og har en særskilt autorisation.

Rådgiver fremhæver i sit høringssvar, at H havde et underskud i 2017 og 2018. Det bemærkes, at omsætningen fra Spørger udgør en mindre del af H's omsætning, hvorfor et samlet underskud ikke kan tillægges vægt i denne sammenhæng.

Rådgiver stiller i sit høringssvar spørgsmål ved, hvorvidt de danske arbejdsudlejeregler er i overensstemmelse med dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Land A.

Skattestyrelsen bemærker, at forståelsen af, hvad en arbejdsgiver er efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Land A, er den samme som i artikel 15 i OECD's modeloverenskomst.

Arbejdsudleje falder ind under reglerne om vederlag for personligt arbejde, der er optjent i Danmark af en person, der er hjemmehørende i udlandet, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 15, stk. 1. Det følger af artikel 15, stk. 1, at vederlaget kan beskattes i Danmark, hvis arbejdet er udført her og den reelle arbejdsgiver er hjemmehørende her.

Danmarks adgang som kildeland, til at beskatte arbejdsudleje i henhold til kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, ses ikke at være begrænset af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Land A. I det omfang Danmark har ret til at beskatte efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten og Land A som bopælsland også har ret til at beskatte, vil der kunne ske lempelse i Land A i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

På baggrund af ovenstående er det Skattestyrelsens samlede vurdering, at H's chaufføropgaver for Spørger A/S, udgør en integreret del af Spørger A/S's virksomhed, og at ydelserne er omfattet af beskatning efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, når der køres i lastbiler leaset igennem Spørgers A/S' koncernforbundne selskab.

I de tilfælde hvor H løser transportopgaver for Spørger, og gør det med lastbiler, der ikke er leaset igennem Spørgers koncernforbundne selskab, er det Skattestyrelsens vurdering, at der er sket en fuld overdragelse af opgaverne fra den danske til den udenlandske virksomhed og at der ikke er tale om arbejdsudleje, jf. kildeskatteloven § 2, stk. 1, nr. 3 og styresignalet om præcisering af praksis for arbejdsudleje inden for transporterhvervet SKM2013. 714. SKAT. Der henvises til betydningen af at H i disse tilfælde selv stiller et betydeligt aktiv (lastbiler) til rådighed for arbejdet, som ændrer ydelsens karakter fra at være overvejende en chaufførydelse til en fuld transportydelse. Spørger vil i disse tilfælde alene agere som speditør for H.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej, se dog begrundelse".

Spørgsmål 2

Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, ønskes det bekræftet, at der på baggrund af de faktiske oplysninger, ikke er tale om arbejdsudleje, med hensyn til at Spørger A/S permanent har outsourcet international transport, jf. kildeskatteloven § 2, stk. 1, nr. 3, og at de selvstændige vognmænds engagement følgelig ikke kan anses for arbejdsudleje.

Begrundelse

En udenlandsk arbejdstager er ikke omfattet af arbejdsudlejereglerne, når arbejdet ikke er integreret i virksomhedens forretningsområde, eller er tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig udenlandsk erhvervs- virksomhed.

I spørgsmål 1 vurderer Skattestyrelsen, at chaufføropgaven i de leasede lastbiler udgør en integreret del af Spørger A/S' virksomhed. Spørgsmålet er nu, om forretningsområdet er tilstrækkeligt udskilt til H og af den grund falder uden for arbejdsudlejereglerne.

Følgende følger af bemærkningerne til L 195 Forslag til lov om ændring af lov om udstationering af lønmodtagere m.v.: *"Der foreligger imidlertid ikke arbejdsudleje, i det omfang den danske virksomhed på mere permanent basis har outsourcet arbejdsopgaven til en selvstændig virksomhed, således at arbejdsopgaven ikke længere er integreret i den danske virksomhed. Tilsvarende kan den danske virksomhed også få leveret ydelserne af en selvstændig kontraktproducent, uden at dette samarbejde anses for omfattet af arbejdsudleje. Er ydelserne ikke tilstrækkeligt udskilt af den danske virksomhed, må de stadig anses for at udgøre en integreret del af virksomhedens forretningsområde."*

Det følger af SKM2018. 548. ØLR, at chaufføropgaven i sig selv betragtes som arbejdskraft indenfor et ukompliceret og u selvstændigt arbejdsområde. Det faktum, at Spørger A/S bruger udenlandsk arbejdskraft til sine internationale transporter, betyder ikke, at opgaven af den grund er outsourcet.

Skattestyrelsen lægger i spørgsmål 1 til grund, at chaufføropgaven er en integreret ydelse i Spørger A/S' virksomhed.

Det faktum, at lastbilerne, som beskrevet under spørgsmål 1, i en længere periode leases af Spørger A/S' koncernforbundne selskab ændrer ikke på, at den primære ydelse der leveres er chaufføropgaven, og Skattestyrelsen finder ikke, at der er tale outsourcing i det konkrete tilfælde. Der henses bl.a. til, at Spørger-koncernen reelt stiller lastbilerne til rådighed for H, der som udgangspunkt kun skal anvendes til kørsel for Spørger A/S, og at Spørger A/S reelt har instruktionsbeføjelsen til de chauffører, der indgår i dette arbejde.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstillinger og begrundelser.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3

Bestemmelserne har denne ordlyd (uddrag):

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

(...)

3) Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i."

Styresignalet SKM2013. 714. SKAT (uddrag):

(...)

3. Arbejdsudlejereglerne i forbindelse med de enkelte transportopgaver

Virksomhederne inden for transporterhvervet kan have forskellige opgaver, fx ren spedition, ren transport og en kombination af spedition og transport inden for national og international transport.

Det er SKATs opfattelse at:

1. Speditionsvirksomheder, som ikke udfører egentlige transporter selv, men alene køber og videresælger plads på transporter, og herunder påtager sig et kontraherende fragtføreransvar, ikke driver transportvirksomhed men formidlingsvirksomhed af transport (spedition). Vognmandsdrift er ikke en del af en speditjonsydelse.

