

Offentliggjort d. 28. juni 2014

Arbejdsudleje – ny praksis fra SKAT[©]

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Sager om arbejdsudleje har givet anledning til en lang række henvendelser til SKAT, og herunder særligt anmodninger om bindende svar. SKAT har derfor den 20. juni 2014 udsendt en meddelelse - et såkaldt ”styresignal” - om beskatning ved arbejdsudleje med henblik på at klargøre reglerne. Efter denne meddelelse vil det fremover i højere grad blive anerkendt, at danske virksomheder kan benytte udenlandsk arbejdskraft, uden at de udenlandske arbejdstagere skal svare skat til Danmark.

Begrebet arbejdsudleje knytter sig til de skattemæssige konsekvenser af, at en dansk arbejdsgiver anvender udenlandsk arbejdskraft, men i den form, at den udenlandske arbejdstager aflønnes af en udenlandsk arbejdsgiver, der herefter ”udlejer” arbejdstageren til den danske arbejdsgiver. Den danske arbejdsgiver er f.eks. en entreprenør, der skal opføre et hus. Denne konstruktion kan medføre skattemæssige fordele.

Det specielle ved arbejdsudleje er, at arbejdstageren formelt set er i et ansættelsesforhold til sin udenlandske arbejdsgiver og modtager lønnen fra denne, samtidig med, at det arbejde, der udføres, indgår som en integreret del af aktiviteterne i den danske virksomhed. Er arbejdstageren omfattet af reglerne om arbejdsudleje, skal den ansatte svare skat i Danmark. Krav om dansk beskatning af arbejdstageren i sådanne tilfælde er baseret på det synspunkt, at den danske virksomhed er den reelle arbejdsgiver for den udenlandske arbejdstager.

Offentliggjort d. 28. juni 2014

Frem til 2012 var der fastsat særlige regler om beskatning af arbejdstageren ved arbejdsudleje. Men var situationen den, at en udenlandsk virksomhed påtog sig at udføre en *entrepriseopgave* her i landet og i den forbindelse gjorde brug af udenlandsk arbejdskraft, som den udenlandske virksomhed selv ansatte og aflønnede, skulle den udenlandske arbejdstager som udgangspunkt ikke svare skat til Danmark. På denne måde kunne danske virksomheder ved etablering af en entrepriseaftale med en udenlandsk virksomhed få arbejde udført af udenlandsk arbejdskraft, hvis løn ikke skulle beskattes i Danmark.

I september 2012 vedtog Folketinget nye - og skærpede - regler for beskatning ved arbejdsudleje, således at udenlandsk arbejdskraft *i videre omfang end hidtil* skulle svare skat til Danmark. Formålet var bl.a. at imødegå social dumping. Lovændringen er nærmere omtalt i Spørg om Penge den 28. juli 2012. Der har efterfølgende været tvivl om reglernes rækkevidde. SKAT's hidtidige praksis er omtalt i Spørg om Penge den 2. november 2013. Med SKAT's meddelelse af 20. juni 2014 er reglerne præciseret, ligesom den hidtidige fortolkning er blevet lempet.

Beskatning i Danmark uanset konstruktionen

I en række forskellige tilfælde er reglerne om arbejdsudleje uden betydning for spørgsmålet om beskatning i Danmark, allerede fordi beskatning til Danmark er fastsat gennem andre skatteregler. Det drejer sig bl.a. om tilfælde, hvor den udenlandske arbejdstager har taget bopæl i Danmark, hvor udlændingen er ansat direkte ved en dansk arbejdsgiver eller hvor udlændingen er ansat ved en udenlandsk arbejdsgiver med fast driftssted i Danmark.

Arbejdsudleje – gældende regler

For andre tilfælde vil det kunne komme på tale at beskatte en udlænding efter reglerne om arbejdsudleje, således at den pågældende beskattes i Danmark, hvis udlændingen udfører arbejde i Danmark for en dansk virksomhed, uanset den pågældende samtidig har bevaret sit formelle ansættelsesforhold til sin udenlandske arbejdsgiver. Dette gælder, hvis arbejdstageren i den udenlandske virksomhed er ”*stillet til rådighed for at ud-*

Offentliggjort d. 28. juni 2014

føre arbejde for en virksomhed her i landet, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden”.

Der skal betales en skat på 30 pct. af bruttoindtægten samt arbejdsmarkedsbidrag.

