

Copenhagen Business School 2014

- Cand.merc.aud
- Juridisk Institut
- Kandidatafhandling

# Arbejdsudlejeskat

## Hiring-out of labour

---



En juridisk analyse af det i dansk skatteret gældende arbejdsudlejebegreb ud fra et historisk perspektiv

A juridical analysis of the current hiring-out of labour concept in Danish tax law from a historical perspective

Ane Helene Larsen

Vejleder: Jesper Anker Howes  
Censor:

Afleveringsdato: 21.08.2014  
Normalsider/anslag: 77,4 /176.168

## **EXECUTIVE SUMMARY**

This master's thesis has explored Danish tax law concerning hiring-out of labour. Hiring-out of labour has been a part of Danish tax law since 1982. In 2012 the law was altered in accordance with the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital updated as of 22 July 2010, so that hiring-out of labour is applied if the work performed is determined to be an integral part of the business activities. Generally, hiring-out of labour occurs in the event that a foreign enterprise hires out employees, who are formally employed by the foreign enterprise, to work for a Danish enterprise in Denmark.

The first part of the thesis has examined, how this new criteria, relating to the work having to be an integral part of the business activities, are to be interpreted. It was inferred that, hiring-out of labour fundamentally relates to an assessment of who in fact is the true employer of the hired-out labour. The thesis has established, that a three-step analysis has to be performed to determine whether hiring-out labour is applicable in a given situation. The first step of this analysis is to determine whether the work performed is an integral part of the business activities. In general this criteria has to be broadly interpreted, thus, work is considered to be an integral part of the business activities when it relates to the company's core business area, but also other activities that plays a part in the company as a whole, can be encompassed by hiring-out of labour. If this is the case, it must then be examined, if the activity is either permanently outsourced or delivered by an independent contract manufacturer. If neither of these applies, the last step of the analysis is to assess if the Danish company is in fact the true employer of the hired-out labour. If this is the case, the rules regarding hiring-out of labour will apply.

The second part of the thesis focuses on whether the substantial amount of previous judicial decisions can be applied to determine the presence of hiring-out labour after the alteration of Danish tax law. However the thesis concludes, that the application of the previous judicial decisions is quite limited, in regards to determining if the legislation of hiring-out of labour can be applied to a given situation after the alteration of Danish tax law.

# INDHOLDSFORTEGNELSE

<b>EXECUTIVE SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>1 INDLEDNING</b>	<b>4</b>
<b>1.1 Problemfelt</b>	<b>5</b>
1.1.1 Problemformulering	6
<b>1.2 Afgrænsning</b>	<b>7</b>
<b>2 METODE</b>	<b>8</b>
<b>2.1 Retsdogmatisk fortolkning</b>	<b>8</b>
<b>2.2 Retskilder og retskildehierarkiet</b>	<b>9</b>
2.2.1 Regulering	9
2.2.2 Praksis	10
<b>2.3 Struktur</b>	<b>10</b>
<b>2.4 Kildekritik</b>	<b>14</b>
<b>3 ARBEJDSUDLEJES PLACERING I SKATTERETTEN</b>	<b>14</b>
<b>3.1 Subjektiv skattepligt for fysiske personer</b>	<b>15</b>
<b>3.2 Subjektiv skattepligt for juridiske personer</b>	<b>16</b>
<b>3.3 Aktualiteten af arbejdsudleje for fysiske og juridiske personer</b>	<b>17</b>
<b>4 HISTORISK UDVIKLING INDENFOR ARBEJDSUDLEJE</b>	<b>18</b>
<b>4.1 Arbejdsudlejerskat 1982 – 2012</b>	<b>18</b>
4.1.1 Loven	18
4.1.2 Lovforarbejder	20
4.1.3 Administrative forskrifter	22
4.1.4 Praksis	23
<b>4.2 Arbejdsudlejerskat 2012 – Lov 2012-09-18 nr. 921</b>	<b>23</b>
4.2.1 Loven	23
4.2.2 Lovforarbejder	23
4.2.2.1 OECD's modeloverenskomst 2010	26
4.2.3 Administrative forskrifter	28
4.2.4 Praksis	29
<b>4.3 Arbejdsudlejerskat 2014 - Styresignal</b>	<b>31</b>
4.3.1 Praksis	33

<b>5</b>	<b>JURIDISK ANALYSE - DET GÆLDENDE ARBEJDSUDLEJEBEGREB</b>	<b>34</b>
<b>5.1</b>	<b>Anvendelsesområdet for arbejdsudleje</b>	<b>34</b>
<b>5.2</b>	<b>”Integreret del af virksomheden”</b>	<b>40</b>
5.2.1	Arbejdsudleje ifølge lovforslag, modeloverenskomst og styresignal	40
5.2.2	Hvilke ydelser udgør en integreret del af virksomheden?	43
5.2.3	Koncerner	50
<b>5.3</b>	<b>Øvrige vurderinger</b>	<b>53</b>
5.3.1	”Permanent outsourcet”	55
5.3.2	”Selvstændig kontraktproducent”	58
5.3.3	De otte vurderingskriterier	60
<b>5.4</b>	<b>Delkonklusion</b>	<b>65</b>
<b>6</b>	<b>JURIDISK ANALYSE – HISTORISK PERSPEKTIV PÅ ARBEJDSUDLEJE</b>	<b>68</b>
<b>6.1</b>	<b>Fysiske personer</b>	<b>68</b>
6.1.1	Anvendelsesområdet for arbejdsudleje	68
6.1.2	Vurderingskriterier	71
<b>6.2</b>	<b>Juridiske personer</b>	<b>73</b>
<b>6.3</b>	<b>Delkonklusion</b>	<b>75</b>
<b>7</b>	<b>KONKLUSION</b>	<b>76</b>
<b>8</b>	<b>PERSPEKTIVERING</b>	<b>79</b>
<b>9</b>	<b>LITTERATUR</b>	<b>81</b>
<b>10</b>	<b>BILAG</b>	<b>91</b>

## 1 INDLEDNING

Skatteretten i Danmark har historisk set og især fra 1970'erne og fremefter undergået en kontinuerlig udvikling, hvor der jævnligt er blevet implementeret ændringer i dansk skatteret. Dette har medført, at der løbende er kommet ny regulering til, dele af reguleringen er udgået og eksisterende regulering er justeret. (Michelsen et al. 2013, 52-58).

Et område indenfor skatteretten, som har undergået en væsentlig stramning indenfor de seneste år, er arbejdsudlejeskat. Reguleringen af arbejdsudleje i Kildeskatteloven<sup>1</sup> blev ændret ved lov 2012-09-18 nr. 921 (2012), hvilket har medført en ikke uvæsentlig ændring i definitionen af, hvornår der foreligger arbejdsudleje ifølge dansk skatteret.

Arbejdsudleje blev første gang indført i dansk skatteret i 1982 ved Lov 1982-06-09 nr. 244 (1982). Vurderingen af, hvorvidt der foreligger arbejdsudleje, har fra indførelsen i 1982 og frem til lovændringen i 2012 været kendetegnet ved en fast skatteretlig praksis. En given situation blev således bestemt til enten at være arbejdsudleje eller entreprise ud fra en samlet vurdering af en række kriterier opstillet i lovforslag nr. 130B (1982) og cirkulære nr. 135 (Skatteministeriet 1988).

Med lovændringen i 2012 blev den eksisterende bestemmelse om arbejdsudleje i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010) ændret. I bestemmelsen blev tilføjet et yderligere krav om, at arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomheden for, at der foreligger arbejdsudleje. Med tilføjesen af dette krav blev i lovforslag nr. 195 (2012) til lov 2012-09-18 nr. 921 (2012) samtidig indført nye retningslinjer for sondringen mellem arbejdsudleje og entreprise. Med loven ændredes således definitionen af, hvornår der foreligger arbejdsudleje ifølge dansk skatteret, og de momenter, som indgår i vurderingen af, om et givent skattesubjekt er omfattet af arbejdsudleje.

---

<sup>1</sup> Efterfølgende forkortes kildeskatteloven KSL

## 1.1 Problemfelt

Ifølge lovforslag nr. 195 (2012) strammes arbejdsudlejereglerne med det formål, at udenlandsk arbejdskraft oftere skal beskattes, når der udføres arbejde i Danmark. Formålet hermed er at begrænse social dumping og sikre mere lige konkurrencevilkår mellem danske og udenlandske virksomheder, som udfører arbejde i Danmark. Lovændringen begrundes desuden ud fra et ønske om, at Danmark skal tilnærme sig de nye internationale standarder for arbejdsudleje bestemt i OECD's modeloverenskomst 2010. Disse formål implementeres ved at indsætte et nyt kriterium i arbejdsudlejebestemmelsen om, at arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomheden, og give nye retningslinjer for afgrænsningen mellem arbejdsudleje og entreprise.

Lovforslag nr. 195 (2012) til lov 2012-09-18 nr. 921 (2012) indeholder en vis vejledning i forhold til hvilke elementer, der skal inddrages i vurderingen af, om der foreligger arbejdsudleje, og hvornår arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. Lovforslagets retningslinjer giver imidlertid anledning til tvivl omkring omfanget af, hvornår en arbejdsopgave kan anses for at være en integreret del af virksomheden, hvornår en aktivitet er permanent outsourcet, samt i hvilke tilfælde de otte supplerende vurderingskriterier finder anvendelse. I lovforslaget opstilles en række eksempler, som illustrerer, hvornår der foreligger arbejdsudleje. Disse eksempler vil dog ikke i alle tilfælde være sammenlignelige med de situationer, som danske virksomheder kommer ud for.

Det ovenfor beskrevne illustrerer, at der generelt er tvivl om, hvornår en given situation efter lovændringen er omfattet af arbejdsudleje, og hvornår den er omfattet af entreprise. Som bekræftelse på de fortolkningsvanskeligheder, som har været fremherskende efter lovændringen, har SKAT (2014a) i 2014 udstedt et styresignal, som præciserer de nye arbejdsudlejeregler. Styresignalet kommer i kølvandet på mange danske virksomheders udfordringer med at tolke det nye arbejdsudlejebegreb, hvilket blandt andet tydeliggøres ved, at mange virksomheder har indhentet bindende svar hos SKAT.

Arbejdsudleje har nemlig umiddelbare konsekvenser for danske virksomheder, da en dansk virksomhed har pligt til at indeholde A-skat og AM-bidrag af den del af vederlaget, som vedrører løn til arbejdstagerne fra det udenlandske selskab, såfremt der foreligger arbejdsudleje jf. KSL § 2 stk. 5 og § 48B (2010). Det er virksomhedens ansvar at indeholde

skat, såfremt der foreligger arbejdsudleje, og i sidste ende er det virksomheden selv, der hæfter for en eventuel manglende indeholdelse jf. KSL § 69 (2010). Hvis den danske virksomheds vurdering afviger fra SKATs eller domstolenes vurdering kan det have den følger virkning, at det danske selskab selv skal betale skatten, som burde være indeholdt. Derfor er det af afgørende betydning for danske virksomheder at kunne fastslå, om de er eller ikke er omfattet af arbejdsudleje. Ovenstående tilkendegiver derfor et behov for en nærmere fastlæggelse af, hvornår der foreligger arbejdsudleje efter ændringen af arbejdsudlejebegrebet ved lov 2012-09-18 nr. 921 (2012).

Som nævnt ovenfor blev arbejdsudleje første gang indført i dansk skatteret i 1982. Fra dette tidspunkt og frem til lovændringen i 2012 har der været en righoldig dansk skatteretlig praksis omkring afgrænsningen mellem arbejdsudleje og entreprise. Lovændringen i 2012 er den første egentlige ændring af definitionen af arbejdsudleje siden implementeringen af arbejdsudleje i 1982. Udformningen af KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010) før ikrafttræden af lov 2012-09-18 nr. 921 (2012) svarer stort set til bestemmelsens nuværende udformning bortset fra tilføjelsen af det nye kriterium om, at arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomheden. Størstedelen af lovens ordlyd er således bibeholdt efter lovændringen, hvilket indikerer, at den tidligere skatteretspraksis også kan have en vis indflydelse på fortolkningen af KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010) i sin nuværende udformning.

### **1.1.1 Problemformulering**

Ovenstående giver et interessant udgangspunkt for en juridisk analyse af, hvordan KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010) skal fortolkes. Samtidig er det interessant at undersøge, om den anseelige mængde skatteretlig praksis før lovændringen i et vist omfang kan anvendes i bestemmelsen af, hvornår der foreligger arbejdsudleje efter ikrafttrædelsen af lov 2012-09-18 nr. 921 (2012). Dette leder frem til følgende problemformulering:

*Hvordan skal det indsatte krav om, at arbejdet skal udgøre en "integreret del af virksomheden" i henhold til KSL § 2 stk. 1 nr. 3 fortolkes, og hvordan kan retspraksis før ikrafttræden af lov 2012-09-18 nr. 921 anvendes til at fastlægge, hvornår der foreligger arbejdsudleje?*

## 1.2 Afgrænsning

Som det fremgår af problemformuleringen ovenfor, er omdrejningspunktet for afhandlingen en nærmere fortolkning af den danske skatteretlige definition af arbejdsudleje. Således fokuseres udelukkende på den danske skatteretlige regulering af arbejdsudleje og ikke på andre dele af den skatteretlige lovgivning eller på regulering fra EU. Globaliseringen internationalt set medfører, at skatteretten i dag ikke udelukkende skal ses fra et nationalt perspektiv men også fra et internationalt perspektiv (Michelsen et al. 2013, 58). Netop arbejdsudlejeskat bevæger sig indenfor den internationale skatteret, da arbejdsudleje bestemmer, om arbejdstagere ansat i udenlandske virksomheder bliver begrænset skattepligtige til Danmark. Grundet afhandlingens fokus på den danske regulering af arbejdsudleje afgrænses der fra at inddrage eventuel international regulering herunder dobbeltbeskatningsoverenskomster, som kan have indflydelse på den skattemæssige behandling.

Som det fremgår af problemformuleringen indsnævres afhandlingens fokus til at fastlægge kriterier for, hvornår der foreligger arbejdsudleje. Analysen afgrænses herved til alene at omfatte de bestemmelser, som fastsætter rammerne for, hvornår der foreligger arbejdsudleje, og derved bliver øvrig regulering af arbejdsudleje om eksempelvis indeholdelse af A-skat ikke gennemgået og analyseret. Dette betyder samtidig, at afhandlingen afgrænses fra at se på en række øvrige problemstillinger i tilknytning til arbejdsudlejeskat som eksempelvis opgørelsen af beskatningsgrundlaget samt eventuelle momsretlige problemstillinger. Samtidig gennemgås ikke de særlige regler for arbejdsudleje i tilknytning til kulbrinteindvinding.

I afhandlingen gives en kort introduktion til arbejdsudlejeskats placering og forhold til den øvrige danske skatteret. Denne gennemgang er ikke udtømmende og har udelukkende til formål at skabe forståelse for sammenhængen mellem arbejdsudleje og skatteretten generelt, da bestemmelserne om arbejdsudleje i praksis ikke er isoleret fra den øvrige skatteret.



## **2 METODE**

Som nævnt i det foregående afsnit vil juridisk metode blive anvendt til at besvare problemformuleringen. Dette medfører samtidig, at der ikke vil blive indsamlet empiri ved spørgeskemaer, interviews og lignende. Udgangspunktet vil udelukkende være de skatteretlige retskilder for arbejdsudleje. Den efterfølgende metodebeskrivelse centrerer derfor om en redegørelse for retsdogmatisk fortolkning, samt hvordan opgaven struktureres for at kunne svare på den opstillede problemformulering ud fra dette metodiske afsæt.

### **2.1 Retsdogmatisk fortolkning**

Afhandlingens metodiske afsæt er som anført retsdogmatisk fortolkning, også kaldet juridisk metode. Dette betyder, at retskilder anvendes som indgangsvinkel til at besvare problemformuleringen. Analysen tager således udgangspunkt i at finde frem til de retskilder, som domstolene ligger vægt på ved domsafsigelse (Tvarnø, Nielsen 2011, s. 31).

Analysen tager udgangspunkt i såvel en subjektiv som objektiv fortolkning af arbejdsudlejeskat. Dette betyder, at både lovens ordlyd som forarbejderne til loven anvendes i fortolkningen af arbejdsudleje (Tvarnø, Nielsen 2011, s. 87).

Retsdogmatisk fortolkning indebærer, at retskilderne analyseres i en bestemt rækkefølge: regulering, retspraksis, retssædvaner og forholdets natur (Tvarnø, Nielsen 2011, s. 32). Denne opdeling af retskilderne indebærer imidlertid ikke et bestemt hierarki mellem de opstillede retskilder (Tvarnø, Nielsen 2011, s. 73). Efterfølgende tages både i beskrivelsen og analysen udgangspunkt i denne opdeling, dog således at retspraksis, retssædvaner og forholdets natur efterfølgende analyseres samlet på tilsvarende vis som Tvarnø & Nielsen (2011, s. 49) samler gennemgangen heraf. Dette vurderes relevant, da retspraksis, retssædvaner og forholdets natur håndhæves via domstolenes og den administrative praksis.

## 2.2 Retskilder og retskildehierarkiet

Med udgangspunkt i den ovenfor beskrevne opdeling af retskilderne i henhold til retsdogmatisk metode beskrives nedenfor de i afhandlingen anvendte retskilder. Herudover gennemgås de hierarkier, disse retskilder er underlagt, og som der løbende tages hensyn til i forbindelse med fortolkningen af retskilderne.

### 2.2.1 Regulering

Indenfor regulering gælder følgende retskildehierarki: Grundloven, almindelige love og herefter bekendtgørelser og andre administrative forskrifter. Dette hierarki har betydning i forhold til fortolkning i henhold til lex superior-princippet, som foreskriver, at regulering af lavere rang i hierarkiet normalt er ugyldige, hvis de strider mod regulering af en højere rang (Tvarnø, Nielsen 2011, s. 74).

Af almindelige love vil den primært anvendte skatteretlige retskilde være de af Folketinget implementerede love vedrørende arbejdsudleje i kildeskatteloven og selskabsskatteloven<sup>2</sup>. Afhandlingens retshistoriske perspektiv medfører, at gældende og historiske udgaver af KSL og SEL inddrages. Ved tolkningen af arbejdsudleje vil forarbejdningerne ligeledes blive inddraget. Forarbejderne til lovforslag nr. 195 (2012) om arbejdsudlejeskat nævner specifikt, at lovændringen er baseret på principperne opstillet i OECD's modeloverenskomst 2010 art. 15 (OECD 2010). Modeloverenskomsten opstiller nogle overordnede principper for at undgå dobbeltbeskatning mellem lande. Modeloverenskomsten anvendes i Danmark som udgangspunkt for størstedelen af de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, og samtidig anvendes modeloverenskomsten generelt til at afgøre konflikter af international karakter (Michelsen et al. 2013, s. 126-127). Så på trods af den valgte afgrænsning i afsnit 1.2 fra at inddrage international skatteret vil de relevante dele af modeloverenskomsten blive inddraget i fortolkningen af den gældende arbejdsudlejebestemmelse i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010).

I de administrative forskrifter findes ligeledes fortolkningsbidrag af relevans for fortolkningen af arbejdsudlejeskat. Administrative forskrifter opdeles i bekendtgørelser, som udstedes med hjemmel i lov, og administrative cirkulærer, som er generelle tjenestebefalinger (Pedersen et al. 2013, s. 114-115). Af administrative cirkulærer inddrages i

---

<sup>2</sup> Efterfølgende forkortes selskabsskatteloven SEL

afhandlingen de af SKAT udstedte cirkulærer, styresignaler og andre vejledninger om arbejdsudlejerskat. Da administrative forskrifter i form af SKATs juridiske vejledninger, styresignaler, meddelelser og de før 1. november 2005 udstedte cirkulærer<sup>3</sup> som udgangspunkt kun er bindende for skatteforvaltningen selv (Michelsen et al. 2013, s. 114-115), vil der ved anvendelsen heraf ligeledes tages højde for retskildeværdien.

### **2.2.2 Praksis**

Udover de ovenfornævnte retskilder vil fortolkningen blive suppleret og begrundet ved anvendelse af domme og afgørelser indenfor arbejdsudlejerskat. Der gælder ligeledes et hierarki indenfor domstolene og den administrative praksis, som har betydning for domme og afgørelses retskildeværdi (Tvarnø, Nielsen 2011, s. 165). Domstolspraksis har højere retskildeværdi end afgørelser afsagt af den administrative praksis, ligesom den administrative praksis er bundet af domme afsagt af domstolene (Michelsen et al. 2013, s. 115-116). Ved anvendelse af domme og afgørelser tages der således også højde for placeringen indenfor domstolshierarkiet.

Efter lovændringen er der endnu ikke afsagt domme ved domstolene efter, den nye arbejdsudlejedefinition er trådt i kraft. Af denne årsag inddrages udelukkende de af SKAT afgivne bindende svar efter lovændringen. Før lovændringen har der været afsagt både domme ved domstolene og afgørelser fra den administrative praksis. Der tages således udelukkende højde for det ovenfor beskrevne hierarki i forbindelse med besvarelsen af den retshistoriske del af problemformuleringen.

## **2.3 Struktur**

Problemformuleringen i afsnit 1.1.1 består overordnet af to dele:

- 1 del: en fortolkning af hvornår arbejdet udgør en integreret del af virksomheden med udgangspunkt i de skatteretlige retskilder.
- 2 del: et historisk perspektiv hvor det analyseres, hvorvidt og i givet fald i hvilket omfang den hidtidige skatteretspraksis kan bidrage til at fastlægge, hvornår der foreligger arbejdsudleje efter lovændringen.

---

<sup>3</sup> SKAT har kun udstedt cirkulærer frem til 1. november 2005. Efter 1. november 2005 er cirkulæreformen blevet erstattet af SKAT styresignaler og SKAT meddelelser. (Michelsen et al. 2013, s. 104)

De to dele skal ikke ses som adskilte dele, da de begge vedrører, hvorledes det gældende arbejdsudlejebegreb skal fortolkes. For at kunne svare på de to ovennævnte dele af problemformuleringen foretages indledningsvist en beskrivelse af arbejdsudlejeskats placering indenfor den danske skatteret generelt. Denne gennemgang har til formål at give en forståelse og overblik over arbejdsudlejeskats sammenhæng og forhold til den øvrige skatteret. Herudover afgrænser gennemgangen arbejdsudleje fra fuld og begrænset skattepligt i henhold til andre bestemmelser, som medfører, at beskatning sker ud fra andre regler og ikke ud fra arbejdsudleje.

Med afsæt i beskrivelsen af arbejdsudlejes placering indenfor skatteretten beskrives herefter den retshistoriske udvikling indenfor regulering og praksis for arbejdsudleje. Gennemgangen i afsnittet centrerer om en redegørelse for den historiske og nugældende regulering ved love, bekendtgørelser, forarbejder og administrative forskrifter samt en kort introduktion til praksis i form af domme og afgørelser indenfor arbejdsudleje. I afsnittet initieres med en beskrivelse af arbejdsudleje fra implementeringen i 1982, og afsnittet bevæger sig herefter kronologisk frem i tid. Både reguleringen for fysiske og juridiske personer beskrives, da disse begge er omfattet af reguleringen om arbejdsudleje. Gennemgangen fokuserer på de lovændringer, som ændrer på bestemmelsernes ordlyd. Der er en del omrokeringer af bestemmelserne i KSL og SEL, som ikke nødvendigvis ændrer på bestemmelsens ordlyd. I bilag 2 gives en mere fuldstændig oversigt over ændringerne i bestemmelserne om arbejdsudleje for henholdsvis fysiske og juridiske personer.

Analysen tager udgangspunkt i beskrivelsen, som anvendes til ved hjælp af retsdogmatisk fortolkning at besvare problemformuleringen. Den juridiske analyse opdeles i to dele på tilsvarende vis som problemformuleringen.

Den første del udgør en juridisk analyse af det gældende arbejdsudlejebegreb. Denne analyse deles op i en række afsnit. Beskrivelsen af retskilderne tilkendegiver en række elementer, som efter lovændringen skal fortolkes nærmere for at komme frem til, om der foreligger arbejdsudleje i en given situation. Indledningsvist skitseres anvendelsesområdet for arbejdsudleje og arbejdsudlejesituationen helt overordnet for at sætte scenen for den efterfølgende analyse. I afsnittet fastlægges de tilfælde, hvor en given situation falder udenfor anvendelsesområdet af KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010). Hvis en given situation

befinder sig helt udenfor anvendelsesområdet af arbejdsudleje er det således ikke nødvendigt at foretage yderligere analyse. En situation vil således kunne bestemmes til ikke at være omfattet af arbejdsudleje, såfremt et af de gennemgåede forhold er gældende. Anvendelsesområdet vil blive afgrænset negativt, hvorved der beskrives situationer, hvor arbejdsudleje ikke finder anvendelse med udgangspunkt i skatteretlige retskilder. Resultatet af denne gennemgang munder ud i en beskrivelse af de grundlæggende forudsætninger, som skal være opfyldt for, at arbejdsudleje overhovedet kommer på tale.

Som tidligere nævnt er der i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010) indsat et nyt krav om, at arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomheden for at være omfattet af arbejdsudleje. Hvis ikke dette kriterium er opfyldt, vil den givne situation ikke være omfattet af arbejdsudleje. Som det også fremgår af problemformuleringen er dette omdrejningspunktet for analysen, hvorfor dette analyseres i et særskilt afsnit. Men udover, at arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomheden, følger det af lovforslaget, at arbejdsudlejesituationen også skal vurderes ud fra en række øvrige kriterier. Arbejdsudleje skal således ifølge lovforslag nr. 195 (2012) afgrænses i forhold til, om den givne opgave er permanent outsourcet fra den danske virksomhed eller udlagt til en selvstændig kontraktproducent, da en sådan udskillelse af en aktivitet medfører, at denne ikke længere er en integreret del af virksomheden og derfor ikke omfattet af arbejdsudleje. Herudover fastlægges også i denne del af analysen i hvilke tilfælde, de otte supplerende vurderingskriterier opstillet i lovforslaget skal anvendes i tilknytning til arbejdsudlejevurderingen.

Analysen af det gældende arbejdsudlejebegreb opsamles i en delkonklusion, hvor de enkelte elementer samles i en analysemodel.

Til fortolkningen af arbejdsudlejebegrebet indført ved L 2012-09-18 nr. 921 (2012) inddrages loven, lovforarbejder og administrative forskrifter herunder styresignalet udstedt af SKAT efter lovændringen. Resultaterne fra denne analyse verificeres ved anvendelse af praksis i form af afgørelser fra SKAT. Som nævnt har de nye arbejdsudlejeregler på dette tidspunkt endnu ikke været prøvet ved domstolene, hvorfor der udelukkende inddrages de frem til 2014-06-30 afgivne bindende svar.

**Figur 1 – Opgavens struktur**

Kilde: Egen tilvirkning

Den anden del bearbejder den retshistoriske del af problemformuleringen. Afsnittet opdeles i en del omhandlende fysiske personer og en del omhandlende juridiske personer. Den retshistoriske analyse af udviklingen i arbejdsudlejebestemmelserne for fysiske personer tager afsæt i en komparativ analyse af arbejdsudlejebegrebet fra 1982 og frem til lovændringen i 2012 og sammenholder dette med det efter lovændringen gældende arbejdsudlejebegreb. Denne del inddeles i afsnit tilsvarende den foregående analyse af det gældende arbejdsudlejebegreb for at facilitere den komparative analyse. De juridiske personer behandles ikke i analysen af det gældende arbejdsudlejebegreb, da arbejdsudleje-definitionen for juridiske personer ikke ændres sammen med lovændringen i 2012 for fysiske personer. Analysen af den retshistoriske udvikling tager tilsvarende analysen for de fysiske personer udgangspunkt i en komparativ analyse af udviklingen i bestemmelserne

om arbejdsudleje. De primære kilder, som inddrages i denne del af analysen, udgøres af den skatteretlige regulering. På baggrund heraf konkluderes, hvorvidt og i hvilket omfang historisk retspraksis finder anvendelse i tilknytning til fortolkning af det gældende arbejdsudlejebegreb.

## **2.4 Kildekritik**

Som nævnt ovenfor anvendes en række forskellige retskilder til besvarelse af problemformuleringen. De primære retskilder, som anvendes i afhandlingen, er som nævnt love og retspraksis. Men herudover anvendes også juridisk litteratur i form af lærebøger og artikler. Ved anvendelse heraf er taget en kritisk stillingtagen til forfatterens eventuelle subjektive holdninger, således at fremstillingen af arbejdsudleje forbliver objektiv. Kilderne er søgt objektiveret ved sammenholdelse med andre skatteretlige kilder.

## **3 ARBEJDSUDLEJES PLACERING I SKATTERETTEN**

Som nævnt i afsnit 2.3 foretages i dette afsnit indledningsvist en beskrivelse af arbejdsudlejeskats placering i dansk skatteret ud fra den gældende lovgivning. Formålet er ikke at give en udtømmende gennemgang af al regulering, men derimod at give overblik og forståelse for placeringen af arbejdsudleje indenfor dansk skatteret. Denne gennemgang skaber grundlaget for den efterfølgende retshistoriske beskrivelse og analyse af arbejdsudlejeskat ved at fremstille en række grundlæggende elementer af dansk skatteret, som gælder generelt for hele fremstillingen.

Helt overordnet bestemmer Grundlovens § 43 (1953), at: *”Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov”*. Heraf følger, at skatteretten er kendetegnet ved et krav om hjemmel, og at denne hjemmel skal komme gennem love, som er vedtaget af Folketinget (Pedersen et al. 2013, s. 107).

For arbejdsudleje er hjemlen til at pålægge skat ved udlejning af arbejdskraft fra udlandet til Danmark i KSL (2010). Skatterettens systematik består overordnet af den materielle og den formelle skatteret. Den materielle skatteret omfatter reglerne om objektiv skattepligt,

dvs. regler om hvilke indtægter og udgifter, som skal beskattes, og subjektiv skattepligt, dvs. regler om hvilke retssubjekter, som skal beskattes. Selve udførelsen af beskatningen henhører under den formelle skatteret (Pedersen et al. 2013, s. 61-62).

Arbejdsudleje kan ud fra problemformuleringens synspunkt henføres til den subjektive skattepligt i henhold til ovennævnte systematik. Dette følger af, at afhandlingen fokuserer på at fastlægge de kriterier, som afgør, hvornår arbejdsudleje foreligger. Hermed bestemmes i sidste ende, hvilke retssubjekter som omfattes af arbejdsudlejeskat.

### **3.1 Subjektiv skattepligt for fysiske personer**

KSL indeholder både bestemmelser om fuld og begrænset skattepligt for fysiske personer. Alle fysiske personer omfattes som hovedregel af bestemmelserne om fuld og begrænset skattepligt, herunder også dødsboer og boer under konkurs og anden universalforfølgning (Pedersen et al. 2013, s. 747-748).

