

Offentliggjort d. 8. oktober 2013

## Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3 – arbejdsudleje – integreret del af virksomheden. ©

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

[www.v.dk](http://www.v.dk)

*Skatterådet har gennem det seneste 3/4 år truffet afgørelse i en lang række sager vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt givne arbejdstagere kunne anses for at være stillet til rådighed for en dansk virksomhed til at udføre arbejde, der udgør en integreret del af virksomheden - og dermed om, hvorvidt de pågældende arbejdstagere er begrænset skattepligtige til Danmark efter reglerne om arbejdsudleje, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3.*

*Udenlandske arbejdstagere, der i kortere eller længere perioder udfører arbejde i Danmark, vil under givne forudsætninger kunne blive skattepligtig til Danmark.*

### **Skattepligt af arbejdsindkomst**

Der vil for det første kunne blive tale om *fuld skattepligt* for en udenlandsk arbejdstager efter kildeskattelovens § 1, typisk på grundlag af bopæl eller ophold i et tidsrum af mindst 6 måneder, jf. § 1, stk. 1, nr. 1 og 2.

Skattepligt for en udenlandsk arbejdstager vil med udvidelsen af den begrænsede skattepligt efter lov nr. 921 af 18/9 2012 tillige kunne komme på tale i form af *begrænset skattepligt af vederlag for personligt arbejde* i tjenesteforhold udført *her i landet*, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1. Har *hvervgiveren ikke hjemting* i Danmark, indtræder der dog kun begrænset skattepligt til Danmark, hvis arbejdstageren opholder sig

## Offentliggjort d. 8. oktober 2013

her i landet i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12-måneders-periode, jf. § 2, stk. 9, nr. 2. Skattepligten omfatter alene arbejdsvederlaget, og udgifter kan som udgangspunkt kun fratrækkes i det omfang de vedrører disse indtægter, jf. § 2, stk. 4.

Til den begrænsede skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 9, nr. 2, knytter sig den overbygning, at hvis den, for hvis regning en indkomst udbetales, ikke har hjemting her i landet, men udbetalingen foretages af en fysisk eller juridisk person, der er *begrænset skattepligtig* efter reglerne om *fast driftssted* her i landet, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4 henholdsvis selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, er indkomsten dog undergivet begrænset skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1.

*Begrænset skattepligt* til Danmark vil for en udenlandsk arbejdstager endvidere kunne komme på tale på grundlag af reglerne om *arbejdsudleje*, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3. Skatten beregnes efter § 48 B som 30 pct. af bruttoindtægten, og skattepligten er endeligt opfyldt ved indeholdelse af skat efter § 48 B og erlæggelse af arbejdsmarkedsbidrag, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 5. Arbejdstageren kan dog vælge at blive beskattet, som om den pågældende var omfattet af stk. 1, nr. 1.

### Arbejdsudleje

Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, 1. pkt. om *arbejdsudleje* hjemler begrænset skattepligt til Danmark af en udenlandsk arbejdstagers 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.

Bestemmelsen om begrænset skattepligt ved arbejdsudleje blev ændret ved lov nr. 921 af 18/9 2012 med det erklærede formål at sikre, at løn til udenlandsk arbejdskraft i videre omfang end hidtil beskattes efter reglerne for arbejdsudleje frem for efter reglerne for entrepriserforhold. Det videre perspektiv i reglerne er at imødegå social dumping. Lovændringen er bl.a. omtalt af Anders Nørgaard Laursen, SR-Skat 2013/4, s. 217.

## Offentliggjort d. 8. oktober 2013

Det centrale kriterium i loven - *integreret del af virksomheden* - svarer efter de almindelige bemærkninger til lov nr. 921 af 18/9 2012 til det af OECD anviste princip for afgrænsningen af de tilfælde, der kan anses for arbejdsudleje. Reglen har virkning for aftaler om arbejdsudleje, der indgås eller ændres fra og med den 20/9 2012. For aftaler om arbejdsudleje, der er indgået før lovens ikrafttræden, finder de ændrede regler anvendelse fra og med den 1/10 2013.

### Arbejdsudleje og entreprise

Efter de hidtil gældende regler i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3 var der begrænset skattepligt af indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet.