Den danske hvervgiver er indeholdelsespligtig og må ved opgørelsen af trækgrundlaget skaffe sig oplysninger om, hvor stor en del af vederlaget til udlejer, der skal anses for vederlag til den udlejede arbejdstager.

Integreret del af virksomheden - udskillelse

Det centrale kriterium for beskatning er, om arbejdet udgør en *integreret del af virksomheden*, d.v.s. arbejde, som udgør den danske virksomheds kerneydelser, samt arbejde, som udøves som et naturligt led i en virksomheds drift, f.eks. bogholderi, rengøring eller kantinedrift. Dette gælder, uanset om der efter andre regler måtte foreligge et entrepriseforhold. Er det udførte arbejde ikke en integreret del af virksomhedens aktiviteter, vil beskatning efter reglerne om arbejdsudleje ikke komme på tale.

Der er heller ikke tale om arbejdsudleje, hvis arbejdsopgaven er *udskilt* til en selvstændig, udenlandsk virksomhed, herunder i det omfang en dansk virksomhed på mere *permanent basis har outsourcet* en arbejdsopgave til en selvstændig virksomhed, således at *arbejdsopgaven ikke længere* er en integreret del af den danske virksomhed. Tilsvarende kan en dansk virksomhed få leveret ydelserne af en selvstændig kontraktproducent, uden at dette samarbejde anses for omfattet af arbejdsudleje.

Er ydelserne ikke *tilstrækkeligt udskilt* fra den danske virksomhed, må de stadig anses for at udgøre en integreret del af virksomhedens forretningsområde, og dermed udløses skattepligt til Danmark.

Det er ikke mindst vurderingen af, om der er sket en tilstrækkelig udskillelse af de pågældende arbejdsopgaver, der i praksis har givet anledning til tvivl.

Offentliggjort d. 28. juni 2014

Meddelelse fra SKAT

Som nævnt indledningsvist har SKAT nu udsendt en meddelelse om, hvornår der efter SKAT's opfattelse foreligger arbejdsudleje med deraf følgende skattepligt til Danmark.

Grundlæggende foreligger der efter SKAT's opfattelse ikke arbejdsudleje, blot fordi udenlandske virksomheders medarbejdere arbejder inden for en dansk virksomheds forretningsområde. Skattepligt udløses derimod, hvis arbejdet er integreret i den danske virksomhed på en sådan måde, at *virksomheden reelt kan anses for arbejdsgiver i forhold til det udførte arbejde.*

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

Integreret i virksomhedens forretningsområde

Udover den - relativt sparsomme - beskrivelse i det oprindelige lovforslag af, hvornår en arbejdsopgave er integreret, nævnes i SKAT's meddelelse som væsentligt moment ved den juridiske vurdering, om det er den udenlandske eller den danske virksomhed, der bærer ansvaret for og den økonomiske risiko for arbejdsresultatet.

Som eksempel nævnes i SKAT's meddelelse den situation, at en landmand får opført en stald. Her vil byggedelserne efter SKAT's meddelelse ikke være integreret i landbrugsvirksomhedens forretningsområde. Derimod vil ydelser i form af hjælp til arbejdet i markerne eller i stalden mv. være integreret i landmandsvirksomhedens forretningsområde.

Som et lignende eksempel fra hidtidig praksis kan nævnes en sag om en polsk virksomhed, der skulle udføre reparationsarbejde på en dansk pram, der var ejet og drevet af et dansk rederi. Efter Skatterådets opfattelse var reparationsarbejderne ikke et integreret led i den danske virksomhed. Tilsvarende i en sag om opførelse og montering af en forlystelse for en forlystelsespark. Forlystelsesparken havde ikke udbudt eller solgt ydelser

Offentliggjort d. 28. juni 2014

vedrørende opførelse og montering af forlystelser, og disse opgaver fandtes heller ikke i øvrigt at udgøre et naturligt led i driften af forlystelsesvirksomheden. I begge sager var der følgelig *ikke* tale om arbejdsudleje, og medarbejderne i den udenlandske virksomhed, der udførte arbejde i Danmark, skulle følgelig ikke svare skat til Danmark.

Som et andet og i praksis væsentligt eksempel nævnes det typetilfælde, at en hovedentreprenør, der driver virksomhed med opførelse af huse, får udført murer-, tømrer- eller el-arbejdet af underleverandører. Disse ydelser vil efter SKAT's meddelelse som udgangspunkt blive anset som en integreret del af hovedentreprenørens forretningsområde.

