

Artikler

430

International arbejdsudleje

Af Advokat David Munch, selvstændig advokat

I de seneste år har der været et stort antal sager i Danmark om international arbejdsudleje, hvilket må anses for en naturlig følge af et stigende brug af udenlandsk arbejdskraft. Endvidere er der sket en udvikling i OECD's arbejde med kommentaren til art. 15 i Modeloverenskomsten.

International arbejdsudleje kan i korthed beskrives som personer i ansættelsesforhold, der udlejes af en virksomhed (udlejer), der er beliggende i ét land, til at arbejde for en anden virksomhed (lejer), der er beliggende i et andet land. Spørgsmålet er, hvorvidt de pågældende personer omfattes af de almindelige regler om personer i ansættelsesforhold i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne,¹ hvorefter de kan arbejde i det andet land i op til 183 dage uden beskatning i det andet land, forudsat at lønnen betales af udlejer i det første land og ikke fra et fast driftssted i det andet land, eller om personerne kan beskattes i det andet land fra første dag som følge af, at virksomheden i det andet land anses for at være den reelle arbejdsgiver, der betaler personernes løn.²

OECD's Modeloverenskomst

Art. 15 i OECD's Modeloverenskomst om indkomst fra personlig ansættelse indeholder ikke en særlig regel om arbejdsudleje. Afsnit om arbejdsudleje blev indsat i OECD-Kommentaren i 1992 på baggrund af en OECD-rapport fra 1985, "Taxation Issues Relating to the International Hiring-out of Labour". Afsnittet har været uændret indtil OECD-Kommentaren fra 2010, hvor der er sket en betydelig udvidelse.

Begrundelsen for udvidelsen fremgår af pkt. 8.1 i 2010-kommentaren:

"Medens kommentaren tidligere behandlede tilfælde, hvor arrangementer var strukturerede med det hovedformål at opnå fordele af undtagelsen i art. 15, stk. 2, blev det erkendt, at lignende tilfælde kunne opstå i mange andre situationer, som ikke involverede skattemæssige transaktioner, og kommentaren blev ændret for at give en mere omfattende diskussion af disse spørgsmål."

Det er i 2010-kommentaren udspecificeret, at OECD-landenes respektive nationale lovgivning ikke er samstemmende. Der sondres mellem

- a) nogle lande, der som udgangspunkt anerkender det formelle kontraktgrundlag,³ og
- b) mange lande, der kan anse en person for ansat i eget land, uanset at personen formelt er ansat i et andet land.⁴

Forskellen på de to grupper af lande ses bl.a. af følgende to uddrag fra 2010-kommentaren:

- a) "8.2 I nogle stater vil der ikke i skattemæssig henseende blive stillet spørgsmål ved et formelt kontraktforhold, medmindre der foreligger tegn på manipulation. Disse stater er, som følge af deres nationale lovgivning af den opfattelse, at tjenesteydelser i ansættelsesforhold kun udføres i tilfælde, hvor der er et formelt ansættelsesforhold." (..) "8.9 De forskellige fremgangsmåder, som stater, der ønsker at behandle sådanne tilfæl-

de af misbrug, er gennemgået i afsnittet "Misbrug af overenskomsten i kommentaren til art. 1."

b)

"8.4 I mange stater er der imidlertid udviklet forskellige regler og kriterier i lovgivningen eller i retspraksis (f.eks. "substance over form" regler) med det formål at sondre mellem tilfælde, hvor tjenesteydelser, der leveres af en fysisk person til et foretagende, skal anses for at være leveret i et ansættelsesforhold og tilfælde, hvor sådanne tjenesteydelser skal anses for leveret i henhold til en kontrakt mellem to adskilte virksomheder."

Pkt. 8.10 omhandler lempelse af dobbeltbeskatning. Det fremgår af dette punkt, at den stat, i hvilken virksomheden er udøvet, kan nægte at anvende art. 15, stk. 2, i tilfælde af misbrug, jf. citatet vedr. a) ovenfor, og i tilfælde, hvor staten i henhold til dens nationale lovgivning anser tjenesteydelserne for udført i et ansættelsesforhold med det lokale foretagende, jf. citatet vedr. b) ovenfor. Såfremt den anden stat ikke er enig i, at staten har anvendt fremgangsmåden korrekt, er den gensidige aftaleprocedure, jf. art. 25, stk. 1, i OECD's Modeloverenskomst, anvendelig. Pkt. 8.28 omhandler forslag til afhjælpning af kilde-skat i to jurisdiktioner i tilfælde af uenighed mellem de to stater.

