

Udskriftsdato: 23. december 2025

AFG nr 10113 af 22/10/2019 (Gældende)

Udenlandsk tjenesteudbyders opsætning og nedtagning af vækstattunneller på en dansk frugtplantage - anset som selvstændig virksomhed

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0458747

Udenlandsk tjenesteudbyders opsætning og nedtagning af væksttunneller på en dansk frugtplantage - anset som selvstændig virksomhed

En frugtplantage indgik kontrakt med en udenlandsk tjenesteudbyder om opsætning og nedtagning af væksttunneller. Det var spørgsmålet, om dette arbejde var omfattet af reglerne om arbejdsudleje eller udført som selvstændig udenlandsk virksomhed. Der var tale om et årligt tilbagevendende arbejde, der indgik i arbejdet med at frembringe frugt. Skatterådet fandt derfor, at arbejdet var integreret i frugtplantagens virksomhed.

Da frugtplantagen ikke siden 2010 selv havde udført dette arbejde, og da den udenlandske tjenesteudbyder havde speciale med levering af løsninger indenfor fx frugtavl og gartneri – herunder bl.a. drivhuse og forskellige former for væksttunneler – fandt Skatterådet efter en konkret vurdering, at arbejdet var udskilt fra frugtplantagen og udført som selvstændig virksomhed af den udenlandske tjenesteudbyder.

Skatterådet henså bl.a. til, at det fremsendte kontraktudkast indeholdt en bestemmelse om betaling af en fast pris for en nærmere defineret opgave, der skulle udføres i et bestemt tidsrum, hvor den udenlandske virksomhed havde påtaget sig en økonomisk risiko i forbindelse med arbejdets udførelse. Den udenlandske tjenesteudbyder bestemte selv antallet af medarbejdere og medtager værktøj, herunder traktorer, der var nødvendigt for arbejdets udførelse.

Skatterådsmøde 22. oktober 2019 - SKM2019. 554. SR

Offentliggjort i redigeret form.

Spørgsmål

1. Er arbejdet med opsætning og nedtagning af væksttunnelerne som beskrevet i den fremsendte kontrakt omfattet af arbejdsudlejeskatning efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3?

Svar

1. Nej, se dog begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger driver en frugtplantage i Danmark.

Spørger råder over i alt x hektar landbrugsjord, hvor dyrkningen af æbler dækker et areal på x hektar, jordbær x hektar og pærer x hektar. Endvidere dyrkes der af hensyn til sædskifte vinterhvede og vårbyg på de resterende x hektar.

Til brug for dyrkningen af jordbær har spørger anskaffet x hektar såkaldte væksttunneler. Væksttunnelerne kan sammenlignes med drivhuse dog opføres tunnelerne hvert år i perioden 1. februar til 31. marts og tunnelerne nedtages i perioden 15. oktober – 30. november.

Tunnelerne bevirker at væksten af jordbærrene sker hurtigere, ligesom udbyttet forøges primært grundet beskyttelsen af bærrene mod regn. Tunnelerne medfører herudover en markant reduktion af fugtrelaterede sygdomme, eksempelvis gråskimmel. Endvidere betyder dyrkningen i væksttunnellerne, at der er væsentlig mindre risiko for frostskafer under blomstringen ligesom vandtilførsel og lys kan reguleres optimalt.

Spørger har aldrig selv stået for opførelsen og nedtagningen af væksttunnelerne idet ydelsen tidligere har været udliciteret til danske tjenesteudbydere.

Til opførelsen af væksttunnelerne påtænker spørger fremadrettet at indgå den fremsendte aftale med en EU baseret tjenesteudbyder, som ikke er etableret i Danmark. Der findes i andre EU-lande virksomheder som netop har specialiseret sig i effektiv opførelse og nedtagning af tunnelerne og som derfor kan gøre dette mere optimalt i forhold til andre udbydere, herunder de danske udbydere.

Da opgaven vil blive udbudt til forskellige tjenesteydere med henblik på at opnå den bedste pris og kvalitet, kendes tjenesteudbyderen og de endelige priser ikke p.t. De anførte priser og erstatningsbeløb, som i alle tilfælde vil være faste, vil dog være retningsgivende i forhold til bl.a. forholdet mellem priser og tjenesteudbyderens ansvar m.v. og erstatningspligt ved mangler mv.

Det kan endvidere ved besvarelsen af spørgsmålet lægges til grund, at den udenlandske tjenesteudbyder er lovligt etableret i hjemlandet efter gældende regler, herunder at tjenesteydelsen alene udføres under den udenlandske tjenesteudbyders instruktion af egne medarbejdere ansat hos tjenesteudbyderen. Tjenesteudbyderen er reelt og formelt ansvarlig for arbejdets udførelse og konstateres der mangler ved den udførte tjenesteydelse vil spørger gøre ansvar gældende i henhold til kontrakten.

Den udenlandske tjenesteudbyder står endvidere for at levere alt materiel til opførelse af tunnelerne, herunder nødvendigt værktøj, ligesom tjenesteudbyderen selv medbringer traktorer, som er nødvendige til udførelsen af tjenesteydelsen.