Fuld skattepligt reguleres i KSL § 1 (2010). Fuld skattepligt indtræder ved kvalificeret tilknytning til Danmark og medfører beskatning efter globalindkomstprincippet, hvorefter al indkomst henføres til dansk beskatning (Pedersen et al. 2013, s. 754-755). To kriterier skal være opfyldt for, at fuld skattepligt indtræder efter KSL § 1 stk. 1 (2010):

- Personen skal have taget bopæl her i landet jf. KSL § 1 stk. 1 (2010), og
- Personen skal tage ophold i landet, som ikke er kortvarige jf. KSL § 7 stk. 1 (2010). Et kortvarigt ophold er fastsat til et uafbrudt ophold på under 180 dage indenfor 1 år af Skattedepartementet (Pedersen et al. 2013, s. 758). Denne grænse er indskrevet i Den juridiske vejledning og følges således af den administrative praksis (SKAT 2014c, C.F.1.2.2).

Fuld skattepligt kan også opstå uden, at en person har taget bopæl, men hvor personen i stedet har taget uafbrudt ophold i minimum 6 måneder jf. KSL § 1 stk. 2 (2010).

Begrænset skattepligt reguleres i KSL § 2 (2010). Begrænset skattepligt indtræder, når en given indkomst har en kvalificeret tilknytning til Danmark i tilfælde, hvor personen ikke er fuldt skattepligtig til Danmark (Pedersen et al. 2013, s. 754). Det vil sige, at skattepligten



afgøres ud fra indkomstens tilknytning til Danmark og ikke personens tilknytning som ved fuld skattepligt (Pedersen et al. 2013, s. 791). I KSL § 2 (2010) opregnes de indkomsttyper, som omfattes af begrænset skattepligt, herunder arbejdsudleje jf. KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010). I dette tilfælde gælder territorialindkomstprincippet, hvorved det udelukkende er indkomsten med tilknytning til Danmark, som undergives dansk beskatning (Pedersen et al. 2013, s. 754).

Sammen med ændringen af arbejdsudleje ved Lov 2012-09-18 nr. 921 (2012) er der også blevet indført udvidet beskatning af lønarbejde. KSL § 2 stk. 9 nr. 2 (2010) er således blevet ændret, så denne bestemmelse medfører begrænset skattepligt i henhold til KSL § 2 stk. 1 nr. 1-2, 7 og 10-29 (2010) ved indkomst udbetalt af en fysisk eller juridisk person med hjemting udenfor Danmark, hvis indkomsten optjenes af en person, der opholder sig i Danmark i en eller flere perioder, som overstiger 183 dage indenfor en 12 måneders periode. Ifølge lovforslag nr. 195 (2012) implementerer denne bestemmelse hjemmel til at beskatte personer i henhold til undtagelsen i OECD's modeloverenskomst 2010 artikel 15 punkt 2. Der henvises til beskrivelsen af modeloverenskomsten i afsnit 4.2.2.1 nedenfor.

### **3.2 Subjektiv skattepligt for juridiske personer**

For juridiske personer gælder en tilsvarende sondring mellem fuld og begrænset skattepligt. Men reguleringen heraf er primært placeret i selskabsskatteloven (2012), men visse juridiske personer som fx fonde behandles i fondsbeskatningsloven<sup>4</sup> (2010). Disse love regulerer udtømmende, hvilke juridiske personer som har selvstændig skatteretsevne. (Pedersen et al. 2013, s. 748-749). Den efterfølgende gennemgang af skatteretsevnen for juridiske personer fokuserer udelukkende på behandlingen i SEL (2012). FBL (2010) indeholder ingen bestemmelser om arbejdsudleje, og reglerne gælder derfor ikke for de juridiske personer nævnt i FBL.

De juridiske personer, som er omfattet af fuld skattepligt, oplistes i SEL § 1 stk. 1 (2012). Det afgørende moment for, om juridiske personer er fuldt skattepligtige til Danmark, er ifølge SEL § 1 stk. 6 (2012) registrering hos Erhvervsstyrelsen eller ved ledelsens sæde i Danmark, medmindre de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster

---

<sup>4</sup> Efterfølgende forkortes fondsbeskatningsloven FBL

bestemmer andet. For aktie- og anpartsselskaber, som omfattes af fuld skattepligt jf. SEL § 1 stk. 1 nr. 1 (2012), er det primære vurderingskriterium indregistrering. For øvrige juridiske personer omfattet af SEL § 1 stk. 1 nr. 2-6 (2012) er det primære vurderingskriterium derimod, om ledelsens sæde er i Danmark. Ledelsen udgør typisk direktionen eller bestyrelsen, mens placeringen af ledelsens sæde afgøres ud fra det sted, hvor væsentlige ledelsesmæssige og forretningsmæssige beslutninger som hovedregel træffes. (Pedersen et al. 2013, s. 786-787).

Begrænset skattepligt for juridiske personer behandles i SEL § 2 (2012), som minder om bestemmelsen for fysiske personer i KSL § 2 (2010). Som for fysiske personer gælder territorialindkomstprincippet, hvorved indkomsten skal have en kvalificeret tilknytning til Danmark før, der sker dansk beskatning. Kun indkomst anført i SEL § 2 (2012) omfattes af begrænset skattepligt (Pedersen et al. 2013, s. 791). Dette gælder arbejdsudleje, som nævnes særskilt i SEL § 2 stk. 1 litra e (2012). Denne bestemmelse henviser direkte til KSL § 43 stk. 2 litra h (2010), som regulerer arbejdsudleje for juridiske personer.

### **3.3 Aktualiteten af arbejdsudleje for fysiske og juridiske personer**

Af ovenstående gennemgang kan sammenfattes, at arbejdsudleje for både fysiske og juridiske personer henhører under den subjektive skattepligt, helt præcist den begrænsede skattepligt til Danmark. Nedenfor opsummeres på baggrund af gennemgangen, hvornår arbejdsudlejebestemmelsen kan være aktuel for henholdsvis fysiske og juridiske personer.

For fysiske personer kan arbejdsudleje forekomme for personer, som er fuldt skattepligtige i et andet land end Danmark, når opholdet i Danmark er under 180 dage på et år. Hvis grænsen på de 180 dage ifølge KSL §§ 1 stk. 1 og 7 stk. 1 (2010) eller alternativt 6 måneder, hvis personen ikke har taget bopæl, jf. KSL § 1 stk. 2 (2010) overskrides, så aktualiseres den fulde skattepligt, hvorved arbejde udført i Danmark ikke længere beskattes efter arbejdsudlejebestemmelsen i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010). Derudover indtræder en fysisk person i begrænset skattepligt efter KSL § 2 stk. 1 nr. 1 (2010) jf. KSL § 2 stk. 9 (2010) efter et ophold på over 183 dage indenfor en 12 måneders periode. Dette betyder, at indkomst erhvervet i tjenesteforhold for arbejde udført i Danmark i stedet for at blive omfattet af

arbejdsudlejebestemmelsen kan omfattes af begrænset skattepligt for løn i KSL § 2 stk. 1 nr. 1 (2010), hvis opholdet overstiger 183 dage.

For juridiske personer i form af aktie- og anpartsselskaber jf. SEL § 1 stk. 1 nr. 1 (2012) kan disse blive omfattet af bestemmelsen om arbejdsudleje i SEL § 2 stk. 1 litra e (2012), hvis selskabet ikke er indregistreret i Danmark, og dermed ikke fuldt skattepligtig til Danmark. For øvrige selskabsformer jf. SEL § 1 stk. 1 nr. 2-6 (2012) er det afgørende, at ledelsens sæde ikke er i Danmark for, at beskatning som arbejdsudleje er aktuelt.

## **4 HISTORISK UDVIKLING INDENFOR ARBEJDSUDLEJE**

En generel introduktion til arbejdsudlejeskats placering i dansk skatteret blev fremstillet i ovenstående afsnit 3. Med afsæt i denne indføring til arbejdsudlejeskats tilknytning til den omkringliggende skatteret, vil der i dette afsnit, som beskrevet i afsnit 2.3, blive foretaget en retshistorisk gennemgang af reguleringen af arbejdsudlejeskat. Gennemgangen fokuserer på de bestemmelser, som ændrer på definitionen af, hvornår arbejdsudleje foreligger. Der henvises til bilag 2 for en mere fuldstændig oversigt over udviklingen i de enkelte arbejdsudlejebestemmelser.

### **4.1 Arbejdsudlejeskat 1982 – 2012**

Som nævnt i afsnit 1 blev der første gang indført regler om arbejdsudlejeskat i 1982. Fra indførslen af arbejdsudlejeskat til den tidligere nævnte lovændring ved Lov 2012-09-18 nr. 912 (2012) foretages mindre justeringer til bestemmelserne om arbejdsudlejeskat uden, at dette har medført, at definitionen af arbejdsudleje har ændret sig. Derfor gennemgås denne periode samlet i dette afsnit.

#### **4.1.1 Loven**

Lov 1982-06-09 nr. 244 (1982) indfører arbejdsudleje i dansk ret. Arbejdsudlejeskat har ifølge denne lov ikrafttrædelsesdato den 1. juli 1982 (Lov 1982-06-09 nr. 244 1982, § 8 stk. 3). Ved loven indføres begrænset skattepligt ved arbejdsudleje for både fysiske og juridiske personer. For fysiske personer indføres bestemmelsen i KSL § 2 stk. 1 litra c (1982):

*”§ 2. Pligt til at svare indkomst- og formueskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke omfattes af bestemmelserne i § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, for så vidt de pågældende personer eller dødsboer*

...

*c) oppebærer indkomst hidrørende fra virksomhed udført her i landet, der i medfør af § 43, stk. 2, litra h), skal henregnes til A- indkomst,”*

Med lov 1982-06-09 nr. 244 (1982) følger også bestemmelser vedrørende krav om indeholdelse af skat. I KSL § 2 stk. 2, 2. pkt. (1982) bestemmes, at den begrænsede skattepligt er opfyldt ved indeholdelse af skat jf. KSL § 48B (1982), dvs. en A-skat på 30% af bruttoindtægten.

For juridiske personer blev bestemmelsen placeret i SEL § 2 stk. 1 litra e (1960):

*”§ 2. Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger m.v. som nævnt i § 1, stk. 1 og 2, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de*

...

*e) oppebærer indkomst her fra landet, der i medfør af kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra h), skulle henregnes til A-indkomst, hvis den udbetaltes til en person.”*

For juridiske personer bestemmes, at indeholdelsespligten i SEL § 2 stk. 2, 4. pkt. (1960) efterleves ved indeholdelse af skat jf. KSL § 65B (1982) svarende til en A-skat på 30% af bruttoindtægten.

Både KSL § 2 stk. 1 litra h (1982) for fysiske personer og SEL § 2 stk. 1 litra e (1960) for juridiske personer henviser til KSL § 43 stk. 2 litra h (1982), som definerer indeholdelsespligtens omfang således:

*”Vederlag i penge samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet.”*

I KSL § 46 stk. 1, 2 pkt. (1982) bestemmes, at pligten til at indeholde skat ved arbejdsudleje jf. KSL § 43 stk. 2 litra h (1982) påhviler den, for hvem arbejdet udføres.

### **Arbejdsudlejeskat 2005**

Ved Lov 2005-06-06 nr. 425 (2005) indføres ændringer til bestemmelserne om arbejdsudleje for fysiske personer. Loven ændrer KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2005), som tidligere benævntes KSL § 2 stk. 1 litra c (1982), til:

*”§ 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 her i landet. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i.”*

Af ovenstående bestemmelse fremgår, at den tidligere henvisning til KSL § 43 stk. 2 litra h (2005) udgår. Som en konsekvens af, at KSL § 43 stk. 2 litra h (2005) ikke længere indgår i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2005), ændres KSL § 48B (2005) tilsvarende.

Lov 2007-04-18 nr. 345 (2007) ændrer KSL § 43 stk. 2 litra h (2005), således at indeholdelsespligtens omfang er i overensstemmelse med omfanget af den begrænsede skattepligt i KSL § 2 stk. 1 nr. 3, som ændret ved Lov 2005-06-06 nr. 425 (2005). KSL § 43 stk. 2 litra h (2005) bestemmer således, at A-indkomsten omfatter:

*”Vederlag til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet af en virksomhed, der ikke har hjemting her i landet.”*

#### **4.1.2 Lovforarbejder**

Lovforslag nr. 130B (1982) til lov 1982-06-09 nr. 244 anfører, at indførelsen af bestemmelserne om arbejdsudleje er en følge af den indgåede nordiske aftale om skattetræk, som heri benævnes trækaftalen. De indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster med de nordiske lande fordeler på dette tidspunkt beskatningsretten til bopælsstaten i tilfælde af arbejde udført i en kontraherende stat, såfremt arbejdstagerens ophold i den kontraherende stat er under 183 dage. I trækaftalen indføres arbejdsudleje som en undtagelse til denne regel. I tilfælde af arbejdsudleje beskattes indtægten i arbejdsstaten, selvom opholdets længde er under 183 dage. Ifølge lovforslag nr. 130B (1982) definerer trækaftalen arbejdsudleje på følgende måde: *”En arbejdstager anses for udlejet, når den pågældende af en anden person (udlejeren) stilles til rådighed for at udføre arbejde i en andens virksomhed, og udlejeren ikke er ansvarlig for eller bærer risikoen for arbejdsresultatet.”*

Lovforslaget (Lovforslag nr. 130B 1982) fremfører følgende momenter, der særligt skal inddrages i vurderingen af, om der foreligger arbejdsudleje:

- om den overordnede ledelse af arbejdet påhviler bygherren,
- om arbejdet udføres på en arbejdsplads, som bygherren disponerer over, og for hvilken han bærer ansvaret,
- om vederlaget til udlejer beregnes efter den tid, der er medgået, eller under hensyntagen til anden sammenhæng mellem vederlaget og den løn, arbejdstageren får,
- om hovedparten af arbejdsredskaber og materiel stilles til rådighed af bygherren, og
- udlejer ikke ensidigt fastsætter antallet af arbejdstagere og deres kvalifikationer.

Det anføres herudover, at formålet med indførelsen af bestemmelserne for juridiske personer i SEL § 2 stk. 1 litra e (1960), SEL § 2 stk. 2, 4. pkt. (1960) og KSL § 65B (1982) er at sikre, at der sker beskatning som arbejdsudleje uanset, om en virksomhed drives i personligt regi eller i selskabsform. Formålet er således at sikre ligestilling med hensyn til beskatningen af arbejdsudleje for fysiske og juridiske personer. (Lovforslag nr. 130B 1982)

Betænkningen til lov 1982-06-09 nr. 244 præciserer anvendelsesområdet af arbejdsudleje yderligere ved at anføre, at arbejdsudleje finder anvendelse på entrepriseligende forhold. Samtidig bliver det fremhævet, at arbejdsudleje ikke finder anvendelse for kunstnere, musikere, artister, sportsudøvere og disses medhjælpere. (Betænkning nr. 130A 1982).

Som det fremgår af KSL § 43 stk. 2 litra h (1982) ovenfor, bemyndiges skatteministeren til at fastsætte de nærmere bestemmelser for arbejdsudleje. Skatteministeren udnytter denne bemyndigelse i kildeskattebekendtgørelsen (1983). Kildeskattebekendtgørelsen definerer arbejdsudleje på samme måde som KSL § 43 stk. 2 litra h (1982).

### **Arbejdsudlejerskat 2005**

Ifølge forarbejderne til Lov 2005-06-06 nr. 425 (2005) er formålet med ændringen af ordlyden af KSL § 2 stk. 1 nr. 3 at forenkle reglerne om begrænset skattepligt. Der er således ikke tale om en ændring, som ændrer på definitionen af arbejdsudleje i dansk ret. Herudover udvides beskatningen ved loven til at omfatte alle former for vederlag (Lovforslag nr. 148 2005, Betænkning nr. 148 2005).

Ændringen af KSL § 43 stk. 2 (2005) har ifølge lovforslag nr. 143 (2007) til Lov 2007-04-18 nr. 345 (2007) til formål at konkretisere, at bruttoindkomsten omfatter alt vederlag. Samtidig fremhæves i lovforslaget, at beskatning som arbejdsudleje er aktuelt, når den virksomhed, som udlejer arbejdstagere, har hjemting i udlandet. Konsekvensen af denne formulering er ifølge lovforslaget, at der skal ske beskatning som arbejdsudleje, selvom formidlingen af arbejdstagere sker gennem en dansk virksomhed.

### **4.1.3 Administrative forskrifter**

Som nævnt i betænkningen til lov 1982-06-09 nr. 244 (Betænkning nr. 130A 1982) udstedes et cirkulære af Skatteministeriet, som uddyber bestemmelserne for blandt andet arbejdsudleje. Cirkulæret gengiver meget af det, som er bestemt i loven og lovforarbejderne, som gennemgået ovenfor. I cirkulæret (Skatteministeriet 1988, pkt. 42) præciseres dog en række forhold, som senere indarbejdes i loven. Af cirkulæret fremgår, at arbejdsudleje kun gælder, når virksomheden, som stiller arbejdskraft til rådighed, ikke har hjemting i Danmark, hvilket også anføres i kildeskattebekendtgørelsen (1988, § 18 nr. 21). Dette indføres direkte i ordlyden af KSL § 43 stk. 2 (2005) ved Lov 2007-04-18 nr. 345 (2007), som nævnt ovenfor i afsnit 4.1.2. Herudover bestemmes, at arbejdstageren skal stilles til rådighed for at udføre arbejde i en virksomhed med hjemting i Danmark.

I en SKAT-meddelelse (SKAT 2007) fra 2007 gives vejledning om, hvornår der efter dansk skatteret er tale om en entrepriseaftale, og dermed hvornår arbejdsudleje ikke finder anvendelse. Heraf fremgår, at bevisbyrden for, at der foreligger entreprise, ligger hos lejereren af arbejdskraft, og såfremt lejereren ikke løfter denne bevisbyrde, så omfattes forholdet af arbejdsudlejeskat. For at en aftale om leje af arbejdskraft bliver omfattet af entreprise, skal de i afsnit 4.1.2 beskrevne forhold opfyldes både i kontrakten og efterleves ved arbejdets udførelse.

Den juridiske vejledning version 2014-1 (SKAT 2014c, C.F.3.1.4.2) giver udover retningslinjer for fortolkning af arbejdsudleje efter ikrafttræden af Lov 2012-09-18 nr. 921 også vejledning i forhold til fortolkningen af arbejdsudleje efter de tidligere gældende bestemmelser.

#### 4.1.4 Praksis

Som nævnt i afsnit 1, er der før ikrafttrædelsen af lov 2012-09-18 nr. 921 (2012) en rig skatteretlig praksis indenfor arbejdsudleje. Af disse domme og afgørelser er det centrale at uddrage herfra, at arbejdsudlejevurderingen i perioden fra 1982 til lovændringen i 2012 foretages som en samlet vurdering af de fem oplistede kriterier gengivet i afsnit 4.1.2, hvor kriteriet om, hvem der er ansvarlig for eller bærer risikoen for arbejdsresultatet, dog tillægges størst vægt (SKAT 2007).

## 4.2 Arbejdsudlejeskat 2012 – Lov 2012-09-18 nr. 921

Ved Lov 2012-09-18 nr. 921 (2012) ændres definitionen af, hvornår der foreligger arbejdsudleje. Disse ændringer beskrives i dette afsnit.

### 4.2.1 Loven

Som tidligere omtalt implementeres der ved Lov 2012-09-18 nr. 921 (2012) en ændring til definitionen af arbejdsudlejeskat for fysiske personer i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010). Loven træder i kraft fra 18. september 2012, dog fra 1. oktober 2013 for aftaler indgået inden lovens ikrafttræden (Kildeskatteloven 2010, note nr. 20). Herfra gælder følgende definition af arbejdsudlejeskat ifølge KSL § 2 stk. 1 (2010):

*”Stk. 1. 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.” (min understregning)*

Lov 2012-09-18 nr. 921 (2012) medfører ingen ændringer til bestemmelserne om arbejdsudleje for juridiske personer.

### 4.2.2 Lovforarbejder

Lov 2012-09-18 nr. 921 (2012) er ifølge lovforslag nr. 195 (2012) en del af implementeringen af en indgået skattereform. Ændringen af arbejdsudleje iværksætter reformens fokus på at skabe fair konkurrencevilkår mellem danske og udenlandske virksomheder og at begrænse social dumping. Lovforslaget ønsker i dette perspektiv at stramme bestemmel-



serne om arbejdsudlejeskat således, at udenlandsk arbejdskraft i større omfang end hidtil beskattes i Danmark. Dette opfyldes ved, at definitionen af arbejdsudleje fremadrettet ændres, så arbejdsudleje foreligger, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. Dette princip stammer fra kommentarerne til OECD's modeloverenskomst 2010. Ifølge lovforslaget (Lovforslag nr. 195 2012) er dette internationalt set det centrale kriterium i forhold til afgrænsningen af arbejdsudleje.

Lovforslag nr. 195 (2012) beskriver, at arbejdsudleje foreligger, når udenlandsk arbejdskraft med udenlandsk arbejdsgiver modtager vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde i Danmark, når arbejdet udgør en integreret del af den danske virksomhed. Lovforslaget uddyber ligeledes, at arbejde, der udgør en integreret del af virksomheden, 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."*

Permanent outsourcing af arbejdsopgaver til selvstændige virksomheder, således at ydelsen ikke længere udgør en integreret del af den danske virksomhed, samt ydelser leveret fra selvstændige kontraktproducenter er ikke omfattet af arbejdsudleje. Det kræver dog, at ydelserne er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed. (Lovforslag nr. 195 2012).

I det tilfælde, hvor der er tvivl om, hvorvidt ydelserne er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomheds forretningsområde, kan andre faktorer inddrages i bedømmelsen. Det fremhæves dog, at det udelukkende er i tvivlstilfælde, at disse faktorer inddrages og navnlig, når kontrakten er indgået mellem en udenlandsk og en dansk virksomhed, som leverer ydelser indenfor samme område. Følgende nævnes som faktorer, der kan indgå i vurderingen (Lovforslag nr. 195 2012):

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. Om den formelle arbejdsgiver direkte har afkrævet den virksomhed, 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 relateret til arbejdet?
8. Hvem bestemmer personens arbejdstider og ferier?

Om det tredje kriterium oplyst ovenfor anfører lovforslaget, at det i tvivlstilfælde kan være relevant at inddrage, hvordan der afregnes mellem den danske og udenlandske virksomhed, selvom dette ikke behøver at være afgørende. Det kan tale for, at der foreligger arbejdsudleje, hvis den udenlandske virksomhed udelukkende opkræver et vederlag fra den danske virksomhed bestående af løn og øvrige personaleomkostninger uden avancetillæg eller med avancetillæg opgjort som en procentsats af løn og personaleomkostninger. Modsat taler det imod arbejdsudleje, hvis vederlaget ikke har nogen sammenhæng med arbejdstagernes løn.

Det fremhæves samtidig, at arbejdsudlejevurderingen ikke afhænger af, hvad der er bestemt i aftalen mellem parterne. Efter lovændringen er det således ikke muligt at udforme en kontrakt som entrepris og undgå beskatning som arbejdsudleje, når arbejdet udgør en integreret del af den danske virksomhed. Dette betyder samtidig, at de kriterier, som tidligere anvendtes i vurderingen af, om der forelå arbejdsudleje eller entrepris, ikke længere finder anvendelse.

Som tidligere anføres det specifikt i lovforslaget, at udøvende kunstnere, musikere, artister og sportsudøvere fortsat ikke er omfattet af bestemmelserne om arbejdsudlejebeskatning.

Udover de i lovforslag nr. 195 (2012) angivne retningslinjer til fortolkning af arbejdsudleje, findes yderligere vejledning i skatteministerens svar på henvendelser fra Danske Maritime i tilknytning til høringen af loven. Skatteministerens svar på disse spørgsmål fremgår i henholdsvis bilag 16 og bilag 69 samt svar nr. 28 og 29 til behandlingen af lovforslag 195. For sondringen mellem arbejdsudleje og permanent outsourcing svarer skatteministeren i svar nr. 28 (Skatteministeriet 2012c) og i bilag 16 (Skatteministeriet 2012a), at skibsbygningsarbejde udført på et dansk skibsværft af udenlandske arbejdstagere som udgangs-

punkt vil være omfattet af arbejdsudleje. Dette arbejde vil udgøre en integreret del af skibsværftets virksomhed og vil ikke anses for at være permanent outsourcet. Af bilag 16 (Skatteministeriet 2012a) fremhæver skatteministeren dog, at selvstændige leverandørers ydelser ikke vil være en integreret del af virksomheden, eksempelvis hvis en udenlandsk leverandør leverer en skibsmotor og monterer denne.

Svar nr. 29 (Skatteministeriet 2012d) og bilag 69 (Skatteministeriet 2012b) uddyber herudover, hvornår der foreligger arbejdsudleje ved sammensatte leverancer. Bilag 69 (Skatteministeriet 2012b) forklarer med udgangspunkt i eksemplet med skibsmotoren i bilag 16, at det vil kræve, at monteringsarbejde udgør en ubetydelig del af den samlede leverance for, at vederlaget til den udenlandske arbejdskraft ikke omfattes af arbejdsudlejeskat.

I bilag 69 (Skatteministeriet 2012b) bemærkes herudover med hensyn til de supplerende kriterier, som anvendes i tvivlstilfælde, at disse ikke er nødvendige til at afklare, om der er tale om arbejdsudleje, såfremt arbejdet udgør en integreret del af virksomheden.

#### **4.2.2.1 OECD's modeloverenskomst 2010**

Som anført ovenfor bygger lovændringen af arbejdsudleje i dansk ret på de principper opstillet i OECD's modeloverenskomst 2010, og Danmark søger således at tilnærme sig de internationale standarder for arbejdsudleje (Lovforslag nr. 195 2012). Nedenfor gennemgås principperne for arbejdsudleje anført i modeloverenskomsten.

Artikel 15 (OECD 2010) udgør modeloverenskomstens generelle bestemmelse om beskatning af indkomst fra ansættelsesforhold. Hovedreglen i artikel 15 punkt 1 er, at bopælsstaten har beskatningsretten. I de tilfælde, hvor indkomst er erhvervet i en anden stat, har kildestaten dog beskatningsretten. I artikel 15 punkt 2 (OECD 2010) anføres imidlertid en undtagelse til kildelandets beskatningsret. Således bibeholder bopælsstaten beskatningsretten, når følgende tre betingelser er opfyldt:

- personen opholder sig i kildestaten i en periode på ikke mere end 183 dage indenfor en 12 måneders periode
- vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, som ikke er hjemhørende i kildestaten
- vederlaget betales ikke af et fast driftssted, som arbejdsgiveren har i kildestaten

En bestemmelse om arbejdsudleje kan ifølge kommentar 8.3 til artikel 15 (OECD 2010) indføres i dobbeltbeskatningsoverenskomsten som et middel mod at undgå utilsigtede aftalefordele af undtagelsen for kildestatsbeskatning i artikel 15 punkt 2. En sådan fordel kan opstå i situationer, hvor den pågældende stat skatteretligt ikke stiller spørgsmålstegn ved formelle kontraktforhold medmindre, der foreligger tegn på manipulation. Dette betyder, at beskatning i kildestaten kan omgås ved, at en person indgår en formel ansættelseskontrakt med en mellemmand i bopælsstaten. I dobbeltbeskatningsoverenskomsten kan der således indsættes en bestemmelse om, at artikel 15 punkt 2 ikke skal finde anvendelse på vederlag, der erhverves af en person hjemmehørende i bopælsstaten for arbejde udført i kildestaten, og som betales af eller for en arbejdsgiver i bopælsstaten, hvis:

- modtageren leverer ydelser til en anden person end arbejdsgiveren, og denne person direkte eller indirekte fører tilsyn med, leder eller kontrollerer den måde, hvorpå ydelserne udføres, og
- tjenesteydelserne udgør en integrerende del af denne forretningsvirksomhed, som udøves af denne person.

Ifølge kommentar 8.4 (OECD 2010) skal vurderingen generelt foretages ud fra de nationale kriterier i kildestaten for sondringen mellem hvornår ydelser, som leveres af en fysisk person til en virksomhed, skal anses for at være leveret i ansættelsesforhold eller for at være leveret i henhold til en kontrakt mellem to virksomheder. Vurderingen skal dog udføres under begrænsningerne nævnt i overenskomstens kommentar 8.11 (OECD 2010), det vil sige, at vurderingen af, hvem der anses for at være den reelle arbejdsgiver, skal foretages på baggrund af objektive kriterier.

I de tilfælde, hvor det ikke er klart, om der er tale om et ansættelsesforhold eller en kontrakt mellem to virksomheder, kan principperne i kommentar 8.13 og 8.14 anvendes.

Kommentar 8.13 (OECD 2010) bestemmer i denne sammenhæng, at arten af de udførte ydelser udgør en central parameter, da det er nærliggende at antage, at en ansat udfører ydelser, som er integreret i den virksomhed, som arbejdsgiveren udøver. I vurderingen bør inddrages, hvem der bærer ansvaret eller risikoen for arbejdsresultatet. I kommentaren anføres herudover, at denne vurdering kun er relevant, når ydelsen leveres direkte til

virksomheden. Hvor ydelsen leveres gennem en kontraktproducent eller er outsourcet til en virksomhed er vurderingen ikke relevant.

Kommentar 8.14 (OECD 2010) opstiller otte yderligere faktorer, som kan være relevante at inddrage, når vurderingen efter kommentar 8.13 peger i retning af et ansættelsesforhold, som afviger fra det formelle kontraktforhold. Kriterierne er sammenfaldende med de faktorer, som er anført i lovforslag nr. 195 (2012), som er gengivet ovenfor.

I kommentarerne til OECD's modeloverenskomst 2010 artikel 15 kommentar 8.16-8.27 (OECD 2010) anføres seks eksempler på vurderingen af, om der foreligger arbejdsudleje. Disse eksempler er også fremstillet i lovforslag nr. 195 (2012), dog i en forkortet form. Eksemplerne er gengivet i bilag 3.

#### **4.2.3 Administrative forskrifter**

SKAT har efter lovens vedtagelse udstedt et styresignal for transporterhvervet (SKAT 2013), som afklarer, hvornår arbejdsudleje foreligger i denne branche. For transportopgaver præciseres arbejdsudlejereglerne således, at køb og salg af transportydelser som udgangspunkt ikke er omfattet, da transportydelsen anses for at overgå fra en selvstændig virksomhed til en anden selvstændig virksomhed. Styresignalet præciserer dog samtidig, at arbejdsudleje konkret kan forekomme i de tilfælde, hvor den danske virksomhed har en arbejdsgiverrolle. I disse tilfælde skal de otte faktorer gengivet i afsnit 4.2.2 inddrages i vurderingen. Som eksempel nævnes et tilfælde hvor en udenlandsk chauffør hyres til at køre den danske virksomheds lastbil. Dette arbejde vil anses for at være integreret i den danske virksomhed, og derfor være omfattet af arbejdsudleje. Styresignalet har samme ikrafttrædelse som Lov 2012-09-18 nr. 921 (2012).

Dette styresignal er indarbejdet i Den juridiske vejledning afsnit C.F.3.1.4.1 om arbejdsudleje (SKAT 2014c), som omhandler de gældende regler for arbejdsudlejeskat. Vejledningen referer mange af retningslinjerne og eksemplerne vedrørende arbejdsudleje angivet i lovforslag nr. 195 (2012), som beskrevet ovenfor. I den juridiske vejledning uddybes retningslinjerne dog på en række områder, som gennemgås kortfattet.