Det betyder, at hvis en speditør, som alene driver speditionsvirksomhed, får et selvstændigt udenlandsk vognmandsfirma med egen lastbil og chauffør til at udføre en transport for en kunde, er der som udgangspunkt ikke tale om, at selve transporten er en integreret del af den danske speditionsvirksomhed. Der vil derfor ikke være tale om indleje af arbejdskraft, og der skal ikke betales arbejdsudlejeskat.

2. Hvis en selvstændig dansk vognmand vælger at videresælge en opgave til en selvstændig udenlandsk vognmand, og denne for egen regning med egne vogne og egne chauffører mv. foretager transporten, er der sket en overdragelse af opgaven fra den danske til den udenlandske virksomhed. Der vil herefter som udgangspunkt være tale om, at arbejdet er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed. Der vil derfor ikke være tale om indleje af arbejdskraft, og der skal ikke betales arbejdsudlejeskat.

Der henses til, at transporterhvervet er kendetegnet ved, at der i vid udstrækning sker køb og salg af transporttydelser indbyrdes mellem virksomhederne blandt andet med henblik på at undgå tomkørsel. Det sker både i forbindelse med international og national transport. Denne løbende og omfattende udveksling af transporter foregår mellem selvstændige virksomheder på tværs af landegrænserne.

3. Hvis en virksomhed både har speditions- og vognmandsvirksomhed, og virksomheden videresælger en opgave om transport til en selvstændig udenlandsk vognmand, og denne for egen regning med egne vogne og egne chauffører osv. foretager transporten, er det som udgangspunkt tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed, og der skal ikke betales arbejdsudlejeskat, jf. 1 og 2.

4. Hvis en udenlandsk selvstændig vognmand udfører opgaver for en selvstændig dansk speditions- eller vognmandsvirksomhed i Danmark inden for rammerne af de nuværende EU-regler om cabotagekørsel og kombineret transport, anses arbejdet som udgangspunkt tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed, og der skal ikke betales arbejdsudlejeskat, jf. 1 og 2.

Med en selvstændig dansk og selvstændig udenlandsk virksomhed forstår SKAT, at der er tale om to adskilte foretagender ("separate enterprises") i- eller udenfor koncernforhold, jf. punkt 8.4 i kommentaren til OECDs modeloverenskomst artikel 15. Reglerne om arbejdsudleje forudsætter, at en medarbejder formelt set er ansat hos en arbejdsgiver, men reelt set arbejder for en anden arbejdsgiver.

"Egne biler" omfatter også den situation, hvor den udenlandske vognmand leaser biler til brug i virksomheden, ligesom "egne chauffører" omfatter, at den udenlandske vognmand bruger vikarer eller lignende, der ikke er fastansat hos vognmanden, men som vognmanden har instruktionsbeføjelse mv. over.

(...)

Den juridiske vejledning, afsnit C. F. 3.1.4.1 Udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) - gældende regler

Indhold

Dette afsnit handler om udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje).

(...)

Regel

Når en udenlandsk person, der har bevaret sit formelle ansættelsesforhold til sin udenlandske arbejdsgiver, udfører arbejde for en dansk virksomhed, foreligger der efter omstændighederne arbejdsudleje.

KSL § 2, stk. 1, nr. 3, gælder for udenlandske personer, der erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde. Den udenlandske arbejdsgiver skal have stillet den udenlandske person til rådighed for arbejdet her i landet for en dansk virksomhed (reel arbejdsgiver), og arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomheden.

Arbejdsudlejereglerne følger kommentarerne til OECD's modeloverenskomst fra 2014, artikel 15, punkt 8-8.28, og finder anvendelse i overensstemmelse hermed.

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

Anvendelsesområde

Reglen finder ikke anvendelse når

- Arbejdstageren er fuldt skattepligtig til Danmark efter KSL § 1
- Arbejdstageren er begrænset skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1
- Aftalen om arbejdsudleje indgås mellem to danske virksomheder
- Den udenlandske arbejdsgiver, som stiller arbejdskraft til rådighed, har fast driftssted her i landet.
- Arbejdstageren er udøvende kunstner, musiker, artist eller sportsudøver.

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

Har den udenlandske virksomhed fast driftssted i Danmark, har den danske virksomhed ikke pligt til at indeholde kildeskat af de udenlandske ansattes arbejdsvederlag. Der henvises til SEL § 2, stk. 1, litra a, KSL § 2, stk. 1, nr. 4 og OECD's modeloverenskomst artikel 5 og kommentarerne hertil.

Det kan forekomme, at den danske virksomhed køber arbejdsydelser af en eller flere udenlandske enkeltmandsvirksomheder. I den situation har arbejdstagerne ikke en udenlandsk arbejdsgiver, og arbejdsudlejereglerne finder ikke anvendelse. Arbejdstageren kan i stedet enten være lønmodtager i et tjenesteforhold til en dansk virksomhed og begrænset skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 9, nr. 2, eller selvstændigt erhvervsdrivende eventuelt med fast driftssted i Danmark efter KSL § 2, stk. 1, nr. 4. Vurde-

ringen skal ske efter danske regler uafhængigt af, om virksomhedsejeren / ejerne efter hjemlandets regler anses for at være selvstændig erhvervsdrivende.

Se afsnit C. F. 3.1.2.

Se også

- Afsnit C. F. 3.1.4.2 om udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) - tidligere regler.
- SKM2014. 478. SKAT, styresignal om arbejdsudleje - præcisering af reglerne.

Arbejdsudlejervurderingen

Arbejdsudlejereglerne gælder inden for alle brancher.

Det er en betingelse for beskatning efter reglerne om arbejdsudleje, at arbejdet er udført i Danmark. Se fx SKM2014. 314. SR.

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

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

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

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

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

Den udenlandske arbejdstager er ikke omfattet af arbejdsudlejereglerne, når arbejdet

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

ad a) Ikke integreret i virksomhedens forretningsområde

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

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

Får en hovedentreprenørvirksomhed, der har til formål at opføre huse, udført byggearbejde i form af murer-, tømrer og el-arbejdet af underleverandører, vil disse ydelser som udgangspunkt være integrerede i hovedentreprenørens forretningsområde.