Spørgers advokat har den 23. august 2019 - på baggrund af spørgsmål fra Skattestyrelsen – suppleret med følgende:

Om navn på konkret tjenesteudbyder:

Spørgers advokat henviser til den ovenfor anførte generelle beskrivelse i aftalen med en EU baseret tjenesteudbyder.

Derudover oplyses, at kontrakten påtænkes indgået med:

G1

En nærmere beskrivelse af spørgers tidligere brug af danske tjenesteudbydere, som opgaven har været udliciteret til, herunder om sådanne udbydere også har løst andre opgaver på frugtplantagen:

Spørgers advokat oplyser, at opgaven har været udliciteret til forskellige danske tjenesteudbydere siden 2010, herunder:

G2

G3

Eksempler på, at spørger har kunnet opkræve erstatninger eller compensation fra en tjenesteudbyder i forbindelse med opsætning og nedtagning af væksttunneler, der er sammenlignelige med de beløb, der fremgår af kontraktens § 4?

Spørgers advokat oplyser, at der ikke har været eksempler herpå, fordi alle opgaver er blevet løst til tiden i henhold til parternes aftale.

Oplysning om, hvorvidt spørger gennem kontrakter med udenlandske virksomheder får løst andre opgaver på frugtplantagen. Såfremt spørger på denne måde får løst andre opgaver, ønskes en beskrivelse af omfanget heraf.

Spørgers advokat oplyser, at der ikke anvendes andre udenlandske entreprenører.

Uddrag fra kontrakt – (kun dansk tekst)

(....)

§ 2.

Tjenesteydelseernes formål og kontraktperiode

Tjenesteudbyderen skal fra 01.02.2020 til 31.03.2020 samt i perioden 15.09.2020 - 31.11.2020 udføre følgende tjenesteydelser på adressen x, jf. Bilag 1:

- Opførelse af 32 ha tunneler leveret af kunden i den ovenfor nævnte periode fra 01.02.2020 til 31.03.2020. Nedtagning af 32 ha tunneler leveret af kunden i den ovenfor nævnte periode fra 15.09.2020 til 31.11.2020.*

§ 3.

Tjenesteydelseernes kvalitet

Tjenesteydelserne skal udføres korrekt og i henhold til denne kontrakt, bilag 1 samt bilag 2 (bilag 2 er en arbejdsmanual til arbejdet som ikke indarbejdes i sagsfremstillingen – Skattestyrelsens bemærkning). Tjenesteudbyderen garanterer at tjenesteydelserne udføres af medarbejdere med den nødvendige professionelle uddannelse, kvalifikationer og erfaring, således at kvaliteten af tjenesteydelserne i enhver henseende opfylder nationale og internationale branchestandarder.

Kunden kan udføre stikprøvevis kvalitetskontrol af de leverede tjenesteydelser. Hvis de af Tjenesteudbyderen leverede tjenesteydelser ikke lever op til branchens standarder eller hvis Tjenesteudbyderen på nogen måde fejlhåndterer eller beskadiger tunnellerne m.v. er Kunden berettiget til at kræve erstatning i henhold til bestemmelserne i paragraf 4.

§ 4.

Vederlag

For de aftalte tjenesteydelser modtager Tjenesteudbyderen x kr. pr. ha. opsat tunnel samt x kr. pr. ha. nedtaget tunnel.

Såfremt tjenesteudbyderen er eller på noget tidspunkt i kontraktperioden bliver registreringspligtig for moms i henhold til hjemlandets regler skal afregning ske efter reglerne om omvendt betalingspligt. Tjenesteudbyderen er forpligtet til opfylde de danske faktureringskrav mv. i forhold til disse regler.

Udover erstatningskrav for økonomisk tab i henhold til dansk ret er Kunden overfor Tjenesteudbyderen berettiget til uden dokumentation for det aktuelle tab at kræve reduktion af entreprise summen eller effektiv betaling af x kr. pr. ha. opførte/nedtagne tunneler, som tjenesteudbyderen ikke leverer korrekt og rettidigt m.v., jf. kontrakten.

Hvis Kundens økonomiske tab overstiger nogen af de ovenfor nævnte beløb er Kunden berettiget til at kræve erstatning for dokumenteret tab i henhold til almindelig dansk ret.

Vederlaget betales ved udstedelse af faktura, når hver opgave er udført henholdsvis senest den 31. marts 2020 og 31. november 2020

Kunden er berettiget til at modregne ethvert krav i henhold til nærværende paragraf og kontrakten i fakturaerne fra Tjenesteudbyderen. Kunden er berettiget til at modregne ethvert faktureret leje beløb i

henhold til separate lejeaftaler mellem parterne før betaling af de af Tjenesteudbyderen i henhold til nærværende kontrakt udstedte fakturaer.

Betaling skal ske via bankoverførsel til en bankkonto specificeret af Tjenesteudbyderen.