En stat omfattet af b), i hvilken virksomheden er udøvet, kan imidlertid ikke uden videre bortse fra et formelt kontraktmæssigt forhold i henhold til den nationale lovgivning. Punkterne om dette kan sammenfattes således:

Bortseelse forudsætter, at det sker på et objektivt grundlag, f.eks. at der ikke foreligger kontrakt om levering af tjenesteydelser mellem uafhængige parter (pkt. 8.11). Uenighed skal løses på grundlag af de nedenfor nævnte principper og eksempler og ved anvendelsen af den gensidige aftaleprocedure, hvis dette findes hensigtsmæssigt (pkt. 8.12).

Ved afgørelsen af, om der foreligger tjenesteydelser udført i et ansættelsesforhold eller i henhold til en kontrakt, henses til arten af tjenesteydelser og om de pågældende ydelser udgør en integrerende del af virksomheden, hvortil tje-

nesteydelserne leveres (pkt. 8.13). Endvidere kan yderligere faktorer være relevante, når en sammenligning af arten af de pågældende tjenesteydelser peger på et ansættelsesforhold hos lejers virksomhed (pkt. 8.14),⁵ og sekundært de finansielle ordninger mellem de to foretagender (pkt. 8.15, hvortil der henvises i pkt. 8.14).

Pkt. 8.16- 8.27 gennemgår en række eksempler vedrørende spørgsmålet om tjenesteydelser udført i et ansættelsesforhold eller i henhold til kontrakt:

- 1) levering af ydelser i form af instruktion anses for en integreret del af udlejers virksomhed,
- 2) levering af ydelser om forståelse og efterfølgning af global markedsstrategi anses for en integreret del af udlejers virksomhed, der har udviklet markedsstrategien,
- 3) udleje af receptionist mellem to selskaber, der driver hoteldrift, anses for en integreret del af lejers virksomhed,
- 4) udleje af ingeniør mellem vikarbureau og ingeniørfirma anses for en integreret del af lejers virksomhed, og
- 5) udleje af ingeniør mellem selskab, der er specialist i at yde ingeniørbistand, til et mindre ingeniørfirma, der har et midlertidigt behov; ingeniøren anses for ansat hos lejer.

Endelig er der et eksempel om udleje af HR-leder ansat i et koncernselskab, der fungerer som center for koncernens omkostninger. HR-lederen er forpligtet til ofte at rejse til andre stater, hvor andre selskaber i koncernen har deres kontorer. HR-lederens ydelser anses for en integreret del af koncernselskabets virksomhed under hensyn til, at HR-virksomhed som anden virksomhed ofte er centraliseret inden for en koncern.

I den hidtidige OECD-kommentar er pkt. 8 formuleret som imødegåelse af misbrug, og der sondres ikke mellem lande omfattet af a) og lande omfattet af b), jf. ovenfor. Der anlægges en sondring mellem formalitet og de faktiske forhold, og der omtales en entydig forståelse af udtrykket "arbejdsgiver", der ikke er defineret i Modeloverenskomsten, idet "det skal forstås således, at arbejdsgiveren er den person, der har rettigheden til det udførte arbejde, og som bærer ansvaret og ri-

sikoen.” De kontraherende stater skal blive enige om denne forståelse i konkrete sager:

“I tilfælde af international udleje af arbejdskraft varetager brugeren i vid udstrækning disse funktioner. I denne situationssammenhæng bør de faktiske forhold have fortrin frem for formaliteten, dvs. at hvert tilfælde bør undersøges med henblik på at finde ud af, om arbejdsgiverfunktionerne hovedsagelig udøves af formidleren eller af brugeren. Det tilkommer derfor de kontraherende stater at blive enige om, i hvilke situationer formidleren ikke opfylder de betingelser, der kræves af ham for at kunne anses for arbejdsgiver i den betydning, som dette begreb har i stk. 2. Ved afgørelsen af dette spørgsmål kan de kompetente myndigheder ikke blot henvise til de ovennævnte indikationer, men til en række omstændigheder, der sætter dem i stand til at fastslå, at den reelle arbejdsgiver er brugeren af arbejdskraften (og ikke den udenlandske formidler): ...”