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

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

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

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

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

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

Den danske virksomhed bærer som udgangspunkt det primære ansvar over for sin kunde uanset, at arbejdet er udført af en (udenlandsk) underleverandør. Hvis underleverandøren påtager sig et afledet ansvar, og derved forpligter sig til at foretage udbedring af fejl og mangler ved de leverede ydelser, taler dette efter omstændighederne for selvstændig erhvervsvirksomhed. Tilsvarende kan det forhold, at en underleverandør fx stiller byggegaranti og kan pålægges dagbøder ved forsinkelse efter omstændighederne tale for, at arbejdet udføres som selvstændig erhvervsvirksomhed.

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

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

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

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

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

Endvidere er det som ovenfor anført ikke afgørende, i hvilket omfang de enkelte kriterier formelt er opfyldt til fordel for selvstændig erhvervsvirksomhed, men derimod om kriterierne er opfyldt baseret på de faktiske forhold. I den forbindelse er det afgørende, om de givne forudsætninger for at afgøre, om der foreligger arbejdsudleje, reelt afspejler de faktiske forhold.

Uddybende bemærkninger til de supplerende kriterier

Ad 1 Instruktionsbeføjelse

Ved arbejdsudleje forudsættes det, at den danske virksomhed reelt udøver arbejdsgiverbeføjelser, herunder fastsætter instrukser for arbejdets udførelse. Karakteren af arbejdsudlejerne kan have betydning for den vurdering. Ved udøvelsen af selvstændig erhvervsvirksomhed forudsættes det omvendt, at den danske virksomhed ikke giver nærmere instrukser for arbejdets udførelse.

I visse situationer er det i højere grad den danske virksomheds planlægning og beslutninger i relation til denne virksomheds drift, der er styrende for udførelsen af arbejdet. I disse tilfælde har en eventuel udenlandsk arbejdsleders instruktion, vejledning mv. af medarbejderen en mere underordnet betydning for arbejdets udførelse. Det kan fx forekomme ved arbejdsfunktioner af mindre kompliceret karakter, der ikke kræver større forkundskaber, som fx gartneriarbejde, lagerarbejde, eller arbejde som receptionist.

I andre situationer kan det være åbenbart, at det er den udenlandske virksomhed, der selvstændigt står for arbejdstilrettelæggelsen, herunder udøver instruktion og vejledning mv. Dette kan fx være tilfældet, hvis der er tale om klart afgrænsede og individualiserede ydelser i forhold til de ydelser, som den danske virksomhed udfører med egne ansatte. Det kan efter omstændighederne forekomme i forbindelse med, at den udenlandske virksomhed leverer ydelser, der kræver kompetencer, der afviger væsentligt fra de kompetencer, som de ansatte i den danske virksomhed besidder og dermed også fra de ydelser, som den danske virksomheds ansatte udfører. Hvis den danske virksomhed fx løbende kan prioritere og bestemme over de udenlandske ansattes arbejde, som det gælder for egne ansatte lønmodtagere, taler det derimod for arbejdsudleje.

Det har ikke i sig selv afgørende betydning, hvilket uddannelsesmæssigt niveau den pågældende person har. En virksomhed kan have behov for arbejdskraft med varierende kompetenceniveau. Således kan højtuddannede specialister, fx ingeniører, tandlæger og speciallæger være arbejdsudlejede til danske virksomheder.

En dansk total-/hovedentreprenør vil efter omstændighederne ikke blive anset for at have instruktionsretten i forhold til underentreprenører, hvis entreprisen/projektet i øvrigt er selvstændigt opdelt med underentreprenørens egen ledelse og ansvar for de enkelte entrepriser/delprojekter.

Herudover kan det også have betydning for instruktionsretten, hvis den danske og den udenlandske virksomhed har fælles daglig ledelse. Dette forhold kan efter omstændighederne tale for, at den danske virksomhed kan anses for at have instruktionsretten over for de udenlandske ansatte. Hvis den danske og udenlandske virksomhed har fælles ejerkreds, kan dette få betydning for bedømmelsen af, om de udenlandske ansatte reelt er under dansk instruktion og ledelse.

I det følgende gives en række eksempler på betydningen af ledelses- og instruktionsbeføjelsen:

Eksempel 1a

En dansk IT-virksomhed X er specialiseret i og markedsfører sig med ydelser inden for et bestemt standard IT-system. X sælger et projekt til en dansk kunde, der foruden implementering af standardsystemet også forudsætter en integration med kundens eksisterende IT-system. Ydelsen forudsætter kompetencer, som X ikke har blandt sine egne IT-konsulenter. X indgår en aftale med en udenlandsk IT-virksomhed Y om at levere denne ydelse.

Der er tale om tilførsel af kompetencer, der ikke er i virksomhed X, men der er behov for disse i forbindelse med integrationen med kundens IT-system. At ydelsen ikke er en del af det standardsystem, som X er specialiseret indenfor taler for, at integrationsopgaven er afgrænset fra de ydelser, som X leverer. Derved kan denne ydelse anses for at udgøre et selvstændigt delprojekt. Denne vurdering understøttes af, at X ikke har de nødvendige kompetencer til at udøve instruktionsretten og kontrollen med arbejdet. Hvis Y ud fra en samlet konkret vurdering af de øvrige relevante kriterier anses for at levere en selvstændig konsulentydelse, vil der ikke foreligge arbejdsudleje.

Eksempel 1 b

En dansk IT-virksomhed X står for løbende support og vedligeholdelse af et IT-system hos en dansk kunde. X har i en periode på 5 måneder ikke medarbejdere nok til at udføre opgaven og hyrer derfor 5 medarbejdere fra en udenlandsk IT-virksomhed, Y, til at hjælpe med at udføre arbejdet. X står for oplæring af de 5 medarbejdere, og disse indgår i teams sammen med X' egne ansatte.

Der er tale om, at X mangler ressourcer til at udføre arbejde, som X' egne ansatte også udfører. X har derfor reelt mulighed for at udøve instruktion, vejledning og kontrol over for Y's ansatte. Dette taler for, at der foreligger arbejdsudleje.