Om hvornår arbejdet udgør en integreret del af virksomheden præciserer Den juridiske vejledning (SKAT 2014c, C.F.3.1.4.1), at det er arbejdets reelle indhold og karakter, som er bestemmende for, om der foreligger arbejdsudleje. Der er generelt en formodning for, at der foreligger arbejdsudleje, hvis arbejdet udført af udenlandske arbejdstagere sædvanligvis ligger indenfor den branche, den danske virksomhed agerer i. Der er også en formodning for, at aktiviteten er en integreret del i virksomheden, når en opgave er ofte tilbagevendende. Men det er ikke et krav, at den danske virksomhed vedvarende løser en given opgavetype. I begge tilfælde er det afgørende kriterium, om aktiviteten er indenfor virksomhedens forretningsområde og forekommer naturligt i tilknytning hertil.

Den juridiske vejledning præciserer også, at arbejdsudleje finder anvendelse i koncerner. Vurderingen af om arbejdet udgør en integreret del af virksomheden går i disse situationer ud på, om det pågældende arbejde knytter sig til en funktion i det danske eller udenlandske selskab.

I gennemgangen af lovforslaget ovenfor blev det beskrevet, at ydelser leveret fra selvstændige kontraktproducenter ikke er omfattet af arbejdsudleje. Den juridiske vejledning (SKAT 2014c, C.F.3.1.4.1) præciserer dette som de tilfælde, hvor den danske virksomhed får en anden selvstændig virksomhed til at producere komponenter, som skal indgå i virksomhedens produkter.

#### **4.2.4 Praksis**

Siden lovændringen er der afgjort 51 bindende svar fra SKAT, hvori der er indeholdt spørgsmål om arbejdsudleje. Ved gennemgangen af afgørelserne spores en ændring over tid i den af SKAT anvendte praksis efter ændringen af arbejdsudlejedefinitionen ved lov 2012-09-18 nr. 921 (2012). Ændringen forekommer omkring det tidspunkt, hvor det nye styresignal fra SKAT jf. afsnit 4.3 nedenfor kommer i høring (Deloitte 2014). De bindende svar før høringen af styresignalet tilkendegiver en konsistent skatteretlig praksis. Det er vanskeligt at undgå beskatning som arbejdsudleje, hvis arbejdet udført af den udenlandske underleverandørs arbejdstagere udgør en integreret del af den danske virksomhed, og den danske virksomhed anvender mere end én leverandør til at udføre en given type arbejdsydelse. Denne praksis er gældende fra første bindende svar SKM2013.32.SR (2013) afgivet den 18. december 2012 til og med SKM2014.135.SR (2014) afgivet den 28. januar 2014. I

denne periode har SKAT afgivet 33 bindende svar. Visse udvalgte afgørelser beskrives løbende undervejs i analysen, men gennemgås ikke yderligere her. I tabel 1 er afgørelserne dog opsummeret ud fra den virksomheds forretningsområde, som har forespurgt et bindende svar, og hvordan resultatet af SKATs afgørelser har været i de enkelte sager.

**Tabel 1 - Oversigt over afgørelser fra SKAT (før Styresignal)**

Den danske virksomheds branche	Antal afgørelser	Arbejdsudleje	Ikke arbejdsudleje <sup>5</sup>
Byggeri og anlæg <sup>6</sup>	15	8	7
Minkfarm	1	1	-
Rederivirksomhed	2	-	2
Forlystelsesvirksomhed	1	-	1
Ejendomsudlejning	2	0,5	1,5
Konsulentydelse	5	3	2
Skov, plantage, juletræer, pyntegrønt	3	1	2
Gartneri	1	-	1
Tandlægevirksomhed	1	1	-
Distributionsvirksomhed	1	0,5	0,5
Produktionsvirksomhed	1	-	1
<b>Sum</b>	<b>33</b>	<b>15</b>	<b>18</b>

Kilde: Samtlige afgørelser om arbejdsudleje efter implementeringen af Lov 2012-09-18 nr. 921, dog afgrænset til og med SKM2014.135.SR afgjort den 18. januar 2013<sup>7</sup>. Fordelingen

<sup>5</sup> "Ikke arbejdsudleje" omfatter både de afgørelser, som fastslår, at situationen er kendetegnet ved en entreprise såvel som de situationer, som falder helt udenfor anvendelsesområdet af arbejdsudleje, jf. også afsnit 5.1 senere. I tabellen ovenfor indgår 2 afgørelser, som falder udenfor anvendelsesområdet for arbejdsudleje: SKM2013.371.SR (2013) og SKM2013.451.SR (2013).

<sup>6</sup> Kategorien "byggeri og anlæg" bruges som samlet begreb for en række virksomheder, hvori SKAT har afgivet bindende svar. Kategorien omfatter følgende forretningsområder: totalentrepriser, tømrervirksomhed, facadearbejde, elinstallationer, gulvbelægning, cementslidning, rørføring, støbningsydelser.

<sup>7</sup> Byggeri og anlæg (SKM2013.158.SR, SKM2013.206.SR, SKM2013.373.SR, SKM2013.399.SR, SKM2013.514.SR, SKM2013.678.SR, SKM2013.702.SR, SKM2013.721.SR, SKM2013.722.SR, SKM2013.742.SR, SKM2013.743.SR, SKM2013.784.SR, SKM2013.914.SR, SKM2014.42.SR, SKM2013.451.SR 2013) – Minkfarm (SKM2013.86.SR) – Rederivirksomhed (SKM2013.32.SR, SKM2013.478.SR) – Forlystelsesvirksomhed (SKM2013.251.SR) – Ejendomsudlejning (SKM2013.450.SR, SKM2013.479.SR) - Konsulentydelse (SKM2013.381.SR, SKM2013.395.SR, SKM2013.432.SR, SKM2013.433.SR, SKM2014.135.SR) – Skov, plantage, juletræer, pyntegrønt (SKM2013.600.SR, SKM2013.611.SR, SKM2013.783.SR) – Gartneri (SKM2013.371.SR) – Tandlægevirksomhed (SKM2014.40.SR) - Distributionsvirksomhed (SKM2013.402.SR) – Produktionsvirksomhed (SKM2013.718.SR)

mellem "arbejdsudleje" og "ikke arbejdsudleje" er foretaget på følgende måde: hvis afgørelsen ved et eller flere spørgsmål fastslår arbejdsudleje gives 1 til denne kategori, hvis det bindende svar ved besvarelsen på flere spørgsmål både fastslår arbejdsudleje og ikke arbejdsudleje gives 0,5 til hver kategori, og hvis afgørelsen ved et eller flere spørgsmål fastslår ikke arbejdsudleje gives 1 til denne kategori.

Fra afgørelsen SKM2014.161.SR (2014) afgivet den 25. februar 2014 ændres SKATs praksis i overensstemmelse med den i styresignalet beskrevne fremgangsmåde, selvom styresignalet først træder i kraft i juni. Disse afgørelser opsummeres nærmere nedenfor i afsnit 4.3.1.

### **4.3 Arbejdsudlejenskat 2014 - Styresignal**

Den 20. juni 2014 udsteder SKAT (2014a) styresignalet SKM2014.446.SKAT<sup>8</sup>, som præciserer reglerne om arbejdsudleje og ændrer på den af retspraksis valgte fortolkning af de nye regler. Baggrunden for at udstede styresignalet er, at mange virksomheder har haft spørgsmål til reglerne, og at rækkevidden af arbejdsudlejereglerne fortsat findes uklar. Derudover har mange påpeget, at reglerne findes mere restriktivt administreret end loven og lovforarbejderne tilkendegiver (SKAT 2014a, pkt. 2). Styresignalet har samme ikrafttrædelsesbestemmelser som Lov 2012-09-18 nr. 921 og muliggør, at tidligere afgjorte sager kan omgøres (SKAT 2014a, pkt. 5).

Styresignalet præciserer, at vurderingen af, om der foreligger arbejdsudleje, følger kommentarerne til OECD's modeloverenskomst 2010. Beskatning som arbejdsudleje forudsætter derfor, at den danske virksomhed kan anses som den reelle arbejdsgiver. Arbejdsudleje foreligger ikke udelukkende på det grundlag, at arbejdstagere fra en udenlandsk virksomhed udfører arbejde indenfor en dansk virksomheds forretningsområde. Arbejdet skal være integreret i den danske virksomhed, så det reelt er den danske virksomhed, som kan anses for at være arbejdsgiveren. Dette betyder, at SKAT fremadrettet vil anerkende, at virksomhederne an på de faktiske omstændigheder kan bruge underleverandører også indenfor samme branche uden, at arbejdet omfattes af reglerne om arbejdsudleje. Ved fastlæggelse af, om der er tale om arbejdsudleje eller selvstændig

---

<sup>8</sup> Styresignalet (SKAT 2014a) SKM2014.446.SKAT er efterfølgende ophævet og erstattet af et nyt styresignal (SKAT 2014b) SKM2014.478.SKAT udstedt den 26. juni 2014. Eneste forskel på de to udgaver af styresignalet er, at der i SKM2014.478.SKAT er taget et eksempel ud vedrørende vikarbureauer.



udenlandsk erhvervsvirksomhed, skal der foretages en konkret vurdering. Vurderingen skal foretages som en ”substance over form-vurdering”, hvor det er de faktiske omstændigheder, som tillægges betydning. (SKAT 2014a, pkt. 3).

Arbejdsudlejereglerne finder ikke anvendelse, når arbejdet (SKAT 2014a, pkt. 3)

1. ikke er integreret i den danske virksomheds forretningsområde, eller
2. er tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig erhvervsvirksomhed

Det er derfor fortsat afgørende at fastslå, om arbejdet udgør en integreret del af virksomheden jf. punkt 1 ovenfor. Styresignalet fremhæver, at det i tilknytning til denne vurdering er centralt at fastlægge, hvem der bærer ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdet. (SKAT 2014a, pkt. 3).

Om ydelserne er tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig erhvervsvirksomhed jf. punkt 2, præciserer styresignalet, at den konkrete arbejdsopgave udført af den udenlandske virksomhed skal være klart udskilt og afgrænset. Ved denne vurdering er det også essentielt at fastlægge, hvem der bærer den største del af ansvaret og den økonomiske risiko. Hvis karakteren af ydelsen samt fordelingen af ansvar og økonomisk risiko hælder mod, at det er den danske virksomhed, som skal anses som den faktiske arbejdsgiver, kan de supplerende kriterier inddrages i vurderingen. De supplerende kriterier er tilsvarende de i lovforslaget fastsatte kriterier jf. afsnit 4.2.2. Styresignalet fremhæver, at et kriterium i sig selv ikke er afgørende, og at de enkelte kriterier kan have forskellig vægt i forskellige situationer. At den danske virksomhed direkte eller indirekte fører tilsyn, leder eller kontrollerer arbejdets udførelse bør dog generelt tillægges stor vægt. (SKAT 2014a, pkt. 3)

Af styresignalet præciseres også, at arbejdsudleje fortsat gælder for alle brancher og for virksomheder i koncernforhold (SKAT 2014a, pkt. 2).

### 4.3.1 Praksis

Som nævnt ovenfor i afsnit 4.2.4 ses en ændring i den af SKAT anvendte praksis i forbindelse med afgivelse af bindende svar. Denne praksisændring anses for at være foranlediget af, at det ovenfor beskrevne styresignal kom i høring. Som anført ses dette første gang ved afgørelsen SKM2014.161.SR (2014). Fra denne afgørelse ligges for første gang vægt på en række af de supplerende kriterier, som gengivet ovenfor i afsnit 4.2.2, ved vurderingen af, hvorvidt der foreligger arbejdsudleje. Fra denne afgørelse og frem til 2014-06-30 afgives 18 bindende svar, som er opsummeret i tabel 2 nedenfor:

**Tabel 2 - Oversigt over afgørelser fra SKAT (efter Styresignal)**

Den danske virksomheds branche	Antal afgørelser	Arbejdsudleje	Ikke arbejdsudleje <sup>9</sup>
Byggeri og anlæg <sup>10</sup>	14	-	14
Konsulentydelse	4	0,5	3,5
<b>Sum</b>	<b>18</b>	<b>0,5</b>	<b>17,5</b>

Kilde: Samtlige afgørelser om arbejdsudleje efter SKM2014.135.SR afgjort den 18. januar 2013<sup>11</sup>. Fordelingen mellem "arbejdsudleje" og "ikke arbejdsudleje" er foretaget på følgende måde: hvis afgørelsen ved et eller flere spørgsmål fastslår arbejdsudleje gives 1 til denne kategori, hvis det bindende svar ved besvarelsen på flere spørgsmål både fastslår arbejdsudleje og ikke arbejdsudleje gives 0,5 til hver kategori, og hvis afgørelsen ved et eller flere spørgsmål fastslår ikke arbejdsudleje gives 1 til denne kategori.

De ovenfor nævnte domme gennemgås ikke mere her, men enkelte vil blive yderligere beskrevet og inddraget i den efterfølgende analyse.

<sup>9</sup> "Ikke arbejdsudleje" omfatter både de afgørelser, som fastslår, at situationen er kendetegnet ved en entreprise såvel som de situationer, som falder helt udenfor anvendelsesområdet af arbejdsudleje, jf. også afsnit 5.1 senere. I tabellen ovenfor indgår 4 afgørelser, som falder udenfor anvendelsesområdet af arbejdsudleje: SKM2014.171.SR (2014), SKM2014.320.SR (2014), SKM2014.342.SR (2014) og SKM2014.407.SR (2014)

<sup>10</sup> Kategorien "byggeri og anlæg" bruges som samlet begreb for en række virksomheder, hvori SKAT har afgivet bindende svar. Kategorien omfatter følgende forretningsområder: totalentrepriser, tømrervirksomhed, facadearbejde, elinstallationer, gulvbelægning, cementslidning, rørføring, støbningsydelser.

<sup>11</sup> Byggeri og anlæg (SKM2014.161.SR, SKM2014.169.SR, SKM2014.172.SR, SKM2014.225.SR, SKM2014.240.SR, SKM2014.320.SR, SKM2014.341.SR, SKM2014.348.SR, SKM2014.351.SR, SKM2014.352.SR, SKM2014.401.SR, SKM2014.407.SR, SKM2014.421.SR, SKM2014.492.SR) – konsulentydelse (SKM2014.171.SR, SKM2014.195.SR, SKM2014.342.SR, SKM2014.343.SR)

## **5 JURIDISK ANALYSE - DET GÆLDENDE ARBEJDSUDLEJEBEGREB**

I dette afsnit analyseres det gældende arbejdsudlejebegreb i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010), som blev ændret ved Lov 2012-09-18 nr. 921 (2012). Som det fremgår af gennemgangen ovenfor i afsnit 4.2 og 4.3, er der en række elementer, som kræver nærmere analyse for at fastslå, hvornår der foreligger arbejdsudleje efter lovændringen. Som nævnt i afsnit 2.3 ovenfor drejer det sig om en nærmere fastlæggelse af, hvornår arbejdet udgør en integreret del af virksomheden, hvornår en aktivitet er permanent outsourcet eller udlagt til en selvstændig kontraktproducent, samt hvornår de otte supplerende vurderingskriterier skal anvendes i tilknytning til arbejdsudlejevurderingen. Herudover er det væsentligt at få fastlagt, i hvilke situationer arbejdsudleje kan og ikke kan finde sted i henhold til KSL § 2 stk. 1 nr. 3. Dette er omdrejningspunktet for første del af analysen.

### **5.1 Anvendelsesområdet for arbejdsudleje**

Som nævnt i afsnit 3 opstiller grundloven et hjemmelskrav for, at en given indkomst kan være genstand for beskatning i Danmark. Hjemlen til at beskatte indkomst erhvervet af fysiske personer med hjemsted i udlandet ved arbejdsudleje er placeret i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010).

Udover hjemmelskravet fremførte afsnit 3 også, at arbejdsudleje kun gælder for fysiske personer, som ikke er fuldt skattepligtige til Danmark jf. KSL § 1 (2010). Det vil sige, at en person ikke har taget bopæl og ophold i Danmark. Heraf følger modsætningsvist, at det er udenlandske fysiske personer, som kan omfattes af arbejdsudleje i henhold til KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010).

Hjemlen til at beskatte arbejdsudleje placeret i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010) indeholder en række delelementer, som skal være opfyldt for, at arbejdsudlejeskat er aktuelt. I afsnit 4.2.1 blev bestemmelsens ordlyd gengivet. På baggrund heraf kan følgende krav opstilles:

- Der skal erhverves en indkomst i form af et vederlag
- Arbejdet skal være udført for en virksomhed her i landet
- Der skal være tale om personligt arbejde

- Arbejdstageren skal være stillet til rådighed for at udføre arbejde
- Arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomheden

Det er kriteriet om, at arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomheden, der er det nye krav, som skal være opfyldt. Dette krav analyseres nærmere i det efterfølgende afsnit 5.2. De øvrige elementer af KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010) er stort set uændrede i forhold til bestemmelsens ordlyd før lovændringen i 2012. Af bestemmelsens ordlyd kan udledes en række situationer, hvor arbejdsudleje ikke finder anvendelse.

At der skal erhverves et vederlag for det udførte arbejde medfører, at der ikke vil være tale om arbejdsudleje i den situation, hvor arbejdskraft stilles til rådighed uden nogen form for vederlag betalt fra lejer til udlejer. Som eksempel fremhæves i styresignalet (SKAT 2014a) en situation, hvor der imellem koncernforbundne virksomheder ikke betales for en given ydelse i henhold til almindelige forretnings- og transfer pricing principper. Da alle former vederlag kan blive underlagt arbejdsudlejeskat, som beskrevet i afsnit 4.1.2, vil det formentlig være få ydelser, som ikke opfylder dette krav.

Af KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010) stilles ydermere den forudsætning, at arbejdet skal være udført i Danmark. Arbejde udført for en dansk virksomhed i udlandet er derfor ikke omfattet af arbejdsudlejeskat. Samme konklusion er SKAT også kommet frem til i en række afgørelser. Eksempelvis i SKM2014.341.SR (2014) hvor en engelsk montagevirksomhed påtænkte at udføre arbejde for en dansk virksomhed i England.

I henhold til KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010) skal arbejdstagerne ”*være stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet*”. Den virksomhed, som lejer arbejdskraften ved arbejdsudleje, skal derfor have hjemsted i Danmark eller fast driftssted i Danmark. Det vil sige, arbejdsudleje mellem to udenlandske virksomheder i sagens natur falder udenfor anvendelsesområdet af arbejdsudleje. Afsnit 3 ovenfor fremfører, hvornår en virksomhed har hjemsted i Danmark. Dette gælder således, når virksomheden er indregistreret i Danmark, eller hvis ledelsens sæde er placeret i Danmark. Hvornår en virksomhed har fast driftssted i Danmark følger af bestemmelserne i henholdsvis KSL § 2 stk. 1 nr. 4 (2010) og SEL § 2 stk. 1 litra a (2012). Ved en udenlandsk virksomheds begrænsede skattepligt som følge af fast driftssted i Danmark omfattes arbejdstageren af den generelle bestemmelse

om begrænset skattepligt for løn i KSL § 2 stk. 1 nr. 1 (2010). Definitionen af fast driftssted bestemmes som hovedregel i overensstemmelse med definitionen heraf i OECD's modeloverenskomst 2010 artikel 7, som følge af fast administrativ praksis. Følgende krav skal således være opfyldt for, at der er tale om et fast driftssted (Pedersen et al. 2013, 798-800):

- der skal være et forretningssted,
- dette forretningssted skal være fast, dvs. der stilles krav om en bestemt geografisk lokation, som skal bibeholdes i et vist tidsrum, og
- virksomheden skal udøves gennem dette forretningssted

Selvom alle ovenstående krav er opfyldt, så er der ikke tale om et fast driftssted, når aktiviteterne har karakter af at være hjælpende eller forberedende. Om aktiviteterne er hjælpende eller forberedende vurderes i denne sammenhæng i forhold til, om driftsstedet i sig selv er en væsentlig og betydningsfuld del af forretningens virksomhed som helhed. (Winther-Sørensen et al. 2013, s. 156-157).

Den del af KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010), som blev gengivet ovenfor, bestemmer imidlertid ikke udelukkende, at der skal være tale om en dansk virksomhed eller en virksomhed med fast driftssted i Danmark. Af ordlyden af bestemmelsen fremgår også, at arbejdet skal være udført for en virksomhed. Arbejdsudleje finder således ikke anvendelse i de tilfælde, hvor arbejdstagere udfører arbejde i Danmark for en privatperson. I SKM2013.371.SR (2013) udførte arbejdstagere fra en Litauisk virksomhed gartneriarbejde, som ikke vedrørte den erhvervsmæssige virksomhed, men i stedet virksomhedsejerens private ejendom. SKAT fastslog på dette grundlag, at situationen ikke var omfattet af arbejdsudleje i overensstemmelse med arbejdsudlejebestemmelsens ordlyd.

Det næste krav ifølge arbejdsudlejebestemmelsen i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010) er, at der skal være tale om "*personligt arbejde*". Dette begreb indgår også i den generelle bestemmelse om begrænset skattepligt af lønindkomst i KSL § 2 stk. 1 nr. 1 (2010), som stiller krav om, at der skal være tale om "*personligt arbejde i tjenesteforhold*". Dette tolkes ifølge Pedersen et. al. (2013, s. 792) i overensstemmelse med den almindelige skatteretlige afgrænsning af lønindkomst. Begrebet "*personligt arbejde i tjenesteforhold*" indgik tilsvarende i overskriften for OECD's modeloverenskomst artikel 15 før år 2000. I dag benævnes artikel 15 "*Beskatning af indkomst erhvervet i ansættelsesforhold*" uden, at

dette har ændret omfanget af bestemmelsen (OECD 2010). Både bestemmelsen i KSL § 2 stk. 1 nr. 1 (2010) og KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010) tager sit udspring i modeloverenskomstens bestemmelser om løn erhvervet i ansættelsesforhold. Begrebet ”*personligt arbejde*” i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010) vil af denne årsag også skulle afgrænses i forhold til den almindelige skatteretlige afgrænsning af lønindkomst på tilsvarende vis som KSL § 2 stk. 1 nr. 1 (2010). Begrebet ”*personligt arbejde*” må derfor kunne tolkes på den måde, at arbejdsudleje gælder i de tilfælde, hvor der er et arbejdsgiver-arbejdstager forhold. Som det følger af modeloverenskomsten gælder arbejdsudleje i det tilfælde, hvor arbejdsgiver-arbejdstager forholdet afviger fra det formelle kontraktbestemte forhold (OECD 2010, art. 15 kommentar 8.11).

Af ovenstående følger omend indirekte, at der i bestemmelsen stilles et krav om, at arbejdstageren skal være i ansættelsesforhold med en arbejdsgiver for, at der er tale om arbejdsudleje. Denne arbejdsgiver kan dog ikke udgøres af en dansk virksomhed, da den udenlandske arbejdstager i dette tilfælde vil blive omfattet af begrænset skattepligt af lønindkomst via KSL § 2 stk. 1 nr. 1 (2010) i stedet for af arbejdsudleje i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010). Heraf følger således, at udleje af arbejdskraft mellem to danske virksomheder ikke er omfattet af arbejdsudleje. Denne bestemmelse finder som nævnt ovenfor også anvendelse, når den udenlandske virksomhed har fast driftssted i Danmark. Forudsætningerne for at blive begrænset skattepligtig i henhold til KSL § 2 stk. 1 nr. 1 (2010) er følgende (Pedersen et al. 2013, s. 791-792):

- Arbejdet er personligt arbejde i tjenesteforhold jf. KSL § 2 stk. 1 nr. 1 (2010),
- Arbejdet udføres her i Danmark jf. KSL § 2 stk. 1 nr. 1 (2010), og
- Arbejdsgiveren har hjemting eller fast driftssted i Danmark, eller arbejdstageren opholder sig her i landet i mere end 183 dage over en 12 måneders periode jf. KSL § 2 stk. 9 (2010)<sup>12</sup>.

Kravet, om at arbejdstageren skal have en arbejdsgiver, rammer særligt det tilfælde, hvor en ejer af en udenlandsk enkeltmandsvirksomhed lejer sig selv ud til en dansk virksomhed. Ifølge Den juridiske vejledning (SKAT 2014c, C.F.3.1.4.1.) falder denne situation i overensstemmelse med det ovenfor udledte udenfor anvendelsesområdet af arbejdsudleje. I det

---

<sup>12</sup> Om beskrivelsen af den begrænsede skattepligt i henhold til KSL § 2 stk. 9 (2010) henvises også til gennemgangen i afsnit 3.

pågældende tilfælde vil arbejdstageren enten være selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtager. Dette skal vurderes ud fra de almindelige skatteretlige regler for afgrænsning mellem lønindkomst og indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed<sup>13</sup>. Ud fra denne vurdering anses personen for at være lønmodtager, og dermed skattepligtig efter KSL § 2 stk. 1 nr. 1 (2010), eller selvstændigt erhvervsdrivende, hvorved skattepligt kun følger, hvis enkeltmandsvirksomheden har et fast driftssted i Danmark. I SKM2014.407.SR (2014) blev det vurderet, at en polsk håndværker etableret som en enkeltmandsvirksomhed i realiteten var lønmodtager og ikke selvstændigt erhvervsdrivende. Situationen faldt således ikke ind under arbejdsudleje i overensstemmelse med det ovenfor beskrevne. Det afgørende er, om der er et arbejdsgiver-arbejdstager forhold. Dette forhold er således også afgørende for om andre personlige virksomheder<sup>14</sup> end enkeltmandsvirksomheder, som fx interessentskaber og kommanditselskaber, er omfattet af arbejdsudleje.

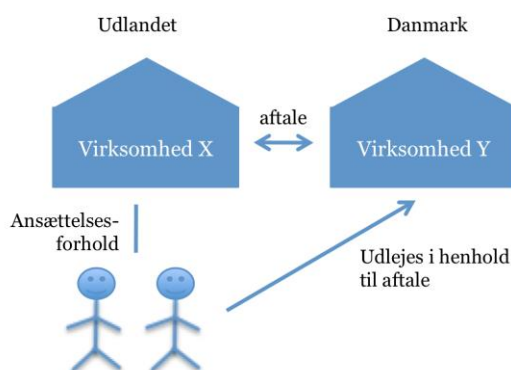
Det sidste krav, udover at arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomheden, er, at arbejdstageren skal være stillet til rådighed for at udføre arbejde for den danske virksomhed. Dette illustreres nemmest via et eksempel, hvor en arbejdstager ikke er stillet til rådighed for at udføre arbejde for en dansk virksomhed. I SKM2014.135.SR er en række polske arbejdstagere fra en polsk underleverandør på kursus hos den danske virksomhed i det databehandlingsprogram, som den danske virksomhed sælger. Formålet med kurset er, at arbejdstagerne skal tilegnes praktiske egenskaber til at løse opgaver for den danske virksomhed i Polen. I dette tilfælde er kursusdeltagerne reelt ikke stillet til rådighed for at udføre arbejde for den danske virksomhed, men formålet er i stedet, at de tilegnes færdigheder til at udføre arbejde i den polske virksomhed.

Ud fra ovenstående gennemgang kan arbejdsudlejesituationen overordnet illustreres som vist i figur 2:

---

<sup>13</sup> Denne afgrænsning følger anvisningerne givet i cirkulære 1994-07-04 nr. 129 (Skatteministeriet 1994). For en gengivelse af kriterierne for afgrænsning henvises til bilag 4.

<sup>14</sup> Med personlige virksomheder henvises til de selskabsformer, som ikke skatteretligt anses for at være selvstændige skattesubjekter i henhold til den udtømmende opremsning heraf i skatte-lovgivningen (fx i SEL § 1). De personlige virksomheder er skattetransparente, og skattekravet rejses direkte mod selskabsdeltagerne. Kendetegnet ved disse selskabsformer er desuden deltagerens personlige ansvar (Pedersen et al. 2013, s. 749).

**Figur 2 - Arbejdsudlejesituationen**

Kilde: Deloitte (2013)

Som det også beskrives i lovforslag nr. 195 (2012) så gælder arbejdsudleje, når en udenlandsk virksomhed udlejer arbejdstagere, som formelt er ansat hos den udenlandske virksomhed, til en dansk virksomhed for at udføre arbejde for denne danske virksomhed i Danmark. Af ovenstående figur ses også de tre parter, som indgår i en given arbejdsudlejesituation: den danske virksomhed, som udgør lejeren, den udenlandske virksomhed, som udgør udlejeren og den formelle arbejdsgiver, samt de fysiske personer i form af arbejdstagere, som er ansat hos den udenlandske virksomhed og udfører arbejde for den danske virksomhed.

Som nævnt i afsnit 4.2.2 undtages udøvende kunstnere, musikere, artister og sportsudøvere som hidtil specifikt fra arbejdsudleje (Lovforslag nr. 195 2012).

**Figur 3 – Anvendelsesområdet for arbejdsudleje**

Kilde: Egen tilvirkning



Ud fra ovenstående gennemgang sammenfattes i figur 3 de situationer, hvor arbejdsudleje for fysiske personer ikke finder anvendelse. Formålet hermed er, at skabe et overblik over, hvornår arbejdsudleje rent faktisk finder anvendelse.

## **5.2 ”Integreret del af virksomheden”**

Som det blev nævnt i afsnit 5.1 ovenfor, er det kravet om, at arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomheden, der er indført ved Lov 2012-09-18 nr. 921 (2012), og som udgør den nye del af arbejdsudlejebestemmelsen efter lovændringen. Arbejdet skal udgøre en integreret del af den danske virksomhed for, at arbejdsudleje overhovedet kommer på tale. Fortolkningen af dette nye kriterium er omdrejningspunktet for analysen i dette afsnit.

Ud fra beskrivelsen i afsnit 4.2 og 4.3 sammenholdes indledningsvis den tilgang som henholdsvis lovforslaget, modeloverenskomsten og styresignalet har til analysen af arbejdsudleje og særligt fortolkningen af det nye kriterium om, at arbejdet skal være en integreret del af virksomheden. Med udgangspunkt heri analyseres i det efterfølgende afsnit 5.2.2 det nærmere omfang af det nye krav i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010).

### **5.2.1 Arbejdsudleje ifølge lovforslag, modeloverenskomst og styresignal**

I afsnit 4.2.2 blev retningslinjerne vedrørende den nye arbejdsudlejevurdering i lovforslag nr. 195 (2012) opsummeret. Som det også følger af lovens ordlyd, så fremgår det tilsvarende af lovforslaget, at arbejdsudlejevurderingen primært lægger vægt på, at arbejdet skal udgøre en integreret del af den danske virksomhed for, at der er tale om arbejdsudleje. Lovforslag nr. 195 (2012) og bilag 69 (Skatteministeriet 2012b) til lovforslaget tilkendegiver begge, at dette kriterium i sig selv er tilstrækkeligt til at bestemme, at der i en given situation foreligger arbejdsudleje, således at de supplerende otte kriterier ikke er nødvendige, hvis dette kriterium er opfyldt. Men lovforslag nr. 195 (2012) anfører samtidig, at de supplerende otte kriterier kan anvendes i tvivlstilfælde og navnlig, når den udenlandske og den danske virksomhed leverer ydelser indenfor samme område. Dette forventes at være opfyldt i de langt de fleste arbejdsudlejesituationer, da en udenlandsk virksomhed formodes sjældent at bistå en dansk virksomhed med at udføre arbejde, som den ikke normalt udfører og i forvejen har kompetencerne til at udføre.