Rettidig betaling skal ske ikke senere end otte (8) dage fra modtagelse af faktura. Faktura skal anses for at være modtaget når den er afsendt med almindelig post eller e-mail.

§ 5.

Tjenesteudbyderens forpligtelser

Tjenesteudbyderen skal udføre de aftalte tjenesteydelser med det antal medarbejdere, som Tjenesteudbyderen finder nødvendigt for at levere tjenesteydelserne indenfor den aftalte tid.

Tjenesteudbyderen er ansvarlig for og bærer risikoen for alle udgifter vedrørende sine medarbejdere. Dette er Kunden uvedkommende.

Parterne kan indgå separat aftale vedrørende Tjenesteudbyderens betaling til Kunden for indkvartering af Tjenesteudbyderens medarbejdere.

Kost og logi er i alle andre henseender Kunden uvedkommende.

Tjenesteudbyderen er ansvarlig for det daglige lederskab af Tjenesteudbyderens medarbejdere med henblik på udførelse af de aftalte tjenesteydelser og levering af de i nærværende kontrakt aftalte resultater.

Kunden må ikke give Tjenesteudbyderens medarbejdere hverken specifikke eller generelle instruktioner.

Tjenesteudbyderen erklærer, at Tjenesteudbyderen opfylder og efterlever al lovgivning relateret til ansættelsesforhold samt drift af virksomhed i Danmark, herunder eksempelvis men ikke begrænset til arbejdsmiljølovgivning, lov om ansættelsesbeviser, ligestillingsloven, ferielov m.v.

Tjenesteudbyderen erklærer at sørge for udarbejdelse af APV samt tegning af lovpligtige forsikringer, som f.eks. men ikke begrænset til erhvervs-, personskade- og arbejdsskade forsikringer m.v.

Tjenesteudbyderen skal registrere alle medarbejdere mv. i det danske RUT-register efter gældende regler.

Tjenesteudbyderen skal på Kundens forlangende straks kunne dokumentere at ovennævnte forhold er opfyldt.

§ 6.

Materiel mv.

Alle arbejdsredskaber, maskiner etc. som er nødvendigt for at opfylde denne kontrakt leveres af Tjenesteudbyderen.

§ 7.

Misligholdelse, ophævelse, erstatning

En part kan ophæve nærværende aftale i tilfælde af den anden parts væsentlige misligholdelse af aftalen dog alene, hvis misligholdelsen ikke berigtiges senest to (2) dage fra modtagelsen af skriftligt påbud om afhjælpning. I tilfælde af manglende betaling er fristen dog fem (5) dage.

Væsentlig misligholdelse indtræder eksempelvis ved Tjenesteudbyderens manglende levering i henhold til denne aftale eller ved en parts manglende betaling af ydelser i henhold til denne kontrakt.

I tilfælde af væsentlig misligholdelse af aftalen, kan medkontrahenten kræve erstatning i henhold til gældende lovgivning.

I tilfælde af arbejdskonflikter eksempelvis krav om overenskomstindgåelse, strejkevarsel, sympatistrejker, blokader mv. rettet mod en af parterne eller tredjemand relateret til en af parterne er Kunden berettiget til at ophæve denne aftale uden forudgående varsel.

I dette tilfælde har Tjenesteudbyderen ret til betaling af den del af det aftalte beløb, jf. § 4, som er relateret til de tjenesteydelser som allerede er leveret indtil tidspunktet for ophævelsen.

Forsinkelse som følge af force majeure, ekstreme vejrforhold eller lignende ekstreme forhold betragtes ikke som misligholdelse og medfører ikke ret til at fremsætte krav om ophævelse og/eller erstatning fra nogen af parternes side.

(...)

Skattestyrelsen bemærker endvidere:

Af GI's egne oplysninger på facebook fremgår, at selskabet leverer løsninger indenfor fx frugtavl og gartneri, herunder bl.a. drivhuse og forskellige former for væksttunneler.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er spørgers opfattelse, at det stillede spørgsmål skal besvares benægtende.

Begrundelsen herfor er følgende:

Arbejdsudlejereglerne herunder regelsættet i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, følger kommentarerne til OECD's modeloverenskomst fra 2014, artikel 15, punkt 8-8.28, og finder anvendelse i overensstemmelse hermed.

Arbejdsudlejereglerne gælder inden for alle brancher og der foreligger ikke arbejdsudleje blot fordi, 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 nærværende sag er spørgers virksomhed frugt- og jordbæravl.

De opgaver som tjenesteudbyderen skal udføre har intet med spørgers kernevirksomhed at gøre, idet der er tale om levering af en håndværksmæssig ydelse i form af opførelse og nedtagning af væksttunneler.

Som det tillige fremgår af Den Juridiske Vejledning 2019-1 C. F. 3.1.4. er det helt afgørende for vurderingen af om der er tale om arbejdsudleje 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

Det er karakteren af de tjenesteydelser, der leveres af den udenlandske virksomheds ansatte, der er afgørende for at fastslå, om der foreligger arbejdsudleje. Det er derfor vigtigt at fastslå, om tjenesteydelserne udgør en integreret del af spørgers virksomheds 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.