Eksempel 1c

En dansk konsulentvirksomhed X hyrer en konsulent til at levere ydelser på projekt A. Konsulenten er ansat i en udenlandsk virksomhed Y. Y har specialiseret sig inden for en særlig niche. Y leverer ydelserne til projekt A til en på forhånd aftalt pris. X har én medarbejder med kompetencer inden for den særlige niche, men X' medarbejder er beskæftiget på et andet projekt B. Y's konsulent skal i en kort periode løse en specifik afgrænset opgave på projekt A. Y's konsulent hyres, da X har vurderet, at det ikke vil være rentabelt for X at ansætte endnu en konsulent med de omhandlede kompetencer på fuld tid. Opgaven på projekt A løses selvstændigt af Y's konsulent, dvs. uden vejledning, instruktion eller kontrol fra en projektleder. X' projektleder står udelukkende for helt overordnet at koordinere afleveringen af konsulentens opgave med resten af projektet.

Udgangspunktet er, at der ikke foreligger arbejdsudleje for konsulenten, da arbejdet er klart udskilt og individualiseret, og da ansvaret for Y's konsulentytelser kan placeres hos Y. Denne vurdering understøttes af, at arbejdet udføres selvstændigt, uden at X' projektleder instruerer, vejleder eller kontrollerer konsulentens arbejde. Hvis Y ud fra en samlet konkret vurdering af de øvrige relevante kriterier anses for at levere en selvstændig konsulentydelse, vil der ikke foreligge arbejdsudleje.

Eksempel 1d

En dansk byggevirksomhed X bygger parcelhuse. X udfører med egne ansatte selv murer- og tømrerentrepriser. X anvender således andre underentreprenører til at udføre underentrepriserne for de øvrige fagområder, herunder el-installationsarbejdet. Som følge af en konkret entreprise med et omfattende byggeri mangler X ressourcer til at udføre entreprisen. X indgår derfor aftale med den udenlandske byggevirksomhed Y om, at Y skal udføre visse dele af murer- og tømrerarbejdet. På en del af arbejdet vil X og Y's ansatte arbejde "side om side" med at udføre de pågældende entrepriser. For så vidt angår gulvlægning er det udelukkende Y's ansatte, der varetager opgaven. Endvidere indgår X aftale med den udenlandske el-installationsvirksomhed Z.

For så vidt angår den del af murer- og tømrerarbejdet, hvor de ansatte i X og Y arbejder sammen om udførelsen af opgaverne, må det forudsættes, at X bevarer instruktionsbeføjelsen og ledelsen af murer- og tømrerentrepriserne. Y's ydelser kan derfor som udgangspunkt ikke anses for at være tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed, og der vil efter omstændighederne foreligge arbejdsudleje.

For så vidt angår gulvarbejdet, taler det som udgangspunkt for arbejdsudleje, at X selv har medarbejdere og arbejdsledere, der vil kunne udføre, instruere og kontrollere almindelig gulvlægning. Da det udelukkende er Y's ansatte, der varetager opgaven, kan der efter omstændighederne dog foreligge selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis Y kan dokumentere, at der er tale om en afgrænset opgave, der løses selvstændigt, og hvor det i højere grad er Y's ledelse af arbejdet, der er bestemmende for udførelsen af arbejdet end planlægningen, beslutningerne og arbejdet i X's virksomhed. Dette kan fx være tilfældet, hvis der er tale om en særlig type gulv. Hvis Y tillige selv leverer materialer, arbejdsredskaber, og påtager sig ansvaret og den økonomiske risiko for, at medarbejderne leverer et arbejde, der både kvalitetsmæssigt og tidsmæssigt lever op til aftalen, og disse forhold også afspejles i vederlagets sammensætning, vil der efter omstændighederne ikke være tale om arbejdsudleje.

For så vidt angår el-installationsarbejdet anses Z for at have instruktionsbeføjelsen, da X ikke har autorisation til og er i besiddelse af den fornødne viden til at varetage denne opgave. Hvis Z ud fra en samlet konkret vurdering af de øvrige relevante kriterier anses for at levere en selvstændig ydelse, vil der være tale om udenlandsk selvstændig erhvervsvirksomhed, der er afgrænset og udskilt i forhold til X' egen virksomhed.

Ad 2 Kontrol og ansvar for arbejdsstedet

Kontrollen og ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres kan i praksis ligge hos

- Den danske virksomhed
- Den udenlandske virksomhed
- Den danske virksomheds kunde.

Hvis kontrollen og ansvaret for arbejdsstedet ligger hos den udenlandske virksomhed, kan dette tale for, at der efter omstændighederne foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed.

Omvendt hvis den udenlandske virksomhed udfører arbejdet på den danske virksomheds forretningssted, fx en fabrik, vil dette efter omstændighederne kunne tale for arbejdsudleje.

Eksempel 2a

En dansk minkavler X indgår aftale med den udenlandske virksomhed Y om, at Y skal udføre nogle af X' pelsningsopgaver. Arbejdet med pelsning af minkene foregår på X' ejendom og med X' maskiner. Y's ydelser består derfor hovedsageligt af arbejdskraft.

I dette tilfælde vil X' kontrol med og ansvar for det sted, arbejdet udføres fra tale for, at der foreligger arbejdsudleje.

Ad 3 Vederlagets sammensætning

Hvis den udenlandske virksomhed afkræver et vederlag, der udgør løn mv. til medarbejderen uden avancemargin eller med tillæg af en avancemargin, der er beregnet som en procentdel af vederlaget og øvrige personaleomkostninger, taler dette for arbejdsudleje.

Hvis den betaling, der er afkrævet for tjenesteydelserne, omvendt ikke har relation til vederlaget til medarbejderen, eller hvis dette vederlag kun er en af mange faktorer, der indgår i kontrakten, kan dette tale for selvstændig virksomhed. Dette kan være tilfældet, hvis en betydelig del af vederlaget til den udenlandske virksomhed vedrører betaling for levering af en vare eller brug af særligt materiel og materialer (sammensat ydelse). Se fx SKM2013. 678. SR og SKM2013. 742. SR.

Ad 4 Arbejdsredskaber og materiel

Hvis den udenlandske virksomheds ydelser i betydeligt omfang består i levering af arbejdskraft, og den danske virksomhed stiller nødvendigt materiel og materialer til rådighed for den udenlandske virksomheds ansatte, vil det tale for, at der foreligger arbejdsudleje. Se eksempel 2a.