Lovforslag nr. 195 anfører, som nævnt i afsnit 4.2.2, at Danmark med lovændringen tilnærmer sig de nye internationale standarder foreskrevet i OECD's modeloverenskomst. Af gennemgangen af OECD's modeloverenskomst 2010 i ovenstående afsnit 4.2.2.1 fremhæves, at det er vurderingen af, hvem der er den reelle arbejdsgiver, som er afgørende i tilknytning til arbejdsudlejvurderingen (OECD 2010, art. 15 kommentar 8.11). Hvis det er den udenlandske virksomhed, som er den reelle arbejdsgiver, karakteriseres arbejdet som værende udført i henhold til kontrakt mellem to selvstændige virksomheder. Omvendt anses arbejdet for at være udført i ansættelsesforhold, hvis den danske virksomhed anses for at være den reelle arbejdsgiver. Undtagelsen om arbejdsudleje i modeloverenskomsten foreskrives anvendt, når de faktiske omstændigheder bestemmer, at sidstnævnte situation er gældende. OECD's modeloverenskomst 2010 (OECD 2010, art. 15 kommentar 8.3) opstiller i den forbindelse to kriterier, som skal være opfyldt for, at der foreligger arbejdsudleje: et kriterium svarende til det i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010) indførte samt et kriterium om, at lejeren af arbejdskraften skal føre tilsyn, lede og kontrollere udførelsen af arbejdet.

Ved konflikt mellem staterne, i forbindelse med afgørelsen af hvem arbejdstageren reelt anses for at være i ansættelsesforhold med, vurderes på dette tidspunkt, hvorvidt arbejdet udgør en integreret del af virksomheden (OECD 2010, art. 15 kommentar 8.12-8.13). I vurderingen, af om arbejdet udgør en integreret del af virksomheden, er det afgørende at fastslå, hvem der bærer ansvaret for og den økonomiske risiko for arbejdsresultat. Hvis denne vurdering peger i retning af et ansættelsesforhold, som er anderledes end det formelt indgåede ansættelsesforhold, så inddrages i dette tilfælde de otte supplerende kriterier, som blev oplistet i afsnit 4.2.2 (OECD 2010, art. 15 kommentar 8.14).

Styresignalet (SKAT 2014a), som beskrevet i afsnit 4.3, tager udgangspunkt i de retningslinjer, som er opstillet i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst 2010, og er generelt i overensstemmelse med modeloverenskomstens anvisninger.

Ovenstående tilkendegiver en vis diskrepans mellem retningslinjerne opstillet i lovforslag nr. 195 (2012), modeloverenskomsten og styresignalet. Uoverensstemmelserne er særligt fremtrædende ved, at vurderingen, af hvem der er den reelle arbejdsgiver, ikke direkte fremgår af lovforslaget. Det andet kriterium ifølge modeloverenskomsten, om at lejeren af arbejdskraften skal føre tilsyn, lede og kontrollere udførelsen af arbejdet, er heller ikke

indføjet i loven og fremhæves ikke som en særlig betydningsfuld parameter i arbejdsudlejevurderingen ifølge lovforslaget. Herudover foreskrives i lovforslaget, at det forhold, at den udenlandske virksomhed påtager sig forskellige former for ansvar, ikke har nogen betydning i forhold til arbejdsudlejevurderingen, hvis arbejdet udgør en integreret del af virksomheden.

At arbejdsudlejevurderingen i sin essens omhandler en vurdering af, hvem der anses for at være den reelle arbejdsgiver følger som nævnt ikke direkte af lovforslaget. Der er dog ingen tvivl om, at de otte supplerende kriterier, som er gengivet i lovforslaget, alle omhandler beføjelser, som sædvanligvis tilfalder en arbejdsgiver. Derfor følger det indirekte via disse kriterier, at der skal foretages en vurdering af, hvem der har størstedelen af disse beføjelser og heraf, hvem der anses for reelt at være arbejdsgiveren. På sin vis indikeres at lovforslaget har forsøgt at tage denne vurdering ud ved, at arbejdsgivervurderingen ikke direkte nævnes. Herudover er de i lovforslag nr. 195 (2012) oplyste eksempler, som er baseret på modeloverenskomstens, tilpasset således, at arbejdsgivervurderingerne, som følger af modeloverenskomstens eksempler, er taget ud jf. også gengivelsen af eksemplerne i bilag 3. I forhold til lovforslag nr. 195 (2012) indikeres herved, at det ikke vurderingen af, hvem der er arbejdsgiver, som er i fokus, men nærmere om det udførte arbejde kan indpasses i de aktiviteter, som den danske virksomhed udfører, og på baggrund heraf at fastslå arbejdsudleje.

I forhold til retningslinjerne beskrevet i lovforslag nr. 195 (2012) er det imidlertid vanskeligt at komme udenom denne arbejdsgivervurdering. Som det blev nævnt ovenfor vil den danske og udenlandske virksomhed typisk levere ydelser indenfor samme forretningsområde, hvilket medfører, at de supplerende otte kriterier tilsvarende skal vurderes. I afsnit 5.1 ovenfor blev arbejdstager-arbejdsgiver forholdet også udledt af kravet om, at der skal være tale om "*personligt arbejde*" i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010). Det forhold, at lovforslaget anfører, at Danmark tilnærmer sig de internationale standarder, for hvornår der foreligger arbejdsudleje, taler tilsvarende for, at fortolkningen skal udføres i overensstemmelse hermed. At fortolkningen skal ske ud fra dette udgangspunkt bekræftes også af det forhold, at det af SKAT (2014a) udstedte styresignal i juni 2014, som beskrevet i afsnit 4.3, opstiller retningslinjer, som i høj grad er i overensstemmelse med modeloverenskomstens. Udgangspunktet for arbejdsudlejeanalysen er således at finde frem til, hvem der

anses for at være den reelle arbejdsgiver, hvori et afgørende kriterium i denne vurdering er, om det udførte arbejde udgør en integreret del af virksomheden. Dette kriterium fastlægges nærmere i det følgende afsnit.

### **5.2.2 Hvilke ydelser udgør en integreret del af virksomheden?**

Ordlyden af den nye del af bestemmelsen lyder således: ”*når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden*” (KSL § 2 stk. 1 nr. 3 2010).

Ved opslag i Gyldendals åbne encyklopædi (Gyldendal 2014) betyder ordret ”*integreret*” at sammensmelte eller indlemme. Ved ordlydsfortolkning skal integreret således tolkes som noget, der udgør en del af noget andet. Noget der ikke kan ses som værende alene, men som er en del af en større helhed, hvor denne helhed i dette tilfælde er den danske virksomhed.

Ordet ”*virksomheden*” i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010) er også et ord, som rummer mulighed for fortolkning. Som arbejdsudlejesituationen blev illustreret i figur 2 i afsnit 5.1, er to virksomheder involveret, når der foreligger arbejdsudleje. I bestemmelsen stilles som sådan ikke krav til den udenlandske virksomhed, udover det i afsnit 5.1 beskrevne. Det er væsentligt at være opmærksom på, at der ved vurderingerne i dette afsnit er tale om den danske virksomhed, som lejer arbejdskraften, og at de efterfølgende vurderinger knytter sig hertil.

Om ”*virksomheden*” siger Gyldendals åbne encyklopædi (Gyldendal 2014) følgende:

*”firma, foretagende, erhvervsenhed, som beskæftiger sig med en aktivitet i en eller flere bedrifter med fælles ejerskab og fælles ledelse og med evne til at indgå bindende aftaler...”*

Heraf kan udledes, at en virksomhed er en enhed, som beskæftiger sig med nogle bestemte aktiviteter. Det afgørende i forhold til denne del af bestemmelsen må således være at få fastlagt, om der overhovedet foreligger en virksomhed, og hvilke aktiviteter denne virksomhed i givet fald omfatter.

I afsnit 5.1 ovenfor blev det beskrevet, at arbejdsudleje ikke finder anvendelse for ydelser udført for personer, da ydelsen skal være udført for en virksomhed, og ydelserne skal

vedrøre aktiviteterne i denne virksomhed. Som det også blev anført, er det dog et krav, at der skal være tale om en virksomhed, der er hjemhørende i Danmark eller har et fast driftssted i Danmark.

Virksomhedsbegrebet må skulle forstås bredt således, at der ikke er begrænsninger i pligten til at indeholde arbejdsudlejeskat i forhold til den valgte selskabsform. Hermed menes, at det er uden betydning, om der er tale om drift af virksomhed som en personlig virksomhed eller i selskabsform. Det oprindelige formål med at indføre bestemmelser om arbejdsudleje for fysiske og juridiske personer var da også at sikre beskatning uanset den form, virksomheden blev drevet i, jf. afsnit 4.1.2. Dette må fortsat være gældende, da arbejdsudleje stadig både er reguleret i kildeskatteloven for fysiske personer og selskabskatteloven for juridiske personer.

Begrebet ”*virksomhed*” i lovens bestemmelse defineres ikke yderligere i hverken lovforarbejderne eller de administrative forskrifter jf. også gennemgangen heraf i afsnit 4.2. Skatteretligt er der ikke nogen egentlig definition på, hvad der udgør en virksomhed, hvilket formentlig skyldes, at der ofte ikke vil være tvivl om, hvorvidt der foreligger en virksomhed eller ej.

For fysiske personer foretages afgrænsningen mellem indkomst opnået fra selvstændig erhvervsvirksomhed overfor indkomst opnået som lønmodtager og ved hobbyvirksomhed (Pedersen et al. 2013, s. 441-442). Ordlyden af KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010) såvel som de øvrige retskilder stiller ikke krav om, at aktiviteterne i virksomheden skal være erhvervs-mæssige. Begrebet må derfor også i denne forstand skulle tolkes bredt, så dette også omfatter leje af arbejdskraft til at udføre ydelser for en ikke-erhvervsdrivende virksomhed. Forskellen mellem den selvstændige erhvervsvirksomhed og en ikke-erhvervsdrivende virksomhed centrerer om, hvordan virksomheden drives, altså om driften er og har været erhvervsmæssigt forsvarlig<sup>15</sup> (Pedersen et al. 2013, s. 261-266). Sondringen mellem, om

---

<sup>15</sup> Hobby- og andre ikke erhvervsmæssige virksomheder er skatteretligt kendetegnet ved, at formålet med virksomheden vil have karakter af at være personlige og ikke-økonomiske. Den erhvervsmæssige virksomhed har modsat karakter af at udøve virksomhed professionelt og systematisk med det formål at opnå overskud. Som det er tilfældet med sondringen mellem lønmodtagerindkomst og indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed, så foretages der en

der er tale om en lønmodtager eller en selvstændig erhvervsvirksomhed, fokuserer derimod på forholdet mellem hvervgiver og hvervtager<sup>16</sup>. Afgrænsningen mellem selvstændige erhvervsvirksomheder og ikke-erhvervsdrivende virksomheder er ifølge ovenstående en sontring under den overordnede afgrænsning mellem selvstændige erhvervsvirksomheder og lønmodtagere. Det er således afgrænsningen mellem en lønmodtager og selvstændig erhvervsvirksomhed, der er afgørende i forhold til at fastslå, om der for fysiske personer er tale om en virksomhed i forhold til arbejdsudlejebestemmelsen.

For juridiske personer findes ikke tilsvarende sontring. Som nævnt i afsnit 3 er der kun tale om en juridisk person, hvis virksomheden falder ind under den udtømmende opremsning af selskaber i SEL mv. Hvis betingelserne for at falde ind under en af de forskellige typer af juridiske personer er opfyldt, må dette være det afgørende for, at der er tale om en virksomhed i forhold til arbejdsudlejebestemmelsen.

De afgivne bindende svar efter lovændringen i 2012 centrerer ikke om, hvorvidt der foreligger en virksomhed eller ej. Det tidligere omtalte bindende svar SKM2013.371.SR (2013), hvor der blev udført gartneriydelser for en privatperson, bestemmer, at denne aktivitet falder udenfor virksomhedens aktiviteter. Det er denne afgrænsning, som de fleste bindende svar omhandler. Ordet ”*virksomhed*” i bestemmelsen stiller nemlig også spørgsmålet om omfanget af denne enhed. Fastlæggelse af, hvad en virksomhedens aktivitet reelt omfatter, er også afgørende for at kunne fastslå, om en given ydelse er en integreret del af virksomheden.

De to ord ”*integreret*” og ”*virksomheden*” skal ikke og kan ikke vurderes fuldstændigt uafhængigt. Lovforslag nr. 195 (2012) foreskriver, at arbejde, som udgør en ”*integreret del af virksomheden*”, kan være virksomhedens kerneydelser eller arbejde, som ligger i naturlig forlængelse af virksomhedens drift fx bogholderi, rengøring, kantinedrift mv. Lovforslag nr. 195 (2012) afgrænser herudover særskilt aktiviteterne omfattet af ”*virksomheden*” ved at anføre, at arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomhedens forretningsområde. Lovforslagets afgrænsning af ”*virksomheden*” ved at betegne dette som

---

konkret vurdering af, om der er tale om en hobbyvirksomhed eller en selvstændig erhvervsvirksomhed (Pedersen et al. 2013, s. 259-261).

<sup>16</sup> Se kriterierne for afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændig erhvervsvirksomhed angivet i Cirkulære 1994-07-04 nr. 129 pkt. 3.1.1.1 og 3.1.1.2 (Skatteministeriet 1994) i bilag 4.

virksomhedens forretningsområde fokuserer på virksomhedens kerneydelser, altså det som virksomheden lever af at beskæftige sig med. Derimod er en virksomheds støttefunktioner i form af bogholderi, rengøring mv. ikke omfattet af betegnelsen virksomhedens forretningsområde. Virksomheder som eksempelvis tømrer, gartnerier, rederier mv. vil ikke drive forretning med bogholderi eller rengøring, men disse aktiviteter vil ofte være at finde i sådanne virksomheder. I lovforslaget angives ingen skelnen mellem en virksomheds forretningsområde og en virksomheds støttefunktioner. Hvis virksomhedens støttefunktioner anses for at være omfattet af begrebet "*virksomheden*" i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010) vil alle aktiviteter, som sædvanligvis er at finde i virksomheden, udgøre en integreret del af virksomheden.

Som udledt i afsnit 5.2.1 ovenfor er det afgørende i forhold til arbejdsudlejvurderingen, hvem der anses for at være den reelle arbejdsgiver. Hvis dette kriterium inddrages i vurderingen af, hvornår arbejdet udgør en integreret del af virksomheden, er det springende punkt, om virksomheden for en given arbejdsopgave kan udøve denne arbejdsgiverrolle overfor arbejdstagerne. Ud fra dette synspunkt er det indlysende, at aktiviteterne omfattet af virksomheden skal fortolkes bredt således, at både arbejde i forlængelse af virksomhedens forretningsområde såvel som virksomhedens støttefunktioner kan blive omfattet af arbejdsudleje. Det er afgørende, at virksomheden kan udøve arbejdsgiverrollen for disse arbejdsopgaver. Hvis en virksomhed eksempelvis ikke selv har kompetencer eller medarbejdere til at udføre en given opgave, som ligger i forlængelse af virksomhedens aktiviteter, kan det være vanskeligt at udøve denne arbejdsgiverrolle. Dette synspunkt er sammenfaldende med afgørelsen SKM2014.343.SR (2014). Den danske virksomhed har i denne afgørelse forretningsområde indenfor projektering af anlægsbyggeri. Der indgås med en udenlandsk virksomhed aftale om tilførsel af konsulentbistand til virksomhedens kommunikationsafdeling. I det bindende svar fastslår SKAT, at arbejdet er en integreret del af virksomheden på den baggrund, at konsulenterne indgår i det danske team af kommunikationsmedarbejdere, og at arbejdet udføres hos den danske virksomhed. I dette tilfælde er det tydeligt, at den danske virksomhed kan udøve arbejdsgiverrollen overfor konsulenterne fra den udenlandske virksomhed, og derfor er dette arbejde en integreret del af den danske virksomhed.

Herved tydeliggøres, at ”*virksomheden*” ikke kun kan afgrænses ved en virksomheds forretningsområde, men skal tolkes bredt, så dette også omfatter andre funktioner som bogholderi, rengøring osv. Det afgørende er, om den danske virksomhed kan påtage sig arbejdsgiverrollen, hvilket er i overensstemmelse med modeloverenskomstens forskrifter.

Som nævnt i afsnit 5.2.1 ovenfor anfører både modeloverenskomsten (OECD 2010, art. 15 kommentar 8.13) og styresignalet (SKAT 2014a), at det i vurderingen, af om arbejdet udgør en integreret del af virksomheden, er væsentligt at fastslå, hvem der bærer hovedparten af ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdet. Hvis den danske virksomhed bærer både ansvaret og den økonomiske risiko taler dette for, at arbejdet er integreret i denne virksomhed. Den udenlandske virksomhed vil kunne tage forskellige former for ansvar som eksempelvis for fejl og mangler, forsinkelser i arbejdet, garantier mv. Den udenlandske virksomhed er med til at bære den økonomiske risiko ved, at der pålægges bod ved forsinkelser eller lignende. Herudover vil der konkret være situationer, hvor den danske virksomhed ikke bærer den økonomiske risiko. Som eksempel herpå kan nævnes pyntegrønt solgt på roden, hvor den udenlandske virksomhed får adgang til at klippe pyntegrøntet og har ansvaret for det efterfølgende videresalg af dette. Den danske virksomhed får betaling efter pr. kilo klippet pyntegrønt. Den danske virksomhed har således i denne transaktion ingen økonomisk risiko, men derimod bærer den udenlandske virksomhed denne risiko. Denne situation fremgår af afgørelserne SKM2013.600.SR (2013) og SKM2013.611.SR (2013).

I tilknytning til vurderingen, af hvem der bærer hovedparten af ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdet, anfører styresignalet (SKAT 2014a), at der skal være tale om en afgrænset og individualiseret ydelse for, at ansvaret kan placeres hos den udenlandske virksomhed. Hvis ydelsen ikke kan afgrænses i forhold til det arbejde, som den danske virksomhed i øvrigt udfører, så vil dette ansvar ikke kunne placeres hos den udenlandske virksomhed. Karakteren af ydelsen er derfor afgørende at få fastlagt i tilknytning til denne vurdering.

For at komme nærmere definitionen, af hvad der udgør en integreret del af virksomheden, kan der skeles til de afgivne bindende svar fra SKAT. I afsnit 4.2.4 og 4.3.1 blev der givet en indledende introduktion til afgørelserne samt en oversigt over de afsagte bindende svar



afgivet siden lovændringen trådte i kraft. På trods af at den skatteretlige praksis er ændret efter styresignalet kom i høring, har dette ikke medført ændringer i vurderingen af, hvornår SKAT anser arbejdet for at være en integreret del af virksomheden.

Der er en række af SKATs afgørelser, hvor det er ubestridt, at arbejdet udgør en integreret del af den danske virksomhed. Eksempelvis kan nævnes SKM2013.86.SR (2013), hvor den danske virksomhed drev en minkfarm. Virksomheden indgik en kontrakt med en udenlandsk leverandør om varetagelse af produktionen af minkhvalpe i en 6 måneders periode på den danske virksomheds faciliteter. Det må anses for at udgøre en almindelig del af virksomhedens forretningsområde at stå for produktionen af minkhvalpe, og deraf kan udledes, at dette udgør en integreret del af virksomheden. Tilsvarende kan sluttes i SKM2013.399.SR (2013), hvor en dansk virksomhed fremstiller filtreringsanlæg. I forbindelse med denne produktion anvendte den danske virksomhed en underleverandør til at udføre de mindre komplicerede projekter med produktion og installation af filtreringsanlæg. Dette arbejde blev således udført i forbindelse med den danske virksomheds øvrige produktion og blev på baggrund heraf vurderet til, at være integreret i den danske virksomhed.

På samme måde er der også en række afgørelser, hvor det modsat er tydeligt, at arbejdet ikke udgør en integreret del af virksomheden. Eksempelvis kan nævnes SKM2013.32.SR (2013), hvor et rederi skal have repareret en pram. I dette tilfælde driver den danske virksomhed udelukkende rederivirksomhed, hvorfor virksomheden ikke selv har ansatte eller kompetencer til at udføre reparationsarbejdet. Heraf blev det afgjort, at arbejdet ikke var en integreret del af den danske virksomhed. Et andet eksempel er SKM2013.251.SR (2013), hvor en dansk forlystelsesvirksomhed skal have opført og monteret en forlystelse af en udenlandsk virksomhed. Virksomhedens forretningsmåde er at drive forlystelsesvirksomhed, men ikke at opføre og montere forlystelser, hvorfor dette arbejde ikke udgør en integreret del af virksomheden.

Ud fra afgørelserne kan udledes et forhold, som generelt tillægges vægt i tilknytning til vurderingen af, om arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. Dette forhold vedrører afgrænsningen af virksomhedens forretningsområde. Således afgrænses en virksomheds forretningsområde i forhold til, om en given ydelse indgår i virksomhedens

omsætningsled. Som det blev illustreret ovenfor i tabel 1 og 2 i afsnit 4.2.4 og 4.3.1 er der afgivet flest bindende svar for bygge- og anlægsvirksomheder. I disse afgørelser anses arbejdet for at udgøre en integreret del af virksomheden på det grundlag, at virksomheden indgår en aftale om at udføre en bestemt opgave. SKM2013.702.SR (2013) omhandler en dansk totalentreprenør, som afgiver tilbud på at udføre en række opgaver. Den danske virksomhed forestår udelukkende den overordnede byggestyringsopgave. De byggefaglige opgaver udføres derimod af eksterne håndværkere i underentrepriser. Afgørelsen fra SKAT fastslår arbejdsudleje på baggrund af, at den danske virksomhed udbyder denne samlede pakke. Tilsvarende afgørelser er foretaget for andre virksomhedstyper. For eksempel i SKM2013.381.SR (2013), hvor den danske konsulentvirksomhed udbyder konsulent-ydelser indenfor otte forretningsområder. Opgaver som således ligger udenfor disse forretningsområder bliver udlagt til andre virksomheder. I dette tilfælde blev opgaven på samme måde anset for at være en integreret del af virksomheden, fordi den danske virksomhed påtager sig sådanne opgaver, uagtet at virksomheden ikke selv har de påkrævede kompetencer.

Det afgørende er, at en virksomhed vælger at påtage sig en bestemt opgavetype, uanset at den danske virksomhed ikke kan udføre denne med opgave ved brug af egne ansatte. Dette kriterium er ifølge SKAT bestemmende i forhold til at fastslå, om en given arbejdsydelse ligger indenfor en virksomheds forretningsområde. Dette vurderes dog ikke at være en for vid udstrækning af begrebet, da en virksomhed ved at udbyde en sådan opgave også vælger at drive forretning hermed.

Der er ingen afgørelser vedrørende en virksomheds støttefunktioner, udover den ovenfor nævnte afgørelse SKM2014.343.SR (2014) om tilførsel af konsulentbistand til virksomhedens kommunikationsafdeling. Det afgørende i tilknytning til denne vurdering må være, om virksomheden selv har ansatte og de rette kompetencer til at udføre de pågældende opgaver. Hvorvidt en virksomheds eventuelle øvrige aktiviteter skal anses for at udgøre en integreret del af virksomheden må tilsvarende afgrænses i forhold til, om aktiviteten er permanent outsourcet eller leveret af en selvstændig kontraktproducent. Kriterierne som indgår i denne vurdering gennemgås særskilt i afsnit 5.3 nedenfor.

Hvem der bærer ansvaret for og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet i tilknytning til vurderingen, af om arbejdet udgør en integreret del af virksomheden, tillægges generelt ikke vægt i afgørelserne. Hverken før eller efter styresignalet kom i høring. Efter styresignalet kom i høring tillægges dette kriterium dog vægt i vurderingen af, hvem der er den reelle arbejdsgiver sammen med de otte supplerende kriterier. Dette kriterium falder da også naturligt ind i denne vurdering. Ovenstående tilkendegiver, at vurderingen, af om arbejdet udgør en integreret del af virksomheden, fokuserer på, om en given arbejdsopgave kan indpasses i den danske virksomheds øvrige aktiviteter eller hvorvidt virksomheden vælger at drive forretning med en given opgave. Denne vurdering centrerer mindre om, hvem der anses for at være den reelle arbejdsgiver. De supplerende otte kriterier omhandler uden tvivl arbejdsgivervurderingen, hvorfor kriteriet, om hvem der bærer ansvaret for og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet, falder naturligt ind under denne vurdering. Det afgørende er, at dette inddrages i vurderingen.

Af ovenstående gennemgang kan konkluderes, at det nye kriterium, om at arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomheden, skal fortolkes bredt. Som det forskrives i lovforslaget omfatter dette både virksomhedens kerneydelser, dvs. de ydelser som virksomheden vælger at sælge til kunderne, samt arbejdsydelser udført for virksomhedens støttefunktioner som eksempelvis bogholderi. Det er således alle aktiviteter, som er en del af virksomheden, der kan blive omfattet af arbejdsudlejeskatning.

Ovenstående gennemgang har behandlet, hvornår en given arbejdsopgave generelt anses for at være en integreret del af en dansk virksomhed. Særligt koncernforbundne virksomheder behandles meget i både lovforslaget, modeloverenskomsten og de administrative forskrifter, som nævnt i afsnit 4.2. Nedenfor gennemgås således særskilt, hvornår arbejdet udgør en integreret del af den danske virksomhed i koncernen.

### **5.2.3 Koncerner**

Arbejdsudleje finder også anvendelse indenfor en koncern. Dette følger af lovforslag nr. 195 (2012) eksemplet 2 og 7, som vedrører arbejdsudleje i koncernforhold. Herudover anfører Den juridiske vejledning (SKAT 2014c, C.F.3.1.4.1) specifikt, som nævnt i afsnit 4.2.3, at arbejdsudleje gælder indenfor koncerner. Dette stemmer også overens med

OECD's modeloverenskomst 2010, som også giver eksempler på arbejdsudleje indenfor koncerner.

Som udgangspunkt følger vurderingen, af om arbejdet udgør en integreret del af virksomheden, de retningslinjer, som blev opstillet ovenfor. Det er således også i koncernforholdet afgørende at finde frem til hvem, der er den reelle arbejdsgiver.

Lovforslagets eksempel 2 og 7 og modeloverenskomstens eksempel 2, 3 og 6, som er gengivet i bilag 3, fokuserer på de funktioner, som er i de enkelte virksomheder i koncernen. I grove træk vil arbejdet udgøre en integreret del af den danske virksomhed, såfremt funktionerne er sammenfaldende i både den danske og udenlandske virksomhed. Men hvis koncernen derimod er funktionsopdelt således, at den udenlandske virksomheds medarbejdere udfører andre opgaver end den danske virksomhed, så vil der ikke være tale om arbejdsudleje. Modeloverenskomsten anfører særligt, at visse aktiviteter som intern kommunikation, strategistyring, økonomistyring, skatteforvaltning, likviditetsstyring, informationsstyring og juridisk support ofte er centraliseret inden for en koncern (OECD 2010, art. 15 kommentar 8.27). Men det kræver, at der er en funktionsopdeling indenfor koncernen, således at medarbejderne i alle koncernens virksomheder ikke udfører det samme arbejde. Der vil formentlig altid være et vist sammenfald i aktiviteterne i de enkelte virksomheder indenfor en koncern. De ovenfor nævnte funktioner er imidlertid kendetegnet ved at være støttefunktioner. Ved arbejdsudleje af medarbejdere til udførelse af arbejde indenfor koncernens forretningsområde vil dette i højere grad kunne falde ind under arbejdsudlejeskat. Både eksemplerne og afgørelserne omhandlende koncerner kan bruges til at indsnævre, hvornår arbejdet udgør en integreret del af virksomheden.

I modeloverenskomstens eksempel 3 (OECD 2010, art. 15 kommentar 8.20-8.21) er det tydeligt, at arbejdet udgør en integreret del af den danske virksomhed. Koncernen driver en række hoteller i forskellige lande. En medarbejder med sprogkundskaber sendes fra den udenlandske koncernvirksomhed til den danske, da den danske virksomhed mangler personale med sprogkundskaber. I dette eksempel er der ikke tvivl om, at arbejdet, som den arbejdsudlejede person udfører, vil være en integreret del af den danske virksomhed snarere end den udenlandske. Tilsvarende gælder afgørelsen SKM2013.783.SR (2013), hvor moderselskab og datterselskab begge driver virksomhed indenfor plantage og skov-

brug. Ved udlejning af arbejdskraft fra det litauiske moderselskab til det danske datterselskab til udførsel af opgaver indenfor plantage og skovbrug i den danske virksomhed vil dette udgøre en integreret del af den danske virksomhed.

Eksemplerne 2 og 7 anført i lovforslag nr. 195 (2012), som svarer til modeloverenskomstens eksempel 2 og 6 (OECD 2010, art. 15 kommentar 8.18-8.19 og 8.26-8.27), er derimod kendetegnet ved, at arbejdet ikke udgør en integreret del af den danske koncernvirksomhed. Det ene eksempel omhandler en medarbejder, som skal bistå med at implementere en markedsstrategi udviklet i en udenlandsk koncernvirksomhed i den danske, uden at den danske virksomhed selv har ansatte, der varetager sådanne opgaver. Det afgørende er her, at markedsstrategi ikke er en del af de opgaver, som den danske koncernvirksomhed varetager, og derfor er opgaven udført af den udenlandske medarbejder ikke integreret i den danske virksomheds forretning. Det andet eksempel omhandler juridiske support, som ligeledes er placeret centralt i koncernen. I afgørelsen SKM2013.433.SR (2013) udfører en dansk og en svensk koncernforbundet virksomhed begge IT-serviceopgaver. En bestemt opgave skal overføres fra den svenske virksomhed til den danske, og i forbindelse med flytningen sendes vikarer fra den svenske virksomhed til den danske for at bistå med oplæring af de danske ansatte. I dette tilfælde fastslog SKAT, at dette arbejde ikke udgør en integreret del af virksomheden, da opgaven endnu ikke er en del af den danske virksomheds forretningsområde. Heraf kan udledes, at selvom der udføres arbejde indenfor samme overordnede forretningsområde skal en bestemt type opgave konkret løses i virksomheden for, at denne kan anses for at være integreret i den danske virksomhed.

Den juridiske vejledning (SKAT 2014c, C.F.3.1.4.1) giver herudover yderligere bidrag til fortolkningen af, hvornår arbejdet udgør en integreret del af virksomheden indenfor koncerner. Vejledningen beskriver nogle af de situationer, som ofte vil være forekommende indenfor koncerner, som eksempelvis møder og kurser, hvori der deltager ansatte fra flere forskellige virksomheder indenfor koncernen. I forbindelse med kurser vil medarbejderne som oftest ikke være stillet til rådighed for at udføre arbejde i den danske virksomhed, og formålet vil ofte være, at opnå kundskaber til at udføre arbejde i den udenlandske koncernvirksomhed og ikke i den danske. Dette er overensstemmende med det udledte i afsnit 5.1. Med hensyn til møderne vil det afgørende være, om arbejdet vedrører den danske koncernvirksomhed, eller om mødet har til formål at instruere de

ansatte i, hvordan en given opgave skal løses i de enkelte udenlandske koncernvirksomheder. Den juridiske vejledning (SKAT 2014c, C.F.3.1.4.1) nævner som eksempel, at møderækker indenfor koncernledelsen om de fremtidige opgaver for koncernen er knyttet til de udenlandske virksomheders drift og ikke den danske, hvorfor dette ikke vil være omfattet af arbejdsudleje. Det er afgørende, at de udenlandske medarbejdere udfører opgaver for den danske virksomhed og dennes forretning, hvilket vil være tilfældet hvis en direktør fra en udenlandsk koncernvirksomhed i en periode varetager ledelsen i den danske virksomhed (SKAT 2014c, C.F.3.1.4.1).

