

# International arbejdsudleje

Danmarks Skatteadvokater

den 14. og 15. maj 2014

v/Advokat David Munch

**Advokat David Munch**  
Rådhuspladsen 16 - DK-1550 København V.

# Lovregler m.v.

- Lov nr. 921 af 18/9 2012
- Afgørelser, herunder bindende svar
- Styresignal SKM2013.714 og nyt udkast
- Juridisk vejledning, C.F.3.1.4.1
- OECD-Kommentaren fra 2010 og tidligere
- Dobbeltbeskatningsoverenskomster
- EU-Domstolen

# Oversigt

- Afgrænsning ift. andre bestemmelser i OECD's Modeloverenskomst om kildebeskatning
- OECD-Kommentaren til artikel 15
- Afgørelser efter lov nr. 921 af 18/9 2012
- Nyt udkast til styresignal
- Dobbeltbeskatningsoverenskomster
- Præjudicielle spørgsmål for EU Domstolen

# Afgrænsning – OECD

- Artikel 15.1 og 2, medarbejdere ikke fritaget for beskatning i kildelandet
- Artikel 15.2, medarbejdere fritaget for beskatning i kildelandet (a)183 dage, b)arbejdsgiver uden for kildelandet og c)ikke udredes af fast driftssted)
- Hvor a) og c) er opfyldt, men arbejdsgiver anses for at være i kildelandet, (arbejdsudleje)
- Artikel 16, bestyrelsesvederlag
- Artikel 17, kunstnere og sportsfolk
- Artikel 20, studerende

# OECD Kommentaren til artikel 15

- 1992-2008 entydig forståelse af arbejdsgiver, jf. artikel 15, stk. 2 b), ”den person, der har rettigheden til det udførte arbejde, og som bærer ansvaret og risikoen.”
- 2010: Sondring mellem lande, der forudsætter misbrug, og lande, der anvender ”reel arbejdsgiver”, indførelse af sondring mellem ansættelse og kontrakt, herunder begrebet ”integrerende del af virksomheden”.

# OECD Kommentaren til artikel 15

- 2010: Lande, der anvender ”reel arbejdsgiver”
- Art. 8.13 (uddrag): ”Arten af de tjenesteydelser, der udføres af den fysiske person, er en vigtig faktor, da det er logisk at antage, at en ansat udfører tjenesteydelser, som er en integrerende del af den forretningsmæssige virksomhed, der udøves af hans arbejdsgiver. Det er derfor vigtigt at fastslå, om de tjenesteydelser, der udføres af den fysiske person, udgør en integrerende del af virksomheden i det foretagende, til hvilket disse tjenesteydelser leveres. Med henblik herpå vil det være væsentligt at fastslå, hvilket foretagende der bærer ansvaret eller risikoen for arbejdsresultatet. ...”

# OECD Kommentaren til artikel 15

- 2010: Lande, der anvender ”reel arbejdsgiver”
- Art. 8.14 (uddrag): ”Når en sammenligning af arten af de tjenesteydelser, der udføres af den fysiske person, ... peger på et ansættelsesforhold, der er forskelligt fra det formelle kontraktforhold, kan følgende yderligere faktorer være relevante...”, herunder instruktion, arbejdssted, arbejdsredskaber, bemanning, opsigelsesret, sanktioner, arbejdstider og ferier

# OECD Kommentaren til artikel 15

- 2010: Lande, der forudsætter misbrug
- Art. 8.9 henviser til pkt. 9.4, 9.5 og 22.2 i kommentaren til art. 1
- Klart bevis for, at et hovedformål med transaktioner er at sikre en gunstigere skattemæssig position, der ville være i strid med formålet og hensigten med de relevante bestemmelser