Hvis den udenlandske virksomhed stiller al materiel og materialer til rådighed for udførelse af arbejdet, taler dette efter omstændighederne for, at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Jo mere specialiseret og investeringskrævende materiellet eller materialerne er, jo tungere vægter kriteriet til fordel for selvstændig erhvervsvirksomhed, da investeringer heri indebærer en økonomisk risiko for den udenlandske virksomhed.

Ud fra en "substance over form"-vurdering kan det efter omstændighederne ikke tillægges betydning, om den udenlandske virksomhed skal betale leje af de arbejdsredskaber og materiel, som den danske virksomhed stiller til rådighed for arbejdets udførelse. Det gælder navnlig, hvis arbejdsredskaberne/materiellet kan anses for at indgå i den udenlandske virksomheds løbende drift. En lejebetaling i denne situation er i realiteten kun at anse som en formel disposition. Trods betaling vil den danske virksomhed kunne anses for at stille arbejdsredskaber og materiel til rådighed for den udenlandske virksomheds medarbejdere, og dette vil tale for arbejdsudleje.

Ad 5 og 6 Personalets sammensætning mv.

Hvis den danske virksomhed bestemmer, at den udenlandske virksomhed skal stille med et bestemt antal personer med bestemte kvalifikationer, kan dette efter omstændigheder tale for, at der foreligger arbejdsudleje. Hvis der derimod er tale om, at den udenlandske virksomhed bestemmer, hvor mange ansatte og disses kvalifikationer, der er nødvendige for at opfylde aftalen med den danske virksomhed, taler dette efter omstændighederne for selvstændig erhvervsvirksomhed.

Som oftest vil den udenlandske virksomhed som formel arbejdsgiver have retten til at udvælge de personer, der i det enkelte tilfælde skal deltage i arbejdet for den danske virksomhed. Derfor kan dette kriterium ikke tillægges lige stor betydning i alle situationer.

Ad 7 og 8 Sanktioner og arbejdstider mv.

Hvis det alene er den udenlandske virksomhed, der fastsætter de udenlandske ansattes arbejdstider og kan pålægge de ansatte sanktioner, kan det efter omstændighederne tale for selvstændig virksomhed. Omvendt vil det tale for arbejdsudleje, hvis de ansatte er underlagt den danske virksomheds arbejdstider og/eller kan pålægges sanktioner af den danske virksomhed.

Kriterierne vurderes dog oftest at omfatte forhold, der er reguleret af det formelle ansættelsesforhold til den udenlandske arbejdsgiver. Der kan dog forekomme situationer, hvor den formelle udenlandske arbejdsgiver ikke har mulighed for at tilpasse betingelserne for levering af en given ydelse til de retningslinjer for arbejdstid og afholdelse af ferie, der gælder i denne virksomhed.

Eksempler til illustration af en samlet gennemgang af de supplerende kriterier

Gartneri

En dansk gartnerivirksomhed X laver en kontrakt med den udenlandske virksomhed Y om at plukke X's agurker. Y stiller selv en arbejdsleder, grøntsagskasser og medarbejdere til rådighed. Y indgår en aftale med X om at plukke 2.000 kg agurker.

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

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

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

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

Eksempel

Landsskatteretten fandt, at der forelå arbejdsudleje, hvor litauiske arbejdere foretog beskæring af pyntegrønt i henhold til en kontrakt indgået mellem spørger og den udenlandske tjenesteyder. Arbejdet var tilbagevendende og sæsonbetonet og af kortere varighed og måtte anses for integreret i virksomhedens drift. Se SKM2017. 223. LSR.

Tilsvarende førte en samlet realitetsvurdering til, at Skatterådet fandt, at der forelå arbejdsudleje for ansatte hos udenlandske virksomheder, der udførte en proces med vegetativ formering af plantemateriale som sæsonarbejde. Se SKM2015. 625. SR. Det bindende svar er stadfæstet af Landsskatteretten. Afgørelsen er pt. ikke offentliggjort. Landsskatterettens afgørelse er indbragt for domstolene.

Byggeri

Eksempel

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

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

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

Eksempel

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

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

Eksempel

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

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

Skatterådet har truffet en lang række afgørelser om arbejdsudleje inden for bygge- og anlægsbranchen. Se fx SKM2015. 20. SR, SKM2014. 799. SR, SKM2014. 691. SR, SKM2014. 492. SR og SKM2014. 42. SR.

Spedition og transport

Indenfor transporterhvervet, herunder ren spedition, ren transport og en kombination heraf inden for national og udenlandsk transport, er der taget stilling til følgende situationer:

Det er Skattestyrelsens opfattelse at:

1. Speditionsvirksomheder, som ikke udfører egentlige transporter selv, men alene køber og videresælger plads på transporter, og herunder påtager sig et kontraherende fragtføreransvar, ikke driver transportvirksomhed men formidlingsvirksomhed af transport (spedition). Vognmandsdrift er ikke en del af en speditionsydelse. –Det betyder, at hvis en speditør, som alene driver speditionsvirksomhed, får et selvstændigt udenlandsk vognmandsfirma med egen lastbil og chauffør til at udføre en transport for en kunde, er der som udgangspunkt ikke tale om, at selve transporten er en integreret del af den danske speditionsvirksomhed. Der vil derfor ikke være tale om indleje af arbejdskraft, og der skal ikke betales arbejdsudlejeskat.
2. Hvis en selvstændig dansk vognmand vælger at videresælge en opgave til en selvstændig udenlandsk vognmand, og denne for egen regning med egne vogne og egne chauffører mv. foretager transporten, er der sket en overdragelse af opgaven fra den danske til den udenlandske virksomhed. Der vil herefter som udgangspunkt være tale om, at arbejdet er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed. Der vil derfor ikke være tale om indleje af arbejdskraft, og der skal ikke betales arbejdsudlejeskat. –Der henses til, at transporterhvervet er kendetegnet ved, at der i vid udstrækning sker køb og salg af transportydelser indbyrdes mellem virksomhederne blandt andet med henblik på at undgå tomkørsel. Det sker både i forbindelse med international og national transport. Denne løbende og omfattende udveksling af transporter foregår mellem selvstændige virksomheder på tværs af landegrænserne.
3. Hvis en virksomhed både har speditions- og vognmandsvirksomhed, og virksomheden videresælger en opgave om transport til en selvstændig udenlandsk vognmand, og denne for egen regning med egne vogne og egne chauffører osv. foretager transporten, er det som udgangspunkt tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed, og der skal ikke betales arbejdsudlejeskat. Se 1 og 2.
4. Hvis en udenlandsk selvstændig vognmand udfører opgaver for en selvstændig dansk speditions- eller vognmandsvirksomhed i Danmark inden for rammerne af de nuværende EU-regler om cabotagekørsel og kombineret transport, anses arbejdet som udgangspunkt tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed, og der skal ikke betales arbejdsudlejeskat. Se 1 og 2.

