

315

Artikel om arbejdsudleje

Af advokat David Munch

Artiklen omhandler skatterådets offentliggjorte praksis siden SKATs styresignal 2014.478.SKAT samt to afgørelser truffet af Landsskatteretten i 2015.

Skatterådets praksis efter SKATs styresignal SKM2014.478.SKAT

Som eksempler på Skatterådets offentliggjorte praksis

siden SKATs styresignal sammenholdes summarisk tre bindende svar om udlejning af arbejdskraft inden for landbrug/gartneri, byggeriet henholdsvis luftfartsindustrien. Det fremgår af alle tre sager, at de pågældende personer er specialister, som den danske virksomhed ikke råder over, og i alle tre sager anser Skatterådet arbejdsydelse, som leveres af den udenlandske virksomhed, for integreret i den danske virksomheds forretningsområde.

SKM2014.765.SR, arbejdsydelser inden for luftfartsindustrien	SKM2015.29.SR, arbejdsydelser inden for byggeriet	SKM2015.625.SR, arbejdsydelser inden for landbrug/gartneri
<p>Leverancen omfatter:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Arbejdsredskaber/specialværktøj • Samlet tilbud på den enkelte opgave • Fuld leverandørrisiko • Tilsyn med arbejdets udførelse • Det fornødne specialiserede personel under instruktionsbeføjelse, projektleder med overordnet ansvar • Alene arbejde, som den danske virksomhed ikke har kompetence til at udføre 	<p>Leverancen omfatter:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Arbejdsredskaber/specialværktøj • Aftalt kontraktsum • Fuld leverandørrisiko • Tilsyn med arbejdets udførelse • Det fornødne specialiserede personel under instruktionsbeføjelse, det fulde ansvar for den daglige ledelse • Alene arbejde, som den danske virksomhed ikke har kompetence til at udføre 	<p>Leverancen omfatter:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Arbejdsredskaber • Fast defineret pris og mængde planter (entreprisenum) • Regler om erstatning, fradrag af beløb pr. plante, modregning samt tilbageholdelse af op til 40 % af det fakturerede beløb i op til 60 dage efter faktureringsdagen • Tilsyn med eget arbejde, kunden skal udøve stikprøvevis kvalitetskontrol • Det fornødne specialiserede personel under instruktionsbeføjelse, ansvarlig for det daglige lederskab • Alene arbejde, som den danske virksomhed ikke har kompetence til at udføre
<p>Skatterådets begrundelse: Opgaverne anses for udskilt til selvstændig kontraktpart, dvs. ikke arbejdsudleje. Ved vurderingen er følgende lagt til grund vedrørende den enkelte leverance:</p> <ul style="list-style-type: none"> • De omhandlede opgaver kan, ifølge det oplyste, afgrænses som selvstændige opgaver, der bliver udført af andre • Ansvar for det udførte arbejde 	<p>Skatterådets begrundelse: Opgaverne anses for udskilt til selvstændig kontraktpart, dvs. ikke arbejdsudleje. Ved vurderingen er følgende lagt til grund vedrørende den enkelte leverance:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Arbejdet udføres uden involvering af medarbejdere fra kunden på noget tidspunkt • Ansvar for det udførte arbejde, indeståelse for reklamation samt afhjælpning af fejl og mangler 	<p>Skatterådets begrundelse: Opgaverne anses ikke for udskilt til selvstændig kontraktpart, dvs. arbejdsudleje. Ved vurderingen er følgende lagt til grund vedrørende den enkelte leverance:</p> <ul style="list-style-type: none"> • De personer, der udfører arbejdet og deres ansatte, udfører det arbejde, som kunden har tilrettelagt • Kunden bærer den væsentligste risiko for arbejdets udførelse, idet produktion af planter er

