



Skatteminister Morten Østergaard  
Skatteministeriet  
Nicolai Elgtveds Gade 28  
1402 København K

3. april 2014

### Vedr. ændring af styresignal arbejdsudleje

3F har modtaget udkast til ny tekst til styresignal vedr. arbejdsudleje (j.nr. 14-0075841) til udtalelse, og skal afgive følgende bemærkninger:

Kampen mod social dumping er en højt prioriteret sag for 3F. Vi var derfor meget tilfredse med de ændringer der skete af beskatningsreglerne, som led i skattereformen i 2012. Ændringerne har haft afgørende betydning for antallet af faglige sager vedr. anvendelse af såkaldt "arme & ben", udenlandske vikarer og entrepriseaftaler.

"Arme & ben" optræder typisk som udenlandske underentreprenører for byggevirksomheder, hvor de i mange situationer går ind og overtager opgaver, som ellers ville være en integreret del, af virksomhedens egne opgaver. Ved at optræde som arme & ben beskattes de pågældende som selvstændig virksomhed. For udenlandske arme & ben sker beskatningen i henhold til hjemlandets beskatningsregler og har åbnet op for adgang til massiv svindel, som følge af manglende effektive kontrolmuligheder.

Inden for byggeriet har ændringerne ført til et massivt fald i antallet af sager. Af de sager der blev behandlet ved de såkaldte 48 timers møder i 2011, var de 24 % om "arme & ben"-virksomheder. Det tal faldt til 7 % i efteråret 2012 og kom i 2013 ned på 3 %. Vi har ikke samme detaljerede dokumentation for antallet af sager vedr. små udstationerede virksomheder, men det er vores opfattelse, at problemstillingen er tilsvarende - og måske større - inden for dette område.

På det grønne område kender vi problemstillingen i forhold til entrepriser. Gartnerier har f.eks. udskilt plukning af tomater som en "selvstændig" funktion, hyret et udenlandsk selskab til opgaven, og henvist til at der var tale om en entreprisopgave, der derfor ikke var omfattet, af danske beskatningsregler. Reelt var der tale om en helt almindelig del af tomatproduktionen. Ved ændringen af styresignalerne i 2012, blev entrepriser som den nævnte betragtet som arbejdsudleje, hvorefter arbejdsgiveren skulle indeholde arbejdsudlejebeskatning.

Manglende beskatning af udenlandsk arbejdskraft har i meget højt grad dannet grundlag for social dumping. Talrige faglige sager har vist, at der foregår massiv svindel med opgørelse af lønsedler for udstationerede og midlertidig udenlandsk arbejdskraft. Vi er overbevist om, at der finder tilsvarende omgåelse af beskatningsreglerne sted, i de tilfælde



hvor beskatningen skal henføres til oprindelseslandet, hvilket jo også var én af begrundelserne for at gennemføre ændringerne i 2012.

Ændringerne medførte endvidere, at de udenlandske arbejdstagere, som blev omfattet af arbejdsudlejereglerne, også omfattes af overenskomsternes faglige dækningsområde. Og vi derfor får mulighed for dels at fastholde/vedligeholde overenskomsterne, dels indgå overenskomster og organisere de udenlandske ansatte, i overensstemmelse med den danske arbejdsmarkedsmodel.

I tilfælde hvor der er tale om entreprise, har hvervgiveren ingen instruktionsret eller i øvrigt nogen forpligtelse overfor de ansatte, og er heller ikke villig til at indgå nogen aftaler der omfatter disse.

Vi ser en generel tendens til, at flere arbejdsgivere fravælger at have ansatte, og i stedet indlejer arbejdskraft, som de derefter fralægger sig at have noget ansvar overfor. Udviklingen er direkte undergravende for den danske arbejdsmarkedsmodel og bør på ingen måde understøttes af økonomiske incitament.

Ved at tilbagerulle styringssignalet, åbnes atter op for øget anvendelse af arme & ben, vikarer og entrepriseaftaler.

Ikke nok med, at det vil være et stor tilbageslag i kampen mod social dumping; det vil også føre til mistede skatteindtægter for den danske stat og stabile danske arbejdspladser fortrænges af midlertidig udenlandsk arbejdskraft.

Værst af alt er imidlertid, at det undergraver muligheden for at organisere og overenskomstdække de pågældende virksomheder og dermed virker direkte undergravende for den danske arbejdsmarkedsmodel.

Vi er i 3F ganske uforstående for behovet for at tilbagerulle styresignalerne.

Der er ikke sket ændring i OECD's modeloverenskomst, siden styringssignalet senest blev ændret, og de eksempler der nævnes som begrundelse herfor, synes ude af proportioner i forhold til positive resultater der opnåedes med den seneste ændring.

Den foreslåede ændring af styresignal vil skade kampen mod social dumping, og vi skal derfor på det kraftigste, opfordre skatteministeren til at trække udkastet til nyt styresignal tilbage.

Med venlig hilsen

Søren Heisel  
Forbundssekretær

*Advokatrådet*

ADVOKAT   
SAMFUNDET

SKAT  
Jura  
Østbanegade 123  
2100 København Ø

KRONPRINSESSEGADE 28  
1306 KØBENHAVN K  
TLF. 33 96 97 98  
FAX 33 36 97 50

DATO: 7. april 2014  
SAGSNR.: 2014 - 787  
ID NR.: 288156

[michael.frank@skat.dk](mailto:michael.frank@skat.dk)

### **Høring - over styresignal om arbejdsudleje**

Ved e-mail af 10-03-2014 har SKAT anmodet om Advokatrådets bemærkninger til ovennævnte.

Advokatrådet finder generelt, at de lempelser i SKATs praksis som ovennævnte styresignal er udtryk for, er positive. Advokatrådet finder dog anledning til at komme med følgende bemærkninger:

Arbejdsudleje er ikke alene en dansk udfordring, og det kunne derfor efter Advokatrådets opfattelse have været hensigtsmæssigt, såfremt SKAT havde lavet en generel de minimis regel, for at lette den store administrative byrde, der fortsat er på grund af uklarhederne i navnlig koncernforhold.

Advokatrådet finder endvidere, at styresignalet bemærkninger om "Funktionsopdelt koncern" med fordel kunne konkretiseres og gøres mere praktisk brugbare.

For eksempel nævnes det i styresignalet, at det er nødvendigt at foretage en konkret vurdering baseret på de faktiske omstændigheder sammenholdt med punkt 8.14 i OECD's kommentarer til artikel 15. Spørgsmålet er imidlertid, om disse kriterier er relevante og brugbare i relation til internationale koncerner, hvis de udenlandske medarbejdere ikke opholder sig i Danmark for løse en konkret afgrænset opgave. De eksempler, som er nævnt under "Uddybende bemærkninger til de supplerende kriterier" behandler alle alene situationer, hvor der er tale om afgrænsede opgaver/projekter.

Endvidere finder Advokatrådet, at det bør præciseres, hvordan det fastlægges, hvem der har instruktionsretten inden for funktionsopdelte koncerner, herunder hvor højt op i organisationen, man skal, for at vurdere, hvor instruktions- og ledelsesretten er placeret. Endvidere bør det præciseres, om det forhold, at det udenlandske selskab er et datterselskab af det danske selskab, alene er nok til at fastslå, at instruktionsretten er i Danmark.

For så vidt angår instruktionsbeføjelsen - 1. supplerende kriterium - anføres det i 4. afsnit på side 7, at hvor der er fælles ejerkreds / daglig ledelse, taler det for, at den danske virksomhed har instruktionsbeføjelsen. Det bør præciseres, hvorvidt dette gælder, både når den danske virksomhed er moderselskab, og når den er datterselskab af en udenlandsk koncern.

Advokatrådet finder endeligt, at det under "Ad 7 og 8 Sanktioner og arbejdstider mv." anførte er vanskeligt tilgængeligt. Det forekommer uklart, hvordan arbejdstider påvirker vurderingen af, om der er tale om arbejdsudleje, og dette bør efter Advokatrådets opfattelse klargøres.

Med venlig hilsen

  
Torben Jensen

Skatteministeriet  
Att.: Skatteminister Morten Østergaard  
Nicolaj Eigtvedsgade 28  
1402 København K



København, den 7. april 2014

**Vedr.: Ændring af styresignal ved arbejdsudleje – J.nr.: 14/0075841**

Lad det være sagt med det samme. Fra Bygge-, Anlægs- og Trækartellet, som repræsenterer fagforbund inden for bygge- og anlægsbranchen i Danmark, er vi stærkt forundrede over, at man fra Skatteministeriets side nu vil ændre det styresignal vedr. arbejdsudleje, som stammer fra 2012.

Ændringerne i 2012 har efter BAT's opfattelse haft afgørende betydning for, at antallet af faglige sager vedr. anvendelse af "arme/ben", udenlandske vikarer og entrepriseaftaler er faldet.

Sammen med de ekstra midler, der er afsat på finansloven til Skats, Arbejdstilsynets og Politiets indsats over for Social Dumping, så er ændringen i styresignalet vedr. arbejdsudleje for 2012 den enkeltstående begivenhed, som har haft størst effekt på bekæmpelsen af Social Dumping i Danmark, som er foretaget af regeringen, Folketing eller myndigheder.

Vi kan derfor ikke stærkt nok appellere til, at den påtænkte ændring tages af bordet, og at vi bibeholder det styringssignal, som eksisterer i dag.

Brugen af "arme/ben"-virksomheder, brugen af vikarer fra flygtige vikarfirmaer og såkaldte entrepriseaftaler, har været en stærk medvirkende årsag til den kolossale løndumping, der er foregået i Danmark.

Samtidig har det bevirket, at rigtig mange de facto arbejdstagere er blevet skrevet ud af overenskomsterne. Endvidere betyder denne trafik – med atypiske ansættelsesformer – at Skat får endnu sværere ved dels at fastsætte hvilken skat, der skal betales, og i de tilfælde, hvor skatten ikke betales, at få den inddrevet.