Det anføres endvidere i Den Juridiske Vejledning, jf. citatet længere ovenfor:

"Får en landmand opført en stald, vil byggeydelserne ikke være integreret i en landbrugsvirksomheds forretningsområde. "

På samme måde er det derfor for spørgers virksomhed utvivlsomt at opførelse og nedtagning af væksttunneller ikke udgør en integreret del af spørgers virksomhed.

Se eksempelvis endvidere hertil SKM2013. 251. SR, hvor Skatterådet fandt, at der ikke forelå arbejdsudleje i forbindelse med en kontrakt indgået mellem A A/S og B GmbH om opførelse og montering af A A/S' nye forlystelse. Henset til, at A A/S' kerneydelser ikke bestod i at opføre og montere forlystelser, udgjorde arbejdskraften leveret af B GmbH ikke en integreret del af A A/S' virksomhed. Endvidere udgjorde B GmbH's ydelser ikke et naturligt led i den løbende drift af A A/S' forlystelsesvirksomhed. Ikke arbejdsudleje.

Betingelsen om at ydelsen skal være en integreret del af klagers virksomhed for at der er tale om arbejdsudleje er altså ikke opfyldt i nærværende sag, hvorfor spørgsmålet allerede derfor kan besvares benægtende.

Måtte det blive antaget at opførelse af væksttunneller m.v. udgør en integreret del af spørgers virksomhed gøres det gældende, jf. ovenfor citeret under litra b, at opgaven er udskilt til en selvstændig tjenesteudbyder.

Følgende fremgår af Den Juridiske Vejledning:

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

Hvis den opgave som den danske virksomhed får udført kan anses for klart udskilt og afgrænset fra den danske virksomhed øvrige opgaver – administration og udlejning af erhvervsejendomme – anses forholdet heller ikke som arbejdsudleje. 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. I nærværende sag løser de polske virksomheder ubestridt ikke opgaver inden for køb og salg eller udlejning af erhvervsejendommen. De polske virksomheder leverer håndværksmæssige ydelser, som dermed også af denne årsag er udskilt fra klagers virksomhed og slet ikke en integreret del af klagers virksomhed.

Afgørelsen af, om tjenesteydelserne er integreret i klagers 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 klagers 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.

I nærværende sag afregnes tjenesteydelsen i takt med opførelsen/leveringen m.v. i henhold til parternes aftale. Der er aftalt en fast entreprisum pr. hektar opførte og nedtagne væksttunneller.

Den udenlandske virksomhed forestår såvel reelt som efter aftalen hele koordineringen af tjenesteydelsen og tjenesteyderens medarbejdere arbejder under dennes instruktion og ledelse.

Endvidere er kvaliteten af det aftalte arbejde anført i aftalen og såfremt tjenesteydelsen ikke sker efter aftalen kan det verificeres om det udførte arbejde er mangelfuldt eller ej og spørger har et erstatningskrav mod tjenesteudbyderen. Dermed bærer tjenesteudbyderen utvivlsomt ansvaret og risikoen for det udførte arbejde.

Hvis Skattestyrelsen uanset dette måtte anse at arten af tjenesteydelserne samt forholdene omkring ansvar og økonomisk risiko alligevel peger i retning af, at spørgers virksomhed skal anses som den reelle arbejdsgiver, skal nedenstående supplerende kriterier inddrages 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.

- Hvem har retten til at instruere den fysiske person om, på hvilken måde arbejdet skal udføres? Det har tjenesteudbyderen. Spørger har ingen håndværksmæssige forudsætninger eller ansatte som kan udføre den instruktion. Derfor er ydelserne specificeret i de indgåede aftaler.
- Hvem kontrollerer og har ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres? Det har spørger, men punktet tillægges efter praksis ikke betydning, idet hvervgiver sædvanligvis har ansvaret for sine lokaler/byggepladsen mv.
- Har den formelle arbejdsgiver direkte afkrævet det foretagende, som tjenesteydelserne leveres til, vederlaget til personen? Nej - der er ingen sammenhæng mellem det aftalte entreprisevederlag, som udgør en fast pris og lønnen som medarbejderne modtager fra deres arbejdsgiver. Spørger vil i intet tilfælde udbetale løn eller vederlag til medarbejderne og alle betalinger sker mellem spørger og tjenesteudbyderen. Eventuel leje af beboelseskøretøjer m.v. er endvidere baseret på en aftale mellem tjenesteudbyderen og spørger. Spørger har intet hverken formelt eller reelt aftaleforhold med tjenesteudbyderens medarbejdere.
- Hvem stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for personen? Tjenesteudbyderen leverer alle redskaber, materiel m.v. til brug for udførelsen af entreprisen, men klager har anskaffet selve tunnellerne.
- Hvem bestemmer antallet af personer, der skal udføre arbejdet og deres kvalifikationer? Det gør udelukkende tjenesteudbyderen.
- 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? Udelukkende tjenesteudbyderen, jf. også den fremsendte kontrakt. Spørger har intet med medarbejderne at gøre og kan ikke afskedige disse.
- Hvem har retten til at pålægge personen sanktioner, der er relaterede til personens arbejde? Det har tjenesteudbyderen. Spørger har intet med medarbejderne at gøre og kan ikke sanktionere disse.
- Hvem bestemmer personens arbejdstider og ferier? Udelukkende tjenesteudbyderen. Spørger har intet med medarbejderne at gøre. Tjenesteudbyderen er direkte ansvarlig for tilrettelæggelsen af arbejdet, jf. aftalen.