# Lov nr. 921 af 18/9 2012

- KSL § 2, stk. 1, nr. 3, 1. pkt.: ”Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden.”
- L 195: ”Hvis ydelserne er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed, foreligger der ikke arbejdsudleje. Det afgørende er, om arbejdet udgør en integreret del af den danske virksomhedsområde.”
- Art. 8.13 i OECD Kommentaren 2010 til art. 15
- L 195: ”Det kan være relevant at inddrage andre faktorer i bedømmelsen af, om der foreligger arbejdsudleje eller entreprise. Det gælder, når der er tvivl om, hvorvidt ydelserne er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomheds forretningsområde. Det forekommer navnlig, når der er indgået en kontrakt mellem en udenlandsk og en dansk virksomhed, der begge har leveret ydelser inden for samme område”.
- Art. 8.14 i OECD Kommentaren til art. 15

# Lov nr. 921 af 18/9 2012

- L195: ”Der foreligger imidlertid ikke arbejdsudleje, i det omfang den danske virksomhed på mere permanent bases har outsourcet en arbejdsopgave til en selvstændig virksomhed, således at arbejdsopgaverne ikke længere er en integreret del af 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 fra den danske virksomhed, må de stadig anses for at udgøre en integreret del af virksomhedens forretningsområde”
- Art. 8.13 i OECD Kommentaren 2010 til art. 15

# Afgørelser efter lov nr. 921 2012

- Ikke tvivl om udskillelse fra den danske virksomheds forretningsområde
- Ydelsernes karakter hhv. permanent outsourcing
- Tvivl om udskillelse fra den danske virksomheds forretningsområde
- Aftalevilkår
- Bindende svar fra Skatterådet

# Afgørelser efter lov nr. 921 2012

- Ikke tvivl – uden for forretningsområdet, jf. Skatterådet
- SKM 2013.32, reparation af pram for rederi
- SKM 2013.251, opførelse og montering af forlystelse for forlystelsesvirksomhed
- SKM 2013.433, flytning af IT-opgave fra svensk koncernselskab til dansk koncernselskab
- SKM 2013.450, restaurerings- og vedligeholdelsesopgaver for udlejningsvirksomhed (privat beboelse)
- SKM 2014.195, implementering af IT-system
- SKM 2014.240, salgsselskabs kontrakter

# Afgørelser efter lov nr. 921 2012

- Ikke tvivl – inden for forretningsområdet, jf. Skatterådet
- SKM2013.158, loft- og tagentrepriser, ikke udført af underentreprenør (tømrervirksomhed), eksempel på kontrakt - ansvar for afvikling af delentrepriser
- SKM2013.206, service og montage, projektleder, underleverandører, eksempel på kontrakt - projektfirmaets kerneydelser
- SKM2013.373, totalentreprenør, støbningsopgave outsourcet kontinuerligt i de seneste 5-6 år - permanent outsourcing
- SKM2013.381, konsulentvirksomhed, køb af konsulentydelse, aldrig/tidligere udført - direkte i konsulentvirksomhedens omsætningsled
- SKM2013.395, koncernselskab i DK, køb af tjenesteydelser fra koncernselskab i SE, samme virksomhed – tilkøb af ekstra arbejdskraft
- SKM2013.399, rustfrie filtreringsanlæg, køb af produktion og installation - projekter af samme art

# Afgørelser efter lov nr. 921 2012

- Ikke tvivl – inden for forretningsområdet, jf. Skatterådet
- SKM2013.402, distributionsvirksomhed, underleverandører - husstandsomdeling en kerneopgave
- SKM2013.432, leje af konsulent, hvis kompetence ikke er i virksomheden - virksomheden byder på projekt af denne art
- SKM2013.479, udlejning og salg af fast ejendom, køb af ombygning/istandsættelse, gen- og ny udlejning af erhvervslejemål – naturligt og nødvendigt arbejde
- SKM2013.514, facadeisolering, nyt selskab, alt entreprisarbejde underentretes – indgår i virksomhedens kerneydelser
- SKM2014.40, tandlægevirksomhed, køb af tandkirurgi ydelser – kerneydelser, ansvar for fejlbehandlinger hos virksomheden
- SKM2014.42, polsk selskab spørger, dansk elinstallatørvirksomhed udbyder hele el-projekter til underentreprenører som spørger, indgået kontrakt – kerneopgave for den danske virksomhed