I 2010-kommentaren er der i pkt. 8 ikke en entydig forståelse af “arbejdsgiver”, idet nationerne med “det formelle synspunkt”, jf. a) ovenfor, respekteres. Endvidere bemærkes, at når et land omfattet af b) er kildeland, er det dette land, der bestemmer, hvorvidt tjenesteydelserne må anses for udført i et ansættelsesforhold.⁶

Begrebet “arbejdsgiver” kan således forstås på flere måder afhængig af, om det pågældende land er omfattet af a) eller b), og af den nationale lovgivning i landet omfattet af a) eller b), hvori lejer er beliggende. Begrundelsen for udvidelsen af kommentaren til art. 15 i 2010-kommentaren, jf. ovenfor, forekommer ikke helt dækkende. Udvidelsen tyder på, at landene omfattet af a), og eventuelt tillige lande omfattet af b), har gennemtruffet, at som kildeland skal deres interne ret som udgangspunkt respekteres. Dette indebærer, at to tilfælde af regelkollision kan forekomme i henhold til 2010-kommentaren: Hvis arbejdsudlejning finder sted mellem to lande omfattet af a) eller et land b) som udlejer og land a) som lejer, kan der opstå uenighed om, hvorvidt misbrug foreligger, jf. kommentaren til art. 1. Hvis arbejdsudlejning finder sted mellem to lande omfattet af b) eller et land a) som udlejer og land b) som lejer, kan der opstå uenighed om, hvorvidt

der foreligger arbejdsudleje eller tjenesteydelser i henhold til kontrakt mellem to uafhængige parter.

Det ses at være en konsekvens af udvidelsen af forståelsen af begrebet arbejdsgiver for så vidt angår lande omfattet af b), at “testen” i 2010-kommentaren for afgørelsen af, om undtagelsen i art. 15, stk. 2, finder anvendelse, er ændret i forhold til 2008-kommentaren fra en entydig test til en test af, hvorvidt tjenesteydelserne må anses for udført i et ansættelsesforhold eller i henhold til en kontrakt mellem to virksomheder. For så vidt angår landene omfattet af a), er testen ændret fra en entydig test i kommentaren til art. 15 til en misbrugstest i henhold til kommentaren til art. 1. I pkt. 8.9 i 2010-kommentaren er der henvist til pkt. 9.4, 9.5 og 22.2 i kommentaren til art. 1. Det fremgår heraf, at der kræves et 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.

International arbejdsudleje i dansk lovgivning

Ved lov nr. 921 af 18/9 2012 (L 195) er KSL § 2, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., om arbejdsudleje ændret fra

“Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet.”

til

“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 fremgår af de specifikke bemærkninger til lovforslaget:⁷

“Forslaget skal ses som led i, at Danmark tilnærmer sig internationale standarder for, hvad der skatteretligt skal anses for arbejdsudleje. Forslaget har betydning for den skatteretlige sondring mellem arbejdsudleje og entreprise. Den skatteretlige afgørelse er ikke bundet af, hvad parterne gennem aftaler formelt og kontraktligt forpligter sig til. Den udenlandske virksomhed kan f.eks.

ikke med skattemæssig virkning aftale sig til, at det arbejde, der udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde, og som udføres i selve virksomheden, skattemæssigt skal anses som entreprise.”

Hvis ydelserne er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed, foreligger der ikke arbejdsudleje.⁸ Det afgørende er, om arbejdet udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde.

Det fremgår efter beskrivelse af syv eksempler vedrørende spørgsmålet, om der er tale om en integreret del af virksomhedens forretningsområde: ”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 virksomhed og en dansk virksomhed, der begge har leveret ydelser inden for samme område.” Herefter bemærkes, at det i så fald kan være relevant at se på faktorer, der svarer til faktorerne i pkt. 8.14 i 2010-kommentaren¹⁰.

Danmark ses med lovændringen at have valgt at lade spørgsmålet om arbejdsudleje i henhold til intern ret afhænge af en sondring mellem formelle aftaler om tjenesteydelser og reelle aftaler om tjenesteydelser, idet der ved formelle aftaler alene skal foretages en funktionsbaseret vurdering uden hensyn til vederlag eller ansvar i henhold til kontrakt om tjenesteydelser, hvorimod ved reelle kontrakter om tjenesteydelser kan det være relevant at inddrage andre faktorer, såfremt der er tvivl om, hvorvidt tjenesteydelserne er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomheds forretningsområde, jf. pkt. 8.4 i 2010-kommentaren.¹¹ Det vil skulle afgøres konkret, under hvilke omstændigheder en sag kan afgøres alene på baggrund af en funktionsbaseret vurdering uden hensyn til andre faktorer, og under hvilke omstændigheder andre faktorer kan inddrages.

Dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået før OECD-kommentaren fra 1992

Danmark har indgået adskillige dobbeltbeskatningsoverenskomster før OECD-kommentaren fra 1992, der ikke indeholder en bestemmelse om arbejdsudleje.¹²

Højesteret har truffet to afgørelser om arbejdsudleje, TfS 2003, 222 (USA/Canada) og U 2012.2337H (Nederlandene).¹³ I begge sager var det spørgsmålet, om arbejdsudlejebegrebet kunne anvendes i forhold til overenskomster indgået, før arbejdsudlejebegrebet blev kendt. Flertallet i afgørelsen refereret i TfS 2003, 222 fandt, at de danske regler om kildeskat ved arbejdsudleje indført i 1982 kunne finde anvendelse i forhold til de ældre dobbeltbeskatningsoverenskomster med USA og Canada. Parterne var enige om, at ingen af staterne, da overenskomsterne blev indgået, gjorde sig forestillinger om, hvorvidt arbejdsudleje skulle henføres under hovedreglen om beskatningsret for arbejdsstaten eller undtagelsen om beskatningsret for bopælsstaten. Der blev henvist til art. 2, stk. 2, i begge overenskomster, hvoraf følger, at et anvendt udtryk, der ikke er defineret i overenskomsten, skal fortolkes i overensstemmelse med de danske skatteregler, medmindre andet følger af sammenhængen. Det blev lagt til grund, at fortolkningen må ske efter de på beskatningstidspunktet gældende skatteregler, at der ikke forelå oplysninger om, at USA eller Canada anså deres beskatningsret for at kollidere med den hævdede danske beskatningsret, og at der ikke forelå tilstrækkelige holdepunkter for at anse dansk skattepraksis for at være til hinder for beskatning i 1990, jf. TfS 1987, 597. Afslutningsvist bemærker flertallet:

“Den beskatningsret, som herefter tilkommer Danmark ... er i øvrigt i god overensstemmelse med den internationale udvikling, således som denne bl.a. reflekteres i fortolkningen i pkt. 8 i OECD's kommentarer fra 1992 af den reelt tilsvarende undtagelsesbestemmelse i artikel 15, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst – en fortolkning, der efter vores opfattelse ikke kun angår tilfælde af misbrug. Både Canada og USA har da også i henholdsvis 1997 og 1999 indgået nye dobbelt-

beskatningsoverenskomster med Danmark med bestemmelser, der er identiske med modeloverenskomstens art. 15, stk. 2, uden at tage afstand fra OECD's kommentarer til bestemmelsen.”¹⁴

Højesterets afgørelse refereret i U2012.2337H, TfS 2012, 586, omhandler den dagældende dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Nederlandene og Danmark fra 1957, der tilsvarende overenskomsterne omtalt ovenfor ikke indeholdt særlige regler om arbejdsudleje. I denne sag gjorde sagsøgeren bl.a. gældende, at Danmark var uberettiget til uden forudgående aftale med Nederlandene med virkning fra 1997 at anvende kildeskattelovens regler om arbejdsudleje, idet Danmark og Nederlandene i 1987 havde indgået en aftale om fortolkning og fra 1987 fulgte en fælles praksis, der byggede på en sådan enighed om fortolkningen. Sagsøgte, Skatteministeriet, havde oplyst, at der ikke forelå nogen aftale med Nederlandene, og bemærket, at formuleringen ”opnået enighed herom” i TfS 1987, 361¹⁵ således var overraskende. Højesteret fandt ikke grundlag for at antage, at der var opnået enighed og fulgt en fælles praksis som anført af sagsøgeren. Det fremgår af TfS 1987, 597: ”Imidlertid har England og Holland givet udtryk for, at de ikke deler dette synspunkt. Efter disse landes opfattelse skal det lægges til grund, at udlejeren er arbejdstagerens arbejdsgiver.” Højesteret fandt på baggrund af brevveksling mellem Nederlandene og Danmark fra 1998 og frem og domme afsagt af den nederlandske højesteret i 2006, at Nederlandene i 1997 ikke (længere) i alle tilfælde anså udlejeren for at være arbejdstagerens arbejdsgiver og dermed den, som arbejdet blev udført for, og at der ikke forelå en kollision mellem nederlandsk og dansk beskatningsret, men alene uenighed om den konkrete bedømmelse af den foreliggende sag.

