

273

International arbejdsudleje

Advokat David Munch, selvstændig advokat

I artiklen kommenteres Skatterådets praksis for så vidt angår “integreret del af virksomheden”, der blev indføjet i bestemmelsen om arbejdsudleje i KSL § 2, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., ved lov nr. 921 af 18/9 2012. Endvidere kommenteres notat af 17/5 2013 til Folketingets Europaudvalg og Folketingets Skatteudvalg om afgivelse af indlæg i EU-Domstolens sag C-53/13 (SU 2013, 221) om præjudicielt spørgsmål om arbejdsudleje

Ved lov nr. 921 af 18/9 2012 (L 195) er ordlyden af KSL § 2, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., om international arbejdsudleje blevet udvidet, således at det er en betingelse, at arbejdet udgør en integreret del af virksomheden i Danmark, som den fra udlandet udlejede person udfører arbejde for.¹ Lovteksten definerer ikke, hvad der nærmere skal forstås ved “integreret del af virksomheden”. Dette spørgsmål er relevant for danske virksomheder, da det har betydning for konkurrenceforholdene på det danske arbejdsmarked.²

Skatterådet har efterfølgende afgivet en lang række af bindende svar vedrørende spørgsmålet om integreret del af virksomheden. Skatterådets praksis kan kort skitseres således:

- 1) Er virksomheden udført af den udenlandske tjenesteyder af en karakter, der er forskellig fra den virksomhed, som den danske tjenesteydermodtager udfører? Hvis nej:
- 2) Er virksomheden udført af den udenlandske tjenesteyder permanent outsourcet af den danske tjenesteydermodtager? Hvis nej:
- 3) Kan virksomheden udført af den udenlandske tjenesteyder anses for tilstrækkeligt udskilt fra den danske tjenesteydermodtagers virksomhed på baggrund af aftalevilkår?

Hvis der kan svares nej på de tre spørgsmål, foreligger der arbejdsudleje.

Karakteren af virksomheden udført af den udenlandske tjenesteyder

Skatterådet ses at foretage en forholdsvis bred definition af virksomhed. Der er således afgørelser, hvor karakteren af konsulentydelse, som udføres af udenlandsk tjenesteyder, ikke er blevet tillagt vægt, hvor den danske aftalepart driver anden konsulentvirksomhed.³ Konsulentvirksomhed kan dermed i princippet omfatte alle konsulentydelse. Tilsvarende gælder entreprenørers byggevirksomhed, hvor det ikke tillægges vægt, at underleverandører udfører ydelser, som entreprenøren ikke selv udfører.⁴ Det afgørende er, at den virksomhed, der antager underleverandør, er den virksomhed, der indgår aftale med kunden og derfor er ansvarlig over for kunden.⁵

De afgørelser, hvor man har haft held til at overbevise Skatterådet om, at der ikke foreligger arbejdsudleje som følge af virksomhedens karakter, er tilfælde, hvor der ikke er tale om underleverandører til andre leverandører, men derimod udenlandsk tjenesteyder antaget af dansk virksomhed til den danske virksomheds eget brug.⁶

Permanent outsourcing

Såfremt karakteren af virksomheden, som den udenlandske tjenesteyder udfører, anses for at være en integreret del af den danske tjenesteydermodtagers virksomhed, opstår spørgsmålet, om tjenesteydermodtageren permanent har outsourcet de opgaver, som den udenlandske tjenesteyder udfører. Det fremgår af Skatterådets praksis, at der skal være tale om en længere periode,⁷ at

lejer ikke træffer beslutning om underleverandør fra opgave til opgave,⁸ og at ydelserne skal være individualiserede og klart afgrænset fra de ydelser, som lejeren udfører eller får udført af andre underleverandører.⁹ I TfS 2013, 411 udtaler Skatterådet om "længere periode": "En virksomhed, der indgår en tidsbegrænset kontrakt med en underleverandør anses derfor ikke for outsourcing i relation til arbejdsudleje reglerne. Det skal dog bemærkes, at dette ikke betyder at en virksomhed skal binde sig i en sådan grad at den ikke sidenhen kan træffe et omvalg."