Vi har typisk set, at der er tale om udenlandske "arme/ben"-firmaer, udenlandske vikarbureauer og entrepriseaftaler med såkaldte udstationerede virksomheder, som har været umulige for Skat at forfølge. Derfor har det været særdeles fornuftigt at bekæmpe Social Dumping med styringssignalet fra 2012, men også for at sikre en retfærdig skattebetaling her i landet, når

Skatteministeriet  
Att.: Skatteminister Morten Østergaard  
Nicolaj Eigtvedsgade 28  
1402 København K



København, den 7. april 2014

Skat har afkrævet, at det er rekvirentvirksomheden, altså den virksomhed, der til syvende og sidst får glæde af, at arbejdet udføres eller at opgaven løses, der også afregner indkomstskatten for denne atypiske arbejdskraft.

Hvis det stadigvæk er regeringens målsætning at bekæmpe Social Dumping, så er den planlagte ændring af styringssignalet en kolossal hindring i at nå dette mål.

Den generelle tendens med atypiske ansættelsesformer, uanset om det er "arme/ben", vikarer eller entrepriseaftaler er, at arbejdsgiveren fravælger at have ansatte og i stedet indlejer arbejdskraft, hvorefter arbejdsgiveren fralægger sig ansvaret over for dem, der konkret udfører opgaven.

Hvis Skat og danske fagforeninger skal til bunds i de sager, der har med arbejdskraftudleje, "arme/ben" og entrepriseaftaler at gøre, vil det være forbundet med et kæmpe resurseforbrug, megen administration og bureaukrati, og erfaringen fra før 2012 har vist os, at der er en reel fare for, at fuglen er fløjet, før vi når en afgørelse.

Social Dumping bekæmpes bedst med proaktive midler, ved at være forudseende og ved at sortere de ordentlige fra de uordentlige ved kilden. Her er styringssignalet fra 2012 meget værdifuldt. Hvis det fjernes, vil vi se en eksplosion af "arme/ben", lyssky vikarbureauer og entrepriseaftaler, der ikke tåler dagens lys.

Vi håber og tror, at skatteministeren vil tage vores bekymringer med i sine overvejelser og beslutte, at styringsvejledningen ikke ændres. Derimod kunne man passende ansætte flere folk i Skat til at arbejde efter det nuværende styresignal. Omfanget af det antal skattesager, hvor der er sket efterreguleringer omkring udenlandsk arbejdskraft i årene 2012-2013 ligger ifølge Skats egne oplysninger på 2.600. Når Skat ryster træet, så falder platuglerne ned.

Venlig hilsen  
Gunde Odgaard  
***Sekretariatschef i BAT-kartellet***

SKAT  
Østbanegade 123  
2100 København Ø  
[michael.frank@skat.dk](mailto:michael.frank@skat.dk)

10. april 2014

### Styresignal om arbejdsudleje

SKAT har den 12. marts 2014 sendt udkast til styresignal om arbejdsudleje i høring med høringsfrist den 7. april 2014.

Udkastet har været behandlet i Danmarks Skatteadvokaters bestyrelse, der fungerer som Danske Advokaters skattefagudvalg.


Danske Advokater har følgende bemærkninger til udkastet:


Danske Advokater hilser udkastet styresignalet velkomment.

Efter Danske Advokaters opfattelse imødekommer udkastet i stort omfang de kritikpunkter, som er rejst. Efter Danske Advokaters opfattelse ser det i realiteten ud til, at udkastet til styresignal giver den gamle praksis fra før lovændringen fornyet betydning.

Det bør præciseres i afsnittet om koncernterne møder, at vederlag for bestyrelsesarbejde ikke er omfattet af arbejdsudlejereglerne, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 2) og OECDs Modeloverenskomst, artikel 16.

Med venlig hilsen

  
Helle Hübertz Krogsøe  
vicedirektør  
[hbk@danskeadvokater.dk](mailto:hbk@danskeadvokater.dk)

  
Claus Holberg  
formand for Danmarks Skatteadvokater  
[cho@lett.dk](mailto:cho@lett.dk)

11.C. Andersens Boulevard 15  
1553 København V

Telefon 33 41 70 00  
[mak@danskeadvokater.dk](mailto:mak@danskeadvokater.dk)  
[www.danskeadvokater.dk](http://www.danskeadvokater.dk)

Dokument: D-2014-01217

Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
1402 København K,  
att. Michael Frank

07.04.2014  
Dokumentnr.: 333133

### **Høring over Styresignal, "Arbejdsudleje - præcisering af reglerne" (J.nr. 14-0075841)**

Dansk Byggeri kvitterer hermed for det nye udkast til generelt styresignal omkring præcisering af reglerne for skat på arbejdsudleje, der længe har været omgærdet af alt for mange tvivlsspørgsmål, af en generel usikker retstilstand og af en efter vores opfattelse for restriktiv fortolkning i forhold til lovens oprindelige formål fra skatteaftalen i 2012.

#### **Generelle bemærkninger**

Dansk Byggeri finder, at udkastet til styresignal trækker i erhvervsvenlig retning og i betydelig grad modvirker den usikre retstilstand. Derudover adresserer udkastet til styresignal en række af de problemer, vi fra bygge- og anlægsbranchen har gjort opmærksom på i god dialog med SKAT.

Vi finder det positivt, når det understreges, at styresignalet gælder generelt, dvs. for hele erhvervslivet.

Vi finder det særdeles positivt – og afgørende nødvendigt for bl.a. konkurrenceintensiteten i det private erhvervsliv – at det med udkastet til styresignal anerkendes, at virksomheder under de rette omstændigheder kan bruge underleverandører indenfor samme branche uden at de ansatte skal beskattes af arbejdsudleje.

Vi finder det ligeledes positivt, at styresignalet får virkning med tilbagevirkende kraft, så man kan få rettet op på nogle af de afgørelser, hvor fortolkningen af regelsættet i bl.a. Skatterådet, har været for vidtgående i forhold til den oprindelige skatteaftale fra 2012. Vi vil derfor kvittere for, at SKAT (med spørgerens accept) vil forelægge en række tidligere afgørelser for Skatterådet på ny. Og, at det – ikke mindst - præciseres, at genoptagelser kun vil ske, hvis det på forhånd antages at føre til et for skatteyderen mere lempeligt resultat.

Vi hilser det også velkommen, at det understreges, at reglen om arbejdsudlejebeskat ikke finder anvendelse bl.a. når aftalen indgås mellem to danske virksomheder og – ikke mindst – når den udenlandske arbejdsgiver har fast driftssted i Danmark.



I Dansk Byggeri forventer vi, at det nye styresignal kan bidrage til, at der langt om længe bliver rettet op på den uheldige situation, hvor der har været en problematisk tvist mellem Danmark og vores største samhandelspartner, Tyskland, som følge af den danske særskat på arbejdsudleje. Vi håber, at det nye styresignal i højere grad lever op til OECD-modeloverenskomsten og kan bringe konflikten med Tyskland omkring fortolkningen af vores Dobbeltbeskatningsoverenskomst (DBO) til ophør. I den forbindelse tillader vi os at nævne, at vi gerne ser, at Danmark søger igen at opnå DBO med Frankrig og Spanien – og at vi fremadrettet ikke unilateralt opsiger DBO'ere med EU-kernelande og i det hele taget.

Vi tillader os endvidere at bruge denne anledning til mere generelt at advare mod for megen dansk enegang på skatteområdet, jf. at der fremover formentlig ikke bliver mindre grænseoverskridende arbejde – snarere mere - så spørgsmålet er om de nuværende skattesystemer er gearret til de åbne grænser? Og om de er gode nok til at sikre, at der bliver betalt den skat, som nu engang er nødvendig for at holde maskineriet i de enkelte lande i gang?

Endelig kan vi helt konkret sige fra flere af vores store medlemsvirksomheder, at hvis udkastet til styresignal gennemføres - naturligvis gerne med alle vores efterspurgte yderligere præciseringer, jf. nedenfor - vil det reducere deres administrative byrder med håndteringen af den udenlandske arbejdskraft ganske betydeligt.

### Specifikke bemærkninger

#### 1. Gode og relevante eksempler fra bygge- og anlægsbranchen, "eksempel 1d" på side 7 samt eksempelet "byggeri" på side 10:

Dansk Byggeri finder det positivt, at der i styresignalet gives klare eksempler (2 x gulvarbejde & el-installations-eksemplet) på, at der typisk ikke skal opkræves skat af arbejdsudleje, hvis det er den udenlandske virksomhed, der fx som følge af en specialkompetence alene står for hhv. gulv- og el-installationsarbejdet.

#### 2. Ønske om præcisering i fht. mulig "gråzone" omkring ansvarsfordeling:

Vi er betænkelige ved formuleringen på side 4 om, at det er "*væsentligt at fastslå, om det er den danske eller den udenlandske virksomhed, der bærer den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde. Hvis den udenlandske virksomhed bærer den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde, taler det for selvstændig erhvervsvirksomhed*".

For hvad er en væsentlig eller den væsentligste del af ansvaret? Det skal dog siges, at vi trods alt er beroliget over, at SKAT også skriver, at "*det forhold at underleverandøren påtager sig et afledt ansvar, forpligter sig til at udbedre fejl og mangler eller stiller garanti eller kan pålægges dagbøder ved forsinkelse taler for at arbejdet udføres som selvstændig erhvervsvirksomhed*".

#### 3. Ønske om eksplicit præcisering omkring outsourcing-forhold

Vi finder, at kapitlet omkring outsourcing og selvstændig kontraktproducent er tilfredsstillende, hvis Skatterådet vel at mærke går bort fra den praksis, at arbejdsopgaven skal outsources til den samme underentreprenør, før det bliver anerkendt som outsourcing. Vi vil gerne have slået eksplicit fast, at det er selve outsourcing-handlingen, der er afgørende og ikke hvem der udfører opgaven, således at hvervgiveren har mulighed for løbende at indhente tilbud fra flere leverandører for at sikre sig den mest konkurrencedygtige løsning på opgaven. Vi er dernæst betænkelig ved formuleringen "*Der foreligger ikke arbejdsudleje, når den danske virksomhed har udskilt arbejdsopgaven til en anden selvstændig udenlandsk virksomhed som følge af outsourcing på mere permanent basis*". Betyder det, at outsourcingen

skal være permanent for hvervgiveren eller at det skal være den samme udenlandske virksomhed der på mere permanent basis udfører opgaven?