<ul style="list-style-type: none"> • Fast entreprisesum • Økonomisk risiko ved forsinkelse og misligholdelse • Specialudstyr og egne ansatte • Ledelse og instruktion af personale, lønnen udbetales af leverandøren • Begrundelsen henviser ikke til, at arbejdet udføres på den danske virksomheds forretningsadresse i Danmark • Leverandøren er den formelle og reelle arbejdsgiver 	<ul style="list-style-type: none"> • Fast entreprisesum • Økonomisk risiko • Specialudstyr og egne ansatte • Ledelse og instruktion af personale, planlægning af bemanning og kvalifikationsbehov • Arbejdet udføres på en byggeplads, som leverandøren selv kontrollerer under arbejdets udførelse • Leverandøren er den formelle og reelle arbejdsgiver 	<p>grundlaget for kundens omsætning og videresalg</p> <ul style="list-style-type: none"> • Der betales alene for arbejdskraft • Kunden bærer den væsentligste risiko for arbejdets udførelse, idet produktion af planter er grundlaget for kundens omsætning og videresalg • Der er ikke tale om specialiseret virksomhed, men individuelle kompetencer, kunden fremskaffer materialet, der skal arbejdes med, samt stiller beboelsesvogne til rådighed • Produktionen styres helt overordnet af kunden, personerne anses for at kunne udføre arbejdet uden instruktion, kunden har indirekte mulighed for at føre tilsyn med arbejdet, kunden vurderer, hvor mange personer, der er behov for • Arbejdet udføres på et område, som kunden kontrollerer og har ansvaret for • Kunden anses for at være den reelle arbejdsgiver ud fra en almindelig realitetsbetragtning (»substance over form«)
---	---	--

Som det fremgår af den summariske beskrivelse ovenfor, blev det bekræftet i de to første afgørelser, SKM2014.765.SR og SKM2015.29.SR, at der ikke foreslå arbejdsudleje, hvorimod arbejdsudleje blev anset for at foreligge i den tredje afgørelse, SKM2015.625.SR. Det forskellige udfald må i høj grad anses for at skyldes, at der i de to første afgørelser forelå udskillelse til virksomheder, hvorimod der i den tredje afgørelse forelå udskillelse til personer, jf. Skatterådets begrundelser. Man har fra spørgerens side i den tredje afgørelse forsøgt at sidestille køb af arbejdsydelse fra selvstændige erhvervsdrivende, eventuelt med egne ansatte, til at indgå som led i kundens virksomhed, med køb af arbejdsydelse fra virksomheder med egen produktion, der tilføres kundens virksomhed.

Spørgeren i SKM2015.625.SR gjorde gældende, at opgaven er permanent outsourcet til selvstændige kontraktpartier, at opgaven er tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed, og at der er tale om en specialtildelse, der er objektivt og synligt konstater-

bar på den enkelte plante. Endvidere gennemgik spørgeren kriterierne, der fremgår af kommentaren til OECD's modeloverenskomsts art. 15, pkt. 8.14:

Hvem har retten til at instruere den fysiske person om, på hvilken måde arbejdet skal udføres?

Spørgers svar: Den udenlandske virksomhed. Spørger kan ikke instruere de udenlandske personer, der anvendes til arbejdet. Spørger har ikke den fornødne ekspertise for at udføre arbejdet.

Hvem kontrollerer og har ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres?

Spørgers svar: Spørger. Arbejdet udføres på spørgers virksomhed inden for landbrug/gartneri. Punktet har efter praksis ingen selvstændig betydning. Alle brancher skal efter styresignalet have lige adgang til at anvende undereprenører, og for en virksomhed inden for landbrug/gartneri, hvor planterne står i jorden, må dette naturligvis forudsætte, at ydelserne leveres hos en virksomhed inden for landbrug/gartneri.

Har den formelle (udenlandske) arbejdsgiver direkte

afkrævet det foretagende, som tjenesteydelserne leveres til, vederlaget til personen?

Spørgers svar: Nej – der er aftalt en fast samlet pris for et fast antal planter. Spørger har intet at gøre med aflønning m.v. af de personer, der udfører arbejdet.

Hvem stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for personen?

Spørgers svar: De personer, der udfører arbejdet.

Hvem bestemmer antallet af personer, der skal udføre arbejdet og deres kvalifikationer?

Spørgers svar: De personer, der udfører arbejdet. Spørger entrerer ud fra, hvilken opgave/mængde planter, der er tale om. Virksomhederne beslutter, hvor mange personer, der skal til for at løse opgaven. Dette er spørger uvedkommende.

Hvem har retten til at udvælge den person, som skal udføre arbejdet og retten til at opsigse den kontrakt, der er indgået med personen vedrørende arbejdet?

Spørgers svar: De personer, der udfører arbejdet, arbejder som selvstændigt erhvervsdrivende og hyrer selv de eventuelle ansatte personer, som virksomheden finder nødvendige for at løse opgaven. Spørger køber et resultat – antal formerede planter – ikke en arbejdskraft.

Hvem har retten til at pålægge personen sanktioner, der er relaterede til personens arbejde?

Spørgers svar: De personer, der udfører arbejdet. Spørger har intet med dette at gøre.

Hvem bestemmer personens arbejdstider og ferier?