# Styresignal - transporterhvervet

- SKM2013.714, SKAT præciserer, at arbejdsudlejereglerne som udgangspunkt ikke kan udstrækkes til at omfatte de særlige forhold i transporterhvervet, hvor der sker en omfattende handel med transporter mellem selvstændige virksomheder på tværs af grænserne. Fortsat arbejdsudleje, hvis der foreligger en reel arbejdsudlejesituation
- Speditionsydelser omfatter ikke vognmandsdrift
- Videresalg af opgave til selvstændig udenlandsk vognmand, der udfører opgaven, tilstrækkelig udskillelse, også hvis virksomheden omfatter både spedition og vognmandsvirksomhed
- Udenlandsk selvstændig vognmand, inden for EU-regler om cabotagekørsel og kombineret transport, som udgangspunkt tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed
- Reelle arbejdsudlejesituationer, dansk virksomhed har arbejdsgiverrolle, tvivlstilfælde, kriterierne i art. 8.14 (OECD)

# Afgørelser efter lov nr. 921 2012

- Tvivl om udskillelse fra den danske virksomheds forretningsområde, seneste praksis, jf. Skatterådet
- SKM2014.225, entrepriser inden for fritidsaktiviteter, køb af kunststofbelægninger – som udgangspunkt inden for forretningsområdet, vurdering om selvstændig kontraktpart
- SKM2014.169, udenlandsk spørger, loftsmontager, dansk totalentreprenør – som udgangspunkt inden for forretningsområdet, vurdering om selvstændig kontraktpart
- SKM2014.172, undergulve, underleverandør udfører cement-slidlag – som udgangspunkt inden for forretningsområdet, vurdering om selvstændig kontraktpart



# Nyt udkast til styresignal

- Sendt i høring den 12. marts 2014, præcisering af praksis, sammenfatning:
- Inden for alle brancher, konkret bedømmelse om reelt lønmodtager eller selvstændig udenlandsk virksomhed
- OECD-Kommentaren 2010, art. 15, pkt. 8.-8.28, hvis arten peger i retning af dansk reel arbejdsgiver, kan 8.14 være relevant
- Skatteretlig afgørelse, herunder art. 15.2 b), princippet om "substance over form"
- Også koncernvirksomheder, med visse undtagelser
- Ikke længere udgangspunktet, at der foreligger arbejdsudleje udelukkende under hensyn til, at udenlandske virksomheders medarbejdere arbejder inden for en dansk virksomheds forretningsområde, denne fortolkning ophører

# Nyt udkast til styresignal

- Uddrag: ”Der foreligger ikke arbejdsudleje blot fordi, at udenlandske virksomheds medarbejdere arbejder inden for en dansk virksomheds forretningsområde. Arbejdet skal være integreret i den danske virksomhed på en sådan måde, at virksomheden reelt kan anses for arbejdsgiver i forhold til det udførte arbejde”
- ”I forhold til hidtidig praksis betyder det, at SKAT fremover i højere grad vil anerkende, at virksomheder efter omstændighederne kan bruge underleverandører, herunder inden for samme branche, uden at de ansatte skal beskattes efter reglerne om arbejdsudleje”

# Nyt udkast til styresignal

- Uddrag: Den udenlandske arbejdstager er ikke omfattet af arbejdsudlejereglerne, når arbejdet a) ikke integreret i virksomhedens forretningsområde, eller b) er tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig udenlandsk virksomhed
- Ad integreret vs. selvstændig udenlandsk virksomhed: Væsentligt at fastslå, om det er den danske eller den udenlandske virksomhed, der bærer den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for the det udførte arbejde, afledet ansvar taler efter omstændighederne for udskillelse
- Ad supplerende kriterier: Det bør dog tillægges stor vægt, om den danske virksomhed direkte eller indirekte, fører tilsyn med, leder eller kontrollerer den måde, hvorpå tjenesteydelserne udføres.