#### 4. Spørgsmål vedr. rangfølgen af bestemmelserne om begrænset skattepligt af lønindkomst

4.a) Skattepligtsbestemmelserne - sammenhængen til om arbejdsgiveren har fast driftssted  
Reglerne om begrænset skattepligt ved arbejdsudleje i kildeskatteloven (KSL) § 2, stk. 1, nr. 3 finder ikke anvendelse, hvis der er skattepligt efter reglerne om begrænset skattepligt i KSL § 2, stk. 1, nr. 1. Dette fremgår også af SKAT's udkast til styresignal.

Det fremgår af Styresignalet, at det også er afgørende, at der foreligger fast driftssted i henhold til DBO'en med det pågældende land, for at arbejdsudlejereglerne ikke finder anvendelse.

Eftersom bygge-, anlægs- og monteringsarbejde iflg. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a), og tilsvarende i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, statuerer et skattemæssigt fast driftssted fra den første dag, så er der efter vores forståelse begrænset skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1., såfremt den udenlandske arbejdsgiver har fast driftssted efter intern dansk ret, jf. KSL 2, stk. 9, nr. 2. sidste pkt.: Hvis den, for hvis regning udbetalingen foretages, ikke har hjemting her i landet, men udbetalingen foretages af en fysisk eller juridisk person, som er skattepligtig efter stk. 1, nr. 4, eller selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, omfattes indkomsten dog af stk. 1, nr. 1, 2, 7 og 10-29.

Det vil sige, efter intern dansk ret statueres der begrænset skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1., uanset der ikke er etableret et skattemæssigt fast driftssted efter DBO'en. Det kan f.eks. være tilfældet, fordi aktiviteten varer mindre end de 12 måneder, som er den periode, som OECD's Modeloverenskomst og dermed de fleste DBO'ere anviser, for at et fast driftssted er etableret.

Vi forstår således ikke som anført af SKAT, hvordan DBO'en kan være styrende for hvilken af de danske skattepligtsbestemmelser, som finder anvendelse. Det er vores forståelse, at DBO'en alene kan være afgørende for, om Danmark kan gennemføre beskatningen, hvorimod de danske skattepligtsbestemmelser ikke er styret af, om vi kan udnytte den beskatningsret, som Danmark er tildelt efter overenskomsten. Dette spørgsmål er således bl.a. afgørende for, om det er 30 % skattesatsen for arbejdsudleje eller de almindelige progressive skattesatser, som finder anvendelse for den begrænset skattepligtige person.

#### Indeholdelsespligten hvis arbejdsgiveren har fast driftssted

Ifølge SKAT's tidligere definition af "Integreret", som kunne omfatte almindelige reelle virksomheder, så vil den definition af arbejdsudleje, som nu fremgår af Styresignalet som udgangspunkt ikke længere i sig selv kunne statuere fast driftssted for den udenlandske virksomhed, da de udlejede personer reelt udfører arbejde for den danske virksomhed og ikke den udenlandske formelle arbejdsgiver. Vi mener imidlertid fortsat, det er afgørende at få ovenstående problemstilling, om det er intern ret, der alene er styrende for skattepligtsbestemmelserne afklaret/præciseret, da det også er afgørende for håndteringen af indeholdelsespligten.

Dette skyldes, at i tilfælde af at arbejdsgiveren har et fast driftssted efter intern dansk ret, så er den udbetalte løn A-indkomst, jf. kildeskattelovens § 43 og § 44. Dette betyder jf. kildeskattelovens § 46, stk. 1, at den udenlandske arbejdsgiver, for hvis regning udbetalingen foretages, selv skal indeholde foreløbig skat i det udbetalte beløb. I den forbindelse henvises der i kildeskattelovens regler igen alene til de relevante bestemmelser i KSL, og ikke at der samtidigt skal være tildelt en beskatningsret efter den pågældende DBO som forudsætning for vores interne indeholdelsespligt efter kildeskatteloven.

#### Hæftelse for ikke betalte skatter

Eftersom der ikke er tale om arbejdsudleje, når den udenlandske virksomhed har fast driftssted, bedes det kommenteret, hvor langt "undersøgelsespligten" går for, at den danske "hvervgiver" kan godtgøre ikke at have handlet forsømmeligt, jf. kildeskattelovens § 69, ved at antage den udenlandske virksomhed har et fast driftssted og dermed selv har indeholdelsespligt i Danmark?

Er f.eks. kopi af registreringsbevis fra SKAT, for at den udenlandske virksomhed har registreret et skattemæssigt fast driftssted efter SEL § 2 eller KSL § 2, tilstrækkeligt?

#### 4.b) Reglerne om arbejdsudleje i KSL § 2, stk. 1, nr. 3 i fht. reglerne om begrænset skattepligt i § 2, stk. 9 jf. stk. 2, nr. 1. ved ophold i Danmark i mere end 183 dage inden for en 12-måneders periode

Reglerne om begrænset skattepligt ved arbejdsudleje i KSL § 2, stk. 1, nr. 3 finder ikke anvendelse, hvis der er skattepligt efter reglerne om begrænset skattepligt i KSL § 2, stk. 1, nr. 1. Dette betyder dermed også jf. KSL § 2, stk. 9. 1. pkt. jf. KSL § 2, stk. 9., nr. 2, at såfremt en person opholder sig her i landet i en eller flere perioder, der tilsammen overstiger 183 dage inden for en 12-måneders periode, så er vedkommende begrænset skattepligtig i henhold til KSL § 2, stk. 1, nr. 1. og ikke efter KSL § 2, stk. 1, nr. 3.

Af den nuværende juridiske vejledning om arbejdsudleje fremgår det under afsnittet "Overgang til anden skattepligt", at:

*Hvis en arbejdsudlejet person under opholdet i Danmark bliver fuldt skattepligtig, f.eks. fordi han erhverver bopæl her i landet under sit ophold, skal den danske virksomhed i stedet for bruttoskatten indeholde almindelig skat. Se KSL § 43, stk. 2, litra h, sammenholdt med KSL § 46, stk. 1, 2. pkt. Indeholdelsespligten omfatter også arbejdsmarkedsbidrag. Se KSL § 49 B, stk. 1, 2. pkt. Tilsvarende gælder, hvis en arbejdsudlejet person opfylder betingelserne for begrænset skattepligt i forbindelse med vederlag fra tjenesteforhold, fordi denne opholder sig her i landet i mere end 183 dage inden for en 12-måneders-periode. Se KSL § 2, stk. 9, sammenholdt med KSL § 2, stk. 1, nr. 1. Når en person overgår til beskatning efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1, skal den danske virksomhed indeholde A-skat efter de almindelige regler. Indeholdelsespligten omfatter også arbejdsmarkedsbidrag.*

Som det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget (L 195), så indtræder skattepligten efter 183-dages reglen med tilbagevirkende kraft fra den første dag af det ophold, der har ført til, at skattepligten indtræder.

Vi forstår ikke, hvad hjemlen er til, at det er den danske virksomhed, som skal indeholde A-skat, når personen omfattes af reglerne om begrænset skattepligt i henhold til 183-dages bestemmelsen, jævnfør ovenstående fremhævet med understregning. Eftersom forholdet dermed ikke omfattes af skattepligtsreglerne om arbejdsudleje, er der efter vores vurdering heller ikke hjemmel til at pålægge den danske hvervgiver en indeholdelsespligt, jf. KSL § 46, stk. 1, 2. pkt., som alene henviser til indeholdelsespligt for den danske hvervgiver i tilfælde af udbetaling af A-indkomst efter § 43, stk. 2, litra h, dvs. arbejdsudlejeindkomst.

Der er efter vores vurdering ej heller hjemmel til at pålægge den udenlandske arbejdsgiver indeholdelsespligt, når der indtræder skattepligt efter KSL § 2, stk. 9, eftersom de ikke har fast driftssted, hvorfor det ikke er A-indkomst, jf. KSL § 44 jf. § 46, stk. 1, 1. pkt.

I tilfælde af skattepligt efter 183 dages reglen ses det derfor at være den udenlandske arbejdstager, som selv er ansvarlig for at indbetale skatten.

Vi beder derfor SKAT præcisere, hvordan betalingen af den danske skat skal ske ved skattepligt efter 183-dages reglen.

Det ønskes i den forbindelse også belyst, hvorledes den danske virksomhed og/eller den udenlandske arbejdstager skal forholde sig, såfremt situationen fra start antages at være omfattet af arbejdsudlejereglerne, men det viser sig, at den pågældende medarbejder bliver i Danmark i mere end 183 dage inden for en 12-måneders periode.

Hvem hæfter for en eventuel indeholdelse og indbetaling af skatten i den forudgående periode, før de 183 dage blev overskredet (eftersom skatten først indeholdes, når betalingen til den udenlandske hvervgiver sker, så er det end ikke sikkert, at der endnu er indbetalt arbejdsudlejeskat) og den efterfølgende periode?

Vil en eventuel allerede indbetalt arbejdsudlejeskat blive modregnet i det samlede skattetilsvaret?

#### 5. Ansvar for indeholdelse af arbejdsudlejeskat i tilfælde af flere aftaler om arbejdsudleje i kæden (flere led i kæden)

I tilfælde af at der sker flere på hinanden arbejdsudlejer i en række kontrakter vedr. arbejdsudleje svarende til en række underentrepriser, er det så det første led i kæden, som enten er en dansk virksomhed (selskab, fast driftssted, eller anden registreret dansk virksomhed), som er pligtig at indeholde den danske skat for de "underliggende" aftaler om arbejdsudleje?