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. Dette

fremgår direkte af Skattestyrelsens egen Juridiske Vejledning på området, jf. gennemgangen ovenfor under Jus.

Endvidere har Østre Landsret afsagt tre domme med samme resultat i december 2018, jf. eksempelvis dommen refereret i SKM 2019.87ØLR. Sagen drejede sig om, hvorvidt der var tale om arbejdsudleje, når sagsøgeren anvendte udenlandske okulatorer i planteskolens rosenproduktion, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3. Landsretten fandt indledningsvist, at okulationsydelsen efter sin art og karakter kunne individualiseres og udskilles fra den øvrige rosenproduktion. Landsretten henviste i den forbindelse til en skønserklæring, der fastslog, at der var tale om en adskilt delproces.

Herefter foretog landsretten en bedømmelse af, om ydelsen i den konkrete situation også var udskilt, sådan at der ikke var tale om arbejdsudleje. Landsretten henviste til, at kontrakterne indeholdt bestemmelser om erstatningsansvar og bestemmelser om en fast pris for en nærmere defineret opgave samt mulighed for tilbageholdelse af en del af betalingen som sikkerhed for eventuelle mangelskrav. Landsretten fandt på denne baggrund, at den udenlandske kontraktpart reelt bar ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet. Navnlig med henvisning hertil konkluderede landsretten, at okulation af planteskolens roser var tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig virksomhed, og derfor ikke udgjorde arbejdsudleje.

I nærværende sag er der ingen tvivl om at ydelsen er udskilt fra produktionen af frugt og bær.

Hertil kommer at den udenlandske kontraktpart reelt bærer ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet. Sidstnævnte er det som Østre Landsret særligt lægger vægt på som afgørende for at der ikke er tale om arbejdsudleje. Således fremgår det af dommens præmisser:

”Landsretten finder, at der må lægges betydelig vægt på, at den udenlandske kontraktpart, ikke blot formelt, men også reelt, bærer ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet, idet den udenlandske kontraktpart først modtager restbetalingen, når det flere måneder efter arbejdets udførelse endeligt kan konstateres, om det er udført korrekt, ligesom den udenlandske kontraktpart bærer ansvaret for medarbejderne, herunder med hensyn til den konkrete udførelse af arbejdet og fravær ved for eksempel sygdom. Selv om forholdene vedrørende ansvar og risiko således peger i retning af, at der foreligger ydelser leveret af en selvstændig erhvervsvirksomhed, finder landsretten det fortsat relevant at inddrage de supplerende kriterier anført i kommentarerne til OECD modeloverenskomstens artikel 15, som gengivet i forarbejderne til kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, og Den juridiske vejledning, afsnit C,F. 3.1.4.1.

Efter de foreliggende oplysninger lægger landsretten til grund, at H1 ikke har indflydelse på, hvilke eller hvor mange medarbejdere, der antages til udførelse af arbejdet, at planteskolen ikke giver instrukser til disse medarbejdere om arbejdets nærmere udførelse, og at planteskolen ikke fastsætter arbejdstiden eller kan pålægge medarbejderne ansættelsesretlige sanktioner. Landsretten lægger endvidere til grund, at H1 ifølge JF's forklaring alene foretager afregning over for den udenlandske kontraktpart, og at planteskolen således intet har at gøre med aflønningen af den udenlandske kontraktparts medarbejdere. Landsretten finder, at de anførte forhold taler for, at der foreligger ydelser leveret af en selvstændig erhvervsvirksomhed. Det forhold, at arbejdet efter dets art og karakter udføres på planteskolen, og at planteskolen leverer det vegetative materiale til brug for okulationen, taler under disse omstændigheder ikke i sig selv for, at der foreligger arbejdsudleje.

Efter en samlet vurdering finder landsretten herefter, at okulationsydelsen er tilstrækkelig udskilt til en selvstændig virksomhed, og at det forelagte kontraktudkast således ikke kan anses som en kontrakt om arbejdsudleje omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3.

Landsretten tager derfor H1's påstand til følge.

Det er derfor tillige spørgers opfattelse at antages det, at ydelsen udgør en integreret del af spørgers virksomhed, så er tjenesteydelsen udskilt fra den øvrige virksomhed, hvorfor arbejdsudleje reglerne heller ikke med denne begrundelse finder anvendelse.