Bemærk

Med en selvstændig dansk og selvstændig udenlandsk virksomhed forstår SKAT, at der er tale om to adskilte foretagender ("separate enterprises") i- eller udenfor koncernforhold, jf. punkt 8.4 i kommentaren til OECDs modeloverenskomst artikel 15. Reglerne om arbejdsudleje forudsætter, at en medarbejder formelt set er ansat hos en arbejdsgiver, men reelt set arbejder for en anden arbejdsgiver.

"Egne biler" omfatter også den situation, hvor den udenlandske vognmand leaser biler til brug i virksomheden, ligesom "egne chauffører" omfatter, at den udenlandske vognmand bruger vikarer eller lignende, der ikke er fastansat hos vognmanden, men som vognmanden har instruktionsbeføjelse mv. over.

Bemærk

I andre situationer inden for transportbranchen kan der forekomme arbejdsudleje, fx hvor en dansk transportvirksomhed lejer en udenlandsk chauffør eller reelt beskæftiger den udenlandske chauffør i Danmark på samme måde som egne chauffører.

Eksempel

Udenlandske chauffører ansat af H2, et udenlandsk datterselskab af H1 A/S, var omfattet af arbejdsudlejerreglerne, når de udførte transporter i Danmark for H1 A/S. Se SKM2015. 209. LSR.

Outsourcing eller selvstændig kontraktproducent

Der foreligger ikke arbejdsudleje, når den danske virksomhed har udskilt arbejdsopgaven til en anden selvstændig udenlandsk virksomhed som følge af outsourcing på mere permanent basis. Ved outsourcing forstås, at en virksomhed ikke længere selv varetager opgaven men overlader opgaven til en anden eller andre selvstændige og uafhængige virksomheder. Det kan fx forekomme, hvis det ikke økonomisk kan betale sig at løse opgaven selv, og den danske virksomhed derfor tilkøber sig ydelsen fra den anden virksomhed.

Eksempel

En producent ophører med selv at køre sine produkter ud til kunderne. I stedet varetages dette arbejde af en selvstændig vognmand. Opgaven er så outsourcet til vognmanden og ikke længere integreret i virksomheden.

Tilsvarende foreligger der ikke arbejdsudleje, når den danske virksomhed får leveret varer af en selvstændig kontraktproducent.

Eksempel

Hvis en dansk virksomhed fx af økonomiske grunde vælger at få en anden virksomhed (en kontraktproducent) til at producere bestemte komponenter, som skal indgå i den danske virksomheds produkter, foreligger der ikke arbejdsudleje.

Arbejdsudleje inden for koncern

Arbejdsudlejereglerne gælder også for virksomheder, der indgår i en koncern. Arbejdsudleje forudsætter, at det udenlandske selskab leverer tjenesteydelser, som er integreret i det danske selskab, og disse tjenesteydelser skal fysisk udføres her i landet. Se fx SKM2015. 389. SR.

Selvom arbejdet foregår i den danske virksomhed, kan det ikke af den grund anses for integreret i den danske virksomhed. Det er afgørende, om arbejdet knytter sig til aktiviteter og/eller funktioner, der udøves eller er placeret i det danske eller i det udenlandske selskab, herunder også i forhold til spørgsmålet om hvilket selskab, der har instruktions- og ledelsesretten. Det har derimod ikke betydning for fastlæggelsen af instruktionsretten, om det danske koncernselskab er et moder- eller datterselskab. Se kommentarerne til OECD's modeloverenskomst artikel 15, pkt. 8.18 og 8.19 (eksempel 2). Se fx SKM2014. 421. SR.

Hvis arbejdet efter normale forretningsmæssige og transfer pricing principper ikke skal faktureres til den danske virksomhed (herunder et dansk fast driftssted), kan den ansatte ikke anses for at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet. Arbejdsudleje må forudsætte, at den danske virksomhed skal betale for ydelsen.

Funktionsopdelt koncern

Hvis en specifik funktion, fx indkøb, salg, markedsføring, HR eller kommunikation, er placeret i et dansk koncernselskab og både danske og udenlandske medarbejdere arbejder for funktionen, vil arbejdet udført i Danmark af de udenlandske medarbejdere som udgangspunkt blive anset for at være integreret i det danske koncernselskabs virksomhed. Der skal her foretages en konkret vurdering af, om det danske koncernselskab kan anses for at være den reelle arbejdsgiver.

Er en specifik funktion placeret i et udenlandsk koncernselskab, vil arbejdsydelser udført af det udenlandske selskabs medarbejdere under ophold i det danske selskab som udgangspunkt ikke være integrerede i det danske koncernselskab. Der skal foretages en konkret vurdering af, om en funktion delvist varetages af flere selskaber inden for koncernen, og om arbejdsydelserne på den måde kan være integrerede i mere end ét koncernselskab.

Eksempel

Medarbejdere fra et udenlandsk selskab Y udsendes til et dansk selskab X i samme koncern for, i en kortere periode, at udføre rådgivning inden for en af de specifikke stabsfunktioner, som koncernen har valgt at samle i Y, fx HR, intern kommunikation, strategistyring, økonomi og skat, likviditetsstyring, informationsstyring og juridisk support. I denne situation vil Y som udgangspunkt blive anset for den reelle arbejdsgiver, og der vil derfor ikke være tale om arbejdsudleje. Se kommentarerne til OECD's modeloverenskomst artikel 15, punkt 8.26-8.27 (eksempel 6).