#### 6. Hvem bærer ansvaret for indeholdelse og betaling af arbejdsudlejeskatten, når den indlejede virksomhed er et skattemæssigt transparent joint venture/konsortium?

6.a.) Ved udleje til joint ventures/konsortier, som er skattemæssigt transparente, er det så konsortiet eller de enkelte parter, som er ansvarlig og hæfter for arbejdsudlejeskat? Vil indeholdelsespligten f.eks. afhænge af den konkrete aftale om udlejen, dvs. om det sker fra den udenlandske virksomhed til det samlede joint venture/konsortier, eller er udlejen alene indgået med en af partnerne i joint venturet?

6.b.) Gør det en forskel, om en indleje til "joint venture/konsortium" kan anses som omfattet af arbejdsudlejereglerne, om det pågældende joint venture/konsortium er etableret som en legal enhed, f.eks. et interessentskab, som for at kunne optræde som part i en aftale om indleje af arbejdskraft ift. et joint venture/konsortium, som alene er et arbejdsfællesskab og ikke etableret i en legal enhed/selskabsform.

6.c.) Kan den enkelte part i et konsortium indleje til et joint venture/konsortiet, og forholdet dermed omfattes af arbejdsudlejereglerne (forudsat der for parterne i konsortiet er et skattemæssigt fast driftssted i Danmark), og vil svaret herpå afhænge af etableringsformen for joint venturet/konsortiet, jf. ovenstående spørgsmål?

#### 7. Er længden af perioden/antallet af dage i Danmark relevant ved vurdering af, om der indtræder dansk skattepligt efter arbejdsudlejereglerne?

I en lang række tilfælde, vil arbejdsudlejereglerne omfatte personer, som alene er i Danmark på meget korte ophold, typisk få dage. Der kan være tale om personer, som primært arbejder på kontoret hos et koncernforbundet selskab i udlandet, men er tilknyttet et dansk projekt og i den forbindelse skal være få dage tilstede i Danmark eller være her for at udføre et ledelsestilsyn med det danske projekt, og under sådanne vilkår i aftalen mellem de koncernforbundne selskaber, at det formelt kan ses som arbejdsudleje. I sådanne situationer, kan det ses vanskeligt at nå at blive "integreret" i den danske virksomhed grundet den korte tilstedeværelse.

Der kan være tale om personer, som primært arbejder på kontoret hos et koncernforbundet selskab i udlandet, men er tilknyttet et dansk projekt og skal i den forbindelse være få dage tilstede i Danmark eller være her for at udføre et ledelsestilsyn med det danske projekt, og under sådanne vilkår i aftalen mellem de koncernforbundne selskaber, at det formelt kan ses som arbejdsudleje. I sådanne situationer kan det ses vanskeligt at nå at blive "integreret" i den danske virksomhed grundet den korte tilstedeværelse.

Det bedes derfor præciseret i Styresignalet om varigheden af opholdet i Danmark er et forhold, som kan tale for, at den udenlandske arbejdstager ikke kan anses for at være "integreret"/reelt anses som ansat i den danske virksomhed og dermed omfattet af arbejdsudleje-reglerne.

Det bør i den forbindelse også tages i betragtning, at den administrative belastning er langt større set ift. det reelle danske provenu ved at være skattepligtig til Danmark af løn for få dages arbejde.

Foruden det i byggebranchen vedrører udenlandske medarbejdere, som kun i kort tid befinder sig i Danmark i tilknytning til en dansk aktivitet, så er dette også en konsekvens for en lang række danske hovedkontorvirksomheder, hvor udenlandske medarbejdere i løbet af året er på besøg få dage eller korte periode i det danske hovedkontor.

#### 8. Vurderingen af om den udenlandske part reelt bærer den økonomiske risiko

Af udkastet til styresignal fremgår det: *"Eventuelle klausuler om fradrag i betalingen for fejl og mangler opvejer ikke som udgangspunkt den økonomiske risiko, som frugtavlere løber i forbindelse med driften af sin virksomhed."*

Vi antager, at der næppe kan rejses krav om, at der skal være samme risiko som driftsherren har, for at der er tale om entrepriser.

Det ønskes derfor præciseret i Styresignalet, at det afgørende er, at den udenlandske virksomhed reelt har en risiko ved det udførte arbejde for den del af arbejdet, som de har påtaget sig.

#### 9. Hvornår er der skattemæssigt tale om en direkte ansættelse contra arbejdsudleje?

Det fremgår af udkastet til styresignalet, at:

*"Modsat vil det forholde sig, hvis en medarbejder indgår i ledelsesteamet for det danske selskab (hovedkontor), men af andre årsager bevarer sin ansættelse i et af koncernens udenlandske selskaber. Medarbejderen udfører opgaver lokalt for det udenlandske koncernselskab, men opholder sig også i perioder i Danmark for at deltage i strategisk arbejde mv. for det danske hovedkontor. I det tilfælde er det arbejde/den mødeaktivitet, der udføres i Danmark knyttet til arbejdet som en del af ledelsesteamet for det danske selskab, og arbejdet må derfor som udgangspunkt anses for at indgå som en integreret del af den danske virksomhed."*

Hvis en medarbejder anses for at indgå i det danske ledelsesteam, er der så tale om en arbejdsudlejesituation eller kan situationen anses for skattemæssigt i stedet at være en faktisk reel ansættelse i den danske virksomhed og dermed begrænset skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, uanset medarbejderen har bevaret sin formelle ansættelse i det udenlandske selskab.

Uanset der i KSL § 2, stk. 9, nr. 2 refereres til, at det afgørende er, om der er skattepligt efter KSL § 2, stk. 1 er, hvem "udbetalingen" foretages af, er der f.eks. i højesterets dom i TfS 2006.547 anset for at være skattepligt efter KSL § 2, stk. 1 og ikke efter bestemmelserne

om begrænset skattepligtig arbejdsudleje, selvom vurderingen blev foretaget af, hvilke af de to selskaber, som var den reelle arbejdsgiver, jf.: "Med disse bemærkninger og i øvrigt af de grunde, der er anført af Landsretten, tiltræder Højesteret, at det må anses for godtgjort, at H2 A/S og ikke H1 (U.K.) Ltd. i den omhandlede periode var A's reelle arbejdsgiver."

Det ønskes derfor afklaret/præciseret af SKAT i Styresignalet, om der fortsat kan være situationer, hvor forholdet anses for at falde under begrænset skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, uanset det formelle ansættelsesforhold er i udlandet.

#### 10. Den konkrete selvstændige betydning af "integreret"

Både i dansk og international skatteret, er det afgørende for arbejdsudleje, "hvem der er den reelle arbejdsgiver". SKAT anfører det nu som en toleddet definition, dvs.: "Den udenlandske arbejdsgiver skal have stillet den udenlandske person til rådighed for arbejdet her i landet for en dansk virksomhed (reel arbejdsgiver), og arbejdet skal udgøre en integreret del af virksomheden". Men samtidig anføres det på næste side, at ved "integreret", skal der forstås, at virksomheden reelt kan anses som arbejdsgiver ift. det udførte arbejde. Dvs., at selvom der lægges op til en toleddet vurdering, så ser indholdet af begge led umiddelbart ud til reelt at være en vurdering af, hvilken af virksomhederne, der er den reelle arbejdsgiver.

Er der dermed en konkret selvstændig betydning af "integreret", som gør en forskel i vurderingen af, om der er tale om arbejdsudleje, i forhold til den tidligere definition af arbejdsudleje, som gjaldt forud for 20. september 2012 før ikrafttræden af de nye arbejdsudlejeregler?

#### 11. Ønske om hurtigere offentliggørelse end i juli

Henset til behovet i bygge- og anlægsbranchen for at håndtere reglerne, anmoder vi afslutningsvis om, at SKAT så snart kommentarerne fra høringsprocessen er indarbejdet i Styresignalet, udsender den endelige version af Styresignalet, så vi ikke skal afvente, at det først offentliggøres i den juridiske vejledning 2014-2, som er planlagt til publicering i juli 2014, jf. bemærkning under pkt. 6 i udkastet til Styresignal.

Med venlig hilsen  
Dansk Byggeri



Bo Sandberg  
Cheføkonom  
[bsa@danskbyggeri.dk](mailto:bsa@danskbyggeri.dk)

Skatteministeriet  
Att.: Michael Frank  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
1402 København K

7. april 2014

## Høring af arbejdsudlejestyresignal

Dansk Erhverv fik den 10. marts 2014 tilsendt et styresignal om arbejdsudleje i høring.

Dansk Erhverv vil overordnet set gerne kvittere for det nye styresignal, der løser langt de fleste af de problemer som erhvervslivet havde med den tidligere fortolkning af reglerne. Det er ligeledes positivt, at man følger OECD's kommentarer til modeloverenskomsten, da man på denne måde i højere grad vil tilsikre, at den danske fortolkning af reglerne er i overensstemmelse med udlandets. Dermed mindsker man i høj grad risikoen for fortolkningstvivl og dermed potentielt for dobbeltbeskatning af de arbejdsudlejede.

Dansk Erhverv finder det også positivt, at man har valgt at bibeholde det tidligere udsendte styresignal for transport- og speditjonsbranchen, da man dermed ikke skaber fornyet usikkerhed om arbejdsudlejereglerne for denne branche.

Det fremgår af styresignalet, at det er en betingelse for beskatning efter reglerne om arbejdsudleje, at arbejdet er udført i Danmark. Efter de gældende regler skal der indeholdes skat af det samlede vederlagt, hvis man ikke kan få oplyst, hvor meget der viderebetales som løn til den arbejdsudlejede.

Skatteministeriet anmodes om at bekræfte, at præciseringen i styresignalet medfører, at der fremadrettet alene skal ske en forholdsmæssig fordeling af den samlede faktura - såfremt man ikke kan få lønoplysninger og fakturaen dækker over arbejde udført såvel i Dk og udlandet - således at der kun skal indeholdes arbejdsudlejebeskatning på den del, der reelt er udført i DK.