Vilkårene for tjenesteydelser

Denne mulighed for at undgå, at der foreligger arbejdsudleje, ses ikke at blive tillagt stor vægt i Skatterådets bindende svar efter lov nr. 921 af 18/9 2012.

I TfS 2013, 235 var der tale om et dansk og et svensk selskab tilhørende samme koncern, der begge drev virksomhed inden for projektering af jernbaner i forbindelse med nybyggeri og vedligeholdelse. Spørgsmålet var, om svenske medarbejders arbejde for det danske selskab i form af konsulenttimer i Danmark indebar, at de svenske medarbejdere var udlejet til det danske selskab. Da karakteren af de to selskabers virksomhed var den samme, og da der ikke var tale om permanent outsourcing, begrundede Skatterådet svaret på baggrund af vilkårene: "... når den danske virksomhed på denne måde tilkøber sig ekstra arbejdskraft til at gennemføre sine projekter i Danmark, så vil denne arbejdskraft være beskæftiget med arbejde, der må anses som en integreret del af den danske virksomhed."

I TfS 2013, 235 var der tale om et dansk selskab med 3 ansatte, der beskæftigede sig med service og montage, og som antog underleverandører til at udføre del-opgaver, om muligt så detaljeret beskrevet, at selskabet ikke skulle bruge ressourcer på denne del af opgaven. Underleverandøren skulle selv levere det nødvendige mandskab og værktøj m.v., bortset fra nøje definerede elementer. Der var fremlagt et eksempel på en kontrakt. Skatterådet begrundede svaret på baggrund af vilkårene med følgende passus: "Som følge af den tids- og opgavemæssige begrænsning i underleverandørens ydelser, må det

lægges til grund, at underleverandørens ydelser stadig er integreret i spørgers forretningsområde, og dermed ikke er udskilt derfra."

Kommentar til Skatterådets praksis om karakter af virksomhed

Skatterådets praksis vedrørende karakteren af virksomhed kan forekomme vidtgående. Inddragelsen af underleverandører, der udfører ydelser, som tjenesteydermodtageren ikke selv udfører, forekommer anstrengt set i forhold til ordlyden af KSL § 2, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., idet det, jf. ordlyden, forudsættes, at indkomsten erhverves "i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet", og idet nævnte rådighedsstilling, jf. ordlyden, kun gælder, "når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden". At være stillet til rådighed ses sprogligt at betyde, at underleverandørens medarbejdere tager del i udførelsen af de ydelser, som tjenesteydermodtageren udfører, dvs. hvis underleverandøren er selvstændigt "med på holdet", der skal levere til kunden, ses underleverandørens medarbejdere ikke at være stillet til rådighed for "medleverandøren". Forarbejderne til lov nr. 921 af 18/9 2012¹⁰ indeholder imidlertid bemærkninger, der kan anføres til støtte for ovennævnte praksis, jf. lovforslagets specifikke bemærkninger:

"Der foreligger imidlertid ikke arbejdsudleje, i det omfang den danske 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 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."

Tjenesteydelser foretaget af en selvstændig underleverandør ses i henhold til disse bemærkninger at kunne anses for omfattet en integreret del af tjenesteydermodtagerens virksomhed. Tilsvarende ses at følge af art. 8.13 i 2010-kommentaren til art. 15, idet der særligt henvises til

sidste led, idet det må antages modsætningsvist, at spørgsmålet om integreret del af virksomhed ikke er relevant, hvor tjenesteydelserne præsteres af en underleverandør.¹¹

EU-Domstolen

Arbejdsudleje er i 2013 genstand for præjudicielle spørgsmål for EU-Domstolen, nemlig C-53/13 (SU 2013, 221) og C-80/13 (SU 2013, 220), begge hidrørende fra det tjekkiske retsvæsen. Spørgsmålet i C-53/13 angår problemstillingen, om det forhold, at der er forskellige regler i to medlemsstater om indeholdelse af indkomstskat for udlejede arbejdstagere, er i strid med TEUF art. 56 og 57 om fri udveksling af tjenesteydelser inden for Unionen. Det bemærkes hertil, at for en tjenesteyder, der leverer ydelser til en anden medlemsstat, indebærer kildebeskatning af den del af honoraret, der henføres til arbejdsløn, i den anden medlemsstat, at tjenesteyderen ikke modtager fuld betaling for sine ydelser.