Eksempel

Et dansk moderselskab, H1 A/S, der drev international vognmandsvirksomhed, ejede ca. 300 dansk indregistrerede lastbiler. Lastbilerne blev betjent af ca. 700 udenlandske chauffører, der var ansat hos et udenlandsk datterselskab af H1 A/S. Landsskatteretten fandt, at chaufførfunktionen ikke kunne udskilles fra H1 A/S til det udenlandske datterselskab. Se SKM2015. 209. LSR.

Tilførsel af specialviden i kortere tidsrum

Medarbejdere fra et udenlandsk selskab Y udsendes til et dansk selskab X i samme koncern for, i en kortere periode, at overvåge implementeringen af en koncernintern markedsstrategi udviklet af Y for koncernen. I denne situation vil Y som udgangspunkt blive anset for den reelle arbejdsgiver som følge af Y's specialviden vedrørende den koncerninterne strategi og som følge af, at funktionen med at overvåge den koncerninterne strategi henhører under selskab Y. Der vil derfor ikke være tale om arbejdsudleje i forhold til Y's leverede ydelser til X. Se kommentarerne til OECD's modeloverenskomst artikel 15, pkt. 8.18 og 8.19 (eksempel 2).

Når markedsstrategien er implementeret i selskab X, vil X efter omstændighederne kunne anses for at være den reelle arbejdsgiver i forbindelse med efterfølgende assistance fra selskab Y.

Koncerninterne møder

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

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

Eksempel

Der forelå ikke arbejdsudleje, når en midlertidig direktør opholdt sig en dag i et dansk koncernselskab i en kort periode. Der blev henset til karakteren og omfanget af arbejdet i Danmark. Den midlertidige direktør løste fortsat sine tidligere direktøropgaver andre steder i koncernen og var ikke pålagt faste opgaver i spørgers virksomhed. Arbejdet i Danmark havde mere karakter af overordnet supervision. Se SKM2015. 288. SR.

Koncerninterne kurser og træningsophold

En nyansat medarbejder ansat i et udenlandsk datterselskab opholder sig en måned i hovedkontoret i Danmark for at opnå kendskab til koncernens kultur, forretningsgange, faglig oplæring m.v. I det foreliggende tilfælde udfører den nyansatte ikke et arbejde for den danske virksomhed, men er i Danmark for at få teoretisk og/eller praktisk oplæring. Det skal i den enkelte situation vurderes, om en udenlandsk medarbejder ved midlertidige ophold udfører egentligt arbejde for det danske selskab. Se fx SKM2014. 135. SR

Hvervgivers pligter ved arbejdsudleje

Det forudsættes, at hvervgiveren (den danske arbejdsgiver) har hjemting eller fast driftssted i Danmark. Hvervgiver er indeholdelsespligtig og må ved opgørelsen af trækgrundlaget skaffe sig oplysninger om, hvor stor en del af vederlaget til udlejer, der skal anses for vederlag til den udlejede arbejdstager. Bruttoskatten beregnes som 30 pct. af bruttoindtægten efter KSL § 48 B. Skatten anses for endelig ved indeholdelse af arbejdsmarkedsbidrag samt 30 pct.-skatten. Se KSL § 2, stk. 5. Danmark kan beskatte fra 1. arbejdsdag, men der er ingen pligt til at indgive oplysningsskema.

Se også

Se også afsnit A. B. 4.1.1.1 om indeholdelse af A-skat og AM-bidrag.

Hvis den danske hvervgiver har fuldmagt til at udbetale lønnen til arbejdstageren, er lønnen A-indkomst for arbejdstageren efter den almindelige regel i KSL § 43, stk. 1, jf. § 46, stk. 5.

Grundlaget for opgørelse af arbejdsudlejeskat

Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i. Alle former for personalegoder er som udgangspunkt omfattet af bestemmelsen. Grundlaget omfatter dog ikke værdien af kost og logi, som dækkes efter regning af den udenlandske arbejdsgiver, hvis rejsereglerne er opfyldt.

Der kan som udgangspunkt ikke foretages nogen form for fradrag i indkomst, hvor hvervgiveren skal indeholde en endelig skat på 30 pct., medmindre arbejdstageren har valgt beskatning efter KSL §§ 5 A - 5 D , er omfattet af KSL § 2, stk. 1, nr. 1 eller har valgt beskatning ifølge KSL § 2, stk. 1, nr. 1 jf. KSL § 2, stk. 5.

Arbejdsudlejede personer, der opfylder betingelserne i rejsereglerne, kan modtage fri kost og logi, uden at der skal indeholdes 30 pct. skat af ydelsen. Se SKM2013. 182. LSR.

Hvis den danske arbejdsgiver ikke kan få oplyst, hvor stor en del af det samlede vederlag, der viderebetales som løn til den arbejdsudlejede arbejdstager, skal der som udgangspunkt efter de gældende regler indeholdes skat af det samlede vederlag.

Sammensatte ydelser

Det forekommer, at en ydelse er sammensat af både arbejde og materialer. Anses arbejdet for omfattet af reglerne om arbejdsudlejning, skal der alene indeholdes arbejdsudlejningsskat af den del af betalingen, der kan henføres til vederlaget til den udenlandske arbejdskraft.

Eksempel

Hvis en entreprenør indgår aftale med en udenlandsk leverandør om at levere maling og arbejdskraft til at påsmøre malingen i forbindelse med et byggeri, skal entreprenøren skaffe sig oplysning om, hvilken del af den samlede betaling, der kan henføres til vederlaget for det udførte arbejde og angive arbejdsudlejningsskat.

En fordeling af fakturasummen på de enkelte ydelser og leverancer skal være i overensstemmelse med almindelige markedsvilkår. Herved undgår den danske virksomhed (hvervgiveren) at hæfte for manglende indeholdelse af arbejdsudlejningsskat.

Valg af beskatning efter almindelige regler

Den udlejede arbejdstager kan vælge at blive beskattet som en almindelig begrænset skattepligtig lønmodtager efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1, med pligt til at indgive oplysningsskema. Valget skal i så fald træffes senest den 1. maj i året efter det pågældende indkomstår. Valget kan omgøres til og med den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb. Se KSL § 2, stk. 5.

Den arbejdsudlejede har også mulighed for at blive omfattet af reglerne om beskatning af grænsegængere. Se afsnit **C. F. 5** om grænsegængerreglerne.