# Nyt udkast til styresignal

- Arbejdsudleje inden for koncern
- Funktionsopdelt koncern
- Tilførsel af specialviden i kortere tidsrum
- Koncerninterne møder
- Koncerninterne kurser og træningsophold

# Nyt udkast til styresignal

- Tidspunkt for offentliggørelsen, aftaler, der indgås eller ændres efter 19. september 2012
- SKAT vil gennemgå tidligere skatterådsafgørelser, hvis andet udfald efter det nye styresignal, vil SKAT efter samtykke fra spørgeren forelægge sådanne afgørelser for Skatterådet
- Der vil i øvrige tilfælde efter anmodning ske genoptagelser af skatteansættelser i det omfang, at retningslinjerne efter dette styresignal må antages at føre til et for skatteyder mere lempeligt resultat

# Dobbeltbeskatningsoverenskomster

- Før OECD-kommentaren fra 1992, der ikke indeholder en bestemmelse om arbejdsudleje
- Tfs 2003.222H (USA/Canada), der forelå ikke oplysninger om, at USA eller Canada anså deres beskatningsret for at kollidere med den hævdede danske beskatningsret
- Tfs 2012.2337H (Nederlandene), at der ikke forelå en kollision mellem nederlandsk og dansk beskatningsret, men alene uenighed om den konkrete bedømmelse af den foreliggende sag.

# Dobbeltbeskatningsoverenskomster

- Efter OECD Kommentaren 1992, der indeholder en bestemmelse om arbejdsudleje
- Overenskomster, hvori begrebet indgår, herunder Storbritannien, Irland, Norden, Tyskland og Tjekkiet, hvori begrebet ikke indgår, herunder Polen, Nederlandene, USA og Canada
- OECD Kommentaren 2008 om art. 15, det tilkommer de kontraherende stater at blive enige
- OECD Kommentaren 2010, præcisering (eks. SKM2012.121ØLR) eller ændring?
- I SKM2014.42.SR anvendes 2010 Kommentaren ved fortolkningen af overenskomsten mellem Danmark og Polen

# Dobbeltbeskatningsoverenskomster

- I SKM2014.42.SR indgår følgende passus i begrundelsen f.s.v.a. overenskomsten mellem Danmark og Polen: "Af punkt 8.10 fremgår, hvorledes aftalestaterne forholder sig i en dobbeltbeskatningssituation."
- Det fremgår af punkt 8.10: Såfremt Polen ikke er enig i, at Danmark har anset tjenesteydelserne for udført i et ansættelsesforhold med den danske virksomhed, er den gensidige aftaleprocedure, jf. art. 25, stk. 1, i OECD's Modeloverenskomst, anvendelig.



# Præjudicielle spørgsmål for EU-domstolen

- Præjudicielle spørgsmål for EU-Domstolen, C-53/13 og C-80/13, om indeholdelse af indkomstskat for udlejede arbejdstagere er i strid med den fri udveksling af tjenesteydelser
- Den danske regerings indlæg i C-53/13, jf. notat af 17/5 2013 til Folketingets Europaudvalg og Skatteudvalg, henviser til EU-Domstolens dom C-282/07 om kildeskat af renter, Truck Center SA
- Skatteministeriet henviser imidlertid ikke til EU-Domstolens efterfølgende dom, C-498/10 om kildeskat i vederlag til fodboldklubber
- Præmis 42 i C-498/10: ”I denne henseende bemærkes, at indeholdelse af kildeskat udgør et egnet middel til at sikre en effektiv inddrivelse af den skyldige skat, når det drejer sig om tjenesteydere, som leverer lejlighedsvis tjenester i en anden medlemsstat end den, hvor de er etableret, og de kun bliver der i kort tid”
- Præjudicielt spørgsmål for EU-Domstolen, C-632/13, om forskellige nationale beskatningsformer