Konklusionen på baggrund af ovennævnte højesteretsdomme ses at være, at når der ikke foreligger en aftale mellem de pågældende lande vedrørende fortolkningen af bestemmelserne om indkomst fra personlig ansættelse, så er kollisionsargumentet, det tilbageværende argument. Dette argument er relevant, da USA eller Canada kunne bestride, at Danmark fortolker efter de på

beskatningstidspunktet gældende skatteregler, idet udgangspunktet må være, at bestemmelserne omfatter personer, som har indgået ansættelses-aftale med en virksomhed med hjemsted i USA henholdsvis Canada, jf. dissensen i TfS 2003, 222. Tilsvarende gælder dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Nederlandene og Danmark fra 1957. Det fremgår af OECD-kommentaren til art. 3, stk. 2, i Modeloverenskomsten, at man valgte beskatningstidspunktet frem for tidspunktet for indgåelse af aftale, og at dette blev indført i art. 3, stk. 2, i 1995.

Byrettsdommen TfS 2012, 606 omhandler bl.a. dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med henholdsvis Cypren fra 1976 og Rumænien fra 1976. Kollisionsargumentet er ikke nævnt i domsreferatet, herunder Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse. I tilfælde af kollision ville den gensidige aftaleprocedure være anvendelig, jf. art. 25 henholdsvis art. 27 i de respektive overenskomster.

Dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået efter OECD-kommentaren fra 1992

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne indgået efter OECD-kommentaren fra 1992 fordeler sig på overenskomster, hvori begrebet arbejdsudleje indgår,¹⁶ og overenskomster, hvori begrebet ikke indgår.¹⁷

Reglerne om arbejdsudleje i overenskomsterne med Storbritannien, Irland¹⁸ og Norden¹⁹ ses at være formuleret under hensyn til principperne i OECD-kommentaren til art. 15 indtil 2010-kommentaren.

For så vidt angår Tyskland, fremgår det af overenskomstens art. 15, stk. 4, at undtagelsen i stk. 2 ikke finder anvendelse ved professionel arbejdsudleje. Det bemærkes, at det videre følger af art. 15, stk. 4, at de kompetente myndigheder skal indgå de nødvendige aftaler for at undgå dobbelt påligning af kildeskatter og for at sikre begge kontraherende staters skattekrav.

Reglerne om arbejdsudleje i overenskomster indgået med Isle of Man (2007), Guernsey (2008), Jersey (2008), Bermuda (2009), Britiske Jomfruøer (2009) og Cayman Islands (2009) indeholder begrebet ”integreret del af forretningsvirksomheden”. Et tilsvarende begreb er anvendt

i lov nr. 921 af 18/9 2012, jf. ovenfor.

Dansk praksis om international arbejdsudleje har primært omhandlet lande, hvor begrebet arbejdsudleje ikke indgår i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. nedenfor.

Praksis har omhandlet spørgsmålet, om personerne var ansat i udlejervirksomhed som forudsætning for at kunne være udlejet til dansk virksomhed, jf. TfS 2012, 322, polske håndværkere anset for ansat i dansk virksomhed og ikke udlejet fra Polen, og ligeledes TfS 2011, 433 vedr. polske tandlæger.

Endvidere har praksis omhandlet spørgsmålet om arbejdsudleje eller entrepris, jf. TfS 2012, 700, polsk virksomhed, retten fandt, at der forelå arbejdsudleje og ikke entrepris; TfS 2012, 645, lettisk selskab, retten fandt, at der forelå arbejdsudleje og ikke entrepris; TfS 2012, 606, tre selskaber fra henholdsvis Litauen, Rumænien og Cypern²⁰, retten fandt, at der forelå arbejdsudleje og ikke entrepris; TfS 2012, 558, lokoførere fra Tyskland²¹ anset for arbejdsudlejede, uanset serviceaftale; TfS 2012, 325, polske håndværkere, der udførte byggearbejde, anset for arbejdsudlejede; TfS 2012, 228, polske håndværkere, der udførte byggearbejde, skatteyder skulle bevise, at indgået entreprisaftale ikke udgjorde arbejdsudleje (anket til landsretten); TfS 2012, 138, tyske slagteriarbejdere – bevisbyrde for entrepris og ej arbejdsudleje ikke løftet; TfS 2012, 62, polsk virksomhed, retten fandt på baggrund af bevisførelsen, at der var tale om arbejdsudleje og ikke entrepris; TfS 2011, 822, arbejdere fra Østeuropa – ingen specifikke lande nævnt – anset for arbejdsudlejede; TfS 2011, 823, østeuropæiske arbejdere, entreprisaftale godkendt, simpelt arbejde, arbejdsleder til stede; TfS 2011, 590, lettiske håndværkere anset for arbejdsudlejede; TfS 2011, 450, polske arbejdere, entreprisaftale ikke bevist, anset for arbejdsudleje; TfS 2011, 286, polsk virksomhed, entreprisaftaler godkendt, Skatteministeriet havde ikke godtgjort arbejdsudleje; TfS 2011, 266, litauiske juletræsarbejdere, entreprisaftale godkendt, simpelt arbejde, ikke grundlag for at fravige kontrakten. Et entreprisaftealekoncept blev godkendt i TfS 2011, 506, arbejdere fra Slovakiet.