For at arbejdet bliver anset for at være en integreret del af en virksomhed indenfor en koncern er det derfor afgørende, at det udførte arbejde udgør en integreret del af den danske virksomheds aktiviteter. Ud fra ovenstående kan det udledes, at det således er et krav, at det er de samme typer opgaver, som løses af den danske koncernvirksomhed, og at der er medarbejdere ansat til at varetage disse opgavetyper i den danske virksomhed. Herudover vil møder og kurser typisk ikke være omfattet af arbejdsudlejeskatning, da formålet med sådanne oftest vil være udførelsen af arbejdet i de enkelte koncernvirksomheder og ikke at udføre arbejde for den danske virksomhed i koncernen. Det er i forhold til ovenstående gennemgang væsentligt at bemærke, at det også indenfor koncernforbundne virksomheder er afgørende, at det er den danske virksomhed, som anses for at være den reelle arbejdsgiver. Som det blev nævnt i afsnit 5.1 er det også afgørende, at der betales et vederlag mellem koncernvirksomhederne for, at der er tale om arbejdsudleje.

### 5.3 Øvrige vurderinger

I ovenstående afsnit 5.2 blev det analyseret, hvordan det nye krav, om at arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomheden, nærmere skal fortolkes. Dette krav er en forudsætning for, at der overhovedet kan blive tale om arbejdsudleje. Men som gennemgået i afsnit 4.2, så fulgte der udover det nye krav også andre faktorer, som skal inddrages i arbejdsudlejevurderingen. Med andre faktorer henvises til, hvornår en given aktivitet skal anses for at være ”*permanent outsourcet*” eller leveret af en ”*selvstændig kontraktproducent*”. Herudover skal brugen af de otte supplerende kriterier, som anført i lovforslag nr. 195 (2012) og i modeloverenskomsten (OECD 2010, kommentar 15 art. 8.14) tilsvarende fastlægges nærmere.

Som det blev beskrevet ovenfor i afsnit 5.2 er der ikke fuldstændig overensstemmelse mellem de opstillede retningslinjer i lovforslag nr. 195 (2012) og i OECD's modeloverenskomst 2010 (OECD 2010). Dette gælder tilsvarende i tilknytning til de øvrige vurderinger, som analyseres nærmere i dette afsnit.

Lovforslag nr. 195 (2012) foreskriver, at arbejdsudleje ikke gælder, når en arbejdsopgave er ”*permanent outsourcet*”, eller hvis ydelserne er leveret af en ”*selvstændig kontraktproducent*”. Det er dog et krav, at ydelserne er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed. Lovforslaget bestemmer herudover, at de otte supplerende kriterier finder anvendelse ved tvivl om aktiviteterne er tilstrækkeligt udskilt og navnlig, når den udenlandske og den danske virksomhed leverer ydelser indenfor samme forretningsområde. Ud fra formuleringen indikeres herved, at de supplerende kriterier skal inddrages i vurderingen af, om en aktivitet er ”*permanent outsourcet*” eller leveret af en ”*selvstændig kontraktproducent*”. De af SKAT afgivne bindende svar frem til styresignalet kom i høring afspejler den ovenfor fremførte metodik, som tilkendegives i lovforslaget. Første vurdering i afgørelserne er, om arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. Denne vurdering svarer til den vurdering fremført i afsnit 5.2. Såfremt dette er opfyldt, så vurderes herefter, om arbejdet er permanent outsourcet, og derved tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomheds forretningsområde. De otte supplerende kriterier inddrages ikke yderligere, også selvom de omhandlede virksomheder i afgørelserne leverer ydelser indenfor samme forretningsområde.

OECD's modeloverenskomst 2010 (OECD 2010, art. 15 kommentar 8.13) bestemmer, som anført i afsnit 4.2.2.1, at analysen, af om arbejdet udgør en integreret del af virksomheden, ikke skal foretages, såfremt en aktivitet enten er ”*permanent outsourcet*” eller leveret af en ”*selvstændig kontraktproducent*”. Om de otte supplerende kriterier anviser modeloverenskomsten, at de er relevante at inddrage, når det er fastslået, at arbejdet udgør en integreret del af den danske virksomhed, og at det herved indikeres, at den danske virksomhed kan være den reelle arbejdsgiver (OECD 2010, art. 15 kommentar 8.14). Afgørelserne efter styresignalet kom i høring er overensstemmende med den fremgangsmåde, som bestemmes i modeloverenskomsten. Første del af analysen er i disse afgørelser uændret. Anden del analyserer, om arbejdet er udlagt til en selvstændig virksomhed. Det vil sige, at det vurderes, hvem der er den reelle arbejdsgiver ved brug af de otte supplerende kriterier. Det

vurderes derfor, om arbejdet skal anses for udført i ansættelsesforhold eller i henhold til en kontrakt indgået mellem to foretagender. Ingen af disse afgørelser tager stilling til, hvorvidt aktiviteterne er ”*permanent outsourcet*” eller leveret af en ”*selvstændig kontraktproducent*”.

I afsnit 5.2.1 ovenfor blev det udledt, at arbejdsudlejevurderingen grundlæggende omhandler en vurdering af, hvem der er den reelle arbejdsgiver. Dette er både udledt for lovforslagets, modeloverenskomstens og styresignalets vedkommende. De otte supplerende kriterier skal derfor på dette grundlag indgå i arbejdsudlejeanalysen efter, det er fastslået, om arbejdet udgør en integreret del af den danske virksomhed. Ud fra gennemgangen ovenfor er det dog ikke klart, om der skal udføres særskilt analyse af, om en given aktivitet er ”*permanent outsourcet*” eller leveret af en ”*selvstændig kontraktproducent*”. Dette stiller således krav om, at disse begreber fortsat skal defineres nærmere.

I de efterfølgende tre afsnit 5.3.1 - 5.3.3 vil vurderingskriterierne ”*permanent outsourcet*”, ”*selvstændig kontraktproducent*” og de otte supplerende kriterier blive analyseret nærmere.

### **5.3.1 ”Permanent outsourcet”**

Rækkevidden, af hvornår en aktivitet er ”*permanent outsourcet*”, er ikke klar. At noget er ”*Permanent*” betyder, som det ligger i ordet, at det er varigt. Om ordet ”*outsourcet*” siger Gyldendals åbne encyklopædi (Gyldendal 2014) følgende:

*”udskillelse af en funktion eller aktivitet fra en virksomhed til en underleverandør. En aktivitet outsources ofte for at reducere omkostningerne ud fra den betragtning, at virksomheder, som har netop den aktivitet som kernekompetence, kan udføre arbejdet mere rationelt og dermed billigere...”*

Ved ordlydsfortolkning af ”*permanent outsourcet*” ud fra ovenstående kan dette fortolkes som den situation, hvor en given aktivitet er udskilt varigt fra virksomheden til en selvstændig underleverandør således, at virksomheden ikke selv udfører den givne aktivitet mere.

Lovforslaget forskriver ikke yderligere med hensyn til, hvornår en given aktivitet kan anses for at være ”*permanent outsourcet*”. Dog uddyber skatteministerens svar på spørgsmål nr.



28 og 29 nærmere, hvad der skal forstås ved, at en aktivitet er ”*permanent outsourcet*”. Som beskrevet i afsnit 4.2.2 er der ikke tale om, at en aktivitet er ”*permanent outsourcet*”, såfremt et værft får udenlandske arbejdstagere til at udføre dele af skibsbygningsarbejdet på det danske skibsværft. I overensstemmelse med skatteministerens svar vurderer Den juridiske vejledning (SKAT 2014c, C.F.3.1.4.1), at dette generelt kan tolkes på den måde, at arbejde udført af udenlandske arbejdere i forbindelse med virksomhedens normale produktion ikke anses for at være tilstrækkeligt udskilt fra virksomheden. Det vil sige, arbejde udført på virksomhedens produktionsfaciliteter af lejede udenlandske arbejdstagere. Denne fortolkning er også fulgt i tilknytning til de afgivne bindende svar. I afgørelsen SKM2013.86.SR (2013) er et af argumenterne for, at arbejdet udgør en integreret del af virksomheden, at den udenlandske virksomhed skal udføre arbejdet på den danske virksomheds arbejdsplads.

Som anført tidligere har SKAT anvendt en konsistent skatteretspraksis fra ikrafttrædelsen af lovændringen. Hvis arbejdet er en integreret del af virksomheden er det vanskeligt at undgå at blive omfattet af arbejdsudlejeskat. Af denne praksis kan udledes en række faktorer, som skal være til stede for, at en given aktivitet kunne anses for at være ”*permanent outsourcet*”:

- Der er fast anvendt én leverandør i en længerevarende periode. På denne måde beviser den danske virksomhed, at en given aktivitet rent faktisk har været permanent outsourcet. Alternativt skal der være indgået en eksklusivitetsaftale om, at en selvstændig virksomhed skal udføre en bestemt opgave, og
- Der er tale om en afgrænset og individualiseret ydelse, som kan adskilles fra de ydelser, som den danske virksomhed i øvrigt udfører.

Disse krav følger blandt andet af afgørelsen SKM2013.373.SR (2013). Den danske virksomhed driver virksomhed med opførelse og projektering indenfor byggeri og anlæg. Virksomheden har i en periode på 5-6 år anvendt den samme tyske underleverandør til at udføre alle virksomhedens støbningsopgaver. SKAT fastslog, at denne aktivitet var permanent outsourcet på baggrund af, at ydelserne var individualiserede og afgrænsede fra den danske virksomheds øvrige ydelser. Herudover har det i sig selv ikke nogen betydning, at den danske virksomhed ikke har indgået en eksklusivitetsaftale med den tyske underleverandør, da virksomheden i stedet har påvist, at aktiviteten på permanent basis har

været udskilt over en længere periode. I en anden afgørelse SKM2013.721.SR (2013) er det ud fra samme kriterier bestemt, at facadeisolering var permanent outsourcet, da den danske virksomhed i en periode på 2 år fast anvendte den samme underleverandør til at udføre denne opgave.

I relation hertil fremhæves det dog i en række afgørelser, at permanent outsourcing af en aktivitet ikke medfører, at den danske virksomhed ikke kan tage omvalg og vælge en anden leverandør til at udføre en given opgave. Dette nævnes eksempelvis i afgørelsen SKM2013.402.SR (2013). I den ovenfor omtalte afgørelse SKM2013.721.SR (2013) påtænkte den danske virksomhed at indgå et nyt samarbejde med en anden udenlandsk underleverandør om levering af facadearbejdet. For at kunne løfte bevisbyrden om, at arbejdet fortsat var outsourcet på permanent basis ved anvendelse af en ny underleverandør var det SKATs opfattelse, at dette kunne gøres ved indgåelse af en skriftlig aftale med den nye underleverandør. Denne praksis tilkendegiver, at en skriftlig aftale er nødvendig for, at SKAT anser en aktivitet for fortsat at være ”*permanent outsourcet*” ved skift af underleverandør.

Herudover tydeliggøres det også i afgørelserne, at der er en række faktorer som i sig selv ikke er tilstrækkelige til at fastslå, at en given aktivitet er ”*permanent outsourcet*”:

- Der ikke er tale om permanent outsourcing af en given aktivitet ved indgåelse af kontrakt om udførelsen af en given aktivitet for en tidsbegrænset periode,
- Der foreligger heller ikke permanent outsourcing af en aktivitet, hvis den danske virksomhed fra opgave til opgave vælger, hvem der skal udføre en opgave, og
- I forlængelse heraf har det i sig selv ikke nogen betydning, at den danske virksomhed ikke har ansatte med de rette kompetencer til selv at udføre den pågældende opgave.

En række afgørelser bidrager til at fastslå dette. At en aktivitet ikke er ”*permanent outsourcet*” ved indgåelse af en tidsbegrænset kontrakt følger af den også tidligere omtalte afgørelse SKM2013.86.SR (2013). I dette bindende svar anses produktionen af minkhvalpe ikke for at være permanent outsourcet, når denne aktivitet kun er udskilt for en tidsbegrænset periode på 6 måneder. Tilsvarende blev fastslået i SKM2013.402.SR (2013), som også omhandlede en tidsbegrænset kontrakt på 6 måneder.

I det bindende svar SKM2013.381.SR (2013), som også tidligere er refereret ovenfor i afsnit 5.2.2, fastslog SKAT, at der ikke er tale om permanent outsourcing, når virksomheden fra konsulentydelse til konsulentydelse beslutter, hvem der skal udføre opgaven. Dette er resultatet, selvom de udskilte konsulentydelse ligger udenfor de 8 forretningsområder, som virksomheden udbyder, og at virksomhedens medarbejderne ikke selv har kompetencerne til at løse de pågældende opgaver.

I forhold til ordlydsfortolkningen af begrebet ”*permanent outsourcet*” er den af SKAT anvendte praksis ikke afvigende i forhold til det ovenfor udledte. Det følger af ordlydsfortolkningen, at en aktivitet skal være varigt udskilt fra virksomheden. Som SKAT har fastlagt, foreligger dette ikke, når en virksomhed løst beslutter, hvilken underleverandør som skal udføre en given opgave fra gang til gang. At en aktivitet er ”*permanent outsourcet*” kan henføres til den situation hvor, eksempelvis IT-driften er udskilt til en selvstændig virksomhed, hvorved virksomheden ikke selv har indflydelse på udførelsen af denne aktivitet mere. I et sådant tilfælde indgår IT-driften ikke længere som en del af de daglige beslutninger. Men det vil den fortsat gøre, hvis der fra opgave til opgave skal findes en leverandør til at løse opgaven.

Af gennemgangen ovenfor følger, at en aktivitet er ”*permanent outsourcet*” i de tilfælde, hvor den danske virksomhed på varig basis har udskilt en afgrænset og individualiseret ydelse til én selvstændig underleverandør. At aktiviteten skal være varigt udskilt medfører, at outsourcing ikke foreligger ved indgåelse af tidsbegrænsede kontrakter, samt når virksomheden løbende beslutter, hvem der skal løse en given opgave. Den danske virksomhed skal have udskilt ydelserne på en sådan måde, at de ikke indgår i den daglige beslutningsproces.

### **5.3.2 ”Selvstændig kontraktproducent”**

Ovenstående afsnit har behandlet, hvornår en given aktivitet er ”*permanent outsourcet*”. Det følger imidlertid også af lovforslag nr. 195 (2012), at arbejdsudleje ikke gælder, når ydelserne er leveret af en ”*selvstændig kontraktproducent*”. Ved ordlydsfortolkning af begrebet ”*selvstændig kontraktproducent*” tolkes ordet ”*selvstændig*” som en uafhængig enhed, som er adskilt og afgrænset fra andre enheder, hvor en sådan anden enhed i denne sammenhæng er den danske virksomhed. At være ”*selvstændig*” hentyder også til, at

denne enhed træffer egne beslutninger. For en ”*kontraktproducent*” følger, at der er tale om en produktion i henhold til en kontrakt. Herudfra er en ”*selvstændig kontraktproducent*” en uafhængig virksomhed, som for en dansk virksomhed producerer i henhold til en kontrakt. En ”*selvstændig kontraktproducent*” ligger sig en del op af det ovenfor udledte om, hvornår en aktivitet er ”*permanent outsourcet*”. Som det også følger af lovforslaget kræves i begge tilfælde, at aktiviteten er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed således, at det ikke er en del af den danske virksomhed. At en aktivitet er ”*permanent outsourcet*” medfører også, at en selvstændig og uafhængig virksomhed udfører arbejdet på tilsvarende vis som ved en ”*selvstændig kontraktproducent*”.

Hverken lovforslaget eller OECD’s modeloverenskomst 2010 giver yderligere retningslinjer vedrørende fortolkningen af, hvornår ydelser er leveret af en ”*selvstændig kontraktproducent*”. Den juridiske vejledning (SKAT 2014c, C.F.3.1.4.1) nævner et eksempel på en situation, hvor en anden virksomhed producerer bestemte komponenter, som skal indgå i den danske virksomheds produkter. Det vil være en forudsætning, at selve produktionen ikke udføres på den danske virksomheds faciliteter, hvilket følger af det af skatteministeren afgivne svar nr. 28 (Skatteministeriet 2012c). I et sådant tilfælde er produktionen ikke tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomheds aktiviteter.

Ud fra ovenstående følger, at en ”*selvstændig kontraktproducent*” leverer varer. For at kunne afgrænse en ”*selvstændig kontraktproducent*” fra en aktivitet, som er ”*permanent outsourcet*”, giver dette også mening. Det er vanskeligt at afgrænse begreberne ”*selvstændig kontraktproducent*” og ”*permanent outsourcet*”, hvis der ikke er en umiddelbar forskel eksempelvis kendetegnet ved leverancen. Hvis en ”*selvstændig kontraktproducent*” udelukkende producerer varer for en dansk virksomhed på egne produktionsfaciliteter kan der ikke blive tale om arbejdsudleje, da der ikke stilles arbejdskraft til rådighed for den danske virksomhed. Levering af varer er ikke i sig selv omfattet af arbejdsudleje. For at en ”*selvstændig kontraktproducent*”, som leverer varer, bliver omfattet af arbejdsudleje, skal der således være tale om en sammensat leverance. S sammensatte leverancer er kendetegnet ved leverancer, hvor der både leveres arbejdskraft og varer eller materialer i en og samme handel. Det særegne ved sammensatte leverancer er, at arbejdsudleje kun kommer på tale, såfremt ydelsen leveret med brug af arbejdskraft udgør mere end en ubetydelig del af den samlede leverance (Lovforslag nr. 195 2012). Det er samtidig også kun den del af

leverancen, som vedrører betalingen for arbejdskraft, som der skal indeholdes skat af på tilsvarende vis som før lovændringen (Lovforslag nr. 195 2012).

Skatteministerens svar nr. 29 (Skatteministeriet 2012d) giver et eksempel på en situation, hvor der er tale om en sammensat leverance. Eksemplet omhandler et skibsværft, som køber en skibsmotor inklusiv montering. I dette tilfælde leveres både en vare i form af skibsmotoren og arbejdskraft i tilknytning til monteringen af skibsmotoren. Hvis vederlaget for arbejdskraften udgør en ubetydelig del af den samlede leverance, som det er forudsat i skatteministerens eksempel med skibsmotoren, kan monteringen udføres på virksomhedens faciliteter uden, at dette omfattes af arbejdsudleje. Der er tilsvarende afgivet et par bindende svar vedrørende sammensatte leverancer, som fastslår, at der ikke er tale om arbejdsudleje, når hovedydelsen består i at levere en vare eller at stille materiel til rådighed jf. SKM2013.678.SR (2013) og SKM2013.742.SR (2013). Der er ikke nogen talmæssige opstillinger i afgørelserne, som giver mulighed for at opstille nærmere retningslinjer for, hvornår arbejdskraften udgør en ubetydelig del af den samlede leverance.

Afgørelserne fra SKAT fokuserer på, hvorvidt aktiviteterne er ”*permanent outsourcet*”. Ingen af afgørelserne efter lovændringen har bestemt, at en leverance er udført af en ”*selvstændig kontraktproducent*”, og at ydelsen derfor ikke er omfattet af arbejdsudleje. Ud fra ovenstående gennemgang følger, at en ”*selvstændig kontraktproducent*” hovedprodukt er at levere varer i henhold til en kontrakt. I sagens natur er en sådan leverance ikke omfattet af arbejdsudleje, hvis der ikke samtidig leveres en mængde arbejdskraft. De begrænsede retningslinjer med hensyn til fortolkningen af, hvornår en ydelse er leveret af en ”*selvstændig kontraktproducent*” medfører, at det ikke er klart, hvornår denne undtagelse til arbejdsudlejeskatningen finder anvendelse. Umiddelbart må årsagen være, at dette reelt i udgangspunktet ligger udenfor arbejdsudleje, da levering af varer i sig selv ikke medfører beskatning ved arbejdsudleje.

### **5.3.3 De otte vurderingskriterier**

Ovenstående har behandlet, hvornår en aktivitet er ”*permanent outsourcet*” eller leveret af en ”*selvstændig kontraktproducent*”. I dette afsnit fokuserer analysen på sidste del af de øvrige vurderinger, som tilkendes ved lovforarbejderne, nemlig de supplerende otte vurderingskriterier. I afsnit 5.2 ovenfor blev det udledt, at de otte vurderingskriterier

finder anvendelse efter det er bestemt, at arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. De otte supplerende kriterier skal anvendes til nærmere at fastslå, om forholdet mellem arbejdstagere fra den udenlandske virksomhed og den danske virksomhed er kendetegnet ved et ansættelsesforhold eller som arbejde udført i henhold til kontrakt mellem to selvstændige virksomheder. Som det også blev anført i afsnit 5.2.2 skal denne vurdering udover de otte kriterier også indeholde en vurdering af, hvem der bærer ansvaret for og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet.

Som tidligere beskrevet foreskriver modeloverenskomsten to kriterier, som kan indføres i en dobbeltbeskatningsoverenskomst til at vurdere, hvorvidt der er tale om arbejdsudleje (OECD 2010, art. 15 kommentar 8.3). Men det er kun kriteriet om, at arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomheden, som er implementeret i dansk ret. Det andet kriterium tillægges ifølge styresignalet (SKAT 2014a) mere vægt end de øvrige otte supplerende kriterier. I vurderingen, af hvem der anses for at være den reelle arbejdsgiver, tillægges det forhold, at den danske virksomhed fører tilsyn, leder og kontrollerer udførelsen af arbejdet større vægt i vurderingen end de øvrige supplerende vurderingskriterier (SKAT 2014a). Denne fremgangsmåde harmonerer med de retningslinjer, som opstilles i modeloverenskomsten.

Herudover giver lovforslaget og modeloverenskomsten kun yderligere retningslinjer vedrørende det tredje supplerende kriterium, som vedrører vederlaget for tjenesteydelserne. Lovforslag nr. 195 (2012) og OECD's modeloverenskomst 2010 (OECD 2010, art. 15 kommentar 8.15) anfører, at vederlaget kan have betydning i tilknytning til arbejdsudlejevurderingen, men at dette ikke nødvendigvis er afgørende. Hvis vederlaget er fastsat ud fra det vederlag, som arbejdstageren modtager, taler dette for arbejdsudleje. Modsat taler det imod arbejdsudleje, hvis arbejdstagerens vederlag ikke har nogen sammenhæng med det vederlag, som den danske virksomhed skal betale.

I forhold til ovenstående tilkendegives, at det forhold, at den danske virksomhed fører tilsyn, leder og kontrollerer udførelsen af arbejdet, tillægges større vægt end de øvrige kriterier. Herudover må vurderingen, af hvem der bærer ansvaret for og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet, i denne sammenhæng også skulle tillægges større vægt, da dette kriterium ifølge modeloverenskomsten taler mere for, at arbejdet udgør en integreret

del af virksomheden end de øvrige kriterier. Som nævnt kan vederlaget mellem den danske og udenlandske virksomhed også have en betydning. Ud fra beskrivelsen i lovforslaget og modeloverenskomsten følger det ikke, at dette kriterium nødvendigvis skal tillægges mindre vægt end de øvrige kriterier. Ud fra det beskrevne skal nedenstående vægtning anvendes i tilknytning til arbejdsudlejevurderingen. De enkelte kriterier er særligt uddybet i forhold til de yderligere retningslinjer, som er angivet i styresignalet:

1. Instruktionsbeføjelsen, samt ansvar og økonomisk risiko

*Instruktionsbeføjelsen*

Det er for nogle virksomheder naturligt, at den danske virksomhed vil stå for planlægning og beslutningstagning i tilknytning til udførelsen af arbejdet. Dette gælder særligt for arbejde, som har en ukompliceret karakter, som eksempelvis plukning af tomater, hvor det er svært for den udenlandske virksomhed at give en egentlig instruktion af medarbejderne. Den udenlandske virksomhed vil omvendt kunne stå for den primære instruktion af arbejdet i de tilfælde, hvor den udenlandske virksomhed leverer afgrænsede og individualiserede ydelser i forhold til den danske virksomhed og særligt i de tilfælde, hvor den danske virksomhed ikke selv har kompetencerne til at udføre en given opgave. Det vil være vanskeligt for den danske virksomhed at forestå denne instruktion, hvis virksomheden ikke selv har de rette kompetencer. (SKAT 2014a)

*Ansvaret for og den økonomiske risiko for arbejdets udførsel*

Som nævnt i afsnit 5.2.2 kan den udenlandske virksomhed påtage sig forskellige former for ansvar for fejl og mangler, forsinkelser og lignende. Et sådan ansvar vil særligt kunne placeres hos den udenlandske virksomhed, hvis den leverede ydelse er afgrænset og individualiseret i forhold til det arbejde, som i øvrigt udføres af den danske virksomhed. (SKAT 2014a)

2. Kontrol og ansvar for arbejdsstedet, arbejdsredskaber og materiel, personalets sammensætning, sanktioner, arbejdstider samt vederlagets sammensætning

*Kontrollen og ansvaret for arbejdsstedet*

Hvis arbejdet udføres på den danske virksomheds faciliteter vil dette tale for arbejdsudleje. Det er dog både den udenlandske virksomhed, den danske virksomhed og kunden, som kan have ansvaret for arbejdsstedet (SKAT 2014a). Hvis den danske virksomheds kunde har ansvaret for arbejdsstedet vil dette formentlig ikke kunne tillægges en betydelig vægt i forhold til arbejdsudlejevurderingen, da dette hverken taler for eller imod arbejdsudleje.

*Arbejdsredskaber og materiel*

Det forhold, at den udenlandske virksomhed primært leverer arbejdskraft, og den danske virksomhed står for materiel og arbejdsredskaber, kan tale i retning af arbejdsudleje. Modsat hvis den udenlandske virksomhed også leverer materiel og medbringer egne arbejdsredskaber. Særligt ved investeringskrævende arbejdsredskaber vil dette især tale for, at der ikke er tale om arbejdsudleje. (SKAT 2014a)

*Personalets sammensætning*

Dette kriterium dækker over to kriterier, som begge omhandler, hvilken part der tager beslutningen om, hvem og hvor mange, der skal udføre arbejdet, og hvilke kvalifikationer, disse arbejdstagere skal have.

*Sanktioner og arbejdstider*

Heri dækkes også to kriterier, der som det følger af overskriften omhandler, hvem der kan pålægge arbejdstageren sanktioner, og hvem der bestemmer arbejdstiderne.

*Vederlagets sammensætning*

Det er tidligere blevet nævnt, at det af den danske virksomhed betalte vederlag kan indikere, at der foreligger arbejdsudleje, hvis vederlaget er fastsat ud fra den betalte løn til arbejdstagerne. Modsat hvis det betalte vederlag ikke har nogen sammenhæng med vederlaget betalt af den danske virksomhed. (SKAT 2014a)



Der gives i styresignalet en række eksempler, hvor det ud fra en samlet vurdering afgøres, om der foreligger arbejdsudleje, eller om arbejdet er udført af en selvstændig udenlandsk virksomhed. Det fremgår, at det afhænger af situationen, hvilke kriterier og med hvilken vægt disse indgår i vurderingen (SKAT 2014a). Det afgørende er dog, hvem der reelt kan anses for at udøve de fleste og mest betydelige arbejdsgiverbeføjelser i den konkrete situation. Afgørelserne efter styresignalet kom i høring bekræfter dette ved, at det ikke altid er de samme kriterier, der ligges vægt på. Ud fra en helhedsvurdering vurderes, om det er den udenlandske eller danske virksomhed, som udøver størstedelen af arbejdsgiverbeføjelserne.

Udover ovenstående vægtning af kriterierne er det vanskeligt at komme det nærmere hvilke og hvor mange kriterier, der skal være opfyldt for, at der foreligger arbejdsudleje, da dette vil afhænge af den konkrete situation. I mange tilfælde vil det da også være klart, om der er tale om arbejdsudleje eller selvstændig udenlandsk virksomhed.

Ved gartneriet, som skal have plukket tomater, fremstår det klart, at den udenlandske virksomhed ikke vil kunne udøve mange arbejdsgiverbeføjelser. Den danske virksomhed vil forestå den primære instruktion af arbejdet, den danske virksomhed har størstedelen af den økonomiske risiko i tilknytning til plukningen, og der er ikke særlige krav til specielle værktøjer eller tilsvarende. Situationen er primært kendetegnet ved levering af arbejdskraft (SKAT 2014a). Omvendt vil en udenlandsk leverandørs levering af en afgrænset og individualiseret ydelse, som kræver særlige kompetencer og specielle redskaber, allerede med disse kriterier tale for, at det er den udenlandske leverandør, der har de primære arbejdsgiverbeføjelser.

## 5.4 Delkonklusion

I dette afsnit er det gældende arbejdsudlejebegreb i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010) blevet fortolket med udgangspunkt i det ved Lov 2012-09-18 nr. 921 (2012) indsatte kriterium om, at arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomheden. Ud fra analysen tilkendes en vis struktur i forbindelse med fastlæggelsen af, hvorvidt der i en given situation foreligger arbejdsudleje.

Indledningsvist blev anvendelsesområdet for arbejdsudleje beskrevet. Arbejdsudleje foreligger i den situation, hvor en udenlandsk virksomhed udlejer arbejdstagere, som formelt er ansat hos den udenlandske virksomhed, til en dansk virksomhed til at udføre arbejde for denne danske virksomhed i Danmark.

Efter det er fastlagt, at den pågældende situation ikke falder helt udenfor anvendelsesområdet for arbejdsudleje, er den første vurdering, der skal foretages, om arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. At dette er den afgørende parameter følger som nævnt direkte af ordlyden af KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010), og dette skal være opfyldt for at arbejdsudleje overhovedet kommer på tale. Det blev argumenteret for, at omfanget af begrebet ”*virksomheden*” skal fortolkes bredt således, at dette både omfatter aktiviteter, der udgør virksomhedens forretningsområde, men også andre aktiviteter, som indgår i virksomhedens drift, kan blive omfattet af arbejdsudleje. Det afgørende er, at den danske virksomhed reelt kan påtage sig arbejdsgiverrollen i forhold til det udførte arbejde.

Det blev i analysen konkluderet, at arbejdsudlejevurderingen efter lovændringen i sin essens omhandler en vurdering af, hvem der er den reelle arbejdsgiver. Dette blev konkluderet på baggrund af, at de i lovforslaget otte supplerende kriterier alle omhandler arbejdsgiverbeføjelser, at lovændringen tager udgangspunkt i de internationale retningslinjer opstillet i modeloverenskomsten samt det forhold, at arbejdsgiver-arbejdstager forholdet indirekte følger af, at der skal være tale om ”*personligt arbejde*” ifølge KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010).