Overgang til anden skattepligt

Hvis en arbejdsudlejet person overgår til anden skattepligt, har hvervgiver med virkning fra den 1. september 2015 indeholdelsespligt. Det gælder, hvis den skattepligtige overgår til fuld skattepligt efter KSL § 1, fx pga. bopæl. Det gælder også, hvis den skattepligtige pga. ophold overgår til begrænset skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1 og stk. 9, nr. 2.

Den danske virksomhed skal i stedet for bruttoskatten indeholde almindelig A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Se KSL § 48 B modsætningsvis.

Vederlaget som arbejdsudlejet er i alle tilfælde gjort til A-indkomst. Se KSL § 43, stk. 2, litra h, KSL § 49 A, stk. 2, nr. 8, og kildeskattebekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 499 af 27. marts 2015) § 18, nr. 35 og § 43, stk. 3. Indeholdelsespligten følger af KSL § 46, stk. 1, 2. pkt. og KSL § 49 B, stk. 1, 2. pkt.

Ansættelse gennem vikarbureauer

En vikar ses i modsætning til den fastansatte lønmodtager. Virksomheder kan have forskellige grunde til at anvende vikarer i tidsbegrænsede stillinger. En vikar kan være en afløser, som overtager et arbejde eller en stilling for en anden i en kortere periode i dennes fravær. En virksomhed kan også i andre situationer få brug for vikarer, fx i forbindelse med særlig travlhed, gennemførelse af store opgaver eller ved mere konstant behov for arbejdskraft.

En sådan midlertidig arbejdskraft skaffes ofte gennem vikarbureauer. Det ses ofte, at vikarbureauer specialiserer sig i at levere arbejdskraft inden for særlige brancher. Som helt overvejende udgangspunkt vil vikarer ikke udføre selvstændig virksomhed. Vikarbureauets virksomhed består i at skaffe arbejdskraft (vikarer). Vikarbureauet overtager derimod ikke selve opgaven fra den danske virksomhed.

Eksempel:

En dansk IT-virksomhed har på grund af en stor programmeringsopgave brug for i en kortere periode at få tilført nogle ekstra programmører. Gennem et udenlandsk vikarbureau får den danske IT-virksomhed 3 udenlandske programmører stillet til rådighed i en 2-måneders periode. De 3 vikarer er ansat gennem det udenlandske vikarbureau. I denne situation vil udgangspunktet være, at der foreligger arbejdsudleje for de 3 vikarer, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 3.

Hvis de 3 udenlandske programmører ikke var ansat i det udenlandske vikarbureau, men i stedet var selvstændige erhvervsdrivende efter udenlandske regler, der var blevet videreformidlet gennem vikarbureauet/rekrutteringsbureauet, ville de 3 vikarer i denne situation som udgangspunkt blive anset for at arbejde i et tjenesteforhold til den danske IT-virksomhed, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 1.

Videreudlejning af udenlandsk medarbejder til kunden

Det forekommer, at en dansk virksomhed (selskab) videreudlejer en udenlandsk medarbejder til sin kunde, for at arbejde i kundens virksomhed. Den danske virksomhed får fx stillet medarbejderen til rådighed fra et udenlandsk koncernforbundet selskab. Da er det kunden, der skal anses for hvervgiver, og som skal indeholde arbejdsudlejesskatten.

Det gælder også, når et dansk rekrutteringsfirma indgår aftale med udenlandske konsulentfirmaer om, at disse firmaer skal stille udenlandske konsulenter med specialviden til rådighed for danske kunder. Se SKM2007. 232. SR og SKM2011. 71. SR.

Selvstændige udenlandske enkeltmandsvirksomheder

Det forekommer, at en selvstændig udenlandsk person lejer sig selv ud til en dansk virksomhed. Dette falder ikke ind under definitionen på arbejdsudleje. Det skal herefter vurderes, om den selvstændige udenlandske person skal anses som lønmodtager eller om der er tale om selvstændig udenlandsk virksomhed.

Sondringen følger af den almindelige afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige. Se afsnit C. C. 1.2.

Hvis den selvstændige altovervejende er beskæftiget på den danske virksomhed, og/eller hvis han indgår i det almindelige arbejde i virksomheden, vil der efter omstændighederne være en formodning for, at den pågældende skal anses for lønmodtager, og således vil blive undergivet begrænset skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1.

Se også

Se også

- Afsnit C. F. 3.1.2 - Lønindtægt om afgrænsningen til arbejdsudleje
- SKM2014. 297. BR, hvor svenske læger, der var ansat i deres svenske selskab, ansås som skattepligtige som direkte ansatte på det danske privathospital.

SKM2018. 548. ØLR

Sagen drejede sig om, hvorvidt der var tale om arbejdsudleje, når sagsøgeren anvendte chauffører fra sit Y4-landske datterselskab, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3.

Kildeskattelovens bestemmelse om arbejdsudleje er ændret i 2012. Sagen indebar en stillingtagen til regelsættet såvel før som efter lovændringen.

For så vidt angik perioden før lovændringen fandt landsretten efter en samlet vurdering, at der var tale om arbejdsudleje. Landsretten henviste i den forbindelse til, at de kriterier, der indgår i den samlede vurdering, pegede på arbejdsudleje.

Landsretten fastslog videre, at det efter 2012-lovændringen er afgørende, om arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. Da det er en forudsætning for at drive vognmandsforretning med kørsel at have chauffører til at føre køretøjerne, fandt landsretten, at chaufføropgaven var en integreret del af sagsøgerens virksomhed. Der var derfor tale om arbejdsudleje.

Sagsøgeren gjorde gældende, at chaufføropgaven var udskilt fra den danske virksomhed og henviste i den forbindelse til, at sagsøgeren slet ikke havde chauffører ansat til at udføre disse transporter. Landsretten fastslog imidlertid, at arbejdsopgaven ikke kunne anses for outsourcet på en sådan måde, at der alligevel ikke var tale om arbejdsudleje.

På den baggrund blev Skatteministeriet frifundet.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Se spørgsmål 1

Forarbejder

L 195 Forslag til lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven.

(...)

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

(...)

Praksis

Se spørgsmål 1