Spørgers advokat har den 23. august 2019 - på baggrund af spørgsmål fra Skattestyrelsen, og forslag til ændret formulering af spørgsmålet – suppleret med følgende:

Det eneste Skatterådet bedes tage stilling til er, om den arbejdsydelse som den påtænkte kontrakt vedrører er enten:

- a. outsourcet til en selvstændig virksomhed, eller—b. udskilt til levering fra en selvstændig kontraktspart

Herunder skal Skatterådet inddrage samtlige de supplerende kriterier anført i kommentarerne til OECD modeloverenskomstens artikel 15, som gengivet i forarbejderne til kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, og Den juridiske vejledning, afsnit C. F. 3.1.4.1 ud fra de forhåndenværende oplysninger og forudsætninger som angivet i anmodningen om det bindende svar.

Hvis opgaven, ifølge den påtænkte kontrakt herefter anses for enten outsourcet eller udskilt til selvstændig kontraktspart, jf. ovenfor, er der ikke tale om arbejdsudleje. Spørgers advokat henviser i det hele til Østre Landsrets indledende præmisser i sagen B-628-17:

”Efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, påhviler pligt til at svare indkomstskat personer, der erhverver indkomst i form af 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 fremgår af pkt. 3.4.2 i de almindelige bemærkninger til lovforslag nr. 195 af 14. august 2012, at der imidlertid ikke foreligger arbejdsudleje, i det omfang den danske virksomhed på mere permanent basis har outsourcet en arbejdsopgave til en selvstændig virksomhed, således at arbejdsopgaven ikke længere er en integreret del af den danske virksomhed. Tilsvarende fremgår det, at den danske virksomhed også kan få leveret ydelser af en selvstændig kontraktproducent, uden at dette samarbejde anses for arbejdsudleje. Denne forståelse af reglerne har under hele sagen været H1's hovedanbringende, idet planteskolen har gjort gældende, at okulationsydelsen tidligere har været en integreret del af planteskolens virksomhed, men at den nu er outsourcet eller udskilt. Der er således ikke tale om et nyt anbringende, som først er fremsat under hovedforhandlingen, således som Skatteministeriet har gjort gældende. ”

I modsætning til hvad Skatteministeriet under hele forberedelsen af sagerne og i Landsretten forsøgte at gøre gældende kan der ved ovennævnte vurdering i forbindelse med besvarelse af et spørgsmål om en påtænkt fremtidig disposition ikke lægges vægt på hvad spørger tidligere har gjort eller ikke gjort.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at arbejdet med opsætning og nedtagning af væksttunnelerne som beskrevet i den fremsendte kontrakt ikke omfattes af arbejdsudlejeskatning efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3.

Begrundelse

Det følger af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, at personer, der erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden, bliver omfattet af begrænset skattepligt.

Afgørelsen heraf skal træffes ud fra en samlet vurdering af sagens oplysninger.

Det er i første omgang afgørende at fastslå, om de ovenfor nævnte arbejdsydelser leveret af de udenlandske tjenesteudbydere udgør en integreret del af forretningsområdet i spørgers frugtplantage.

Det er oplyst, at væksttunnelerne kan sammenlignes med drivhuse, der dog opføres hvert år i perioden 1. februar til 31. marts og tunnelerne nedtages i perioden 15. oktober – 30. november.

Tunnelerne bevirker, at væksten af jordbærrene sker hurtigere, ligesom udbyttet forøges primært grundet beskyttelsen af bærrene mod regn. Tunnelerne medfører herudover en markant reduktion af fugtrelaterede sygdomme, eksempelvis gråskimmel. Endvidere betyder dyrkningen i væksttunnelerne, at der er væsentlig mindre risiko for frostskafer under blomstringen, ligesom vandtilførsel og lys kan reguleres optimalt.

Skattestyrelsen bemærker, at arbejdet er årligt tilbagevendende, og vurderer, at arbejdet med opsætning og nedtagning af væksttunneller ikke kan knyttes til andre formål end frugtplantagens drift.

Skattestyrelsen finder på den baggrund, at opsætning og nedtagning af væksttunnelerne har en sådan sammenhæng og tilknytning til frugtplantagens drift med hensyn til at frembringe frugt, at arbejdet er integreret i frugtplantagens virksomhed.

Skattestyrelsen henviser i den forbindelse til Den juridiske vejledning 2019-2, afsnit C. F. 3.1.4.1, ad a) Ikke integreret i virksomhedens forretningsområde:

”Får en landmand opført en stald, vil byggeydelserne ikke været integreret i landbrugsvirksomhedens forretningsområde. Omvendt vil ydelserne i form af hjælp til arbejdet i markerne eller stalden mv. være integreret i landbrugsvirksomhedens forretningsområde.”

Skattestyrelsen finder, at eksemplerne i Den juridiske vejledning understøtter Skattestyrelsens vurdering af, at opsætning og nedtagning af væksttunneler er en integreret del af frugtplantagens virksomhed. Der er således fx ikke tale om et arbejde, der vedrører et anlægsaktiv, men et tilbagevendende arbejde, der indgår som et led i produktionen på frugtplantagen.