Ud fra lovforslaget, modeloverenskomsten og afgørelserne er det ikke klart, hvordan tilgangen til arbejdsudlejeanalysen skal være efter, det er fastslået, at arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. Både lovforslaget og modeloverenskomsten bestemmer, at

arbejdsudleje ikke gælder, når en aktivitet er ”*permanent outsourcet*” eller leveret af en ”*selvstændig kontraktproducent*”. Gennemgangen, af hvornår en aktivitet er henholdsvis ”*permanent outsourcet*” eller leveret af en ”*selvstændig kontraktproducent*”, tilkender giver, at kriterierne i denne vurdering ikke er sammenfaldende med de kriterier, der indgår i vurderingen af, om arbejdet udgør en integreret del af virksomheden, eller hvem der er den reelle arbejdsgiver i forhold til de otte supplerende vurderingskriterier. Heraf følger, at hvorvidt en aktivitet er ”*permanent outsourcet*” eller leveret af en ”*selvstændig kontraktproducent*” skal analyseres særskilt i tilknytning til vurderingen af, om der foreligger arbejdsudleje.

En aktivitet er ”*permanent outsourcet*” i de tilfælde, hvor den danske virksomhed på varig basis har udskilt en afgrænset og individualiseret ydelse til én selvstændig underleverandør. En aktivitet er således i denne forstand ikke ”*permanent outsourcet*”, når den danske virksomhed fra opgave til opgave beslutter, hvem der skal løse opgaven, uanset om virksomheden selv har kompetencerne til at løse denne opgave eller ej.

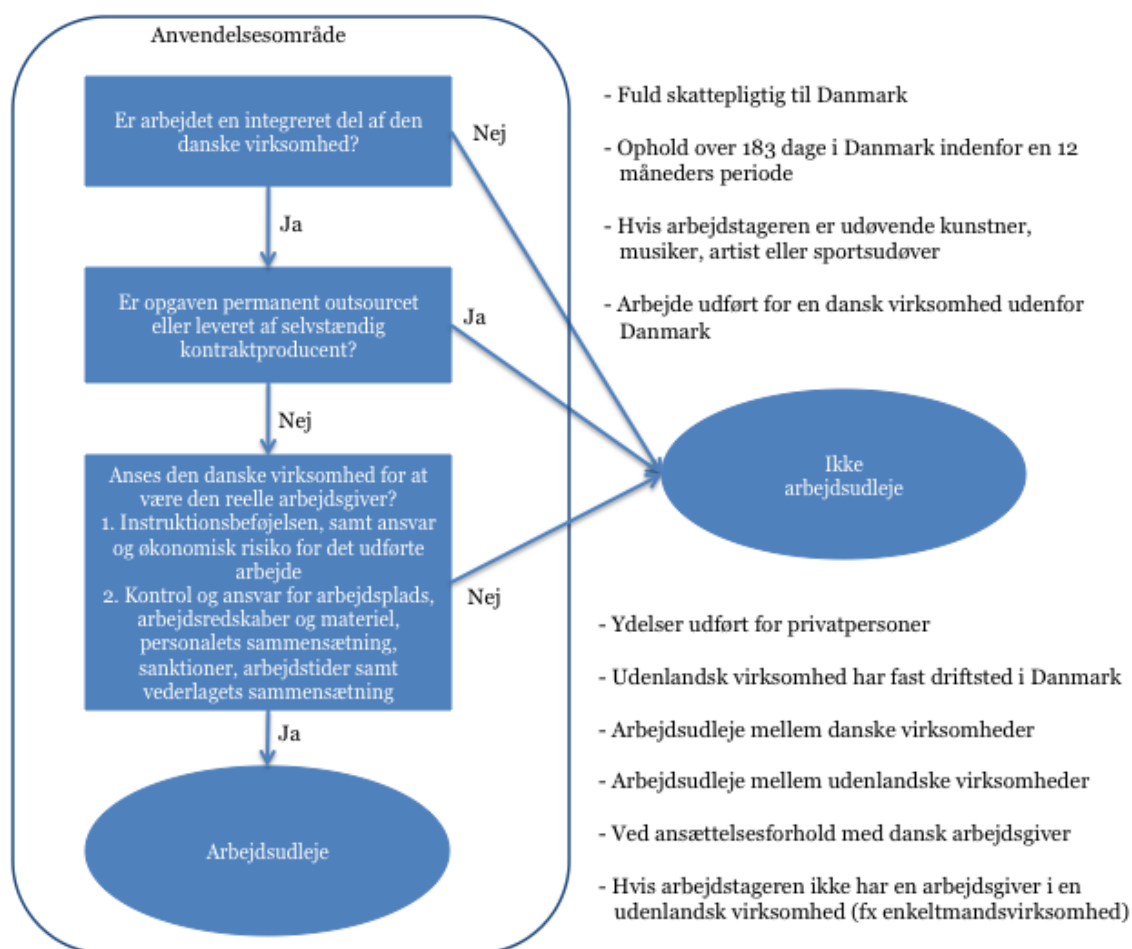
En ”*selvstændig kontraktproducent*” udgør en uafhængig virksomhed, som for en dansk virksomhed producerer i henhold til en kontrakt. Ud fra gennemgangen følger, at en ”*selvstændig kontraktproducent*” hovedprodukt er, at levere varer i henhold til en kontrakt. I udgangspunktet er levering af varer ikke omfattet af arbejdsudleje, hvis der ikke samtidig leveres arbejdskraft. Der skal således være tale om en sammensat leverance for, at en leverance fra en ”*selvstændig kontraktproducent*” kan blive omfattet af arbejdsudleje. Ingen af afgørelserne efter lovændringen har vurderet, hvorvidt en ydelse er leveret af en ”*selvstændig kontraktproducent*”. Afgørelserne har udelukket centreret om en vurdering af, om arbejdet er ”*permanent outsourcet*”. Årsagen hertil er, at levering af varer i henhold til en kontrakt reelt i udgangspunktet ligger udenfor arbejdsudleje. Det betyder dog ikke, at en sådan arbejdsudlejvurdering er udelukket, da det afhænger af den enkelte situation.

Hvis aktiviteten hverken er ”*permanent outsourcet*” eller leveret af en ”*selvstændig kontraktproducent*” fastlægges, om den danske virksomhed kan anses for at være den reelle arbejdsgiver ud fra de otte supplerende kriterier. Hvem der fører tilsyn, leder og kontrollerer udførelsen af arbejdet, samt hvem der bærer størstedelen af ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdet blev i den forbindelse fastlagt til at skulle tillægges større

vægt end de øvrige vurderingskriterier. Samtidig blev det udledt, at det er meget situationsafhængigt, hvor mange kriterier der skal være opfyldt for, at der er tale om enten arbejdsudleje eller en leverance mellem selvstændige virksomheder. Det afgørende er dog, hvem der besidder størstedelen af arbejdsgiverbeføjelserne i relation til arbejdstagerne.

Tretrinsanalysen, af hvorvidt der foreligger arbejdsudleje, kan samlet illustreres som vist i figur 4.

**Figur 4 – Arbejdsudlejeanalysen**



Kilde: Egen tilvirkning med inspiration fra Deloitte (2014)

## **6 JURIDISK ANALYSE – HISTORISK PERSPEKTIV PÅ ARBEJDSUDLEJE**

I forlængelse af den retshistoriske gennemgang af definitionen af arbejdsudleje i afsnit 4 og fortolkningen af det gældende arbejdsudlejebegreb i afsnit 5 besvares i dette afsnit den anden del af problemformuleringen. I afsnittet analyseres således, om den hidtidige skatteretspraksis kan bidrage til at fastlægge, hvornår der foreligger arbejdsudleje efter den nu-gældende bestemmelse herom i KSL jf. problemformuleringen i afsnit 1.1.1.

### **6.1 Fysiske personer**

Som beskrevet i gennemgangen ovenfor i afsnit 5.3, så er en størstedelen af arbejdsudlejebestemmelsen før vedtagelsen af Lov 2012-09-18 nr. 921 (2012) bevaret. Det er kravet om, at arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomheden, der er tilføjet den hidtil gældende bestemmelse. Der er således en række elementer, som går igen i arbejdsudlejebestemmelsen før og efter lovændringen i 2012.

Selvom arbejdsudlejebestemmelsens ordlyd siden implementeringen i 1982 er blevet ændret i 2005, så har dette ikke ændret, hvornår en given situation er omfattet af arbejdsudleje i perioden fra 1982 og frem til lovændringen i 2012 jf. gennemgangen i afsnit 4.1.2. Eneste ændring er det vederlag, som kan underkastes arbejdsudlejeskat som ved Lov 2005-06-06 nr. 425 (2005) blev udvidet til at omfatte alle former for vederlag.

Den retshistoriske analyse af udviklingen i arbejdsudlejedefinitionen opdeles i tilsvarende afsnit, som analysen af det gældende arbejdsudlejebegreb i afsnit 5.

#### **6.1.1 Anvendelsesområdet for arbejdsudleje**

I afsnit 5.1 blev anvendelsesområdet for arbejdsudleje afgrænset. Før lovændringen var hjemlen til at beskatte indkomst erhvervet af fysiske personer med hjemsted i udlandet ved arbejdsudleje også placeret i KSL § 2 stk. 1 nr. c (1982) og senere i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2005).

Som tidligere nævnt er bestemmelsens ordlyd stort set uændret før og efter lovændringen. Før lovændringen skulle følgende være opfyldt for, at der forelå arbejdsudleje:

- Der skal være erhvervet en indkomst i form af et vederlag
- Arbejdet skal være udført i Danmark
- Der skal være tale om personligt arbejde
- Arbejdstageren skal være stillet til rådighed for at udføre arbejdet

Selve arbejdsudlejesituationen, som gennemgået og illustreret ovenfor i afsnit 5.1, er den samme både før og efter lovændringen. Det vil sige, at arbejdsudleje også før lovændringen finder anvendelse, når en udenlandsk virksomhed udlejer arbejdstagere, som formelt er ansat hos den udenlandske virksomhed, til at udføre arbejde for en dansk virksomhed i Danmark. Dette fremgår både af lovforslag nr. 130B (1982), cirkulære nr. 135 (Skatteministeriet 1988, pkt. 42) og af SKAT-meddelelsen fra 2007 (SKAT 2007). Heraf følger, at arbejdsudleje før lovændringen heller ikke gælder mellem to udenlandske virksomheder. Før lovændringen gælder arbejdsudleje tilsvarende ikke i det tilfælde, hvor en udenlandsk virksomhed har fast driftssted i Danmark i henhold til KSL § 2 stk. 1 nr. d (1982) og SEL § 2 stk. 1 litra a (1960).

Udover, at arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomheden, er der imidlertid indsat en yderligere ændring i arbejdsudlejebestemmelsen. Det følger nemlig ikke af ordlyden af hverken KSL § 2 stk. 1 litra c (1982), KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2005) eller af KSL § 43 stk. 2 litra h (1982, 2005), at det udelukkende er ydelser udført for en dansk virksomhed, som kan omfattes af arbejdsudleje jf. gengivelsen af bestemmelserne i afsnit 4.1. I arbejdsudlejebestemmelsen efter lovændringen i 2012 fremgår det specifikt af KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010), at arbejdstagerne skal *"stilles til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed"* jf. også gennemgangen i afsnit 5.1. Som nævnt ovenfor anfører lovforslag nr. 130B (1982), cirkulære nr. 135 (Skatteministeriet 1988, pkt. 42) og SKAT-meddelelsen (SKAT 2007), at en arbejdstager anses for at være arbejdsudlejet, når denne udfører arbejde for en virksomhed. Østre Landsret har imidlertid afsagt en dom, som fastslår arbejdsudleje, selvom ydelsen udføres for en person. I dommen blev der lagt vægt på, at personen kunne påtage sig instruktionsbeføjelsen og den økonomiske risiko for arbejdet. Dommen virker også til delvist at være begrundet ud fra personens professionelle tilknytning til den pågældende branche, som den udførte ydelse vedrører jf. SKM2007.561.ØLR (2007). Samme kriterier anvendes i afgørelserne SKM2008.444.SR (2008) og SKM2010.188.LSR

(2010). Dommen og afgørelserne vurderes mere som undtagelsen frem for hovedreglen, da det fremgår af både lovforslaget og cirkulæret, at arbejdsudleje finder anvendelse i tilknytning til udlejning af arbejdskraft mellem en udenlandsk og en dansk virksomhed. Men det følger af disse domme og afgørelser, at det var muligt efter de tidligere regler, at en person kunne blive pligtig til at indeholde arbejdsudlejeskat.

Som nævnt ovenfor var det også før lovændringen et krav, at der skulle være tale om ”*personligt arbejde*”. Dette begreb stammer som nævnt i afsnit 5.1 fra modeloverenskomsten, og det blev i dette afsnit udledt, at begrebet skal fortolkes på den måde, at arbejdsudleje gælder i de tilfælde, hvor der er et arbejdsgiver-arbejdstager forhold. Det vil sige, at arbejdstageren skal være i et ansættelsesforhold med en arbejdsgiver. Før lovændringen kunne denne arbejdsgiver dog tilsvarende ikke være en dansk virksomhed, da skattepligt i så fald også før lovændringen i stedet følger af den begrænsede skattepligt af lønindkomst erhvervet i ansættelsesforhold i henhold til KSL § 2 stk. 1 litra a jf. KSL § 43 stk. 1 (1982). Før lovændringen var der imidlertid ingen afgrænsning i forhold til den begrænsede skattepligt ved et ophold over 183 dage i tilknytning til den begrænsede skattepligt af lønindkomst i til KSL § 2 stk. 1 litra a (1982). Den gældende bestemmelse i KSL § 2 stk. 9 (2010) blev indført samtidig med ændringen af arbejdsudlejebestemmelsen ved lov 2012-09-18 nr. 921 (2012).

Af ovenstående krav om, at arbejdstageren skal være i et ansættelsesforhold med en arbejdsgiver følger, at enkeltmandsvirksomheden, hvor ejeren lejer sig selv ud, således heller ikke er omfattet af arbejdsudleje før lovændringen. Efter de hidtidige regler anses enkeltmandsvirksomheden tilsvarende for enten at være selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtager (SKAT 2009, afsnit 7).

Udøvende kunstnere, musikere, artister og sportsudøvere har som nævnt i afsnit 4.1.2 været undtaget fra bestemmelserne om arbejdsudleje siden implementeringen i 1982 (Betænkning nr. 130A 1982).

Som det fremgår af gennemgangen, så er der stort sammenfald i forhold til anvendelsesområdet for arbejdsudleje før og efter stramningen af reglerne i 2012. Den væsentligste forskel på anvendelsesområdet før og efter lovændringen i 2012 er, at ydelser udført for

privatpersoner før lovændringen kunne blive indeholdelsespligtige for arbejdsudlejeskat. Anvendelsesområdet er således stort set sammenfaldende i forhold til det gældende anvendelsesområde beskrevet i afsnit 5.2. Det er heller ikke formålet med loven at ændre anvendelsesområdet af arbejdsudleje. Formålet er at sikre, at der oftere sker beskatning som arbejdsudleje i de tilfælde, hvor der udføres arbejde, som udgør en integreret del af den danske virksomhed. Og denne ændring sker som nævnt ved at implementere nye kriterier for sondringen mellem arbejdsudleje og entreprise (Lovforslag nr. 195 2012). Dette betyder, at retspraksis på dette område til en vis grad vil kunne anvendes også efter de nugældende regler. Retshistorisk set har det dog ikke været selve anvendelsesområdet for arbejdsudleje, som har voldt store udfordringer i tilknytning til arbejdsudlejeverdningen. Som det er tilfældet med de nuværende regler, opstod der også hovedsagligt tvivl om afgrænsningen mellem arbejdsudleje og entreprise efter de tidligere regler (SKAT 2009). Dette tydeliggøres ved, at det ikke er dette område, som er genstand for størstedelen af de afsagte domme og afgørelser indenfor arbejdsudleje.

### **6.1.2 Vurderingskriterier**

Som nævnt lige ovenfor er det særligt selve kriterierne for vurderingen af, om der foreligger arbejdsudleje, der har givet anledning til fortolkningsvanskeligheder både før og efter lovændringen i 2012.

Som beskrevet ovenfor i afsnit 4.1 blev der fra arbejdsudlejens indførelse i 1982 frem til lovændringen i 2012 foretaget en vurdering af, om der var tale om arbejdsudleje eller entreprise. Denne sondring stammer fra betænkning nr. 130A (1982), som anfører, at arbejdsudleje finder anvendelse på entrepriselignende forhold. Vurderingen blev foretaget først og fremmest ud fra, hvem der er ansvarlig for eller bærer risikoen for arbejdsresultatet (SKAT 2007). Herudover blev der lagt vægt på de i afsnit 4.1.2 oplyste faktorer i lovforslag nr. 130B (1982) og i cirkulære nr. 135 (Skatteministeriet 1988). Ud fra disse kriterier foretages en samlet vurdering af, om der er tale om arbejdsudleje eller entreprise ud fra både kontraktens udformning og de faktiske forhold (SKAT 2007). Det er lejeren af arbejdskraften, som har bevisbyrden for, at der foreligger entreprise. Hvis bevisbyrden ikke er løftet, så anses situationen for at være omfattet af arbejdsudleje. Dette følger af den i afsnit 4.1.3 omtalte SKAT-meddelelse (SKAT 2007) og en række domme og afgørelser eksempelvis SKM2007.561.ØLR (2007).



I afsnit 5 blev det gældende arbejdsudlejebegreb efter ikrafttrædelsen af lov 2012-09-18 nr. 921 (2012) fortolket. Hvis fortolkningen af den gældende arbejdsudlejedefinition sammenholdes med begrebet før lovændringen inddrages generelt færre kriterier og vurderinger i analysen. Som tidligere nævnt indgår kriteriet, om at arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomheden, ikke som et kriterium før lovændringen. Før lovændringen blev der inddraget fem øvrige kriterier, mens der efter lovændringen inddrages yderligere tre kriterier. De fem kriterier før lovændringen modsvares dog af fem enslydende kriterier efter lovændringen.

Herudover blev vurderingen af arbejdsudleje ud fra de tidligere regler foretaget med udgangspunkt i bestemmelserne i den indgåede kontrakt og de faktiske forhold. Efter lovændringen følger det både af lovforslag nr. 195 (2012) og modeloverenskomsten (OECD 2010, art. 15 kommentar 8.11), at vurderingen skal ske på baggrund af faktiske forhold. Selvom nogle kriterier vil være fastsat i kontrakten, eksempelvis vederlaget, vil kontraktens bestemmelser ikke altid svare til de faktiske forhold.

Som et sidste moment er tilgangen til analyse før lovændringen i 2012 heller ikke sammenfaldende med analysen efter lovændringen, som beskrevet ovenfor i afsnit 5. Før lovændringen havde vurderingskriterierne en central placering, og ved en helhedsvurdering blev det fastlagt, om disse kriterier talte for arbejdsudleje eller entreprise. Selvom en given aktivitet før lovændringen skatteretligt kunne blive anset for at være outsourcet i samme forstand som efter lovændringen, så er dette ikke inddraget i arbejdsudlejeanalysen før lovændringen (SKAT 2007). Efter lovændringen er der tre vurderinger, som skal foretages førend, der kan fastslås arbejdsudleje jf. afsnit 5.

Selvom der er nogle sammenfald mellem analysen før og efter lovændringen, så er der ikke sammenfald hverken i forhold til de anvendte kriterier og deres indbyrdes prioritering eller i de trin, som indgår i analysen. Derfor vurderes afgørelserne før lovændringen ikke at kunne bidrage til at fastslå arbejdsudleje ud fra den gældende arbejdsudlejebestemmelse. En konsekvens af lovændringen er ifølge lovforslaget, at den vil give nye anvisninger for sondringen mellem arbejdsudleje og entreprise, hvilket bekræfter, at retspraksis før lovændringen kun vil kunne anvendes i begrænset omfang.

På trods af at de tidligere domme og afgørelser før lovændringen som udgangspunkt ikke kan anvendes efter ikrafttrædelsen af lov 2012-09-18 nr. 921 (2012) vil der være visse situationer, hvor retspraksis alligevel vil kunne finde anvendelse. Eksempelvis er der i det bindende svar SKM2014.135.SR (2014) efter lovændringen henvist til afgørelsen SKM2008.357.SR (2008). Afgørelserne omhandler begge arbejdsudleje i forbindelse med kurser. Begge afgørelser fastslår, at der ikke foreligger arbejdsudleje, da kursusdeltagerne ikke er stillet til rådighed for at udføre arbejde for den danske virksomhed. Denne afgørelse omhandler således de elementer af arbejdsudlejebestemmelsen, som er uændrede før og efter lovændringen. Som nævnt i ovenstående afsnit 6.1.1 går følgende betingelser igen i arbejdsudlejebestemmelsen: der skal være erhvervet et vederlag, arbejdet skal være udført i Danmark, der skal være tale om personligt arbejde, og arbejdstageren skal være stillet til rådighed for at udføre arbejdet. Det er derfor udelukkende domme og afgørelser, som vurderer disse betingelser, der kan anvendes efter lovændringen.

## **6.2 Juridiske personer**

Fremstillingen af den retshistoriske udvikling i afsnit 4 beskrev bestemmelserne for både fysiske personer i KSL og juridiske personer i SEL. Indtil videre har afhandlingen ikke yderligere behandlet arbejdsudleje for juridiske personer. Årsagen hertil er, at der hidtil både ifølge de tidligere og nugældende regler ikke har været offentliggjort retspraksis vedrørende SEL § 2 stk. 1 litra e (Winther-Sørensen et al. 2013, s. 274). Arbejdsudleje er kun blevet fastslået i henhold til KSL § 2 stk. 1. nr. 3, som gælder for fysiske personer. Arbejdsudleje for juridiske personer har heller ikke været genstand for mange ændringer over tiden jf. oversigten over den historiske udvikling i bestemmelserne om arbejdsudleje, som er opsummeret i bilag 2.

SEL § 2 stk. 1 (1960, 2012) bestemmer generelt, hvilke juridiske personer der kan blive omfattet af begrænset skattepligt. Det er således udelukkende selskaberne nævnt i SEL § 1 stk. 1 (1960, 2012) med hjemsted i udlandet, som kan omfattes af bestemmelsen.

Den indkomst, som kan henføres til den begrænsede skattepligt, bestemmes i SEL § 2 stk. 1 litra e (1960, 2012), der henviser til bestemmelsen i KSL § 43 stk. 2 litra h (1982, 2010). Bestemmelsen i SEL § 2 stk. 1 litra e (1960, 2012) har ikke undergået nogle ændringer fra

arbejdsudlejes indførelse i 1982 og frem til i dag. Som nævnt i afsnit 4.2.1 undergik arbejdsudlejebestemmelsen for juridiske personer tilsvarende ingen ændringer ved Lov 2012-09-18 nr. 921 (2012).

Som tidligere nævnt har KSL § 43 stk. 2 litra h (1982, 2010) også undergået få ændringer over tid. Ændringen implementeret i KSL (2005) ved Lov 2007-04-18 nr. 345 (2007) medfører modsat tidligere, at alle former for vederlag kan beskattes og ikke kun vederlag i penge og ydet fri kost og logi. Herudover anføres direkte i KSL § 43 stk. 2 litra h (2005), at den virksomhed, som arbejdstageren er stillet til rådighed i, ikke skal have hjemting i Danmark. Dette har dog også været bestemt i kildeskattebekendtgørelsen (1988, § 18 nr. 21) samt i cirkulære nr. 135 (Skatteministeriet 1988, pkt. 42), og dette må derfor ikke anses for at udgøre en egentlig ændring i forhold til tidligere.

Udenlandske selskaber har således siden 1982 kunne blive omfattet af begrænset skattepligt i henhold til SEL § 2 stk. 1 litra e (1960, 2012) i de tilfælde, hvor selskabet oppebærer indkomst i Danmark, som ville være omfattet af arbejdsudlejebestemmelsen i KSL § 43 stk. 2 litra h (1982, 2010), hvis indkomsten blev udbetalt til en fysisk person. I forhold til arbejdsudlejebestemmelsen i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (1982, 2010) må denne bestemmelse således skulle finde anvendelse, såfremt et helt selskab lejes ud. Men selv i det tilfælde, hvor et helt selskab lejes ud, vil det fortsat være fysiske personer ansat i dette selskab, som udfører ydelserne. Som det også anføres af Winter-Sørensen et. al. (2013, s. 273-274) anses denne bestemmelse for at være indført som en værnsbestemmelse. Formålet med at indføre arbejdsudlejebestemmelserne for juridiske personer var i 1982, at sikre ligestilling i beskatningen af arbejdsudleje for fysiske og juridiske personer, som beskrevet i afsnit 4.1.2 (Lovforslag nr. 130B 1982). Men hvad bestemmelsen helt præcist værner mod er uklart, ligesom det er ubestemt i hvilke tilfælde, denne paragraf ville finde anvendelse. Det forhold, at bestemmelsen aldrig har været anvendt i retspraksis, stiller også spørgsmålstegn ved hensigten med at indføre en sådan bestemmelse.

Det er tvivlsomt, at denne bestemmelse heller fremadrettet vil blive anvendt af domstole og administrative organer. Der vil som nævnt altid være fysiske personer bag leveringen af ydelser fra selskaber, hvorfor det som hidtil giver mening at gøre disse til genstand for beskatning.

### 6.3 Delkonklusion

I dette afsnit er problemformuleringens anden del blevet analyseret, det vil sige, i hvilket omfang retspraksis før ikrafttræden af lov 2012-09-18 nr. 921 (2012) kan anvendes til at fastlægge, hvornår der foreligger arbejdsudleje ud fra den nye arbejdsudlejebestemmelse i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010).

For fysiske personer blev anvendelsesområdet og vurderingskriterierne for arbejdsudleje gennemgået ud fra de før lovændringen gældende retskilder, og dette blev sammenholdt med resultatet af analysen af det gældende arbejdsudlejebegreb i afsnit 5. Resultatet af denne analyse er, at retspraksis før lovændringen kun kan anvendes i begrænset omfang til at fastlægge, hvornår der foreligger arbejdsudleje efter den gældende arbejdsudlejebestemmelse. Det er primært i tilknytning til selve anvendelsesområdet for arbejdsudleje og de betingelser, som indeholdes i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (1982, 2010) både før og efter lovændringen, hvor retspraksis fortsat vil kunne finde anvendelse. Det vil sige betingelserne om, at der skal være erhvervet et vederlag, at arbejdet skal være udført i Danmark, at der skal være tale om personligt arbejde, og at arbejdstageren skal være stillet til rådighed for at udføre arbejdet.

For de juridiske personers vedkommende udledte gennemgangen, at der stort set ingen ændringer har været til arbejdsudlejebestemmelsen for juridiske personer, og at der heller ikke har været offentliggjort retspraksis med udgangspunkt i SEL § 2 stk. 1 litra e (1960, 2012) hverken før eller efter lovændringen. Anvendelsesområdet for denne bestemmelse er derfor ukendt, men må gælde i det tilfælde, hvor et helt selskab bliver lejet ud. Men selv i dette tilfælde vil der være fysiske personer bag, som kan gøres til genstand for beskatning frem for selve selskabet. Konklusionen er, at denne bestemmelse formentlig vil henstå ubrugt som hidtil.

## 7 KONKLUSION

I afhandlingen er den gældende bestemmelse om arbejdsudleje i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010) blevet analyseret med henblik på at udlede, hvordan det nye kriterium, om at arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomheden, skal fortolkes med udgangspunkt i lovforarbejderne, OECD's modeloverenskomst 2010, administrative forskrifter samt de skatteretlige afgørelser. Herudover er det blevet analyseret, hvordan den righoldige retspraksis før lovændringen i 2012 kan bidrage til at bestemme, hvornår der foreligger arbejdsudleje efter lovændringen.

Som udgangspunkt for denne analyse blev det fastlagt, at arbejdsudleje i dansk skatteret henhører til den subjektive skattepligt og nærmere bestemt den begrænsede skattepligt. Dernæst blev den historiske udvikling af regulering og praksis indenfor arbejdsudlejesskat opsummeret med henblik på at facilitere den efterfølgende analyse.

Med dette som afsæt blev første del af problemformuleringen analyseret. Det blev således fastlagt, hvordan det nye arbejdsudlejebegreb indført ved Lov 2012-09-18 nr. 921 (2012) skal fortolkes. Arbejdsudleje foreligger overordnet set i den situation, hvor en udenlandsk virksomhed udlejer arbejdstagere, som formelt er ansat hos den udenlandske virksomhed, til en dansk virksomhed for at udføre arbejde for denne danske virksomhed i Danmark. Det blev udledt, at følgende tretrinmodel skal anvendes for at afgøre, om der foreligger arbejdsudleje:

1. Udgør arbejdet en integreret del af den danske virksomhed?
  - Hvis svaret er nej, er der ikke tale om arbejdsudleje, hvis der svares ja fortsættes analysen til trin 2.
2. Er opgaven permanent outsourcet eller leveret af en selvstændig kontraktproducent?
  - Hvis svaret er ja, er der ikke tale om arbejdsudleje, hvis der svares nej fortsættes analysen til trin 3.
3. Anses den danske virksomhed for at være den reelle arbejdsgiver?
  - Hvis svaret er nej, er der ikke tale om arbejdsudleje, hvis der svares ja så er situationen omfattet af arbejdsudleje.

Det blev i analysen konkluderet, at arbejdsudlejevurderingen efter lovændringen i sin essens omhandler en vurdering af, hvem der anses for at være den reelle arbejdsgiver. Arbejde, som udgør en integreret del af virksomheden, skal fortolkes bredt således, at dette både omfatter aktiviteter, der udgør virksomhedens forretningsområde, men også andre aktiviteter, som indgår i virksomhedens drift, kan blive omfattet af arbejdsudleje. Det afgørende er, at den danske virksomhed reelt kan påtage sig arbejdsgiverrollen for det udførte arbejde. Virksomhedens forretningsområde blev indsnævret til de aktiviteter, som den danske virksomhed driver forretning med. Helt konkret omfatter dette således, det som virksomheden sælger til sine kunder. Om øvrige aktiviteter, der er til stede i den danske virksomhed, er omfattet af arbejdsudleje vil derimod afhænge af, om virksomheden selv har ansatte og de rette kompetencer til at udføre de pågældende opgaver, således at den danske virksomhed kan udøve arbejdsgiverrollen i tilknytning til arbejdet.

Det er en forudsætning for at blive omfattet af arbejdsudleje, at arbejdet udgør en integreret del af den danske virksomhed. Hvis dette er opfyldt, skal det herefter vurderes, om arbejdet er ”*permanent outsourcet*” eller leveret af en ”*selvstændig kontraktproducent*”. En aktivitet er ”*permanent outsourcet*” i det tilfælde, hvor den danske virksomhed på varig basis har udskilt en afgrænset og individualiseret ydelse til én selvstændig underleverandør, hvorved dette ikke er en del af den danske virksomheds daglige beslutningstagning. En ”*selvstændig kontraktproducent*” udgør en uafhængig virksomhed, som for en dansk virksomhed producerer varer i henhold til en kontrakt.