Efter disse regler var en udenlandsk arbejdstager, der udførte en konkret opgave i Danmark for en i udlandet hjemmehørende virksomhed uden fast driftssted i Danmark som et led i en entreprisekontrakt med en dansk virksomhed, således efter omstændighederne ikke skattepligtig til Danmark, da arbejdstageren i så fald udførte en arbejdsopgave for en udenlandsk hvervgiver. For arbejdsgiveren kunne problemet være, at havde denne disponeret efter, at der var tale om et entrepriseforhold og følgelig ikke havde indeholdt A-skat, og konstaterede SKAT sidenhen, at der var tale om arbejdsudleje, og forholdet dermed omfattet af jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, ville der kunne blive udløst et betydeligt skattekrav mod den danske hvervgiver. Denne problemstilling har ikke sjældent været fremme.

På denne baggrund har disse regler givet anledning til en lang række sager om afgrænsningen mellem *på den ene side* arbejdsudleje, hvor arbejdstagerens vederlag er umiddelbart omfattet af den begrænsede skattepligt, og *på den anden side* entrepriseforhold, hvor arbejdstageren kun var skattepligtig til Danmark, hvis den pågældende arbejdstager var undergivet fuld skattepligt, eller hvis den udenlandske arbejdsgiver havde fast driftssted her i landet.

Med dette afsæt var formålet med lovændringen gennemført ved lov nr. 921 af 18/9 2012 at udvide beskatningen til tilfælde, hvor udenlandsk arbejdskraft modtager ve-

Offentliggjort d. 8. oktober 2013

derlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet, når arbejdet udgør en *integreret del af virksomheden* - og dermed således uanset om der civilretligt eller i de hidtidige reglers forstand foreligger et entrepriseforhold. Efter de almindelige bemærkninger til lovforslaget kan det være arbejde, som udgør virksomhedens kerneydelser, eller arbejde, som udøves som et naturligt led i en virksomheds drift, f.eks. bogholderi, rengøring eller kantinedrift.

Det er såvel i de almindelige som i de særlige bemærkninger præciseret, at der fortsat består et – omend noget mindre – område for anvendelse af udenlandsk arbejdskraft, uden at der foreligger arbejdsudleje. Om denne afgrænsning anføres såvel i de almindelige som i de særlige bemærkninger bl.a., at:

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

Med dette ændrede regelsæt, hvor reglerne om arbejdsudleje nu griber tilfælde, hvor der tidligere ville være tale om et entrepriseforhold, hvor den udenlandske arbejdstagers vederlag eventuelt er fritaget for begrænset skattepligt, men som efter reglerne om arbejdsudleje nu vil medføre en bruttobeskatning på 30 pct., vil uenigheden selv sagt dreje sig om, hvorvidt der i overensstemmelse med arbejdstagerens opfattelse foreligger en entrepriseaftale, eller om arbejdstageren må anses for at være stillet til rådighed for en dansk virksomhed til at udføre arbejde, der udgør en integreret del af virksomheden.

### **Integreret del af virksomheden**

Allerede forud for og i forbindelse med lovens vedtagelse forudsås kriteriet *integreret del af virksomheden* at kunne give anledning til afgrænsningsvanskeligheder, og begre-

Offentliggjort d. 8. oktober 2013

bet har da også givet anledning til en nærmere omtale både i de almindelige og i de særlige bemærkninger til loven. Der er herunder medtaget en række eksempler på afgrænsningen, ligesom der er angivet en række kriterier for vurderingen af tilfælde, hvor spørgsmålet er, om givne ydelser er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomheds forretningsområde, jf. også den ovenfor refererede passus fra forarbejderne.

### Praksis om kriteriet ” Integreret del af virksomheden”

Efter lovens vedtagelse har Skatterådet afgivet bindende svar i en række offentliggjorte, konkrete sager vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt et givent arbejde eller opgave måtte anses at udgøre en integreret del af virksomheden, senest i afgørelsen ref. i SKM2013.678.SR.

I sagerne ref. i TfS 2013, 107 SR, TfS 2013, 290 SR, TfS 2013, 386 SR, TfS 2013, 413 SR, TfS 2013, 429 SR, TfS 2013, 453 SR samt i SKM2013.678.SR nåede Skatterådet frem til, at der *ikke* var tale om arbejdsudleje.