Det fremgår af pkt. 3.4.2 i de almindelige bemærkninger til lovforslag nr. 195 af 14. august 2012, at der imidlertid ikke foreligger arbejdsudleje, i det omfang den danske virksomhed på mere permanent basis har outsourcet en arbejdsopgave til en selvstændig virksomhed, således at arbejdsopgaven ikke længere er en integreret del af den danske virksomhed. Tilsvarende fremgår det, at den danske virksomhed også kan få leveret ydelser af en selvstændig kontraktproducent, uden at dette samarbejde anses for arbejdsudleje.

Skattestyrelsen skal derfor tage stilling til, om arbejdet med opsætning og nedtagning af væksttunneler kan anses for tilstrækkeligt udskilt fra frugtplantagens øvrige virksomhed.

I Østre Landsrets domme om rosenokulation mv. (SKM2019. 87. ØLD m.fl.) fandt retten, at selve okulationen efter sin art og karakter kan individualiseres og afgrænses fra den øvrige rosen produktion.

Der er altså vigtigt at fastslå, om ydelsen kan individualiseres og afgrænses fra frugtplanplantagens øvrige virksomhed.

Det fremgår, at spørger aldrig selv (eller siden 2010) har stået for opførelsen og nedtagningen af væksttunnelerne, idet ydelsen har været udliciteret til danske tjenesteudbydere. Det fremgår også, at den udenlandske tjenesteudbyder har et speciale i levering af forskellige løsninger med væksttunneler. Skattestyrelsen lægger derfor til grund, at opsætning og nedtagning af sådanne væksttunneler er en del af udbyderens speciale.

Det er oplyst, at den udenlandske tjenesteudbyder ikke vil løse andre opgaver på spørgers frugtplantage end opsætning og nedtagning af væksttunneler.

Skattestyrelsen vurderer på den baggrund, at ydelsen er en ydelse, der kan individualiseres og afgrænses fra frugtplantagens øvrige virksomhed.

Det taler for, at ydelserne kan anses for udskilt, at arbejdet siden 2010 har haft andre tjenesteudbydere til at udføre arbejdet, og at den udenlandske tjenesteudbyder alene skal løse den konkret specificerede opgave, jf. kontrakten.

Skattestyrelsen vurderer herefter, at arbejdet med opsætning og nedtagning af væksttunneller, som beskrevet i det forelagte kontraktudkast, der skal indgå med den udenlandske tjenesteudbyder G1, skal anses for udskilt fra frugtplantagens øvrige virksomhed og udført som selvstændig virksomhed af den udenlandske tjenesteudbyder.

Skattestyrelsen henser i den forbindelse til, at kontraktudkastet indeholder bestemmelser om betaling af en fast pris for en nærmere defineret opgave, som skal udføres i et bestemt tidsrum, med mulighed for en reduktion af en del af betalingen, samt bestemmelser om, at den udenlandske tjenesteudbyder er erstatningsansvarlig, hvis arbejdet ikke udføres korrekt og rettidigt.

Efter kontrakten bestemmer den udenlandske tjenesteudbyder selv antallet af medarbejdere, der skal anvendes til arbejdet, ligesom den udenlandske tjenesteudbyder er ansvarlig for og bærer risikoen for alle udgifter vedrørende disse medarbejdere. At opgaven siden 2010 har været løst af danske tjenesteudbydere understøtter, at arbejdet skal anses for arbejde udført af den selvstændige udenlandske tjenesteudbyder.

Endelig henser Skattestyrelsen til det oplyste om, at den udenlandske tjenesteudbyder står for at levere alt materiel til opførelse af tunnelerne, herunder nødvendigt værktøj, ligesom tjenesteudbyderen selv medbringer traktorer, som er nødvendige til udførelsen af tjenesteydelsen.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

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."

...

Almindelige bemærkninger til lovforslag nr. 195 af 14. august 2012, pkt. 3.4.2:

”3.4.2. Lovforslaget

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.

Forslaget skal ses som et led i, at Danmark tilnærmer sig internationale standarder for, hvad der skattemæssigt skal anses for arbejdsudleje.

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. Selv om en dansk virksomhed formelt indgår en entreprisekontrakt med en udenlandsk arbejdsgiver, omfattes vederlaget til den udenlandske arbejdskraft i disse tilfælde af dansk beskatning. Det skal f.eks. ikke tillægges betydning, om betalingen til den udenlandske virksomhed er fastsat med et bestemt beløb, eller om betaling sker efter forbrug af antal timer i den danske virksomhed, når arbejdet udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde.

I den hidtidige praksis har det ofte været tillagt stor vægt, at den udenlandske virksomhed i en entreprisekontrakt har påtaget sig forskellige former for ansvar over for den danske virksomhed. Der kan være tale om ansvar for fejl og mangler eller for forsinkelser i arbejdet. Den form for afledt ansvar over for den danske virksomhed har efter forslaget ikke betydning, hvis opgaven er en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde.