Hvis arbejdet enten er ”*permanent outsourcet*” eller leveret af en ”*selvstændig kontraktproducent*”, vil der i den givne situation ikke være tale om arbejdsudleje. Såfremt dette ikke er tilfældet fortsættes arbejdsudlejeanalysen til det tredje trin, hvor det skal vurderes, om det er den danske eller den udenlandske virksomhed, som reelt kan anses for at være arbejdsgiveren for det udførte arbejde. Denne vurdering foretages på baggrund af de otte supplerende kriterier opstillet i lovforslaget, modeloverenskomsten og styresignalet. Hvem der fører tilsyn, leder og kontrollerer udførelsen af arbejdet, samt hvem der bærer størstedelen af ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdet blev i den forbindelse fastlagt til at skulle tillægges større vægt end de øvrige vurderingskriterier. Det blev bestemt, at det er situationsafhængigt, hvor mange kriterier, der skal være opfyldt for, at der foreligger enten arbejdsudleje eller en selvstændig udenlandsk virksomhed. Det afgørende er dog, hvem

der har størstedelen af arbejdsgiverbeføjelserne i relation til arbejdstagerne. Hvis den danske virksomhed på baggrund heraf findes til at være den reelle arbejdsgiver, vil situationen være omfattet af arbejdsudleje, og den danske virksomhed skal indeholde arbejdsudlejeskat af den del af vederlaget, som udgør løn til arbejdstagerne.

På baggrund af analysen af problemformuleringens retshistoriske del blev det udledt, at retspraksis før lovændringen kun i begrænset omfang kan anvendes til at bestemme, hvornår der foreligger arbejdsudleje efter lovændringen i 2012. Selve arbejdsudlejesituationen og anvendelsesområdet er stort set sammenfaldende før og efter lovændringen bortset fra, at privatpersoner før lovændringen kunne blive pligtige til at indeholde arbejdsudlejeskat, og at udenlandske fysiske personer efter lovændringen kan blive begrænset skattepligtige ved et ophold over 183 dage. Det blev dog fremhævet, at der ikke er sammenfald hverken i forhold til de anvendte kriterier og deres indbyrdes prioritering eller i de trin, som indgår i analysen. Det er primært i tilknytning til selve anvendelsesområdet for arbejdsudleje og de betingelser, som indeholdes i KSL § 2 stk. 1 nr. 3 både før og efter lovændringen, hvor retspraksis fortsat vil kunne finde anvendelse. Det vil sige betingelserne om, at der skal være erhvervet et vederlag, at arbejdet skal være udført i Danmark, at der skal være tale om personligt arbejde, og at arbejdstageren skal være stillet til rådighed for at udføre arbejdet

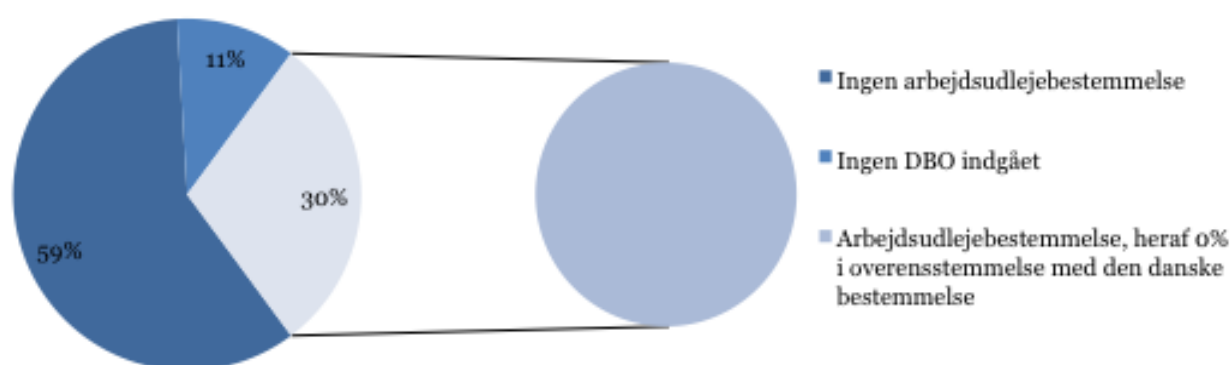
I beskrivelsen af den historiske udvikling indenfor regulering og praksis for arbejdsudleje blev bestemmelserne for både fysiske personer i KSL og juridiske personer i SEL beskrevet. Frem til den retshistoriske del af analysen har afhandlingen ikke yderligere behandlet arbejdsudleje for juridiske personer. Årsagen hertil er, at der stort set ingen ændringer har været til arbejdsudlejebestemmelsen for juridiske personer, heller ikke i tilknytning til ændringen af arbejdsudlejebestemmelsen for fysiske personer i 2012. Der har heller ikke på noget tidspunkt været offentliggjort retspraksis med udgangspunkt i SEL § 2 stk. 1 litra e. Anvendelsesområdet for denne bestemmelse er derfor ukendt, men må gælde i det tilfælde, hvor et helt selskab bliver lejet ud. Men selv i dette tilfælde vil der være fysiske personer bag, som kan gøres til genstand for beskatning frem for selve selskabet. Konklusionen er, at denne bestemmelse formentlig vil henstå ubrugt som hidtil.

## 8 PERSPEKTIVERING

Afhandlingen tager udgangspunkt i fortolkningen af arbejdsudleje ud fra de interne danske regler. Som tidligere nævnt kan arbejdsudleje dog ikke udelukkende betragtes ud fra et dansk perspektiv, da arbejdsudleje bevæger sig indenfor den internationale skatterets område. Ved at indkomst underkastes arbejdsudlejeskat i Danmark opstår der en risiko for dobbeltbeskatning, som de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster søger at undgå. OECD's modeloverenskomst 2010 (OECD 2010, art. 15, kommentar 8.10) bestemmer, at såfremt kildestaten efter nationale regler vurderer, at der foreligger arbejdsudleje, skal bopælsstaten enten undlade at beskatte denne indkomst jf. eksemptionsmetoden i artikel 23A, eller reducere den i bopælsstaten betalte skat med den i Danmark betalte skat jf. creditmetoden i artikel 23B.

De danske regler om arbejdsudleje er som anført ovenfor opbygget efter principperne anvist i OECD's modeloverenskomst 2010. I bilag 6 er en oversigt i tabelform over forekomsten af arbejdsudlejebestemmelser i de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og de forskellige lande i Europa. Resultaterne er opsummeret i figur 5 nedenfor.

**Figur 5 – Forekomsten af arbejdsudlejebestemmelser i de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og de europæiske lande**



Kilde: Egen tilvirkning

Ud af de 27 EU lande har 8 overenskomster en bestemmelse om arbejdsudleje svarende til ca. 30%. Men ingen af arbejdsudlejebestemmelserne i disse 8 overenskomster svarer til OECD's modeloverenskomst 2010, og således heller ikke til den i Danmark gældende



bestemmelse. Den indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst med Tyskland indeholder desuden et arbejdsudlejebegreb, som fuldstændig afviger fra modeloverenskomstens arbejdsudlejebegreb og det i dansk ret indførte begreb.

De resterende 19 EU lande svarende til ca. 70% har enten ikke indføjet en bestemmelse om arbejdsudleje i overenskomsten eller slet ikke indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark. Af de 19 lande er det i alt 16 lande, som ikke har en bestemmelse om arbejdsudleje i den indgåede overenskomst med Danmark. En årsag til, at en del af disse overenskomster ikke indeholder arbejdsudlejebestemmelser, skyldes formentlig, at der først i OECD's modeloverenskomst 1992 blev indført kommentarer om arbejdsudleje (Kjærgaard Terkilsen 2013). 9 af de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster er således indgået før kommentarerne om arbejdsudleje blev indført i modeloverenskomsten. Selvom en del af disse overenskomster er blevet ændret et par gange, er der ikke senere indført bestemmelser om arbejdsudleje. De resterende 3 af de 19 lande har slet ikke indgået en gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Ovenstående gennemgang tilkendegiver mulige dobbeltbeskatningsproblemer, da størstedelen af de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke indeholder hjemmel til beskatning ved arbejdsudleje. Det samme gælder de overenskomster, hvor der er indført en bestemmelse, som ikke er i overensstemmelse med den danske definition. Dette kan medføre, at bopælsstaten ikke vil nedsætte skatten efter creditmetoden eller undlade at beskatte den fysiske person efter eksemptionsmetoden i de situationer, hvor Danmark fastslår, at der foreligger arbejdsudleje. Den danske arbejdsudlejebestemmelse og opkrævning af skat kan således være problematisk i et internationalt perspektiv, når der ikke findes hjemmel i indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster eller ikke findes ensartede hjemmel i overenskomsterne og i dansk ret.

## 9 LITTERATUR

Betænkning nr. 130A 1982, *Betænkning over Forslag til lov om ændring af kildeskatteloven og selskabsskatteloven, fremsat 1982-05-28.*

Betænkning nr. 148 2005, *Betænkning over Forslag til lov om ændring af forskellige skattelove, fremsat 2005-05-11.*

DBO Belgien 1969, *Konsolideret udgave af Overenskomst mellem Danmark og Belgien til undgåelse af dobbeltbeskatning og regulering af visse andre spørgsmål for så vidt angår indkomstskat og formueskat, senest ændret ved protokol 2009-07-07.*

Tilgængelig på:

<http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000388421/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]

DBO Bulgarien 1988, *Overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Folkerepublikken Bulgarien til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter.* Tilgængelig på:

<http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000243702/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]

DBO Cypern 1981, *Overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Republikken Cyperns regering til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter.* Tilgængelig på:

<http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000243704/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]

DBO Estland 1993, *Overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Republikken Estland til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter.* Tilgængelig på:

<http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000243708/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]

DBO Grækenland 1989, *Overenskomst mellem Kongeriget Danmarks regering og Den Helleniske Republiks regering til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter.* Tilgængelig på:

<http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000243712/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]

DBO Irland 1993, *Overenskomst mellem regeringen i Kongeriget Danmark og regeringen i Irland til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter.* Tilgængelig på:

<http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000243718/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]

- DBO Italien 1999, *Overenskomst mellem regeringen i Kongeriget Danmark og regeringen i den italienske republik til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomstskatter og forhindring af skatteunddragelse*. Tilgængelig på: <http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000193233/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]
- DBO Kroatien 2009, *Bekendtgørelse 2009-02-17 nr. 11 af overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Republikken Kroatien til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter*. Tilgængelig på: <http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000394708/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]
- DBO Letland 1993, *Overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Republikken Letland til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter*. Tilgængelig på: <http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000243741/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]
- DBO Litauen 1993, *Overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Republikken Litauen til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter*. Tilgængelig på: <http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000243745/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]
- DBO Luxembourg 1980, *Overenskomst mellem regeringen i Kongeriget Danmark og regeringen i Storhertugdømmet Luxembourg til undgåelse af dobbeltbeskatning og til fastsættelse af bestemmelser om gensidig administrativ bistand for så vidt angår indkomst- og formueskatter*. Tilgængelig på: <http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000243747/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]
- DBO Malta 1999, *Bekendtgørelse 1999-02-22 nr. 6 af overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Republikken Malta til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter*. Tilgængelig på: <http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000186749/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]
- DBO Nederlandene 1996, *Overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Kongeriget Nederlandene til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og formue*. Tilgængelig på: <http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000187022/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]
- DBO Norden 1996, *Konsolideret udgave af overenskomst 1996-09-23 mellem de nordiske lande til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter, senest ændret ved BKI 2009-01-12 nr. 4*. Tilgængelig på: <http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000385301/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]

- DBO Østrig 1961, *Konsolideret udgave af Overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Republikken Østrig til undgåelse af dobbeltbeskatning vedrørende skatter af indkomst og formue, senest ændret ved BKI 1972-01-28 nr. 15*. Tilgængelig på: <http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000385651/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]
- DBO Polen 2001, *Konsolideret udgave af Overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Republikken Polen til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter, senest ændret ved BKI 2010-12-21 nr. 65*. Tilgængelig på: <http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000481147/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]
- DBO Portugal 2000, *Overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Den Portugisiske Republik til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter*. Tilgængelig på: <http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000238259/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]
- DBO Rumænien 1976, *Overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Den socialistiske Republik Rumænien til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskat*. Tilgængelig på: <http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000245901/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]
- DBO Slovenien 2001, *Overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Republikken Slovenien til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter*. Tilgængelig på: <http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000238270/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]
- DBO Storbritannien 1980, *Konsolideret udgave af Overenskomst mellem regeringen i Kongeriget Danmark og regeringen i Det forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og kapitalvinding, senest ændret ved BKI 1997-07-31 nr. 93*. Tilgængelig på: <http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000385497/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]
- DBO Tjekkiet 1982, *Konsolideret udgave af Overenskomst mellem Kongeriget Danmarks regering og Den tjekkoslovakiske socialistiske Republiks regering om undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter, senest ændret ved BKI 1994-12-08 nr. 124*. Tilgængelig på: <http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000385594/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]
- DBO Tyskland 1996, *Bekendtgørelse 1996-12-06 nr 158 af overenskomst af 22. november 1995 mellem Kongeriget Danmark og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter og for så vidt*

angår skatter i boer, af arv og af gave samt vedrørende bistand i skattesager.

Tilgængelig på:

<http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000229489/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]

DBO Ungarn 2012, *Bekendtgørelse 2012-09-05 nr. 23 af overenskomst mellem Kongeriget Danmark og Republikken Ungarn til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter*. Tilgængelig på: <http://revisor.karnovgroup.dk/document/7000517407/1?versid=690-1-2013> [2014, 08/20]

Deloitte 2014, *SKAT retter ind. Markant lempelse af reglerne om arbejdsudleje*.

Tilgængelig på:

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/dk/Documents/tax/SKAT-lemper-markant-fortolkning-af-arbejdsudlejereglerne-Deloitte.pdf> [2014, 07/11].

Deloitte 2013, *Anvendelse af udenlandsk arbejdskraft eller kontrahering med udenlandske virksomheder. Skærpede regler - Hvad betyder de for dig?* Tilgængelig på: [http://www.gls-a.dk/NR/rdonlyres/B52A1582-E653-4680-8378-7588F5FA594F/O/Deloitte\\_arbejdsudlejereglerne.pdf](http://www.gls-a.dk/NR/rdonlyres/B52A1582-E653-4680-8378-7588F5FA594F/O/Deloitte_arbejdsudlejereglerne.pdf) [2014, 07/11].

Fondsbeskatningsloven 2010, *Lovbekendtgørelse 2010-11-02 nr. 1248 om beskatning af fonde og visse foreninger, senest ændret ved L 2012-05-16 nr. 433*.

Grundloven 1953, *Lov 1953-06-05 nr. 169*.

Gyldendal 2014, , *Den Store Danske. Gyldendals åbne encyklopædi*. Tilgængelig på: <http://www.denstoredanske.dk> [2014, 08/15].

Kildeskattebekendtgørelsen (historisk) 1988, *Bekendtgørelse 1988-11-04 nr. 677 om opkrævning m.v. af indkomst- og formueskat*.

Kildeskattebekendtgørelsen (historisk) 1983, *Bekendtgørelse 1983-04-28 nr. 149 om A-indkomst og om registrering af indeholdelsespligtige efter kildeskatteloven*.

Kildeskatteloven 2010, *Lovbekendtgørelse 2010-12-07 nr. 1403 af kildeskatteloven, senest ændret ved L 2013-12-26 nr. 1618*.

Kildeskatteloven (historisk) 2005, *Lovbekendtgørelse 2005-11-14 nr. 1086 Kildeskatteloven, senest ændret ved L 2009-12-16 1278*.

Kildeskatteloven (historisk) 2002, *Lovbekendtgørelse 2002-08-12 nr. 678 om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer mv., senest ændret ved L 2004-12-20 nr. 1386*.

Kildeskatteloven (historisk) 1992, *Lovbekendtgørelse 1992-09-17 nr. 778 om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer mv (kildeskate), senest ændret ved L 1992-12-23 nr. 1073*.

Kildeskatteloven (historisk) 1982, *Loubekendtgørelse 1982-10-23 nr. 551 af kildeskatteloven, senest ændret ved L 1982-06-09 nr. 246.*

Kjærgaard Terkilsen, L. 2013, "Arbejdsudleje - integreret del af virksomheden og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne", *SR Skat*, vol. 3, pp. 171.

Lov 1982-06-09 nr. 244 1982, *om ændring af forskellige skattelove (særlig indkomstskatteloven) (etableringskontoloven) (udskrivningsloven) (kildeskatteloven) (selskabsskatteloven) (skattekontrolløven) (kommuneskatteloven).*

Lov 2004-03-31 nr. 221 2004, *om ændring af forskellige skattelove.*

Lov 2005-06-06 nr. 425 2005, *om ændring af forskellige skattelove.*

Lov 2006-06-07 nr. 515 2006, *om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove m.v.*

Lov 2007-04-18 nr. 345 2007, *om ændring af skatteforvaltningsloven og forskellige andre love.*

Lov 2008-06-17 nr. 522 2008, *om ændring af kildeskatteloven og andre skattelove.*

Lov 2009-06-12 nr. 521 2009, *om ændring af kildeskatteloven og forskellige andre love.*

Lov 2012-09-18 nr. 921 2012, *om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven.*

Lovforslag nr. 130B 1982, *Forslag til Lov om ændring af kildeskatteloven og selskabsskatteloven, fremsat 1982-02-24.*

Lovforslag nr. 143 2007, *Forslag til lov om ændring af skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, fremsat 2007-01-31.*

Lovforslag nr. 148 2005, *Forslag til lov om ændring af forskellige skattelove, fremsat 2005-04-06.*

Lovforslag nr. 195 2012, *Forslag til Lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven, fremsat 2012-08-14.*

Michelsen, A., Askholt, S., Bolander, J., Engsig, J. & Madsen, L. 2013, "Lærebog om indkomstskat", 15. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, København, pp. 49-63, 103-149.

OECD 2010, *Modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue, opdateret pr. 22. juli 2010.*

- Pedersen, J., Siggaard, K., Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Langhave Jeppesen, I., Kerzel, M., Ferniss, J., Hedegaard Eriksen, C. & Wittendorff, J. 2013, "Skatteretten 1", 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S, København, pp. 60-66, 105-130, 259-266, 441-443, 745-805.
- Selskabsskatteloven 2012, *Lovbekendtgørelse 2012-11-14 nr. 1082 om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., senest ændret ved L 2013-12-26 nr. 1637.*
- Selskabsskatteloven (historisk) 2010, *Lovbekendtgørelse 2010-12-07 nr. 1376 om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., senest ændret ved L 2012-06-18 nr. 591.*
- Selskabsskatteloven (historisk) 2007, *Lovbekendtgørelse 2007-08-24 nr. 1037 om indkomstbeskatning af aktieselskaber mv., senest ændret ved L 2008-10-10 nr. 1003.*
- Selskabsskatteloven (historisk) 2004, *Lovbekendtgørelse 2004-02-19 nr. 111 om indkomstbeskatning af aktieselskaber mv., senest ændret ved L 2005-06-01 nr. 407.*
- Selskabsskatteloven (historisk) 1998, *Lovbekendtgørelse 1998-10-07 nr. 727 om indkomstbeskatning af aktieselskaber mv, senest ændret ved L 1999-12-20 nr. 959.*
- Selskabsskatteloven (historisk) 1992, *Lovbekendtgørelse 1992-10-23 nr. 873 om indkomstbeskatning af aktieselskaber mv (Selskabsskatteloven), senest ændret ved L 1992-12-19 nr. 1021.*
- Selskabsskatteloven (historisk) 1960, *Lovbekendtgørelse 1960-06-11 nr. 255 om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., senest ændret ved L 1982-06-09 nr. 246.*
- SKAT 2014a, *Arbejdsudleje - præcisering af reglerne – styresignal (Ophævet)*, SKM2014.446.SKAT, Tilgængelig på: <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=2158453&vId=0> [2014, 08/20].
- SKAT 2014b, *Arbejdsudleje - præcisering af reglerne - styresignal*, SKM2014.478.SKAT, Tilgængelig på: <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=2158633> [2014, 08/20].
- SKAT 2014c, *Den juridiske vejledning 2014-1, Version: 2.1 - 15-01-2014. Afsnit: C.F.1.1.2 Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning?, C.F.3.1.4 Udlejning af arbejdskraft (arbejdsudleje).*, Tilgængelig på: <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?thisId=124.209219> [2014, 08/20].
- SKAT 2013, *Arbejdsudleje - præcisering af praksis for arbejdsudleje inden for transporterhvervet - styresignal*, SKM2013.714.SKAT, Tilgængelig på: <http://www.skat.dk/skat.aspx?oId=2133019&vId=0>. [2014, 08/20].
- SKAT 2009, *Beskæftigelse af udenlandsk arbejdskraft med særligt fokus på arbejdsudleje 2009-12-17*, E nr. 183, version 1.2.

SKAT 2007, *Entrepriseaftaler - vejledning*, SKAT Meddelelse SKM2007.608.

Skatteministeriet 2012a, *Bilag 16 til L195 Forslag om lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven*.

Skatteministeriet 2012b, *Bilag 69 til L195 Forslag om lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven*.

Skatteministeriet 2012c, *Svar på spørgsmål 28 til L195 Forslag om lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven*. Tilgængelig på: <http://www.ft.dk/samling/2011/lovforslag/l195/spm/28/index.htm#nav> [2014, 6/30].

Skatteministeriet 2012d, *Svar på spørgsmål 29 til L195 Forslag om lov om ændring af ligningsloven, kildeskatteloven og personskatteloven*. Tilgængelig på: <http://www.ft.dk/samling/2011/lovforslag/l195/spm/29/index.htm#nav> [2014, 6/30].

Skatteministeriet 1994, *Cirkulære 1994-07-04 nr. 129 om personskatteloven*.

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

Skattestyrelsesloven (historisk) 2004, *Lovbekendtgørelse 2004-08-12 nr. 868 af skattestyrelsesloven*.

SKM2007.561.ØLR 2007, *Polakker, håndværkere entreprise, sommerhus, renovering, udland*.

SKM2008.357.SR 2008, *Indeholdelsespligtig af A-skat og AM-bidrag – løn til udenlandske medarbejdere – træningsophold i Danmark*.

SKM2008.444.SR 2008, *Entreprise - arbejdsudleje - byggearbejde*.

SKM2010.188.LSR 2010, *Indeholdelsespligtig af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag - arbejdsudleje eller entreprise - udenlandsk arbejdskraft*.

SKM2013.158.SR 2013, *Arbejdsudleje - arbejdsydelse integreret i spørgers virksomhed*.

SKM2013.206.SR 2013, *Arbejdsudleje - arbejdsydelse integreret i spørgers service- og montagevirksomhed*.

SKM2013.251.SR 2013, *Arbejdsudleje - monteringsydelser ikke integreret i spørgers virksomhed*.

SKM2013.32.SR 2013, *Entreprisekontrakt*.

SKM2013.371.SR 2013, *Arbejdsudleje - gartneriydelser til privat brug*.



- SKM2013.373.SR 2013, *Arbejdsudleje - arbejdsydelse anset for outsourcet.*
- SKM2013.381.SR 2013, *Arbejdsudleje - leverede konsulentydelse integreret i spørgers virksomhed.*
- SKM2013.395.SR 2013, *Arbejdsudleje - projektering - koncernforhold.*
- SKM2013.399.SR 2013, *Arbejdsudleje.*
- SKM2013.402.SR 2013, *Arbejdsudleje - opgaver integreret i spørgers distributionsvirksomhed.*
- SKM2013.432.SR 2013, *Arbejdsudleje - konsulent lånt af udenlandsk selskab.*
- SKM2013.433.SR 2013, *Arbejdsudleje - opgave ikke integreret i virksomheden.*
- SKM2013.450.SR 2013, *Arbejdsudleje - arbejdsopgaver i forbindelse med udlejning af boliger til private.*
- SKM2013.451.SR 2013, *Arbejdsudleje.*
- SKM2013.478.SR 2013, *Skattepligt og arbejdsudleje vedrørende sømænd.*
- SKM2013.479.SR 2013, *Arbejdsudleje - erhvervsudlejning af ejendomme.*
- SKM2013.514.SR 2013, *Arbejdsudleje.*
- SKM2013.600.SR 2013, *Arbejdsudleje - salg af juletræer og pyntegrønt på rod.*
- SKM2013.611.SR 2013, *Arbejdsudleje - salg af juletræer og pyntegrønt på rod.*
- SKM2013.678.SR 2013, *Arbejdsudleje - sammensat ydelse ikke integreret i spørgers virksomhed.*
- SKM2013.702.SR 2013, *Arbejdsudleje - totalentreprenør.*
- SKM2013.718.SR 2013, *Arbejdsudleje - vedligeholdelse af produktionsapparat.*
- SKM2013.721.SR 2013, *Arbejdsudleje - opgaver med facadeisolering outsourcet.*
- SKM2013.722.SR 2013, *Arbejdsudleje - installationsydelser med elevatoranlæg integreret i spørgers virksomhed.*
- SKM2013.742.SR 2013, *Arbejdsudleje - sammensat ydelse.*
- SKM2013.743.SR 2013, *Arbejdsudleje - malerarbejde ikke anset for outsourcet på mere permanent basis.*

- SKM2013.783.SR 2013, *Arbejdsudleje - medarbejdere udlejet til dansk datterselskab.*
- SKM2013.784.SR 2013, *Skat, udland, begrænset skattepligt, arbejdsudleje, integreret, virksomhed, outsourcing.*
- SKM2013.86.SR 2013, *Entreprisekontrakt eller arbejdsudleje.*
- SKM2013.914.SR 2013, *Støbningsopgave - permanent outsourcet.*
- SKM2014.135.SR 2014, *Kursusophold.*
- SKM2014.161.SR 2014, *Udenlandsk selvstændig erhvervsvirksomhed - begrænset skattepligt.*
- SKM2014.169.SR 2014, *Udskilt arbejdsopgave - entreprisekontrakt.*
- SKM2014.171.SR 2014, *Totalrådgivningsopgave - begrænset skattepligt – gennemfaktureringselskab.*
- SKM2014.172.SR 2014, *Støbningsydelse - udenlandsk selvstændig erhvervsvirksomhed.*
- SKM2014.195.SR 2014, *Implementering af IT-system - selvstændig kontraktspart.*
- SKM2014.225.SR 2014, *Anset for udskilt - begrænset skattepligt - kunstofbelægning.*
- SKM2014.240.SR 2014, *Gulvbelægningsydelser - funktioner - salgsselskab – erhvervs-mæssig.*
- SKM2014.320.SR 2014, *Byggearbejder - udenlandsk virksomhed - indeholdelsespligt.*
- SKM2014.341.SR 2014, *Arbejdsudleje - Montagevirksomhed.*
- SKM2014.342.SR 2014, *Arbejdsudleje - arbejde udført for dansk filial af ansatte fra udenlandsk moderselskab.*
- SKM2014.343.SR 2014, *Arbejdsudleje - leje af konsulenter.*
- SKM2014.348.SR 2014, *Arbejdsudleje - facadearbejde udskilt fra dansk virksomhed.*
- SKM2014.351.SR 2014, *Arbejdsudleje - entreprenør.*
- SKM2014.352.SR 2014, *Arbejdsudleje - entreprenør.*
- SKM2014.40.SR 2014, *Begrænset skattepligt - tandlægeydelser.*
- SKM2014.401.SR 2014, *Arbejdsudleje - udskilt arbejdsopgave til underleverandør.*

SKM2014.407.SR 2014, *Begrænset skattepligt - polsk håndværker anset som lønmodtager.*

SKM2014.42.SR 2014, *Outsourcing - begrænset skattepligt.*

SKM2014.421.SR 2014, *Arbejdsudleje - støbningsydelse udskilt - eventuelt til datterselskab.*

SKM2014.492.SR 2014, *Arbejdsudleje - montage af ankerkonsoller - entreprise.*

Tvarnø, C.D. & Nielsen, R. 2011, *Retskilder og retsteorier*, 3. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, København.

Winther-Sørensen, N., Bundgaard, J., Wittendorff, J., Pedersen, J., Siggaard, k., Langhave Jeppesen, I., Kerzel, M., Ferniss, J. & Hedegaard Eriksen, C. 2013, "Skatteretten 3", 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S, København, pp. 148-159, 273-276.

## **10 BILAG**

### **Bilag 1 Anvendte forkortelser**

Nedenfor gengives de i afhandlingen anvendte forkortelser i alfabetisk rækkefølge:

DBO = Dobbeltbeskatningsoverenskomst

FBL = Fondsbeskatningsloven

KSL = Kildeskatteloven

SEL = Selskabsskatteloven

## Bilag 2 Historisk udvikling i bestemmelser om arbejdsudleje

### Bilag 2.1 Fysiske personer

Tabel 3 – Historisk udvikling i arbejdsudlejebestemmelser for fysiske personer

	Definition og omfang af arbejdsudleje	Opfyldelse af skattepligt	A-indkomst grundlaget	Hvem er indeholdelsespligtig	Beregning af skatten
1982 (KSL 1982)	<p><b>KSL § 2 stk. 1</b>  <i>"Pligt til at svare indkomst- og formueskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke omfattes af bestemmelserne i § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, for så vidt de pågældende personer eller dødsboer</i>            ...  <i>c) oppebærer indkomst hidrørende fra virksomhed udført her i landet, der i medfør af § 43, stk. 2, litra h), skal henregnes til A- indkomst"</i></p>	<p><b>KSL § 2 stk. 2, 2.</b>  <i>"Indkomstskattepligten i medfør af stk. 1, litra c), er endeligt opfyldt ved den i henhold til § 48B foretagne indeholdelse af A-skat."</i></p>	<p><b>KSL § 43 stk. 2, h</b>  <i>"Vederlag i penge samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet."</i></p>	<p><b>KSL § 46 stk. 1, 2. pkt.</b>  <i>"I forbindelse med enhver udbetaling af A-indkomst skal den, for hvis regning udbetalingen foretages, indeholde foreløbig skat i det udbetalte beløb. Indeholdelsespligten ved udbetaling af A-indkomst efter § 43, stk. 2, litra h), påhviler den, for hvem arbejdet udføres. Indeholdelsen foretages ved, at den indeholdelsespligtige beregner det beløb, der skal indeholdes, og tilbageholder dette beløb i A- indkomsten."</i></p>	<p><b>KSL § 48B</b>  <i>"For personer, der efter § 2, stk. 1, litra c), er skattepligtige af vederlag som nævnt i § 43, stk. 2, litra h), beregnes A-skatten som 30 pct. af bruttoindtægten, herunder eventuel godtgørelse til dækning af udgifter til rejse og ophold m.v."</i></p>
1992 (KSL 1992)		<p><b>KSL § 2 stk. 3</b>            Ingen ændring</p>			

	<b>Definition og omfang af arbejdsudleje</b>	<b>Opfyldelse af skattepligt</b>	<b>A-indkomst grundlaget</b>	<b>Hvem er indeholdelsespligtig</b>	<b>Beregning af skatten</b>
<b>2004</b> (KSL 2002)		<b>KSL § 2 stk. 3</b> Tilføjes pkt. 2-4: <i>"Den skattepligtige kan dog vælge at blive beskattet, som om den pågældende var omfattet af stk. 1, litra a. Valget skal træffes senest den 1. maj i året efter det pågældende indkomstår. Valget kan omgøres inden udløbet af den i skattestyrelseslovens § 3, stk. 1, nævnte frist."</i>			
<b>2005</b> (KSL 2005)	<b>KSL § 2 stk. 1</b> <i>"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 ...</i> 3) Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i."	<b>KSL § 2 stk. 4</b> <i>"Skattepligten i medfør af stk. 1, nr. 3, er endeligt opfyldt ved indeholdelse af skat efter § 48 B. Den skattepligtige kan dog vælge at blive beskattet, som om den pågældende var omfattet af stk. 1, nr. 1. Valget skal træffes senest den 1. maj i året efter det pågældende indkomstår. Valget kan omgøres til og med den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb."</i>	<b>KSL § 43 stk. 2, h</b> <i>"Vederlag til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet af en virksomhed, der ikke har hjemting her i landet"</i>		<b>KSL § 48B</b> <i>"For personer, der efter § 2, stk. 1, nr. 3, er skattepligtige af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet, beregnes skatten som 30 pct. af bruttoindtægten, herunder eventuel godtgørelse til dækning af udgifter til rejse og ophold m.v."</i>

	<b>Definition og omfang af arbejdsudleje</b>	<b>Opfyldelse af skattepligt</b>	<b>A-indkomst grundlaget</b>	<b>Hvem er indeholdelsespligtig</b>	<b>Beregning af skatten</b>
<b>2012</b> (KSL 2010)	<p><b>KSL § 2 stk. 1</b>  <i>"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</i></p> <p>...</p> <p><i>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."</i></p>	<p><b>KSL § 2 stk. 5</b>            Ingen ændring</p>			

### **Arbejdsudlejeskat 1982 – Lov 1982-06-09 nr. 244**

De indførte bestemmelser om arbejdsudleje i 1982 blev beskrevet i ovenstående afsnit 4.1, og der henvises til gennemgangen af bestemmelserne i dette afsnit.