Omvendt var der efter Skatterådets opfattelse tale om arbejdsudleje i sagerne TfS 2013, 179 SR, TfS 2013, 128 SR, TfS 2013, 179 SR, TfS 2013, 235 SR, TfS 2013, 399 SR, TfS 2013, 411 SR, TfS 2013, 412 SR, TfS 2013, 414 SR, TfS 2013, 430 SR, TfS 2013, 481 SR samt SKM2013.514.SR og SKM2013.702.SR.

### Integreret virksomhed

Blandt de sager, hvor Skatterådet har antaget, at der **ikke forelå arbejdsudleje**, har der for det første været tale om, at den arbejdsopgave, som virksomheden ønsker at få udført af en fremmed leverandør, *klart falder udenfor kerneområdet* for virksomhedens aktiviteter. Eksempelvis kan nævnes sagen ref. i TfS 2013, 107 SR om en polsk virksomhed, der skulle udføre reparationsarbejde på en dansk pram, der var ejet og drevet af et dansk rederi. Der var her henset til, at den danske virksomhed ikke var i besiddelse af hverken de nødvendige redskaber eller ekspertise, der gjorde det muligt selv at udføre de pågældende reparationsarbejder på prammen. På linie hermed er TfS 2013, 290 SR om opførelse og montering af en forlystelse for en forlystelsesvirksom-

**Offentliggjort d. 8. oktober 2013**

hed. Virksomheden havde ikke udbudt eller solgt ydelser vedrørende opførelse og montering af forlystelser, og disse opgaver fandtes heller ikke i øvrigt at udgøre et naturligt led i driften af forlystelsesvirksomheden. Der forelå følgelig ikke arbejdsudleje.

TfS 2013, 453 SR drejer sig om den *nærmere grænsedragning*; i den konkrete sag vedrørende vedligeholdelse på udlejningsejendomme. Enkeltstående og større restaurerings- og vedligeholdelsesopgaver på udlejningsejendomme, der anvendes til privat beboelse, fandtes i den konkrete sag ikke at være omfattet af reglerne om arbejdsudleje, medens omvendt løbende drifts- og vedligeholdelsesopgaver, f.eks. viceværtopgaver og almindeligt forekommende opgaver ved ind- og udflytning, der er nødvendige som led i at drive udlejningsvirksomheden, som udgangspunkt vil være at anse som et integreret led i udlejningsvirksomheden. Men se samtidig TfS 2013, 481 SR, hvor de egentlige ombygnings- og/eller istandsættelsesopgaver ansås for jævnligt forekommende og som sådant et naturligt og nødvendigt arbejde i forhold til spørgerens udlejningsvirksomhed. Sådanne ombygnings- og/eller istandsættelsesopgaver måtte efter Skatterådets opfattelse herefter anses som en integreret del af spørgerens virksomhed, hvorfor der på dette punkt var tale om arbejdsudleje. Også SKM2013.678.SR drejer sig om denne grænsedragning. Skatterådet fandt her, at en konkret ydelse, der utvivlsomt udgjorde en del af den danske virksomheds kerneydelser, efter ydelsens sammensatte karakter, og set i lyset af, at der var tale om en afgrænset, individualiseret ydelse, ikke var en integreret del af den danske virksomhed.

Der kan i den forbindelse være tale om, at en arbejdsopgave, der normalt vil være en integreret del af virksomheden, *endnu ikke er blevet* integreret, og at der af denne grund ikke foreligger arbejdsudleje, se herved TfS 2013, 429 SR.

Der fandtes derimod at foreligge arbejdsopgaver, der var *integreret i hvervgiverens virksomhed*, i sagen ref. i TfS 2013, 179 SR vedrørende udførelse af underentrepriser i byggebranchen. Hovedentreprenøren anvendte her 3 tømrvirksomheder som underleverandører på tømrerarbejdet, og det enkelte tømrerfirma blev som underleverandører tildelt delentrepriser, eksempelvis tagentreprisen, indenfor tømrerentreprisen på det enkelte byggeri. Én af de tre tømrvirksomheder forespurgte nu, om arbejde udført af

**Offentliggjort d. 8. oktober 2013**

*denne tømrers underleverandører* måtte anses for omfattet af reglerne om arbejdsudlejning. Med henvisning til aktiviteterne i tømrervirksomheden var det her Skatterådets opfattelse, at arbejdsopgaverne udført af tømrerens underleverandører måtte anses som en integreret del af tømrerens virksomhed. Selve den omstændighed, at arbejdsopgaven var omfattet af den delentreprise under tømrerentreprisen, som denne tømrer havde fået tildelt af hovedentreprenøren, indebar således, at udførelsen af delentreprisen måtte anses for integreret i tømrerens virksomhed. Der forelå endvidere ikke permanent outsourcing, da tømreren besluttede fra entreprise til entreprise, hvordan de forskellige entrepriser skulle løses.