Spørgers svar: De personer, der udfører arbejdet. Spørger har intet med dette at gøre.

Om ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde har spørgeren bl.a. gjort gældende, at den person, der udfører arbejdet, ubetinget har den økonomiske risiko for den leverede tjenesteydelse. Endvidere gjorde spørgeren gældende, til støtte for selvstændig erhvervsvirksomhed, at de pågældende personer ikke udfører andet arbejde, og at de udfører deres opgaver i hele verden for mange forskellige kunder.

Spørgers fremstilling og Skatterådets begrundelse, se ovennævnte skema, er uforenelige i henhold til den respektive ordlyd. Skatterådets begrundelse må anses for baseret på, at de faktiske forhold afviger fra, hvad der fremgår af aftalerne. Dette skyldes, at Skatterådet lægger vægt på, om arbejdet reelt er udlagt til en selvstændig kontraktpart. Der foretages en helhedsvurdering, der inkluderer aftalens ordlyd¹⁾.

Det bindende svar refereret i SKM2015.415.SR vedrører klipning af pyntegrønt. Den danske virksomhed har ingen ansatte. Tilsvarende SKM2015.625.SR er køb af tjenesteydelser indgået som en entrepriseaftale, der er udført med henblik på at opfylde kriterierne for, at arbejdet kunne anses for at være udlagt til selvstændig kontrakt-

part. Skatterådet fandt, at der var tale om arbejdsudleje. Der var bl.a. lagt vægt på, at ydelserne i det væsentligste leveres i form af arbejdskraft, at ansvarsbestemmelserne ikke anses for at indebære en driftsrisiko ud over, hvad der almindeligvis gælder for akkordarbejde, at behovet for løbende instruktion m.v. anses for begrænset, at det er ligegyldigt, hvem der udfører arbejdet, at arbejdet udføres på spørgers plantage, og at spørger stiller eventuelt logi for de udenlandske medarbejdere²⁾. Der er ikke henvist til denne afgørelse i SKM2015.625.SR, hvilket kan skyldes, at arbejdskraften i SKM2015.625.SR var til brug for en specialudført delopgave, hvorimod arbejdskraften i SKM2015.415.SR var til brug for hele opgaven, der ikke krævede særlige kompetencer.

Skatterådet har siden SKATs styresignal, SKM2014.478.SKAT, endvidere truffet afgørelse i en række genoptagelsessager på baggrund af styresignalet³⁾.

To landsskatteretsafgørelser

Landsskatteretten har truffet afgørelse vedrørende Skatterådets bindende svar i SKM2013.381.SR, der vedrørte køb af konsulentytelser fra underleverandørvirksomhed. Landsskatterettens afgørelse er refereret i SKM2015.448.LSR.

Det fremgår bl.a. af Jura i SKATs udtalelse i landsskatteretssagen:

»Konklusion

Jura i SKAT finder, at klagesagen bør oplyses vedrørende følgende forhold:

- Et eksempel på en konkret kontrakt mellem en underleverandør og klager med henblik på at understøtte beskrivelsen af vilkår for samarbejdet mellem parterne.
- En konkretisering af ansvaret for det udførte arbejde, jf. det ovenfor anførte.
- En yderligere konkretisering af underleverandørens økonomiske risiko. Særligt i den situation, hvor underleverandøren honoreres efter medgået tid.

I forhold til klagesagens materielle afgørelse bemærker Jura i SKAT følgende:

Under forudsætning af, at klager kan tilvejebringe de ovenfor nævnte oplysninger og disse understøtter beskrivelsen af sagens faktum fsva, at underleverandøren bærer ansvaret og risikoen for det udførte arbejde, er Jura i SKAT enig i Skatteankestyrelsens kontorindstilling.«

Jura i SKAT bemærkede, at oplysningerne, jf. ovenfor, ikke blev indhentet i forbindelse med Skatterådets bindende svar, da oplysningerne ikke havde betydning for den skatteretlige vurdering før præciseringen af praksis i henhold til styresignalet.

Landsskatteretten henviste til forarbejderne til lov nr. 921 af 18/9 2012 (L 195 af 14/8 2012), kommentarerne

til OECD's Modeloverenskomst og SKATs styresignal SKM2014.478.SKAT og begrundede den konkrete afgørelse således:

»I den foreliggende sag er det oplyst, at H1 vil indgå aftaler om levering af konsulentytelser inden for områder, som H1 ikke markedsfører, ikke selv har viden om og derfor ikke leverer, at underleverandørens ydelse vil være klart defineret og afgrænset, adskilt fra den øvrige del af projektet, og at underleverandøren har et selvstændigt ansvar.