### **Arbejdsudlejeskat 2004 – Lov 2004-03-31 nr. 221**

I Lovbekendtgørelse 2002-08-12 nr. 678 (Kildeskatteloven (historisk) 2002) indføres ved Lov 2004-03-31 nr. 221 (2004) en ændring til KSL § 2 stk. 3. Heri indskrives en alternativ tilgang til at opfylde pligten til at indeholde skat ved arbejdsudleje. Loven giver valgfrihed mellem at indeholde A-skat på 30% af bruttoindtægten jf. KSL § 48B (2002) eller beskatning efter KSL § 2 stk. 1 litra a (2002). Beskatningen efter KSL § 2 stk. 1 litra a (2002) sker på baggrund af nettoindkomsten, hvoraf der beregnes indkomstskat efter de almindelige regler jf. KSL § 2 stk. 2 (2002). Lovændringen medfører, at der gives mulighed for at opnå fradrag for udgifter vedrørende de erhvervede indtægter ved arbejdsudleje, selvom den fysiske person ikke er omfattet af reglerne om grænsegængere jf. KSL §§ 5A-5D (2002), det vil sige kravet om, at indkomsten her i landet som minimum udgør 75% af den totale indkomst jf. KSL § 5A stk. 1 (2002).

Sammen med implementeringen af valgfrihed mellem brutto- og nettoindkomstbeskatning indførtes også frist for valg mellem de to beskatningsformer og frist for omgørelse heraf.

Frist for valg af beskatningsform skal således træffes senest 1. maj i året efter indkomståret jf. KSL § 2 stk. 3, 3. pkt. (2002). Omgørelsesfristen bestemmes derimod af fristen i skattestyrelseslovens § 3 stk. 1 jf. KSL § 2 stk. 3, 4. pkt. (2002). Af Skattestyrelseslovens § 3 stk. 1 (2004) fastsættes fristen til den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomståret.

### **Arbejdsudlejeskat 2005 – LBKG 2005-11-14 nr. 1086 Kildeskatteloven**

Ved ikrafttræden af Lovbekendtgørelse 2005-11-14 nr. 1086 (Kildeskatteloven (historisk) 2005) foretages en omskrivning af loven, herunder bestemmelserne om arbejdsudleje. For en række af lovens bestemmelser ændres betegnelsen fra litra a, b, c osv. til en numerisk angivelse. I denne lovbekendtgørelse implementeres herudover en række love, som vedrører arbejdsudlejeskat, som gennemgås nedenfor.



**Arbejdsudlejeskat 2006 – Lov 2006-06-07 nr. 515**

I Lov 2006-06-07 nr. 515 (2006) fjernes henvisningen til skattestyrelseslovens § 3 stk. 1 (2004) i tilknytning til fristen for omgørelse af valg af fremgangsmåde til at opfylde skattepligten i KSL § 2 stk. 4, pkt. 4 (2005), den tidligere KSL § 2 stk. 4, pkt. 4 (2002). Ændringen har sin begrundelse i skattestyrelseslovens ophævelse pr. 1. november 2005. Omgørelsesfristen er den samme, som gengivet ovenfor.

**Arbejdsudlejeskat 2008 – Lov 2008-06-17 nr. 522**

Lov 2008-06-17 nr. 522 (2008) tilføjer i KSL § 2 stk. 4, pkt. 1 (2005) et krav om, at fysiske personer omfattet af arbejdsudleje, udover at skulle betale A-skat efter KSL § 48B (2005), også skal betale arbejdsmarkedsbidrag. I lov 2009-06-12 nr. 521 (2009) fjernes henvisningen til lov om arbejdsmarkedsbidrag.

**Arbejdsudlejeskat 2012 – Lov 2012-09-18 nr. 921**

Ændringerne som følge af Lov 2012-09-18 nr. 921 (2012) er anført i afsnit 4.2 ovenfor, og der henvises til gennemgangen i dette afsnit.

## Bilag 2.2 Juridiske personer

Tabel 4 – Historisk udvikling i arbejdsudlejebestemmelser for juridiske personer

	Definition og omfang af arbejdsudleje	Opfyldelse af skattepligt	A-indkomst grundlaget	Hvem er indeholdelsespligtig	Beregning af skatten
<b>1982</b> (KSL 1982) (SEL 1960)	<b>SEL § 2 stk. 1</b> <i>"Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger m.v. som nævnt i § 1, stk. 1 og 2, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de ...            e) oppebærer indkomst her fra landet, der i medfør af kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra h), skulle henregnes til A-indkomst, hvis den udbetaltes til en person."</i>	<b>SEL § 2 stk. 2, 4. pkt</b> <i>"Skattepligten i medfør af stk. 1, litra e, er endeligt opfyldt ved den i henhold til kildeskattelovens § 65B erlagte skat"</i>	<b>KSL § 43 stk. 2, h</b> <i>"Vederlag i penge samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet."</i>	<b>KSL § 46 stk. 1, 2. pkt.</b> <i>"I forbindelse med enhver udbetaling af A-indkomst skal den, for hvis regning udbetalingen foretages, indeholde foreløbig skat i det udbetalte beløb. Indeholdelsespligten ved udbetaling af A-indkomst efter § 43, stk. 2, litra h), påhviler den, for hvem arbejdet udføres. Indeholdelsen foretages ved, at den indeholdelsespligtige beregner det beløb, der skal indeholdes, og tilbageholder dette beløb i A- indkomsten. "</i>	<b>KSL § 65B, 1</b> <i>"Af indkomst som nævnt i § 43, stk. 2, litra h), der ydes til et selskab m.v., som er skattepligtigt efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra e), svares en skat på 30 pct. af bruttoindtægten, herunder eventuel godtgørelse til dækning af udgifter til rejse og ophold m.v."</i>
<b>1992</b> (SEL 1992)		<b>SEL § 2 stk. 2, 3. pkt</b> Ingen ændring			

	<b>Definition og omfang af arbejdsudleje</b>	<b>Opfyldelse af skattepligt</b>	<b>A-indkomst grundlaget</b>	<b>Hvem er indeholdelsespligtig</b>	<b>Beregning af skatten</b>
<b>1998</b> (SEL 1998)	<p><b>SEL § 2 stk. 1</b>  <i>"Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger mv. som nævnt i § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de</i>  ...  <i>e) oppebærer indkomst her fra landet, der i medfør af kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra h), skulle henregnes til A-indkomst, hvis den udbetaltes til en person,"</i></p>				
<b>2004</b> (SEL 2004)		<b>SEL § 2 stk. 2, 4. pkt</b> Ingen ændring			
<b>2005</b> (KSL 2005)			<b>KSL § 43 stk. 2, h</b> <i>"Vederlag til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet af en virksomhed, der ikke har hjemting her i landet"</i>		
<b>2007</b> (SEL 2007)		<b>SEL § 2 stk. 2, 10. pkt.</b> <i>"Skattepligten i medfør af stk. 1, litra e, er endeligt opfyldt ved den skat, der er betalt i henhold til kildeskattelovens § 65 B"</i>			
<b>2010</b> (SEL 2010)		<b>SEL § 2 stk. 3, 10. pkt.</b> Ingen ændring			

**Arbejdsudlejeskat 1998 – LBKG 1998-10-07 nr. 727 selskabsskatteloven**

Ved lovbekendtgørelse 1998-10-07 nr. 727 (Selskabsskatteloven (historisk) 1998) fjernes i SEL § 2 stk. 1 (1998) den tidligere henvisning til SEL § 1 stk. 2. Juridiske personer nævnt i SEL § 1 stk. 2 (1998) omfattes derfor ikke længere af bestemmelserne om begrænset skattepligtigt i SEL § 2 (1998). Herefter er det kun selskabsformerne opremset i SEL § 1 stk. 1 (1998) med hjemsted i udlandet, som kan blive omfattet af arbejdsudleje.

### **Bilag 3    Eksempler: Hvornår udgør arbejdet en integreret del af virksomheden**

Lovforslag nr. 195 (2012) opstiller en række eksempler på, hvilke ydelser der i henhold til den nye arbejdsudlejebestemmelse skal anses for at udgøre en integreret del af virksomheden. Disse er gengivet nedenfor:

*”Som eksempel er det i praksis accepteret, at et gartneri, der indgår en kontrakt med et udenlandsk firma om at plukke f.eks. 10 tons tomater til en bestemt pris, efter omstændighederne har fået arbejdet godkendt som entrepriser. Efter lovforslaget vil arbejdet derimod skulle beskattes som arbejdsudleje, fordi tomatplukning er en integreret del af gartneriets aktivitet.” (Lovforslag nr. 195 2012)*

*”1. Hvis et selskab, der er beliggende i udlandet og specialiseret i computersoftware, indgår en kontrakt med et dansk firma om nærmere definerede instruktioner i brugen af software i det danske firma, og disse tjenesteydelser ikke er en integreret del af det danske firmas forretningsområde, kan ydelserne i det danske selskab ikke anses for omfattet af reglerne om arbejdsudleje.*

*2. Hvis et moderselskab, der er hjemmehørende i udlandet, skal implementere en markedsstrategi i et dansk datterselskab, der ikke som sin opgave har markedsstrategi som en del af selskabets virksomhed, er serviceydelserne, som moderselskabet yder over for det danske datterselskab, ikke omfattet af reglerne om arbejdsudleje.*

*3. Hvis et dansk hotel, der er en del af en international hotelkæde, i en 5-månedersperiode får tilført en receptionist fra et andet hotel i kæden, vil den pågældende receptionist udføre et arbejde, der er en integreret del af hotellets almindelige arbejdsområde, og derfor vil vederlaget for disse serviceydelser være omfattet af reglerne om arbejdsudleje.*

*4. Hvis et dansk hotel indgår en aftale med et udenlandsk byggefirma om at få ombygget hotellets køkken, vil aftalen ikke anses for arbejdsudleje, fordi det danske hotel ikke som forretningsområde beskæftiger sig med at ombygge køkkener.*

*5. Hvis et dansk byggefirma indgår en kontrakt med et udenlandsk arbejdsformidlingsfirma om at få tilført en ingeniør i 4 måneder til et bestemt byggeprojekt, vil ingeniørens serviceydelser være omfattet af reglerne om arbejdsudleje.*

*6. Hvis et dansk byggefirma indgår en kontrakt med et udenlandsk byggefirma om at få tilført en ingeniør i 4 måneder til et bestemt byggeprojekt, vil ingeniørens serviceydelser være omfattet af reglerne om arbejdsudleje, når ingeniørens tjenesteydelser ligger inden for det danske firmas forretningsområde.*

7. *Et dansk datterselskab er en del af en multinational koncern. Selskaberne i koncernen er funktionsopdelt. En medarbejder i et af de udenlandske selskaber har ansvaret for koncernens juridiske support og arbejder i 3 måneder med at supportere det danske selskab. Dette arbejde er en integreret del af det udenlandske selskabs forretningsområde, men ikke af det danske selskabs forretningsområde. Det danske selskabs betaling for tjenesteydelserne er derfor ikke omfattet af reglerne om arbejdsudleje.” (Lovforslag nr. 195 2012)*

OECD’s modeloverenskomst 2010 (OECD 2010, art. 15 kommentar 8.16-8.27) eksempler på, hvornår der foreligger arbejdsudleje:

- 8.16 *“Eksempel 1: Aco, et selskab, der er hjemmehørende i stat A, indgår en kontrakt med Bco, et selskab, der er hjemmehørende i stat B, om levering af ydelser i form af instruktion. Aco har specialiseret sig i at instruere i brugen af forskellig computer software og Bco ønsker at oplære sit personale i brugen af nyligt erhvervet software. X, en ansat i Aco og hjemmehørende i stat A er sendt til Bco i stat B for at levere instruktionskurser som en del af kontrakten.”*  
(OECD 2010, art. 15 kommentar 8.16)
- 8.17 *“I denne situation kan stat B ikke gøre gældende, at X er i et ansættelsesforhold med Bco eller at Aco ikke er arbejdsgiver for X i henseende til overenskomsten mellem staterne A og B. X er formelt ansat i Aco, hvis egne tjenesteydelser, set i lyset af de faktorer, der er angivet i punkterne 8.13 og 8.14, udgør en integrerende del af virksomheden i Aco. De tjenesteydelser, som Aco leverer til Bco er leveret på vegne af Aco i henhold til den kontrakt, der er indgået mellem de to foretagender. Hvis X herefter ikke er til stede i stat B i mere end 183 dage i nogen relevant 12-måneders-periode og Aco ikke i stat B har et fast driftssted, som udreder vederlaget, finder undtagelsen i art. 15, stk. 2, anvendelse på vederlaget til X.”*  
(OECD 2010, art. 15 kommentar 8.17)
- 8.18 *“Eksempel 2: Cco, et selskab, der er hjemmehørende i stat C, er moderselskab i en koncern, der indbefatter Dco, et selskab, der er hjemmehørende i stat D. Cco har udviklet en ny verdensomspændende markedsstrategi for koncernens produkter. For at sikre, at strategien er forstået og følges af Dco, som sælger koncernens produkter, sender Cco X, der er en af de ansatte, der har arbejdet med udviklingen af strategien, til Dco's hovedkvarter for at rådgive Dco med hensyn til markedsføringen og for at sikre, at Dco's kommunikationsafdeling forstår og følger den verdensomspændende strategi.”*  
(OECD 2010, art. 15 kommentar 8.18)

- 8.19 *“I dette tilfælde indbefatter virksomheden i Cco ledelsen af koncernens verdensomspændende markedsaktivitet og de tjenesteydelser, der udføres af X, er en integrerende del af denne virksomhed. Medens det kan gøres gældende, at Dco let kunne have ansat en medarbejder til at udføre opgaven med at rådgive selskabet med hensyn til dets marketing, vil en sådan funktion hyppigt blive varetaget af en konsulent, især hvor der kræves en specialviden i et kortere tidsrum. Endvidere gælder, at funktionen med at overvåge overholdelsen af koncernens verdensomspændende markedsstrategi snarere henhører under virksomheden i Cco end under virksomheden i Dco. Undtagelsen i art. 15, stk. 2, skal derfor finde anvendelse, forudsat at bestemmelsens øvrige betingelser er opfyldt.”*  
(OECD 2010, art. 15 kommentar 8.19)
- 8.20 *“Eksempel 3: En multinational koncern ejer og driver hoteller i en række lande gennem et antal datterselskaber. Eco, et af disse datterselskaber, er hjemmehørende i stat E, hvor det ejer og driver et hotel. X er en ansat i Eco og arbejder på hotellet. Fco, et andet datterselskab i koncernen, ejer og driver et hotel i stat F, hvor der er mangel på personale med tilstrækkelige sprogkundskaber. Af denne grund sendes X til Fco's hotel for at arbejde i receptionen i 5 måneder. Fco betaler rejseudgifterne for X, der forbliver ansat i og aflønnet af Eco. Endvidere betaler Fco en kommission, der er beregnet på grundlag af vederlaget til X samt sociale bidrag og andre personalegoder.”*  
(OECD 2010, art. 15 kommentar 8.20)
- 8.21 *“I dette tilfælde kan arbejdet i receptionen i stat F, i lyset af de faktorer, der er angivet i punkterne 8.13 og 8.14, anskues som udgørende snarere en integrerende del af Fco's virksomhed med hoteldrift end som en del af virksomheden i Eco. Under henvisning til den fremgangsmåde, der er beskrevet ovenfor kan stat F, hvis, i henhold til den nationale lovgivning i stat F tjenesteydelserne udført af X anses for at være udført til Fco i et ansættelsesforhold, logisk være af den opfattelse, at Fco er arbejdsgiver for X. Undtagelsen i art. 15, stk. 2, finder herefter ikke anvendelse.”*  
(OECD 2010, art. 15 kommentar 8.21)
- 8.22 *“Eksempel 4: Gco er et selskab, der er hjemmehørende i stat G. Dets virksomhed består i at opfylde virksomheders midlertidige behov for højt specialiseret arbejdskraft. Hco er et selskab, der er hjemmehørende i stat H og som yder ingeniørbistand til byggevirksomheder. For at kunne opfylde en af sine kontrakter i stat H, har Hco behov for en ingeniør i en periode på 5 måneder. Hco kontakter Gco. Gco ansætter X, en ingeniør, der er hjemmehørende i stat X og udlejer ham i henhold til en 5 måneders kontrakt. I henhold til en særskilt kontrakt mellem Gco og Hco, lover Gco at stille X til rådighed for Hco i denne periode. I henhold til disse kontrakter betaler Gco vederlaget til X, sociale bidrag, rejseudgifter og andre personalegoder samt andre udgifter.”*  
(OECD 2010, art. 15 kommentar 8.22)

- 8.23 *“I dette tilfælde udfører X arbejde som ingeniør, medens Gco udøver virksomhed med at opfylde foretagenders behov for arbejdskraft i kortvarige perioder. Ud fra sin art er de serviceydelser, der udføres af X, ikke en integrerende del af hans formelle arbejdsgivers virksomhed. Disse tjenesteydelser er imidlertid en integrerende del af virksomheden i Hco, der er et ingeniørfirma. I lyset af de faktorer, der er angivet i punkterne 8.13 og 8.14, kan stat H derfor med rette finde, at undtagelsen i art. 15, stk. 2, i henhold til den fremgangsmåde, der er beskrevet ovenfor, ikke finder anvendelse med hensyn til det vederlag for ingeniørens tjenesteydelser, der udføres i denne stat.”*  
(OECD 2010, art. 15 kommentar 8.23)
- 8.24 *“Eksempel 5: Ico, et selskab, der er hjemmehørende i stat I, er specialist i at yde ingeniørbistand. Ico beskæftiger et antal ingeniører på fuld tid. Jco, et mindre ingeniørfirma, der er hjemmehørende i stat J, har midlertidigt behov for en ingeniør for at opfylde en kontrakt om et anlægsarbejde i stat J. Ico aftaler med Jco, at en af Ico's ingeniører, der er hjemmehørende i stat I, og som for tiden ikke er beskæftiget med noget igangværende arbejde hos Ico, vil arbejde i 4 måneder for Jco under direkte tilsyn og kontrol af en af Jco's overordnede ingeniører. Jco vil betale Ico et beløb, der svarer til vederlaget til ingeniøren, sociale bidrag, rejseudgifter og andre udgifter i den relevante periode, og yderligere en kommission på 5 %. Jco lover også at holde Ico skadesløs for eventuelle erstatningskrav, der har forbindelse med ingeniørens arbejde i den omhandlede periode.”*  
(OECD 2010, art. 15 kommentar 8.24)
- 8.25 *“I dette tilfælde er det klart, selvom virksomheden i Ico er at yde ingeniørbistand, at det arbejde, der udføres af ingeniøren i stat J, udføres på vegne af Jco og ikke på vegne af Ico. Det direkte tilsyn og den kontrol af ingeniørens arbejde, der udøves af Jco, det faktum, at Jco har ansvaret for arbejdet og bærer omkostningerne med hensyn til vederlaget til ingeniøren i den relevante periode, er faktorer, der understøtter den konklusion, at ingeniøren er i et ansættelsesforhold til Jco. I henhold til den fremgangsmåde, der er beskrevet ovenfor, kan stat J derfor med rette finde, at undtagelsen i art. 15, stk. 2, ikke finder anvendelse med hensyn til vederlaget for ingeniørens tjenesteydelser, der udføres i denne stat.”*  
(OECD 2010, art. 15 kommentar 8.25)
- 8.26 *“Eksempel 6: Kco, et selskab, der er hjemmehørende i stat K og Lco, et selskab, der er hjemmehørende i stat L, er en del af en multinational koncern. En stor del af koncernens virksomhed er struktureret “along function lines”, hvilket indebærer, at ansatte i forskellige af koncernens selskaber arbejder sammen under tilsyn af ledere, som er lokaliseret i forskellige stater og ansat i andre af koncernens selskaber. X er en person, der er hjemmehørende i stat K og ansat i Kco; hun er leder og beskæftiger sig med tilsyn af HR funktioner (human resources functions) inden for koncernen. Da X er ansat i Kco fungerer Kco som et omkostningscenter for koncernens omkostninger; med mellemrum bliver disse omkostninger debiteret hvert af selskaberne i koncernen på grundlag af en formel, der tager forskellige faktorer i betragtning, så som antallet af medarbejdere i hvert selskab.*



*X er forpligtet til ofte at rejse til andre stater, hvor andre selskaber i koncernen har deres kontorer. Sidste år tilbragte X 3 måneder i stat L for at beskæftige sig med HR spørgsmål i Lco.”*

(OECD 2010, art. 15 kommentar 8.26)

8.27 *“I dette tilfælde er det arbejde, der udføres af X, en del af den virksomhed, som Kco udfører for de andre selskaber i koncernen. Denne virksomhed, i lighed med anden virksomhed såsom intern kommunikation, strategistyring, økonomistyring, skatteforvaltning, likviditetsstyring, informationsstyring og juridisk support, er ofte centraliseret inden for en koncern. Det arbejde, som X udfører, er således en integrerende del af Kco's virksomhed. Undtagelsen i art. 15, stk. 2, bør derfor finde anvendelse på det vederlag, der oppebæres af X for hendes arbejde i stat L, forudsat at de øvrige betingelser for undtagelsen er opfyldt.”*

(OECD 2010, art. 15 kommentar 8.27)

## **Bilag 4 Den skatteretlige afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende**

Cirkulære 1994-07-04 nr. 129 (Skatteministeriet 1994) opstiller kriterierne for afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende fysiske personer. Der foretages en samlet vurdering ud fra de opstillede kriterier. Kriterierne gengives nedenfor:

### *”3.1.1.1 Tjenesteforhold - kriterier*

*Ved vurderingen af, om der er tale om tjenesteforhold, kan der lægges vægt på, hvorvidt*

- hvervgiveren har en almindelig adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse, herunder tilsyn og kontrol,*
- indkomstmodtageren udelukkende eller i overvejende grad har samme hvervgiver,*
- der mellem hvervgiveren og indkomstmodtageren er indgået aftale om løbende arbejdsydelse,*
- indkomstmodtageren har arbejdstid fastsat af hvervgiveren,*
- indkomstmodtageren har ret til opsigelsesvarsel,*
- vederlaget er beregnet, som det er almindeligt i tjenesteforhold (timeløn, ugeløn, månedsløn, provision, akkord m.v.),*
- vederlaget udbetales periodisk,*
- hvervgiveren afholder udgifterne i forbindelse med udførelsen af arbejdet,*
- vederlaget i overvejende grad er nettoindkomst for indkomstmodtageren,*
- indkomstmodtageren anses for lønmodtager ved praktisering af ferieloven, lov om arbejdsløshedsforsikring, funktionærloven, lov om arbejdsskadeforsikring og lov om arbejdsmiljø.”*

*(Skatteministeriet 1994, pkt. 3.1.1.1)*

### *”3.1.1.2 Selvstændig erhvervsvirksomhed – kriterier*

*Ved vurderingen af, hvorvidt der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, kan der lægges vægt på, hvorvidt*

- indkomstmodtageren tilrettelægger, leder, fordeler og fører tilsyn med arbejdet uden anden instruktion fra hvervgiveren end den, der eventuelt følger af den afgivne ordre,*
- hvervgiverens forpligtelse over for indkomstmodtageren er begrænset til det enkelte ordreforhold,*
- indkomstmodtageren ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre,*
- indkomstmodtageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko,*
- indkomstmodtageren har ansat personale og er frit stillet med hensyn til antagelse af medhjælp,*
- vederlaget erlægges efter regning, og betaling først ydes fuldt ud, når arbejdet er udført som aftalt og eventuelle mangler afhjulpet,*

- *indkomsten oppebæres fra en ubestemt kreds af hvervgivere,*
- *indkomsten afhænger af et eventuelt overskud,*
- *indkomstmodtageren ejer de anvendte redskaber, maskiner og værktøj eller lign.,*
- *indkomstmodtageren helt eller delvis leverer de materialer, der medgår til arbejdets udførelse,*
- *indkomstmodtageren har etableret sig i egne lokaler, f.eks. forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue m.v., og arbejdet helt eller delvis udøves herfra,*
- *indkomstmodtagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilling o.l. og indkomstmodtageren er i besiddelse af en sådan tilladelse,*
- *indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at han/hun er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art,*
- *indkomstmodtageren i henhold til lov om merværdiafgift er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms,*
- *ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren.”*

(Skatteministeriet 1994, pkt. 3.1.1.2)

## Bilag 5 Retshistorisk udvikling i anvendelsesområdet for arbejdsudleje

Der henvises til afsnit 6.1.1 for en beskrivelse af den retshistoriske udvikling for arbejdsudlejeskats anvendelsesområde.

**Tabel 5 - Retshistorisk udvikling i arbejdsudlejers anvendelsesområde**

	<b>1982-2012</b>	<b>2012 og frem</b>
Arbejdstageren er fuldt skattepligt	KSL § 1 (1982)	KSL § 1 (2010)
Arbejdstagers ophold overstiger 183 dage indenfor 12 måneder	Ingen hjemmel. Beskatning kun ved fuld skattepligt ved bopæl samt ophold der ikke er kortvarigt, eller ved uafbrudt ophold over 6 måneder	KSL § 2 stk. 9 (2010)
Arbejdstageren er udøvende kunstner, musiker, artist eller sportsudøver	Betænkning nr. 130A (1982) til Lov 1982-06-09 nr. 244 (1982)	Lovforslag nr. 195 (2012)
Ydelser udført af udenlandske virksomheder, men for private	Lovforslag nr. 130B (1982) og Skatteministeriet (1988) cirkulære nr. 135 pkt. 42, men dog kan ydelser udført for privatpersoner omfattes hvis privatpersonen kan påtage sig instruktion og økonomisk risiko	KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010)
Udenlandsk virksomhed har fast driftssted i DK	KSL § 2 stk. 1 litra d (1982) og SEL § 2 stk. 1 litra a (1960)	KSL § 2 stk. 1 nr. 4 (2010) og SEL § 2 stk. 1 litra a (2012)
Når arbejdstageren ikke har nogen arbejdsgiver (fx enkeltmands-virksomhed)	SKAT E-vejledning nr. 183 (SKAT 2009, afsnit 7)	KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010) ”personligt arbejde” og Den juridiske vejledning (SKAT 2014c, C.F.3.1.4.1.)
I ansættelsesforhold med dansk virksomhed	KSL § 2 stk. 1 litra a jf. KSL § 43 stk. 1 (1982) og Skatteministeriet (1988) cirkulære nr. 135 pkt. 42	KSL § 2 stk. 1 nr. 1 (2010)
Arbejdsudleje mellem danske virksomheder	Skatteministeriet (1988) cirkulære nr. 135 pkt. 42	Modsætningsvist af KSL § 43 stk. 2 litra h (2010)
Arbejdsudleje mellem udenlandske virksomheder	SKAT E-vejledning nr. 183 (SKAT 2009, afsnit 5)	KSL § 2 stk. 1 nr. 3 (2010)

## Bilag 6 Tilstedeværelsen af arbejdsudlejebestemmelser i de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster

I tabellen nedenfor vises en oversigt over de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og de forskellige lande i Europa. Tabellen viser året for overenskomsten indgåelse, hvorvidt der findes en arbejdsudlejebestemmelse i overenskomsten, samt hvordan denne eventuelle bestemmelse stemmer overens med det gældende danske arbejdsudlejebegreb.

**Tablet 6 - Arbejdsudlejebestemmelser i indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og de europæiske lande**

Europa	Findes arbejdsudlejebestemmelse?	I overensstemmelse med dansk bestemmelse?
Belgien (1969)	Nej (DBO Belgien 1969)	–
Bulgarien (1988)	Nej (DBO Bulgarien 1988)	–
Cypern (1981)	Nej (DBO Cypern 1981)	–
Estland (1993)	Ja (DBO Estland 1993, protokol pkt. 7)	Nej - det tidligere begreb (DBO Estland 1993, protokol pkt. 7)
Finland (1996)	Ja (DBO Norden 1996, art.15 stk.2 d)	Nej - det tidligere begreb (DBO Norden 1996, protokol pkt. V.)
Frankrig (-)	Ikke indgået overenskomst	–
Grækenland (1989)	Nej (DBO Grækenland 1989)	–
Irland (1993)	Ja (DBO Irland 1993, art.15 stk.2 d)	Nej - det tidligere begreb (DBO Irland 1993, protokol pkt. 4)
Italien (1999)	Nej (DBO Italien 1999)	–
Kroatien (2007)	Nej (DBO Kroatien 2009)	–
Letland (1993)	Ja (DBO Letland 1993, protokol pkt. 7)	Nej - det tidligere begreb (DBO Letland 1993, protokol pkt. 7)
Litauen (1993)	Ja (DBO Litauen 1993, protokol pkt. 7)	Nej - det tidligere begreb (DBO Litauen 1993, protokol pkt. 7)

Luxembourg (1980)	Nej (DBO Luxembourg 1980)	–
Malta (1998)	Nej (DBO Malta 1999)	–
Nederlandene (1996)	Nej (DBO Nederlandene 1996)	–
Polen (2001)	Nej (DBO Polen 2001)	–
Portugal (2000)	Nej (DBO Portugal 2000)	–
Rumænien (1976)	Nej (DBO Rumænien 1976)	–
Slovakiet (-)	Ikke indgået overenskomst	–
Slovenien (2001)	Nej (DBO Slovenien 2001)	–
Spanien (-)	Ikke indgået overenskomst	–
Storbritannien (1992)	Ja (DBO Storbritannien 1980, art.15 stk.3)	Nej - det tidligere begreb (DBO Storbritannien 1980, art.15 stk.3)
Sverige (1996)	Ja (DBO Norden 1996, art.15 stk.2 d)	Nej - det tidligere begreb (DBO Norden 1996, protokol pkt. V.)
Tjekkiet (1982)	Nej (DBO Tjekkiet 1982)	–
Tyskland (1995)	Ja (DBO Tyskland 1996, art.15 stk.4)	Nej Kun professionel udlejning af arbejdskraft
Ungarn (1978)	Nej (DBO Ungarn 2012)	–
Østrig (1961)	Nej (DBO Østrig 1961)	–