Det samme gjaldt i sagen ref. i TfS 2013, 128 SR, der drejede sig om arbejdsopgaver, der synes at kunne karakteriseres som et *fast led i virksomhedens produktion*. Her var der tale om et selskab, der drev en minkfarm, og som nu påtænkte at henlægge opgaven med produktion af minkhvalpe i perioden 1/3 – 1/8 til en anden virksomhed. Vel næppe helt overraskende nåede Skatterådet frem til, at den pågældende opgave med produktion af minkhvalpe måtte anses som en integreret del af virksomheden med drift af minkfarm. Der forelå heller ikke outsourcing på permanent basis. Se tillige TfS 2013, 411 SR om en distributionsvirksomhed for reklametryksager, hvor husstandsomdeling fandtes at måtte anses som en af virksomhedens kerneydelser og følgelig var en integreret del af virksomheden. Der forelå heller ikke permanent outsourcing. En permanent udskillelse af en konkret arbejdsopgave, f.eks. et bestemt geografisk område) ville dog efter omstændighederne kunne anses som outsourcing.

Med afsæt i motiverne nåede Skatterådet endvidere frem til, at specialarbejdsopgaver i forbindelse med levering af produkter, som generelt set ligger inden for en virksomheds forretningsområde, men som i det konkrete tilfælde kræver en *specialistviden*, som virksomheden ikke har eller ikke længere har, må anses som en integreret del af virksomheden, jf. herved TfS 2013, 399 SR om konsulentydelse. For Skatterådet var det afgørende her, at virksomheden indgik aftaler med sine kunder om at påtage sig at levere et givent projekt, herunder delprojekt. Derved indgik underleverandørens konsulentydelse direkte i virksomhedens omsætningsled og blev derved integreret i spørgers virksomhed. Der forelå i den konkrete sag heller ikke permanent outsourcing. En lignende afgørelse er ref. i TfS 2013, 430 SR. Se tillige TfS 2013, 412 SR om køb af

## Offentliggjort d. 8. oktober 2013

ekstra kapacitet indenfor en virksomheds eget forretningsområde, hvilket ligeledes anses som arbejdsudleje, og TfS 2013, 414 SR, hvor anvendelse af fremmed arbejdskraft til den mindre komplicerede del af produktionen slet og ret var begrundet i økonomiske overvejelser.

Givne arbejdsopgaver kan udmærket være en integreret del af en virksomheds aktiviteter, uanset at der foretages *en organisatorisk udskillelse* af de pågældende opgaver, se herved SKM2013.514.SR. I denne sag ønskede et selskab, der udførte facadeisolering og puds, at udskille den fysiske udførelse af arbejdsopgaverne til et nystiftet selskab, således at det første selskab indgik entrepriseaftaler indenfor selskabets hidtidige virksomhed, medens det nystiftede selskab som én blandt flere mulige underleverandører skulle udføre entreprisen. Som et led i udskillelsen skulle det nystiftede selskab overtage samtlige de medarbejdere, der hidtil havde udført facadeisoleringen m.v. Skatterådet nåede her frem til, at facadeisoleringen m.v. var en integreret del af det første selskabs virksomhed, da underleverandørerne udførte det arbejde, der indgik i selskabets kerneydelse, og som selskabet havde ansvaret for i forhold til slutkunden. Der forelå heller ikke permanent outsourcing, jf. nærmere nedenfor.

En lignende model forelå i sagen ref. i TfS 2013, 235 SR, hvor et selskab, der beskæftigede sig med service og montage på industriområdet, havde anvendt den forretningsmodel, at selskabet påtog sig denne type opgaver og herefter fandt underleverandører, der hver især havde ekspertise til at varetage de del-opgaver, som underleverandørerne skulle udføre. Skatterådet fandt her, at underleverandørerne udførte arbejde, der var en integreret del af selskabets virksomhed. Dette gjaldt, selv om selskabet ikke havde egne ansatte, der udførte de egentlige service- og monteringsopgaver. Der forelå heller ikke permanent outsourcing, da opgaverne blev udlagt til underleverandører fra opgave til opgave. Se tillige senest SKM2013.702.SR.