En gennemgang af ovennævnte praksis viser,

at kollisionsargumentet i relation til dobbeltbeskatningsoverenskomster i meget begrænset omfang har været genstand for behandling i sagerne, hvor arbejdsudleje er statueret, jf. referaterne. I forhold til sagerne, hvor arbejderne var fra henholdsvis Polen, Letland og Litauen, skyldes dette sandsynligvis, at intern ret og OECD-kommentaren til art. 15 (indtil 2010-kommentaren) anses for at være identisk,²² idet overenskomsterne med Polen (2001), Letland (1993) og Litauen (1993) ikke indeholder begrebet arbejdsudleje. I forhold til sagerne, hvor arbejderne var fra Tyskland, i hvilken dobbeltbeskatningsoverenskomst begrebet arbejdsudleje indgår, jf. ovenfor, er grundelsen sandsynligvis den samme, idet den pågældende bestemmelse ikke giver en nærmere afgrænsning af begrebet arbejdsudleje.

Det må dog anses for relevant at inddrage landet, hvorfra arbejderne kommer, uanset at OECD-kommentaren til art. 15 (indtil 2010-kommentaren) udgør det relevante retsgrundlag, da det fremgår af kommentaren, at “Det tilkommer derfor de kontraherende stater at blive enige om, i hvilke situationer formidleren ikke opfylder de betingelser, der kræves af ham for at kunne anses for arbejdsgiver i den betydning, som dette begreb har i stk. 2”, jf. citatet fra 2008-kommentaren ovenfor. Denne del af kommentaren bør ikke undervurderes, da udgangspunktet er, at hvert retsanvendende land kan anvende egne skatteregler, når et begreb ikke er defineret, jf. art. 3, stk. 2, i OECD’s Modeloverenskomst.²³ 2010-kommentaren til art. 15, sammenholdt med 2008-kommentaren, forekommer bedst stemmende med art. 3, stk. 2, henset til, at forståelsen af begrebet arbejdsgiver ikke er entydig, jf. ovenfor om OECD’s Modeloverenskomst.

Et interessant spørgsmål er, hvornår 2010-kommentaren bliver relevant, dvs. hvorvidt den ændrede formulering i 2010-kommentaren i forhold til 2008-kommentaren vil blive anset for en “præcisering” eller en “ændring” af kommentaren til art. 15. I det omfang den ændrede formulering anses for en præcisering, vil den have virkning i forhold til allerede indgåede overenskomster, jf. princippet om dynamisk fortolkning.²⁴ Hvis den ændrede formulering anses for en ændring af kommentaren, vil den som udgangspunkt alene

have fremadrettet virkning.

Ændringen af KSL § 2, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., har virkning for aftaler om arbejdsudleje, der indgås eller ændres fra og med lovens ikrafttræden, og for aftaler, der er indgået før lovens ikrafttræden, fra og med den 1/10 2013.²⁵ Ikrafttrædelsesreglen ses at være udtryk for, at Skatteministeriet anser begrebet integreret del af virksomheden, jf. 2010-kommentaren til art. 15 i Modeloverenskomsten, for en ændring af kommentaren indtil 2010-kommentaren. Til støtte for dette synspunkt kan anføres, at det nye begreb må anses for en ny tilgang til problemstillingen. Endvidere kan der argumenteres for, at opdelingen i lande omfattet af a) henholdsvis b) udgør en ændring, idet man går fra en entydig forståelse af begrebet arbejds-giver til en ikke-entydig forståelse.

Afsluttende bemærkninger

Ved lov nr. 921 af 18/9 2012 (195) er KSL § 2, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., om arbejdsudleje blevet udvidet, således at det er en betingelse, at arbejdet udgør en integreret del af virksomheden, som personen udfører arbejde for. Det er herved bekræftet, at Danmark er et land omfattet af b), jf. afsnittet om OECD's Modeloverenskomst ovenfor, og Danmark har ændret den nationale lovgivning på baggrund af 2010-kommentaren. Der bør generelt være fokus på det andet lands holdning (kollisionsargumentet) ved behandling af sager om international arbejdsudleje.