Ikke overraskende har den danske regering ønsket at afgive et indlæg i sagen, jf. notat af 17/5 2013 til Folketingets Europaudvalg og Folketingets Skatteudvalg.¹² Skatteministeriet finder, at de omhandlede regler ikke udgør en forskelsbehandling af objektivt sammenlignelige situationer og ej heller en restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser. Skatteministeriet henviser vedrørende begge forhold til EU-Domstolens dom C-282/07, *Truck Center SA* (SU 2009, 63), præmis 39-43 og 46-48 henholdsvis præmis 50 og 51.

I C-282/07 fandt EU-Domstolen, at et selskabs indeholdelse af kildeskat af renter til et selskab i en anden EU-medlemsstat, men ikke af renter til et selskab i samme EU-medlemsstat, som det betalende selskab er hjemmehørende i, ikke var i strid med de frie kapitalbevægelser, og ej heller etableringsfriheden. Begrundelsen var, at der ikke forelå objektivt sammenlignelige situationer, da de modtagende selskaber var i forskellig situation med hensyn til inddrivelse af skat, og at reglerne ikke nødvendigvis tilsigtede at give hjemmehørende selskaber en fordel henset til pligt til betaling af acontoselskabsskat og til det forhold, at kildeskattesatsen var væsentligt lavere end selskabsskattesatsen.¹³

Skatteministeriet henviser imidlertid ikke til

EU-Domstolens efterfølgende dom, der omhandler TEUF art. 56 om fri udveksling af tjenesteydelser, jf. C-498/10 (SU 2012, 484), i modsætning til C-282/07, der omhandler rentebetalinger.¹⁴ Spørgsmålet i C-498/10 var, om indeholdelse af kildeskat i vederlag, der udbetales til tjenesteydere (fodboldklubber), der kom fra andet EU-land (Det Forenede Kongerige), mens dette ikke var tilfældet for tjenesteydere hjemmehørende i samme EU-land som den betalende fodboldklub (Nederlandene), udgjorde en restriktion.¹⁵ Med henvisning til praksis fremgår det af præmis 20-22, at retten til fri udveksling af tjenesteydelser håndhæves strengt. Det anføres i præmis 22, at “Nationale foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af den frie udveksling af tjenesteydelser mindre interessant, udgør restriktioner for denne frihed...”. Argumentet om ikke objektivt sammenlignelige situationer i C-282/07, jf. ovenfor, blev gjort gældende, jf. præmis 25. Det fremgår af præmis 26-28, at C-282/07 ikke er relevant, da C-282/07 vedrører kapitalindkomstmodtagere, mens der ved tjenesteydelser er to særskilte retssubjekter, med hver deres egne interesser, og som hver især kan påberåbe sig den frie udveksling af tjenesteydelser. Det konkluderes i præmis 32, at forpligtelsen til at indeholde kildeskat anses for at udgøre en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, for så vidt som den medfører en ekstra administrativ byrde og de hertil knyttede ansvarsmæssige risici.

Endvidere anfører Skatteministeriet i notatet:

“Hvis EU-Domstolen måtte finde, at de beskrevne regler udgør en forskelsbehandling eller en restriktion, er det Skatteministeriets opfattelse, at forskelsbehandlingen og/eller restriktionen er retfærdiggjort af tvingende almene hensyn, og ikke går videre end nødvendigt med henblik på at sikre dette hensyn.”

Om tvingende almene hensyn nævner Skatteministeriet C-290/04 (SU 2006, 364). Denne dom er omtalt i præmis 39 i C-498/10, og det nævnes i præmis 40 i sidstnævnte dom, at det er gjort gældende, at en sådan begrundelse skal anerkendes for så vidt angår den omhandlede lovgivning. Hertil bemærkes i præmis 42: “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.”

For så vidt angår spørgsmålet, om reglerne går videre end nødvendigt, henviser Skatteministeriet bl.a. til præmis 52 i C-498/10, hvor det konkluderes, at direkte opkrævning af skat hos den ikke-hjemmehørende tjenesteyder ikke ubetinget udgør en mindre indgribende foranstaltning end kildebeskatning.

