

Arbejdsudleje

Skrevet af partner, advokat (H) Torben Bagge og partner, advokat (L), HD (R) Henrik Rahbek, begge TVC Advokatfirma

Nyere administrative afgørelser fra Landsskatteretten viser, at SKAT fortsat går for langt i forhold til at statuere arbejdsudleje, når udenlandske personer udfører arbejde for en dansk virksomhed

Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger arbejdsudleje med de deraf følgende skattemæssige konsekvenser aktualiseres, når en udenlandsk person, der har bevaret sit ansættelsesforhold til sin udenlandske arbejdsgiver, udfører arbejde for en dansk virksomhed. I et sådant tilfælde kan der afhængigt af de konkrete omstændigheder være tale om såkaldt arbejdsudleje, hvorefter der er pligt til at indeholde A-skat, arbejdsudlejeskat og AM-bidrag, jf. kildeskattelovens § 46, stk. 1 og arbejdsmarkedsbidragslovens § 7.

Omtalte spørgsmål er aktuelt for alle brancher, omend nogle brancher som følge af deres forretningsmodeller er særligt udsatte, eksempelvis byggebranchen, skovbrug, gartnerier m.fl.

Regelgrundlaget

Vurderingen af, hvorvidt der foreligger arbejdsudleje skal foretages med afsæt i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, hvoraf der fremgår følgende:

*”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.” (vores fremhævning)

Bestemmelsen blev ændret til den nuværende affattelse ved lov nr. 921 af den 18. september 2012 – fremsat som L 195 2011/12 – med virkning for kontrakter indgået efter den 19. september 2012.

Kontrakter indgået senest den 19. september 2012 skulle således behandles i henhold til det hidtidige regelsæt indtil kontraktens udløb – dog ikke længere end frem til den 1. oktober 2013. Det tidligere regelsæt er ikke nærmere behandlet i denne artikel.

Herudover bemærkes det, at reglerne om arbejdsudleje følger kommentarerne til artikel 15, punkt 8-8.28 i OECD's modeloverenskomst fra 2014 og finder anvendelse i overensstemmelse hermed.

Integreret del af virksomheden

Som det fremgår af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, foreligger der ikke arbejdsudleje blot fordi, udenlandske virksomheders medarbejdere arbejder inden for en dansk virksomheds forretningsområde. Arbejdet skal – som det direkte fremgår af lovteksten citeret ovenfor – være integreret i den danske virksomhed på en sådan måde, at virksomheden reelt kan anses for arbejdsgiver i forhold til det udførte arbejde.

Om netop dette forhold har SKAT i Den juridiske vejledning 2018-1, afsnit C.F.3.1.4.1 Udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje) – gældende regler, anført, at *”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.”*

Herudover følger det af Den juridiske vejledning og kommentarerne til OECD’s modeloverenskomst 2014, artikel 15, at kriteriet om integreret del af virksomheden er et indledende spørgsmål ved vurderingen af, om der i en konkret situation er tale om arbejdsudleje eller selvstændig erhvervsvirksomhed/entreprise.

Af Den juridiske vejledning 2018-1, afsnit C.F.3.1.4.1, fremgår således videre følgende:

”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.”*

Således følger det af Den juridiske vejledning – og tillige kommentarerne til OECD’s modeloverenskomst 2014, artikel 15 – at hvis aktiviteten som udgangspunkt må anses for integreret i den danske virksomhed, skal der herefter foretages en undersøgelse af, i hvilken forbindelse en række øvrige kriterier kan være relevante til fastlæggelse af, om den danske virksomhed eller den udenlandske arbejdsgiver kan betragtes som den reelle arbejdsgiver. Det vil sige en nærmere undersøgelse af, hvorvidt arbejdet er tilstrækkeligt udskilt til den

udenlandske arbejdsgiver som selvstændig erhvervsvirksomhed/entreprise eller ej.

Kriterier der taler for selvstændig, udskilt erhvervsvirksomhed

Uanset det udførte arbejde som udgangspunkt måtte anses for integreret i den danske virksomhed, vil der som anført ovenfor skulle foretages en nærmere undersøgelse af, hvorvidt den danske virksomhed skal betragtes som den reelle arbejdsgiver. Ved denne vurdering lægges vægt på en række kriterier, om hvilke der i Den juridiske vejledning 2018-1, afsnit C.F.3.1.4.1, fremgår følgende:

”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 opsiges 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.”

Den 27. juni 2014 udsendte SKAT således også styresignalet offentliggjort som SKM2014.478.SKAT, hvori det blev præciseret, at det ikke længere er udgangspunktet, at der foreligger arbejdsudleje udelukkende under hensyn til, at udenlandske virksomheders medarbejdere arbejder inden for en dansk virksomheds forretningsområde.

Omtalte styresignal blev udstedt, idet der i en periode efter indførelsen af den nugældende bestemmelse i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, blev afsagt en række afgørelser fra Skatterådet, hvor det var udgangspunktet, at der forelå arbejdsudleje udelukkende under hensyn til, at den udenlandske virksomheds medarbejdere arbejdede inden for en dansk virksomheds forretningsområde,

Da dette ikke var i overensstemmelse med kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, blev ovennævnte styresignal udstedt, og Skatterådet genoptog efterfølgende flere sager, hvor der i første omgang blev vurderet at være tale om arbejdsudleje, men hvor vurderingen i lyset af SKATs præciserende styresignal blev ændret til, at der ikke var tale om arbejdsudleje, jf. eksempelvis SKM2015.388.SR og SKM2015.386.SR.