Noter:

1. Denne artikel omhandler alene arbejdsudleje i relation til undtagelsen i art. 15, stk. 2, til art. 15, stk. 1, i OECD's Modeloverenskomst, hvorefter det er hovedreglen, at løn for arbejde udført i en anden stat end bopælsstaten kan beskattes i den anden stat, samt bestemmelser herom i dansk lovgivning og i dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået.
2. Arbejdsudleje er i nyere litteratur beskrevet i Skatteretten 3 af Niels Winther-Sørensen m.fl., 5. udg., 2009, s. 260 ff., og i International dobbeltbeskatning af Mogens Rasmussen, 1. udg., 2010, s. 88-89.
3. De bestemmelser, der omhandler landene omfattet af a), er pkt. 8.2, 8.3, 8.8, 8.9, 8.10 og 8.28.
4. De bestemmelser, der omhandler landene omfattet af b), er pkt. 8.4, 8.5, 8.6, 8.7, 8.10, 8.11-8.27 og 8.28.
5. Listen af faktorer i pkt. 8.14 er en omarbejdning og udvidelse af listen af omstændigheder i pkt. 8 i 2008-kommentaren.
2008: "udlejerens bærer ikke ansvaret eller risikoen for arbejdsresultatet; brugeren har instruktionsmyndigheden over arbejdstageren; arbejdet udføres på en arbejdsplads, som brugeren kontrollerer og er ansvarlig for; vederlaget til udlejerens beregnes på grundlag af den tid, der er medgået, eller i andre henseender under hensyntagen til en sammenhæng mellem dette vederlag og den løn, som arbejdstageren modtager; hovedparten af arbejdsredskaber og materiel stilles til rådighed for arbejdstageren af brugeren; antallet af arbejdstagere og deres kvalifikationer ikke ensidigt bestemmes af udlejerens."
2010: "hvem har retten til at instruere den fysiske person om, på hvilken måde arbejdet skal udføres; hvem kontrollerer og har ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres; den formelle arbejdsgiver har direkte afkrævet det foretagende, som tjenesteydelserne leveres til, vederlaget til personen (se pkt. 8.15 nedenfor); hvem stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for personen; hvem bestemmer antallet af personer, der skal udføre arbejdet og deres kvalifikationer; hvem har retten til at udvælge den person, som skal udføre arbejdet og retten til at opsige den kontrakt, der er indgået med personen vedrørende arbejdet; hvem har retten til at pålægge personen sanktioner, der er relaterede til personens arbejde; hvem bestemmer personens arbejdstider og ferier."
6. Jf. pkt. 8.4: "... Under hensyn til begrænsningen, der er beskrevet i pkt. 8.11 nedenfor – og medmindre andet bestemmes i en overenskomst – er det den nationale lovgivning i kildestaten, der er afgørende for, om tjenesteydelser,