Afsluttende bemærkninger

Skatterådets praksis efter lov nr. 921 af 18/9 2012 ses ikke at være i strid med forarbejderne til loven og 2010-kommentaren til art. 15 i OECD's Modeloverenskomst, dog giver praksis det indtryk, at der burde sættes større fokus på vilkårene for tjenesteydelser, når dette er relevant. På baggrund af EU-Domstolens dom refereret i C-498/10 må det anses for sandsynligt, at kildebeskatning i forbindelse med arbejdsudleje, jf. de præjudicielle spørgsmål i 2013, vil blive anset for at være i strid med den frie udveksling af tjenesteydelser, men at restriktionen vil kunne begrundes. Det bliver interessant at se, om der for så vidt angår begrundelse kommer yderligere retningslinjer for “lejlighedsvis tjenester” og “kun bliver der i kort tid”, jf. præmis 42 i C-498/10.

Noter

1. Denne artikel er en fortsættelse af forfatterens artikel i SU2012, 430.
2. Det bemærkes, at SKAT har sendt et styresignal om arbejdsudlejeskat i høring. Det er endnu ikke offentliggjort på SKATs hjemmeside. For så vidt angår den politiske bevågenhed kan henvises til skatteministerens svar i SAU Alm.del endeligt svar på spørgsmål 585 (skatteudvalget 2012-13).
3. TfS 2013, 399 og TfS 2013, 430 .
4. TfS 2013, 179 og TfS 2013, 413. Endvidere kan nævnes TfS 2013, 481 (ejendomsselskab).
5. Jf. f.eks. TfS 2013, 179, hvoraf fremgår: ”Uanset at spørger er en tømrervirksomhed er det SKATs opfattelse, at der ikke kun skal fokuseres på spørgeres tømrervirksomhed, når det skal vurderes, om der foreligger arbejdsudleje ved spørgeres indgåelse af den foreliggende kontrakt. Det er derimod afgørende, at spørger ved

tildelingen af delentrepriser fra B A/S har ansvaret for afviklingen af de enkelte delentrepriser, der eventuelt uddelegeres til underleverandøren.”

6. TfS 2013,107, reparation af pram for rederi, TfS 2013, 290, opførsel og montering af forlystelse for forlystelsesvirksomhed, TfS 2013, 429, flytning af IT-opgave fra svensk koncernselskab til dansk koncernselskab, forudsat at medarbejderne fra Sverige ikke er i Danmark i længere tid end den tid, det tager at få opgaven inkorporeret i den danske virksomhed, og TfS 2013, 453, restaurerings- og vedligeholdelsesopgaver på udlejningsejendomme til privat beboelse for udlejningsvirksomhed.
7. Jf. TfS 2013,413 (lejer havde de seneste 5-6 år kontinuerligt outsourcet særlige støbningsopgaver).
8. Jf. TfS 2013, 235, TfS 2013, 414, TfS 2013, 411 og SKM2013.514.SR.
9. Jf. TfS 2013, 413 .
10. Om lovforslaget kan endvidere henvises til forfatterens artikel i SU 2012, 430 .
11. Art. 8.13 lyder således: “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. Det er imidlertid klart, at denne analyse kun er relevant, hvis de tjenesteydelser, der er udført af en fysisk person, er leveret direkte til et foretagende. Hvis f.eks. personen leverer tjenesteydelser til en kontraktproducent eller til et foretagende, til hvilket virksomheden er outsourcet, er personens tjenesteydelser ikke leveret til foretagender, der vil skaffe sig de omhandlede produkter eller tjenesteydelser.” Om lov nr. 921 af 18/9 2012 og art. 15 i OECD-Modeloverenskomsten kan henvises til forfatterens artikel i SU 2012, 430 .
12. Europaudvalget 2012-13, EUU Alm. del, Bilag 401.
13. Jf. præmis 45-51.
14. I lovforslaget, L 195, fremsat den 14/8 2012, er der om forholdet til EU-retten anført, at lovforslaget ikke vurderes at indeholde EU-retlige aspekter.
15. Sportsfolk er omfattet af art. 17 i OECD-Modeloverenskomsten, der er en undtagelse til art. 15, stk. 2.