Landsskatteretten er enig i, at arbejde, der udføres i henhold til aftaler med underentreprenører, under disse omstændigheder ikke skal anses for en integreret del af H1's virksomhed.«

Landsskatterettens afgørelse refereret i SKM2015.209.LSR⁶⁾ vedrører udlejning af chauffør ansat i datterselskab til det pågældende moderselskab, der driver international vognmandsvirksomhed og har lastbiler registreret, men ingen chauffør ansat. Det fremgår bl.a. af Landsskatterettens afgørelse:

Der citeres fra lovbemærkningerne til kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3⁵⁾, herunder:

»... Det kriterium, der i international praksis har udviklet sig til det centrale – altså om tjenesteydelser, der udføres af en fysisk person, efter deres art er en integreret del af aktiviteterne i den virksomhed, hvor ydelserne leveres – er ikke omtalt i forarbejderne⁶⁾.

... Inden for brancher som f.eks. landbrug, skovbrug, gartneri og slagteri ses det ofte, at virksomhedens normale drift formelt varetages på kortvarige entreprisekontrakter. På denne måde kan de danske virksomheder få arbejdet udført af udenlandsk arbejdskraft, der ikke beskattes i Danmark.«

»Det er rettens opfattelse, at chaufførfunktionen, ledet af selskabet HR i Y2, udgør en integreret del af selskabets virksomhed i Danmark. Der er ved vurderingen henset til, at kerneområdet for selskabet er at udføre transportopgaver og for at varetage denne opgave skal der nødvendigvis være chauffører til at forestå transporterne/køre lastbilerne. Transporterne kan således ikke foretages uden egne eller indlejede chauffører, hvorfor de må anses for at være en integreret del af det danske selskabs aktivitet.«

Afsluttende bemærkninger

Skatterådets afgørelser bør ikke omfatte »en forudsigelse af en realitetsbedømmelse«, jf. herved SKM2015.625.SR, men derimod være forudsat af, at de faktiske forhold afspejler de formelle forhold. Forarbejdernes og den juridiske vejlednings omtale af realitetsbedømmelse må anses for at være møntet på ligningsarbejde – ikke som grundlag for bindende svar. Hvis SKAT ønsker at understrege, at det forudsættes, at de faktiske forhold er i overensstemmelse med de angivne oplysninger, herunder aftalebestemmelser, kunne man anføre et forbehold i det bindende svar vedrørende de faktiske forhold under kontaktførelset. Landsskatterettens afgørelse refereret i SKM2015.209.LSR illustrerer, at det er vanskeligt at opnå, at der ikke foreligger arbejdsudleje i sager om »ren arbejdskraft«, jf. henvisningen til lovforarbejderne⁷⁾.

Landsskatteretten ses i afgørelsen refereret i SKM2015.448.LSR at afgøre sagen på baggrund af sagens oplysninger, idet der ikke stilles spørgsmålstegn ved oplysningerne, og Jura i SKATs forudsætning om tilvejebringelse af yderligere oplysninger følges ikke. Hvis forudsætninger for svarene ikke overholdes, så kan svarenes bindende virkning bortfalde, jf. skatteforvaltningslovens § 25, stk. 2.

Noter

- (1) Der kan henvises til afsnittet om »Arbejdsudlejevurderingen« i SKATs juridiske vejledning, C.F.3.1.4.1.
- (2) SKM2015.415.SR er påklaget til Skatteankestyrelsen/Landsskatteretten.
- (3) SKM2015.19.SR (genoptagelse af SKM2013.722.SR), SKM2015.20.SR (genoptagelse af SKM2013.721.SR), SKM2015.389.SR (SKM2013.395.SR), SKM2015.388.SR (SKM2013.784.SR), SKM2015.386.SR (2013.399.SR), SKM2015.385.SR (SKM2013.702.SR), SKM2015.145.SR (SKM2013.158.SR) og SKM2015.80.SR (SKM2013.206.SR).
- (4) Sagen er indbragt for domstolene.
- (5) Jf. lov nr. 921 af 18/9 2012.
- (6) Da de danske regler om arbejdsudleje blev indført.
- (7) I det bindende svar refereret i SKM2014.799.SR (ny anmodning efter styresignalet) blev det bekræftet, at køb af ydelser fra selvstændig erhvervsdrivende person i Polen, der driver murer-virksomhed med pt. 3 medarbejdere ansat, ikke udgjorde arbejdsudleje.