Dansk Erhverv skal ligeledes opfordre til, at man i styresignalet generelt frafalder bemærkningerne om indeholdelse på det fulde fakturabeløb, såfremt man ikke kan få lønoplysninger fra sine underleverandører, da dette oftest er personfølsomme oplysninger, der i de forskellige lande ikke må udleveres. Dette bør man som udgangspunkt ikke blive straffet for som dansk virksomhed.

På trods af, at styresignalet er forholdsvist udførligt og indeholder mange eksempler, så må det forudses, at der også i de kommende år vil være en række sager for Skatterådet vedrørende for-

tolkningen af arbejdsudlejereglerne. Dansk Erhverv vil naturligvis følge disse sager tæt og i lyset af udviklingen i praksis løbende vurdere, om reglerne er hensigtsmæssige.

Med venlig hilsen

**Jacob Ravn**  
Skattepolitisk chef



## Styresignal om arbejdsudleje

Danske Maritime er glad for det forslåede styresignal og den praksisændringer eller -præcisering der dermed er forudset. Der er imidlertid fortsat formuleringer som kan give anledning til tvivl og vi vil derfor foreslå nogle mindre omformuleringer som kan øge retssikkerheden og ensartetheden i anvendelsen af kildeskattelovens §2

### **Sikkerhed**

For den enkelte virksomhed er det væsentligt inden indgåelse af en aftale at kunne vide med sikkerhed om en given kontrakt behandles som arbejdsudleje med den virkning at der skal indeholdes dansk skat. Det er problematisk at lade kriterierne for hvor beskatning finder sted, bero på et skøn, som kan falde forskelligt ud i de involverede lande. Afgørelsen bør efter Danske Maritimes opfattelse bero på objektive kriterier, der bør formuleres så klart at virksomheder kan indrette sig efter dem.

### **Værfter og andre typer virksomhed**

Værfter er projektorienterede virksomheder, som fra opgave til opgave kan variere hvilke dele der skal udføres af underleverandører, hvilke af værftet selv. I den maritime sektor indgås der ved hver nybygning, ombygning eller vedligeholdelse af et skib en specifik kontrakt. Hver kontrakt har typisk et meget individuelt indhold. De fleste andre industrielle produktioner i Danmark er til en vis grad standardiserede og kendetegnet ved samlebåndslignende forhold, men skibsbygning er præget af 'skræddersyede' løsninger, hvoraf nærmest ingen er identiske, hverken teknisk eller kommercielt.

Værfter er nødt til at kunne råde over en meget bred vifte af kompetencer, hvoraf normalt kun nogle bevares permanent i virksomheden. Andre ligger helt eller delvist hos underleverandører. Skibe skal ikke blot kunne flyde men skal udgøre et miljø, der skal indeholde alle de elementer, som livet på landjorden kræver. Samtidig skal der ofte udføres opgaver eller opbevares gods, under særlige vilkår. Der kræves derfor langt bredere kapaciteter end til fremstilling af f.eks. køretøjer og fly. Værftenes underleverandører er derfor ofte andre værfter. Det er således en helt normal praksis at danske værfter lader selve skroget til et skib bygge på udenlandske værfter og selv kun færdiggør skibet. Også mindre enheder – blokke, styrehuse og andre større stålkomponenter kan med fordel indkøbes udefra, men skal i så fald monteres på/i skibet på værftet. Branchen er fleksibelt opbygget, således kan en producent af ror og propeller selv have et værft til montering af disse. I dette tilfælde er underleverandøren også værftet. I den mere almindelige situation hvor en større enhed fremstilles af en underleverandør til værftet kan det være umuligt at kontrollere kvaliteten før leverancen er monteret i skibet.

### **Integreret del af virksomheden**

Den anvendte vending 'en integreret del af virksomheden' opstilles som modsætning til aktivitet der er 'udskilt fra virksomheden', og til arbejde der ligger 'udenfor det område som virksomheden beskæftiger sig med'. Der sammenlignes med en situation hvor der 'ikke er noget reelt indhold i de forpligtelser som den udenlandske arbejdsgiver har'. Samtidig gøres det klart, at vurderingen ikke er den samme som den der skelner entreprisaftaler fra købelovens område.

Danske Maritime finder vendingen uklar bl.a. fordi ordet 'virksomhed' kan læses som 'aktivitet' men også kan læses som 'forretning' eller sågar som 'forretningssted' Ordet "integreret" kan også være genstand for fortolkning, idet det i visse sammenhænge synes at blive forstået som udtryk for en tæt organisatorisk sam-

menhæng med de aktiviteter der foregår i firmaet, men det i andre sammenhænge synes at henvise til at det produkt der er resultatet af aktiviteten har en nær sammenhæng med – eller blot er en del af – det produkt som firmaet leverer. Vendingen er formentlig hentet i OECD's Model Tax Convention, der anvender udtrykket "*an integral part of the business of the enterprise*", hvilket måske bedre kan gengives som "en integreret del af virksomhedens forretning". (*business* i betydningen: "commercial activity" )

For de værfter, der nybygger hele skibe, vil alle underleverancer indgå i ét fysisk produkt – skibet. Tilsvarende vil reparations- og ombygningsværfter i hver kontrakt typisk levere ét fysisk produkt hvori alle underleverancer indgår. Ikke desto mindre er der værfter der outsourcer dele af deres produktion til andre, herunder til andre værfter. Det kan være tale om sektioner, eller dele (styrehus, ror, bulb stævn m.v.) der produceres udenfor værftet og monteres på skibet efterhånden som arbejdet skrider frem. Undertiden vil selve størrelsen af den producerede del være afgørende for hvor produktionen og monteringen kan finde sted. Ofte vil kapacitet og tidsforhold være afgørende, hvilket især kan være tilfældet ved reparation og vedligehold, hvor omkostningen ved en forsinkelse kan være større end omkostningen til det arbejde der skal udføres på skibet. En underleverandør kan blive valgt fordi han kan udføre opgaven indenfor den krævede tid og til den krævede kvalitet, selvom værftet selv i princippet har en tilsvarende evne, men ville bruge for lang tid til at udføre opgaven tilfredsstillende. En underleverandør kan også blive valgt fordi han har en kunnen som værftet ikke selv råder over, f.eks. hvis der skal installeres udstyr, som værftet ikke selv har ekspertise til at installere. Dette kunne være en hovedmotor, det kunne være fiskeri- eller fiskebehandlings-udstyr.

Det bør derfor ikke være afgørende for den skattemæssige behandling om arbejdet udføres på et bestemt sted eller under anvendelse af kraner og andet udstyr, som værfter normalt råder over. Værfter kan i denne sammenhæng anskues som en særlig type byggevirksomhed. Samling af et skib, kan ligesom opførelse af et hus, kun foretages der hvor skibe/huset befinder sig. Af samme grund bør det ikke tillægges betydning om der udføres arbejde "side om side" med værftets eget personale, idet skibets installationer i mange tilfælde befinde sig i samme områder. Der kan godt være tale om forskellige opgaver selv om de udføres på samme sted.

Efter Danske Maritimes opfattelse er det væsentligste afgørende element om ansvaret overfor værftet for arbejdets udførelse hviler på den enkelte (arbejdsudlejede) medarbejder eller om ansvaret for et resultat alene hviler på den (underleverandør) virksomhed i hvilken medarbejderen er ansat.

En definition af begrebet "en integreret del af virksomhedens forretning"/ "Integreret del af virksomheden" kunne lyde:

Arbejde anses for "en integreret del af virksomhedens forretning" når

#### **Supplerende kriterier**

De supplerende kriterier der anføres er så vidt det kan ses hentet fra OECD's Model Tax Convention. De otte nummererede kriterier vil i mange tilfælde kun være delvist opfyldt ved et samarbejde mellem værfter. Det er derfor vigtigt at få afklaret hvilket vægt der skal lægges på de enkelte kriterier. F.eks. ville man kunne opleve følgende:

<b>Kriteriet</b>	<b>Mulig situation på et værft</b>
1. Hvem har retten til at instruere den fysiske person om, på hvilken måde arbejdet skal udføres?	Værftet: om sikkerhed og betjening af værftets maskiner og udstyr. Underleverandør: om kvalitet i arbejdet, om stedet og liden Klassifikationselskaber: kan kræve arbejde omgjort Rederen: kan have inspektører på værftet der følger bygningen
2. Hvem kontrollerer og har ansvaret for det sted, hvor arbejdet udfø-	Værftet har ansvar for sikkerhed og arbejds-

res?	miljø, m.v. på det område hvor værftet ligger. Underleverandøren har ansvar for sine medarbejdere overfor hjemlandets regler.
3. Har den formelle arbejdsgiver direkte afkrævet det foretagende, som tjenesteydelse leveres til, vederlaget til personen?	Nej – typisk er der et samlet vederlag
4. Hvem stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for personen?	Værftet stiller ofte med tungt udstyr (kraner) og har komplette sæt af mindre tungt udstyr. Underleverandøren leverer materialer og bruger egne (mindre) redskaber i begrænset omfang.
5. Hvem bestemmer antallet af personer, der skal udføre arbejdet og deres kvalifikationer?	Underleverandøren
6. 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?	Underleverandøren Værftet kan afvise personer der ikke opfylder kvalitetskravene eller som af andre grunde er uønsket.
7. Hvem har retten til at pålægge personen sanktioner, der er relaterede til personens arbejde?	Underleverandøren, Men værftet kan bortvise de der ikke følger lokale sikkerheds regler
8. Hvem bestemmer personens arbejdstider og ferier?	Underleverandøren Men værftet bestemmer hvornår er e radgang til værftet

I den skitserede situation vil det være mest rimeligt at anse leverancen for en underleverancer ikke arbejdsudleje.

### Eksempler

Danske Maritime er tilfreds med at 'styresignalet' indeholder eksempler, og forestår, at der yderligere indføres eksempler, der er relevante for værfter, der samarbejder med underleverandører af forskellig art i ind- og udland. Følgende eksempler, der er inspireret af Eksempel 1d, viser en situation, hvor der efter Danske Maritimes opfattelse ikke foreligger arbejdsudleje.