Styresignalet er i dag indarbejdet i Den Juridiske vejledning, afsnit C.F.3.1.4.1.

Nyere udvalgt praksis

Af nyere administrativ praksis kan for det første henvises til Landsskatterettens afgørelse af den 23. februar 2017 (LSR's j.nr. 15-3076668), hvor Landsskatteretten tilsvarende ikke fandt, at der var tale om arbejdsudleje vedrørende en dansk planteskoles anvendelse

af udenlandske virksomheder til okulation af roser og frugttræer.

Dette uanset, at ydelserne blev udført på den danske planteskole, at planteskolen fremskaffede og anviste det vegetative materiale, der skulle arbejdes med, at de udenlandske virksomheder alene havde medbragt mindre arbejdsredskaber, knive og tøj, at der var tale om en større og ensartet opgave, hvor behovet for instruktion, kontrol og vejledning efter SKATs opfattelse var begrænset, samt at planteskolen i et vist omfang havde stillet bolig til rådighed for de udenlandske arbejdstagere.

Videre skal fremhæves Landsskatterettens afgørelse af den 6. december 2017 (LSR's j.nr. 16-0040385). I den pågældende sag fandt Landsskatteretten ikke, at der var tale om arbejdsudleje i relation til en dansk planteskoles anvendelse af en polsk virksomheds medarbejdere til udførelse af en andel af planteskolens arbejde med podning af roser. Planteskolen havde egne ansatte, der delvist udførte tilsvarende arbejde. Landsskatterettens flertal på tre retsmedlemmer, herunder retsformanden, udtalte herom følgende:

“Tre medlemmer, herunder retsformanden, lægger efter det af klageren forklarede til grund, at assistancen af polsk arbejdskraft har fundet sted i fortrinsvis august måned, hvor vejrforholdene er bedst til podning. Der er tale om en specialistopgave, som kun kan udføres af øvede folk. Den polske arbejdsleder har været med under hele arbejdet og ført protokol over arbejdets udførelse. Han har været ansvarlig for arbejdsresultatet, og der holdes i en periode en fjerdedel af lønnen tilbage til brug for eventuel erstatningsbetaling. Denne assistance har været ydet i en årrække. Det har ikke været muligt at få udført opgaven med podning af de mange planter på anden måde. Der medbringes eget værktøj, og klageren har ikke instrueret under podningsarbejdet. Udgiften til den omhandlede arbejdskraft har kun udgjort en forholdsmæssig andel af de samlede

omkostninger ved driften. Det kan på dette grundlag ikke afvises, at arbejdet har haft karakter af entrepriser, der ikke er en integreret del af den almindelige gartneridrift.

Disse retsmedlemmer finder herefter, at der ikke skal ske indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag af fakturabeløbene, hvorfor klageren heller ikke hæfter herfor. [...]

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet, og SKATs afgørelse ændres således, at der ikke foreligger arbejdsudleje, således at der ikke skal indeholdes A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, ligesom klageren ikke hæfter herfor." (Vores understregning)

Som det fremgår af citatet ovenfor, fandt Landsskatteretten således ikke belæg for at statuere arbejdsudleje i sagen. Dette uanset, at arbejdet foregik på den danske planteskole, der havde egne ansatte, som udførte tilsvarende arbejde, at det var den danske planteskole, der leverede materialer, og at det værktøj, de polske arbejdere medbragte, alene udgjorde mindre håndværktøjer.

Endvidere kan det konstateres, at det var uden betydning for afgørelsens resultat, at planteskolen angiveligt havde lejet campingvogne som logi til de polske arbejdere. Landsskatteretten lagde tværtimod stor vægt på, at den polske virksomhed måtte anses at have både et vist ansvar og en vis risiko vedrørende det udførte arbejde, samt at den danske planteskole ikke gav instruktion under podningsarbejdet m.v.

Det bemærkes videre, at det også – og angiveligt med en vis vægt – indgik i Landsskatterettens stillingtagen, at opgaven

krævede "øvede folk" og således ikke blot ukvalificerede vikararbejdere.

Endelig skal henvises til en nyere afgørelse truffet af Landsskatteretten den 24. januar 2018 (LSR's j.nr. 16-1073128). I den pågældende sag fandt Landsskatteretten tilsvarende de to førromtalte afgørelser, at der ikke var tale om arbejdsudleje vedrørende en dansk planteskoles anvendelse af udenlandske virksomheder til okulation af roser og frugtræer. Som begrundelse herfor henviste Landsskatteretten hovedsageligt til fuldstændig tilsvarende forhold fremhævet i ovennævnte afgørelse af den 23. februar 2017 (LSR's j.nr. 15-3076668)

Afsluttende bemærkninger

Af ovennævnte udvalgte eksempler fra Landsskatterettens praksis kan det konstateres, at SKAT fortsat efter affattelsen af den nye bestemmelse i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, går for langt i forhold til at statuere arbejdsudleje, når udenlandske personer udfører arbejde for en dansk virksomhed.

Dette til trods for, at det af SKATs egen vejledning fremgår, 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, jf. Den juridiske vejledning 2018-1, afsnit C.F.3.1.4.1.

Den administrative praksis viser omvendt også, at Landsskatteretten ved konkrete afgørelser løbende ændrer SKATs ofte for restriktive fortolkning af regelsættet for arbejdsudleje.