Udskillelse af arbejdsopgaver

Selv om en arbejdsopgave som udgangspunkt måtte falde ind under virksomhedens kerneopgaver, vil opgavens varetagelse kunne være udskilt fra den danske virksomheds aktiviteter på en sådan måde, at der ikke foreligger arbejdsudleje. Det vil efter SKAT's meddelelse her have betydning, hvorvidt det er den danske eller den udenlandske virksomhed, der bærer den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde:

Det vil herunder have væsentlig betydning, om det er muligt at afgrænse den udenlandske virksomheds ydelser fra den danske virksomheds ydelser. Kan den udenlandske virksomheds ydelser ikke afgrænses, foreligger der efter SKAT's opfattelse som udgangspunkt ikke en udenlandsk selvstændig virksomhed, bl.a. som følge af, at ansvaret for det udførte arbejde ikke selvstændigt kan placeres. Manglende muligheder for afgrænsning vil med andre ord pege i retning af arbejdsudleje med deraf følgende skattepligt til Danmark for den ansatte.

Hvis den udenlandske virksomhed bærer den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde, taler dette for selvstændig erhvervsvirksomhed, og altså imod arbejdsudleje. I SKAT's meddelelse nævnes bl.a. den situation, at underleverandøren har påtaget sig et afledet ansvar, og derved forpligtet sig til at foretage udbedring af fejl og mangler ved de leverede ydelser. Videre nævnes den situation, at en

Offentliggjort d. 28. juni 2014

underleverandør har stillet byggegaranti og accepteret klausuler om dagbøder ved forsinkelse.

Tilsvarende kan det efter omstændighederne tale for selvstændig erhvervsvirksomhed, og altså imod arbejdsudleje, hvis der kun er tale om et enkeltstående kortvarigt arbejde af en varighed på fx kun nogle få dage til en uge. Det samme gælder, hvis den udenlandske virksomhed har mange andre kunder end den danske virksomhed.

Andre elementer ved udskillelse

Hvis de ovennævnte forhold vedrørende ansvar og risiko peger i retning af arbejdsudleje, skal der – som SKAT's meddelelse er udformet – foretages en nærmere vurdering af en række andre elementer, der kan indgå i vurderingen af, om en opgave er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomheds aktiviteter - og dermed altså, om den danske virksomhed må anses som den reelle arbejdsgiver og der således foreligger arbejdsudleje, eller om den udenlandske virksomhed må anses som arbejdsgiver, således at der ikke foreligger arbejdsudleje

Her vil det blandt meget andet have betydning, hvem der har instruktions- og tilsynsbeføjelsen i forhold til arbejdstageren, hvem der stiller arbejdsredskaber og materiel til rådighed, og hvem der bestemmer den ansattes arbejdstider og ferier m. v.

Er det eksempelvis således den danske virksomhed, der leder og fordeler arbejdet og har instruktions- og kontrolbeføjelserne vedrørende den udenlandske medarbejder, peger dette i retning af, at der foreligger arbejdsudleje.

Selv med SKAT's uddybende meddelelse om de vurderinger, der skal foretages af konkrete kontraktsforhold, er der imidlertid næppe tvivl om, at problemstillingen om arbejdsudleje også fremover vil give anledning til spørgsmål og tvister.

Offentliggjort d. 28. juni 2014

Ikrafttrædelse

Det kan tilføjes, at SKAT's ny meddelelse gælder for aftaler, der blev omfattet af lovændringen fra 2012. Det vil sige, at styresignalet gælder for aftaler om arbejdsudleje, der blev indgået eller ændret den 19. september 2012 eller senere. For aftaler, der var indgået før 19. september 2012, trådte 2012-lovændringen først i kraft den 1. oktober 2013. For sådanne aftaler gælder SKAT's ny meddelelse derfor også først fra 1. oktober 2013.

Efter SKAT's meddelelse vil SKAT gennemgå tidligere afgørelser fra Skatterådet med henblik på at fastslå, om afgørelserne ville have fået et andet udfald, hvis disse var truffet efter retningslinjerne i den ny meddelelse. Med accept fra skatteyderen vil SKAT endvidere forelægge sådanne afgørelser for Skatterådet, der vil tage stilling til, i hvilket omfang der i tidligere afgjorte sager skal træffes en ny afgørelse.

Herudover vil berørte virksomheder kunne anmode SKAT om at genoptage tidligere skatteansættelser, hvis virksomheden må antages at ville få en lempeligere behandling efter den nye meddelelse.

— o —