### Permanent outsourcing

Som det fremgår af de ovenfor refererede motiver, vil der ikke foreligge arbejdsudleje, hvis der er tale om en opgave, som virksomheden må anses at have outsourcet på permanent basis.



**Offentliggjort d. 8. oktober 2013**

Hvornår der foreligger en sådan permanent outsourcing er nærmere belyst i sagen ref. i TfS 2013, 413 SR. Her var der tale om en totalentreprenørvirksomhed, der gennem de seneste 5 – 6 år havde outsourcet særlige støbningsopgaver til en tysk underleverandør. I begrundelsen for SKAT's indstilling, der blev tiltrådt af Skatterådet – hvorefter der ikke forelå arbejdsudleje - anførte SKAT bl.a., at det for SKAT's konklusion om, at opgaven var outsourcet på mere permanent basis, havde været helt afgørende, at virksomheden over en længere periode udelukkende havde anvendt den samme underleverandør til at udføre de særlige støbningsopgaver. For SKAT var det endvidere afgørende, at underleverandørens ydelser med de særlige støbningsopgaver var individualiserede og klart afgrænset fra de ydelser, som virksomheden udførte eller fik udført af andre underleverandører i sin virksomhed.

Virksomheden og underleverandøren havde senest i 2010 indgået en rammeaftale om samarbejdet. Aftalen løb frem til en eventuel opsigelse, og var ikke til hinder for, at virksomheden kunne anvende en anden underleverandør. SKAT bemærkede i begrundelsen for afgørelsen vedrørende dette forhold, at når virksomheden ikke havde indgået en bindende aftale eller kontrakt om, at underleverandøren forestod den konkrete opgave på mere permanent basis, kunne det sandsynliggøres, at opgaven var udlagt til en underleverandør og udskilt fra spørgers virksomhed derved, at virksomheden på mere permanent basis rent faktisk havde udlagt opgaven til underleverandøren. I den konkrete sag ansås dette for sandsynliggjort.

Er der tale om en situation, hvor en virksomhed fra opgave til opgave træffer afgørelse om at overlade opgaven til andre, vil der ikke være tale om permanent outsourcing. Opgaven vil med andre ord fortsat blive anset som en integreret del af virksomhedens aktiviteter, se herved som typiske eksempler TfS 2013, 179 SR, TfS 2013, 235 SR, TfS 2013, 399 SR, TfS 2013, 411 SR og TfS 2013, 430.

Det samme gjaldt i sagen ref. i TfS 2013, 128 SR om en opgave i form af produktion af minkhvalpe fra 1/3 – 1/8, da opgaven ikke var udskilt på permanent basis, men blev udført midlertidigt på kontrakt af en udenlandsk virksomhed. Der var herved også henset til, at der ikke forelå tilstrækkelig udskillelse i forhold til driften af minkfar-

**Offentliggjort d. 8. oktober 2013**

men, da arbejdet fortsatte i virksomheden på den fysiske arbejdsplads ved hjælp af virksomhedens indretninger.

Endelig kan nævnes den lidt specielle afgørelse ref. i TfS 2013, 386 SR om gartner-ydelser i forbindelse med pasning af de omkringliggende arealer til en juletræsplanta-ge, der ikke fandtes at vedrøre en erhvervsmæssig virksomhed, idet vederlag for per-sonligt arbejde ved køb af *ydelser til privat brug* ikke fandtes at være omfattet af ar-bejdsudlejereglerne.

Hovedindtrykket af den nu foreliggende praksis vedrørende arbejdsudleje er helt over-ordnet, at Skatterådet har søgt at etablere en fornuftig afgrænsning af de tilfælde, hvor der foreligger arbejdsudleje. De trufne afgørelser ligger tæt op at motiverne til kilde-skattelovens § 2, stk. 1, litra a i bestemmelsens nuværende udformning.

I modsætning til tidligere er en del virksomheder formentlig nu blevet omfattet af reg-lerne om arbejdsudleje, og er altså ikke længere omfattet af entreprisereglerne – helt i overensstemmelse med lovens formål, men næppe med virksomhedernes gode vilje.

— o —