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. ”

Afgørelser

SKM2019. 87. ØLR

Sagen drejede sig om, hvorvidt der var tale om arbejdsudleje, når sagsøgeren anvendte udenlandske okulatører i planteskolens rosenproduktion, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3. Landsretten fandt indledningsvist, at okulationsydelsen efter sin art og karakter kunne individualiseres og udskilles fra den øvrige rosenproduktion. Landsretten henviste i den forbindelse til en skønserklæring, der fastslog, at der var tale om en adskilt delproces. Herefter foretog landsretten en bedømmelse af, om ydelsen i den konkrete situation også var udskilt, sådan at der ikke var tale om arbejdsudleje. Landsretten henviste til, at kontrakterne indeholdt bestemmelser om erstatningsansvar og bestemmelser om en fast pris for en nærmere defineret opgave samt mulighed for tilbageholdelse af en del af betalingen som sikkerhed for eventuelle mangelskrav. Landsretten fandt på denne baggrund, at den udenlandske kontraktpart reelt bar ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet. Navnlig med henvisning hertil konkluderede

landsretten, at okulation af planteskolens roser var tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig virksomhed, og derfor ikke udgjorde arbejdsudleje.

SKM2019. 86. ØLR

Sagen drejede sig om, hvorvidt der var tale om arbejdsudleje, når sagsøgeren anvendte udenlandske okulatorer i planteskolens rosenproduktion, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3. Landsretten fandt indledningsvist, at okulationsydelsen efter sin art og karakter kunne individualiseres og udskilles fra den øvrige rosenproduktion. Landsretten henviste i den forbindelse til en skønserklæring, der fastslog, at der var tale om en adskilt delproces. Herefter foretog landsretten en bedømmelse af, om ydelsen i den konkrete situation også var udskilt, sådan at der ikke var tale om arbejdsudleje. Landsretten henviste til, at kontrakterne indeholdt bestemmelser om erstatningsansvar og bestemmelser om en fast pris for en nærmere defineret opgave samt mulighed for tilbageholdelse af en del af betalingen som sikkerhed for eventuelle mangelskrav. Landsretten fandt på denne baggrund, at den udenlandske kontraktpart reelt bar ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet. Navnlig med henvisning hertil konkluderede landsretten, at okulation af planteskolens roser var tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig virksomhed, og derfor ikke udgjorde arbejdsudleje.

SKM2019. 80. ØLR

Sagen drejede sig om, hvorvidt der var tale om arbejdsudleje, når sagsøgeren anvendte udenlandsk ansatte personer i planteskolens produktion af frugttræer, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3. Landsretten fandt, at der ikke var grundlag for at fastslå, at podning af frugttræer efter sin art og karakter kunne individualiseres og afgrænses fra den øvrige produktion på planteskolen. Dette uanset, at kontraktmaterialet indeholdt bestemmelser om ansvar og risiko mv. På den baggrund fandt landsretten, at podning af frugttræer udgjorde arbejdsudleje.

SKM2019. 62. ØLR

Sagen drejede sig om, hvorvidt der var tale om arbejdsudleje, når sagsøgeren anvendte udenlandsk ansatte personer til okulation af roser, beskæring af roser og plantning af rosengrundstammer i planteskolens rosenproduktion, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3. Vedrørende rosenokulationsydelsen fandt landsretten indledningsvist, at denne ydelse efter sin art og karakter kunne individualiseres og udskilles fra den øvrige rosenproduktion. Landsretten henviste i den forbindelse til en skønserklæring, der fastslog, at der var tale om en adskilt delproces. Herefter foretog landsretten en bedømmelse af, om ydelsen i den konkrete situation også var udskilt, sådan at der ikke var tale om arbejdsudleje. Landsretten henviste til, at kontrakterne indeholdt bestemmelser om erstatningsansvar og bestemmelser om en fast pris for en nærmere defineret opgave samt mulighed for tilbageholdelse af en del af betalingen som sikkerhed for eventuelle mangelskrav. Landsretten fandt på denne baggrund, at den udenlandske kontraktpart reelt bar ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet. Navnlig med henvisning hertil konkluderede landsretten, at okulation af planteskolens roser var tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig virksomhed, og derfor ikke udgjorde arbejdsudleje. Vedrørende ydelserne relateret til beskæring og plantning af grundstammer fandt landsretten, at arbejdet ikke kunne anses som specialistarbejde. Arbejdet indgik i den almindelige planteproduktion og kunne derfor ikke anses som en adskilt delproces i forhold til sagsøgerens produktion. Allerede af den grund var der tale om arbejdsudleje.

Praksis

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. Vurderingen 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 arbejdsudlejet 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

1. ikke er integreret i virksomhedens forretningsområde, eller
2. 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 arbejdsydelserne 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 konsulentydelse 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's 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's pelsningsopgaver. Arbejdet med pelsning af minkene foregår på X's ejendom og med X's maskiner. Y's ydelser består derfor hovedsageligt af arbejdskraft.

I dette tilfælde vil X's 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 frugtavlren, 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 pynte-grønt 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 fordeler 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.

(- - -)

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

(- - -)