#### Eksempel:

Et dansk værft bygger et skib og får leveret et anlæg til rensning af ballastvand fra en udenlandsk underleverandør. Anlægget består af pumper, rør, filtre, styring mv som indbygges mange steder i skibet. I ballasttankene installerer værftet selv udstyr der skal kontrollere mængden af vand i tanken (hvilket har stor betydning for skibets stabilitet). Der står svejsere side om side i ballasttanken og svejser – den ene på værftets ansvar den anden på underleverandørens, idet ansvaret for at ballastvandsanlægget fungerer hviler på underleverandøren. Værftet kan ikke instruere om installationen, men har ansvar overfor danske myndigheder for at danske arbejdsmiljøregler overholdes. Et klassifikationsselskab kontrollerer på kundens (skibets købers) vegne at alle svejsninger og rør udføres korrekt, og kan nægte at godkende, f.eks. rørgennemføringer foretaget af underleverandøren eller af værftet.

(Værftet designer ikke selv ballastvands anlæg, men bygger også skibe i hvilket et sådant anlæg er integreret i skibets konstruktion på en måde, der gør det nødvendigt at værftet indbygger dem i forbindelse med konstruktion af tankene og af de apparater som sikrer skibes stabilitet i forbindelse med optagelse og udledning ballastvandet.)

#### Eksempel:

Et dansk værft bygger et skib og får leveret et styrehus med aptering fra et udenlandsk værft. Styrehuset bygges i udlandet som en samlet sektion der sejles til værftet, og monteres der ved hjælp af værftets kran, men med underleverandørens svejsere og på underleverandørens ansvar. Underleverandøren har pligt – belagt med bod – til at levere styrehuset installeret på en bestemt dato og

bestemmer, hvem der skal udføre arbejdet, men det danske værft kræver bestemte svejsecertifikater og en vis erfaring. Underleverandøren oplyser intet om materialepriser og lønninger, men giver en samlet pris for styrehuset monteret på skibet. Et klassifikationsselskab kontrollerer på kundens (skibets købers) vegne at alle svejsninger udføres korrekt, og kan nægte at godkende samlinger foretaget af underleverandøren eller af værftet.

(På et andet skib af en anden type bygger værftet samtidig selv styrehuset, men får skroget leveret udefra samlingen sker på værftet ved værftets egne ansatte og på værftets eget ansvar. De to skibe har forskelligt design, så for værftet er de to styrehuse vidt forskellige opgaver, på trods af navneligheden.)

### **Konklusion**

Danske Maritime vil foreslå at de to nævnte eksempler medtages i styresignalet, uden de to tilføjelser i parentes. Derudover foreslå vi at vendingen 'en integreret del af virksomheden' i styresignalet erstattes med eller forklæres som: "en integreret del af virksomhedens forretning".



7. april 2014

SKAT  
Att.: Michael Frank og Carsten Vesterø

Dansk Industri  
Confederation of Danish Industry

## Bemærkninger i anledning af nyt styresignal om arbejdsudleje

SKAT har den 10. marts 2014 udbedt sig DI's bemærkninger til udkast til nyt generelt styresignal om arbejdsudleje.

Indledningsvis vil DI gerne kvittere for, at der nu tages skridt til at lempe fortolkningen af reglerne om arbejdsudleje, så reglerne ikke rammer flere virksomheder, end det var tilsigtet, da de nye regler blev indført i 2012.

Arbejdsudlejebeskatningen har siden indførelsen af de nye regler givet anledning til betydelige problemer hos virksomhederne og ikke mindst usikkerhed om rækkevidden af reglerne. Som reglerne har været praktiseret, har de i høj grad hæmmet samarbejdet mellem danske og udenlandske virksomheder og tilskyndelsen til at placere aktiviteter i Danmark. Den ændrede fortolkning vil være med til at sikre, at vi kan fastholde aktiviteter i Danmark, der ellers ville flytte ud af landet.

DI skal dog pege på, at selvom reglerne nu lempes, og der med det nye styresignal tilvejebringes mere klarhed, vil de administrative byrder, der er forbundet med administrationen af reglerne for de danske virksomheder, fortsat være betydelige.

Ifølge oplysninger fra DI's medlemsvirksomheder kan omkostningerne for virksomheden opgøres til ca. 9.000 kr. pr. arbejdsudlejet medarbejder. Hertil kommer, at den danske virksomhed også skal afklare, om den udenlandske virksomhed har fast driftssted i DK, om medarbejderen er begrænset eller fuldt skattepligtig her til landet, og hvor stor en andel løndelen udgør af vederlaget (da der ellers skal indeholdes arbejdsudlejenskat i hele betalingen). Denne afklaring er kompliceret og vanskelig, bl.a. fordi oplysningerne kan have fortrolig karakter.

Særligt i tilfælde, hvor den udenlandske medarbejder kun arbejder i Danmark i en kort periode, er de administrative byrder uforholdsmæssigt store. DI skal derfor foreslå, at der i Danmark i lighed med fx Storbritannien og Holland, indføres en de minimis regel, så regelsættet ikke omfatter medarbejdere, der kun arbejder i landet i en nærmere angivet kortere periode.

DI har herudover følgende bemærkninger til styresignalet:

### **1. Generelle bemærkninger**

Det er helt afgørende, at arbejdsudlejebeskatningen forbeholdes tilfælde, hvor den danske virksomhed *reelt* agerer arbejdsgiver i forhold til den udenlandske person, der udfører arbejdet her i landet, så reglerne ikke rammer flere virksomheder end tilsigtet, og fortolkningen følger de "internationale standarder" (2010-kommentaren til OECD's modelkonvention), hvortil der henvises, da reglerne blev indført.

Det er derfor positivt, at det i det nye styresignal på side 1 præciseres, at

*"Det er 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. Det betyder, at det vil blive anerkendt, at virksomhederne kan bruge underleverandører, herunder inden for samme branche, uden at blive omfattet af arbejdsudlejebeskatningen."*

Endvidere præciseres det øverst side 3, at

*"Beskatningsretten til arbejdsudlejeindkomsten bygger på den forudsætning, at den danske virksomhed kan anses for den reelle arbejdsgiver over for den udenlandske arbejdstager, som har bevaret sit formelle ansættelsesforhold til den udenlandske arbejdsgiver. Dette følger af en fortolkning af arbejdsgiverbegrebet i OECD's modeloverenskomst artikel 15, stk. 2, litra b."*

Det er imidlertid problematisk, at den lempelse af fortolkningen, styresignalet er udtryk for, ikke er afspejlet konsekvent i hele teksten, herunder i de valgte eksempler, jf. nærmere nedenfor under bemærkningerne til de enkelte afsnit.

Der opfordres til, at det direkte af styresignalet kommer til at fremgå, at der er tale om en 2-ledet vurdering, så det helt klart fremgår, at arbejdsudleje forudsætter, at begge af følgende betingelser er opfyldt:

1. Den danske virksomhed [direkte eller indirekte] fører tilsyn med, leder eller kontrollerer den måde, hvorpå tjenesteydelserne udføres, **og**
2. Tjenesteydelserne udgør en integreret del af den danske virksomhed.  
(Jf. OECD's modeloverenskomst fra 2010, artikel 15, pkt. 8.3).

Desuden bør der i styresignalet medtages et eksempel, hvor den udenlandske og den danske virksomhed er inden for samme branche (betingelse 2 ovenfor er opfyldt), men hvor den *reelle* arbejdsgiver er den udenlandske virksomhed (betingelse 1 ovenfor er ikke opfyldt).

### **2. Bemærkninger til de enkelte afsnit**

Side 3, 4. afsnit:

Det er en betingelse for beskatning efter reglerne om arbejdsudleje, at arbejdet er udført i Danmark. SKAT anmodes om at bekræfte, at virksomhederne – i tilfælde, hvor en faktura både dækker over arbejde udført i Danmark og i udlandet – kun skal indeholde arbejdsudlejesskat af den del af fakturabeløbet, der vedrører arbejde udført her i landet.

Side 4 - ad a) Ikke integreret i virksomheden

Det fremgår, at der som udgangspunkt er tale om arbejdsudleje, når en landmand får hjælp til arbejdet i markerne eller i stalden mv., fordi dette er en integreret del af landmandens virksomhed.

Dette afsnit er ikke afstemt med det, der er anført på side 1, sidste dot, hvor det modsat fremgår, at

*"Det er ikke længere udgangspunktet, at der foreligger arbejdsudleje udelukkende under hensyn til, at udenlandske virksomheders medarbejdere arbejder inden for en dansk virksomheds forretningsområde."*

Side 6, 2. afsnit:

Det anføres i afsnittet, at

*"I andre situationer kan det være åbenbart, at det er den udenlandske virksomhed, der selvstændigt står for arbejdstilrettelæggelsen, herunder udøver instruktion og vejledning mv. Dette kan fx være tilfældet, hvis der er tale om klart afgrænsede og individualiserede ydelser i forhold til de ydelser, som den danske virksomhed udfører med egne ansatte. Det kan efter omstændighederne forekomme i forbindelse med, at den udenlandske virksomhed leverer ydelser, der er højt specialiserede og kræver særlige kompetencer i forhold til de ydelser, som den danske virksomheds ansatte udfører."*

Afsnittet kan give det indtryk, at de ydelser, der leveres af den udenlandske virksomhed, skal være ydelser, der er "højt specialiserede og kræver særlige kompetencer", hvis den udenlandske virksomhed skal anses for selvstændigt at stå for arbejdstilrettelæggelsen.

Samme indtryk efterlader de efterfølgende eksempler, hvor alle eksemplerne på, at der ikke er tale om arbejdsudleje, vedrører tilfælde, hvor der er tale om særlige kompetencer, der ikke er til stede i den danske virksomhed. Herved bliver det uklart, hvordan samspillet er mellem det, der anføres på side 1, sidste dot, og dette afsnit.