- der er leveret af en fysisk person i denne stat, er udført i et ansættelsesforhold og dette vil være afgørende for, hvorledes denne stat anvender overenskomsten.”
7. L 195 (2011-2012), til § 2, nr. 1.
 8. Dansk Byggeri bemærker i sit høringssvar til L 195, at forslaget lægger op til mange tvivlstilfælde vedrørende dette spørgsmål. Videncentret for Landbrug er i sit høringssvar på linje hermed.
 9. Eksemplerne ligger tæt op ad eksemplerne i 2010-kommentaren, der er omtalt ovenfor (pkt. 8.16-8.27).
 10. Listen af faktorer i pkt. 8.14 er gengivet i note 6.
 11. Se citatet i note 7. Lovforslagets afgrænsning af arbejdsudleje er i overensstemmelse med pkt. 8.6, hvoraf bl.a. fremgår om den nationale lovgivning i kildelandet: ”Den kan foretrække primært at fokusere på arten af de tjenesteydelser, der leveres af den fysiske person og deres indpasning i den virksomhed, der udføres af det foretagende, der rekvirerer tjenesteydelserne, for at kunne afgøre, om der foreligger et ansættelsesforhold mellem den fysiske person og dette foretagende.”
 12. OECD-lande, der var medlem af OECD inden indgåelse af DBO: Belgien (1969), Luxembourg (1980), Grækenland (1989), Schweiz (1973,) Tyrkiet (1991), Australien (1981), Japan (1986) og New Zealand (1980).
OECD-lande, der blev medlem af OECD efter indgåelse af DBO: Korea (1977), Tjekkiet og Slovakiet (1982) samt Ungarn (1978).
Andre lande: Brasilien (1974), Bulgarien (1988), Egypten (1989), Indien (1989), Indonesien (1985), Jamaica (1990), Kenya (1972), Kina (1986), Malaysia (1972 – særlig bestemmelse), Marokko (1984), Pakistan (1987), Rumænien (1976), SNG (1986 – særlige bestemmelser), Sri Lanka (1981), Tanzania (1976), Trinidad og Tobago (1969), Tunesien (1981) og Zambia (1973).
 13. Endvidere har Højesteret truffet en afgørelse om reel arbejdsgiver, TfS 2006, 789.
 14. TfS 2003, 222 H er kommenteret i Skatteretten 3 af Niels Winther-Sørensen m.fl., 5 udg., 2009, s. 57-59 og 262.
 15. Referencen ses at skulle have været TfS 1987, 597 i stedet for TfS 1987, 361.
 16. Irland (1993), Tyskland (1995), Norden (1996), Uganda (2000), Isle of Man (2007), Grønland (2008), Guernsey (2008), Jersey (2008), Bermuda (2009), Britiske Jomfruøer (2009) og Cayman Islands (2009). I den nye dobbeltbeskatningsoverenskomst med Tjekkiet, der endnu ikke er trådt i kraft, er der indsat en særlig bestemmelse om arbejdsudleje. Overenskomsten med Storbritannien (1991) er indgået forud for 1992-kommentaren.
 17. OECD-lande, der var medlem af OECD inden indgåelse af DBO: Italien (1999), Canada (1997), Mexico (1997), Nederlandene (1996), Polen (2001), Portugal (2001), USA (1999) og Østrig (2007).
OECD-lande, der blev medlem af OECD efter indgåelse af DBO: Israel (2009), Chile (2002) og Slovenien (2001).
Andre lande: Litauen (1993), Letland (1993), Kroatien (2007), Bangladesh (1996), Cypern (2010), Estland (1993), Filippinerne (1995), Georgien (2007), Makedonien (2000), Malta (1998), Rusland (1996 – særlig bestemmelse), Serbien (2009), Singapore (2000), Sydafrika (1995), Taiwan (2005), Thailand (1998), Ukraine (1996), Venezuela (1998) og Vietnam (1995).
 18. Nærmere beskrivelse af, hvad der skal forstås ved arbejdsudleje, fremgår af protokollens pkt. 4.
 19. Nærmere beskrivelse af, hvad der skal forstås ved arbejdsudleje, fremgår af protokollens afsnit V.
 20. Byretsdommen er omtalt ovenfor vedrørende overenskomster før 1992, da dommen vedrører overenskomster med Rumænien og Cypern, begge fra 1976.
 21. Skatterådet havde i det bindende svar (TfS 2011, 488) tilføjede fundet, at det tyske selskab ikke ville få fast driftssted i Danmark.
 22. Jf. TfS 2011, 256. Heri anføres, at intern ret og OECD art. 15 må anses for identisk. Det bemærkes hertil, at kildeskattelovens regler om arbejdsudleje går tilbage til ændringslov nr. 244 af 9/6 1982 (L 130), se f.eks. Skatteministeriets procedure for landsretten i TfS 2012, 62, og at TfS 1987, 361 og TfS 1987, 597, hvor Storbritanniens og Nederlandenes synspunkter har været inddraget, er fra før OECD-kommentaren fra 1992.
 23. Retsanvendelsen er begrænset af ”medmindre andet fremgår af sammenhængen”, se pkt. 12 i kommentaren til art. 3, stk. 2. Det fremgår af International dobbeltbeskatning af Mogens Rasmussen, 1. udg., 2010, s. 37: ”En stat kan altså ikke ubetinget hævde, at et ikke defineret udtryk skal tillægges den betydning, som det har i denne stats lovgivning.”
 24. Et nytligt eksempel fra retspraksis er SKM2012.121.ØLR (TfS 2012, 182), hvor landsretten fandt, at ændringerne i OECD’s 2003-kommentar havde karakter af præciseringer, og inddrog disse ved fortolkningen af begrebet retmæssig ejer.
 25. Jf. § 4, stk. 6, i lov nr. 921 af 18/9 2012 (L 195).