Det bør fremgå, at kriterierne for, at arbejdet kan anses for udført af den udenlandske virksomhed, også kan være opfyldt i tilfælde, hvor de ydelser, den udenlandske virksomhed leverer, svarer til de ydelser, de ansatte i den danske virksomhed udfører.

Side 6, 4. nye afsnit:

Det anføres i afsnittet, at

*"Herudover kan det også have betydning for instruktionsretten, hvis den danske og den udenlandske virksomhed har fælles ejerkreds og/eller daglig ledelse. Dette kan efter omstændighederne tale for, at den danske virksomhed kan anses for at have instruktionsretten over for de udenlandske ansatte."*

Det står ikke klart, hvilken betydning SKAT tillægger ejerforholdene i koncernen. Vil alene det forhold, at det udenlandske selskab er et datterselskab af det danske selskab, indebære, at instruktionsretten er i Danmark? Og gælder det tilsvarende, hvis det danske selskab er datterselskab af en udenlandsk koncern?

Side 9 – ad 7 og 8 Sanktioner og arbejdstider mv.

Det anføres i afsnittet, at

*"Disse kriterier vurderes oftest at omfatte forhold, der er reguleret af det formelle ansættelsesforhold til den udenlandske arbejdsgiver. Der kan dog forekomme situationer, hvor den formelle udenlandske arbejdsgiver ikke har mulighed for at tilpasse betingelserne for levering af en given ydelse til de retningslinjer for arbejdstid og afholdelse af ferie, der gælder i denne virksomhed."*

Det fremstår ikke klart, hvordan disse kriterier spiller ind på vurderingen af, om der er tale om arbejdsudleje. Der opfordres til, at det i afsnittet mere klart beskrives, hvilke konkrete parametre, det er relevant at se på.

Side 11 – Funktionsopdelt koncern

Det anføres i afsnittet, at

*"I tilfælde, hvor visse funktioner internt i en koncern er placeret ét sted, og hvor de medarbejdere, der er tilknyttet til den pågældende funktion, fysisk er placeret både i Danmark og det andet land, må der foretages en konkret vurdering af, hvem der i det konkrete tilfælde må anses for at være den reelle arbejdsgiver efter kriterierne i punkt 8.14 i OECD's kommentarer til artikel 15."*

Det fremgår ikke af det anførte i styresignalet klart, hvordan det fastlægges, hvem der har instruktionsretten inden for funktionsopdelte koncerner. For eksempel kan det tænkes, at den umiddelbare direkte leder ikke er placeret i det danske selskab, men at den øverste leder for hele funktionen er placeret i Danmark. Hvor højt skal man op i organisationen for at vurdere, hvor instruktions- og ledelsesretten er placeret, jf. også bemærkningerne ovenfor til det anførte i styresignalet om fælles ejerkreds?

Videre anføres det på side 11, sidste afsnit, at det ikke er arbejdsudleje, hvis

*"Et dansk moderselskab indkalder ledere mv. fra de udenlandske datterselskaber til en møderække med koncernledelsen i Danmark om de fremtidige opgaver inden for koncernen. De udenlandske ledeseres deltagelse i*



*møderækken knytter sig til deres job som leder i de udenlandske selskaber og anses derfor ikke for integreret i det danske moderselskabs virksomhed. Tilsvarende vil der ikke foreligge arbejdsudleje, når et dansk moderselskab fx beder en finansdirektør for et af de udenlandske datterselskaber om at komme til Danmark for at deltage i møder mv. for at bidrage med den viden og ekspertise, der knytter sig til det udenlandske datterselskab."*

Modsat vil der ifølge styresignalet side 12, 1. nye afsnit, være tale om arbejdsudleje, hvis en medarbejder ansat i en udenlandsk koncernenhed indgår i ledelsesteamet for det danske hovedkontor, og i perioder opholder sig i Danmark for at deltage i strategisk arbejde mv. for det danske hovedkontor. Det bør præciseres, at det kun er arbejdsudleje, hvis det omtalte "strategisk arbejde m.v." skal faktureres til det danske hovedkontor efter normale transfer pricing principper, jf. styresignalet side 11, 4. afsnit.

DI står naturligvis til rådighed, hvis ovenstående giver anledning til spørgsmål.

Med venlig hilsen

Camilla Christensen  
Chefkonsulent

SKAT  
Østbanegade 123  
2100 København Ø

8. april 2014

## Styresignal om præcisering af reglerne om arbejdsudleje H063-14

Skatteministeriet har d. 10. marts 2014 fremsendt ovennævnte udkast til FSR-danske revisorer med anmodning om bemærkninger.

FSR – danske revisorer Skatteudvalg har gennemgået udkastet og har følgende bemærkninger:

Indledningsvist hilser FSR det velkomment, at der udsendes et samlet styresignal vedrørende arbejdsudleje, der omfatter alle brancher. Det er også glædeligt, at SKAT ændrer praksis med tilbagevirkende kraft vedrørende betydningen af, om arbejdet kan anses som en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde.

Endelig er det positivt, at SKAT selv vil gennemgå tidligere skatterådsafgørelser med henblik på at fastslå, om afgørelserne ville have fået et andet udfald, hvis disse var truffet efter retningslinjerne i det nye styresignal. FSR tillader sig at gå ud fra, at i det omfang Skatterådet træffer en ny afgørelse, vil disse nye afgørelser blive offentliggjort med en klar angivelse af, at den gamle afgørelse annulleres og at der er tale om ændret praksis.

### Indholdet

Vi har forståelse for, at vurderingen af, hvorvidt der reelt er tale om arbejdsudleje indeholder en vis grad af skøn, der i de konkrete praktiske tilfælde kan være vanskelige. At styresignalet er på hele 12 sider, tyder også på, at der er tale om et område, hvor det volder problemer at beskrive praksis.

Der er i styresignalet opstillet en række eksempler, der på udmærket vis illustrerer situationer, der efter en samlet bedømmelse ikke er omfattet af arbejdsudleje. Derimod er der kun ganske få eksempler på situationer, der samlet vurderes at føre til arbejdsudleje. FSR vil gerne opfordre til, at der opstilles flere eksempler på situationer, hvor den samlede vurdering fører til, at

FSR – danske revisorer  
Kronprinsessegade 8  
DK - 1308 København K

Telefon +45 3383 6181  
fsr@fsr.dk  
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 18  
Danske Bank  
Reg. 9541  
Konto nr. 2500102295

der anses at foreligge arbejdsudleje, da det er helt afgørende for virksomhederne, at de får en klar vejledning til vurdering i netop de tilfælde, hvor vurderingen vil føre til, at der anses at foreligge arbejdsudleje.

Side 2

#### **Kriterierne for arbejdsudleje**

Vi forstår styresignalet, jf. side 4 øverst, således, at det nu kan lægges til grund, at der ikke foreligger arbejdsudleje, når arbejdet ikke er integreret i den danske virksomheds forretningsområde. Hvis arbejdet derimod er integreret i den danske virksomheds forretningsområde, skal der foretages yderligere konkrete vurderinger af, om den danske virksomhed ud fra en samlet bedømmelse reelt optræder som arbejdsgiver overfor den pågældende medarbejder.

Til brug for den samlede vurdering henviser SKAT til kommentaren til Modeloverenskomsten punkt 8.14, hvor de 8 kriterier er skrevet direkte ind i styresignalet. I modsætning til Modeloverenskomstens punkt 8.14 anfører SKAT på side 5, at det generelt tillægges stor vægt, om den danske virksomhed direkte eller indirekte fører tilsyn med, leder eller kontrollerer den måde, hvorpå tjenesteydelserne udføres. Når der er opstillet i alt 8 kriterier og 1 kriterium særligt fremhæves, skaber det usikkerhed om, hvorvidt dette kriterium kan opveje summen af de øvrige 7 kriterier eller kun et mindre antal af de øvrige kriterier.

Er der dermed opstillet en formodning for, at der foreligger arbejdsudleje, hvis den danske virksomhed fører tilsyn med, leder eller kontrollerer den måde, hvorpå tjenesteydelserne udføres?

Og er der samtidig dermed opstillet en formodning for, at der ikke foreligger arbejdsudleje, hvis den danske virksomhed ikke fører tilsyn med, leder eller kontrollerer den måde, hvorpå tjenesteydelserne udføres?

Til de uddybende bemærkninger til de supplerende kriterier har vi følgende spørgsmål og kommentarer:

I bemærkningerne til 1. kriterium gives der udtryk for, at Instruktionsbeføjelsen kan have mindre betydning i forhold til arbejdsfunktioner af mindre kompliceret karakter, der ikke kræver større forkundskaber, som f.eks. gartneriarbejde, lagerarbejde, eller arbejde som receptionist. Det er vores opfattelse, der dels er tale om en uheldig og urigtig generalisering. F.eks. kan gartneriarbejde være mindst lige så kompliceret som andre håndværk og der forekommer mange

situationer, hvor en udenlandsk arbejdsleder er den eneste, der instruerer medarbejderne.

Side 3

Der henvises i bemærkningerne til 1. kriterium til afgørelsen SKM2014.40.SR som et eksempel på arbejdsudleje. FSR antager, at SKM2014.40.SR vil være blandt de afgørelser, der skal gennemgås og evt. forelægges for Skatterådet på ny i forbindelse med udsendelse af dette styresignal. Det er derfor ikke givet, at SKM2014.40.SR er egnet til at illustrere betydningen af det uddannelsesmæssige niveau.

Det fremgår videre af bemærkningerne til 1. kriterium, at det også kan have betydning for Instruktionsretten, hvis den danske og den udenlandske virksomhed har fælles ejerkreds. Vi har svært ved at forestille os, at en fælles ejerkreds uden at der også er fælles ledelse i sig selv kan føre til, at den danske virksomhed reelt har Instruktionsbeføjelsen. Vi vil derfor opfordre til, at sætningen ændres fra *"...., hvis den danske og den udenlandske virksomhed har fælles ejerkreds, og/eller daglig ledelse"* til *"...., hvis den danske og den udenlandske virksomhed har fælles daglig ledelse"*.

Gennemgangen af de 8 kriterier afsluttes på side 9 og følgende med nogle branchespecifikke eksempler. I det første eksempel vedrørende gartneri laver en dansk gartnerivirksomhed X en kontrakt med den udenlandske virksomhed Y om at plukke X's agurker. Y stiller selv en arbejdsleder, grøntsagskasser og medarbejdere til rådighed. Y indgår en aftale med X om at plukke 2.000 kg. agurker.

Der er formentlig ikke tvivl om, at plukningen af agurkerne er en integreret del af gartnerivirksomheden, og det er derfor også relevant at gennemgå de opstillede 8 kriterier med henblik på at vurdere, hvem der skal anses for den reelle arbejdsgiver for de pågældende personer. Det fremføres, at flere af de 8 kriterier ikke kan tillægges ret stor vægt. Men en gennemgang af kriterierne med udgangspunkt i styresignalet bemærkninger til de enkelte kriterier vil samlet set medføre, at 7 ud af 8 kriterier peger på, at der er tale om en entreprisekontrakt. Det eneste kriterium, der ikke nødvendigvis peger på en entreprisekontrakt er kriterium 2, idet arbejdet udføres på den danske virksomheds forretningssted. Alligevel er konklusionen på eksemplet, at der ud fra en samlet bedømmelse er tale om arbejdsudleje.

Da eksemplerne netop bør være vejledende og anvendelige for bedømmelsen af andre praktisk forekommende situationer, er det uheldigt, hvis konklusionen er overraskende i forhold styresignalets øvrige indhold. FSR opfordrer derfor til, at der gives en nærmere beskrivelse og begrundelse for hvilke af de 8 kriterier, der peger på henholdsvis arbejdsudleje, entreprise eller anses for irrelevante for bedømmelsen. Hvis der er flere relevante kriterier, bør det begrundes hvilke kriterier, der er tillagt afgørende vægt for konklusionen.

Side 4

Såfremt der er spørgsmål til ovenstående, står foreningen gerne til rådighed.

Med venlig hilsen

John Bygholm  
formand for skatteudvalget

Mette Bøgh Larsen  
chefkonsulent

**Fra:** Torsten Schiøler <tsc@forsikringogpension.dk>  
**Sendt:** 10. april 2014 10:49  
**Til:** Michael Frank  
**Emne:** SV: Styresignal om arbejdsudleje til høring

**Opfølgningsflag:** Opfølgning  
**Flagstatus:** Afmærket

Hej Michael

Vi har ikke bemærkninger.

Venligst

Torsten Schiøler

**Forsikring & Pension**  
Økonomiske forhold

Torsten Schiøler  
Chefkonsulent  
Dir. 41 91 90 94  
[tsc@forsikringogpension.dk](mailto:tsc@forsikringogpension.dk)

Forsikring & Pension  
Phillip Heymans Allé 1  
2900 Hellerup  
Tlf.: 41 91 91 91  
Fax: 41 91 91 92  
[www.forsikringogpension.dk](http://www.forsikringogpension.dk)

---

**Fra:** Michael Frank [<mailto:Michael.Frank@Skat.dk>]

**Sendt:** 10. marts 2014 16:03

**Til:** Advokatrådet, Svend Erik Holm; Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, Jens Sand Kirk; AutoBranchen Danmark, Karoline Thomsen; Danmarks Rederiforening, Jacob K. Clasen; Dansk Byggeri, Bo Sandberg; Dansk Energi, Marie Louise Hede; Dansk Erhverv, Jacob Ravn; Dansk Gartneri, Bjarne Pugholm Johansen; Dansk Industri, Lene Nielsen; Dansk skovforening, Hans M. Hedegaard; Dansk Transport og Logistik (DTL), Ove Holm; Danske Advokater, Birte Rasmussen; Finansrådet, Jesper Goul; Finansrådet, Neel Frederikke Gronemann; Torsten Schiøler; FSR, Bjarne Gimsing; HORESTA, Kaare Friis Petersen; Håndværksrådet, Jacob Thiel; Anders Jessen; Kommunernes Landsforening, Mette Rosenbeck; Landbrug og Fødevarer, Morten Mikkelsen; Tekniq, Thorkild Bang; Videncentret for Landbrug, Jens Jul Jacobsen

**Cc:** Morten Skov ([morten.skov@hk.dk](mailto:morten.skov@hk.dk)); Lisbeth Rasmussen; Rikke Madsen; Carsten Vesterø; Samantha Eva Moss; Søren Schou; Majken Wågensø Landström; Heidi Mikkelsen; Advokatrådet; Dansk Byggeri, Michael Riff Alexandersen; Danske Advokater, Peter Hansen; Martin Møller Andersen; FSR, John Bygholm; FSR, Mette Bøgh Larsen; International Transport Danmark, Jane

**Emne:** Styresignal om arbejdsudleje til høring

Til  
deltagerne i det eksterne Skattekontaktudvalg

Til høring udsendes vedlagt udkast til styresignal om arbejdsudleje.

Der gives frist for høringssvar til den 7. april 2014.

Høringssvar kan sendes til e-mailadressen: [michael.frank@skat.dk](mailto:michael.frank@skat.dk)

Med venlig hilsen

Michael Frank



Jura  
Person og Pension  
Østbanegade 123, 2100 København Ø

E-mail: [Michael.Frank@Skat.dk](mailto:Michael.Frank@Skat.dk)  
Telefon: (+45) 72 37 55 19



SKAT – Jura  
Att.: Michael Frank  
Østbanegade 123  
2100 København Ø

København den 7. april 2014

**Høringsvar om styringssignal for arbejdsudlejesskat, lr.nr. 14-0075841**

HK skal hermed takke for modtagelsen af høring om styringssignal for regler om arbejdsudleje.

Indledningsvist skal det slås fast, at HK ikke kan støtte praksisændringen, som der lægges op til i styresignalet, og heller ikke finder noget begrundet og sagligt belegg for at gøre det. Tværtimod er der al mulig grund til at fastholde reglerne, som de er og oven i købet skærpe opmærksomheden omkring deres udmøntning.

**Regler indført ved skatteforliget i 2012**

Reglerne for arbejdsudleje blev aftalt ved skatteforliget i juni 2012 for at modvirke, at danske firmaer i stigende grad gjorde brug af medarbejder ansat i udenlandske firmaer, og som ikke betaler skat her i landet. Denne brug fandt sted gennem entrepriser, vikarbureauer, leje af konsulenttjenester m.v.

Firmaerne kunne med en lavere beskatning for de udenlandsk baserede medarbejdere derved også slippe for at aflønne de pågældende med sædvanlige løn- og ansættelsesvilkår efter danske forhold.

Med arbejdsudlejesskatten blev danske virksomheder imidlertid forpligtet til at opkræve skat af de pågældende medarbejdere uanset at deres ydelser formelt set blev tilvejebragt via udenlandske firmaer.

Herved indførtes en ligestilling af skattebetalingen for dansk og udenlandsk arbejdskraft, og der blev dæmmet op for spekulation i, at ansættelsen af udenlandsk arbejdskraft er billigere end ansættelse af lønmodtagere med skattepligt her i landet.

Ligestillingen har i øvrigt forud for skattereformens skærpelse været forudsat og en ændring heraf har ikke været genstand for hverken politiske drøftelser eller beslutning i Folketinget.

**Afgørende kriterium for vurdering**

Et afgørende kriterium for om der er tale om arbejdsudleje, og derved om der skal betales dansk skat, er, om de pågældende udenlandsk ansatte medarbejdere udfører opgaver, som er en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde.

---

HK/PRIVAT  
TELEFON +45 7011 4545  
hkprivat@hk.dk

---

Weldekampsgade 8  
Postboks 470  
DK-0900 København C

---

HK/DK/PRIVAT



SKAT har i høringen nu indstillet til, at der i forvaltningen af reglerne for arbejdsudlejeskat indføres en række undtagelser for denne ligestilling i beskatningen af arbejdskraft.

Undtagelserne vil imidlertid reelt betyde en fuldstændig udhuling af hensigten med og udformningen af reglerne, som de blev indført i 2012. Praksisændringen er derfor noget, som HK ikke kan støtte.

### **Eksempler fra it-branchen begrundet ikke undtagelser**

I en række af eksemplerne nævnt i høringsnotatet (side 6-7) på it-området fremgår det, at it-branchens virksomheder fremover vil komme til at undslå sig en ligestillet skattebetaling. Herved mistes skatteprovenu, som ellers efter almindelige rimelighedsbetragtninger skal tilfalde statskassen.

Det søges således fremstillet som om at et hvilket som helst underspeciale i en it-virksomhed, fx en særlig form for programmering eller kendskab til et bestemt system, ikke skulle udgøre en integreret del af en it-virksomheds aktivitet.

At it-virksomheder i deres interne opbygning (og ved direkte ansættelser) altid har opereret med en lang række forskellige specialister indenfor mange forskellige programmeringssprog og systemer, forholder man sig ikke til.

Og heller ikke at it-virksomhederne med muligheden for at slippe med lavere beskatning af deres arbejdskraft får en klar interesse i, at hævde at nærværende alle opgaver og aktiviteter ikke udgør en integreret del af deres forretningsområde.

Hvor grænserne for hvilke specialer eller opgaver, der i øvrigt altid har understøttet it-virksomheder, går, er heller ikke angivet.

Praksisændringen vil fremover betyde, at it-virksomheder (og virksomheder inden for en lang række andre brancher) vil blive kraftigt tilskyndet til at konstruere sig anderledes.

Man kan let forestille sig, at en række opgaver systematisk vil blive udskilt for derved ikke formelt at være en integreret del af virksomhedernes forretningsområde.

I it-branchen vil fx al programmering med fordel kunne lægges uden for virksomhedernes organisation, hvorved den arbejdskraft som skal anvendes, kan hyres fra udenlandske selskaber og således undgå betaling af arbejdsudlejeskat.

Virksomhederne kunne i den forbindelse tænkes at lægge datterselskaber eller anvende koncernforbundne selskaber i udlandet, der kunne servicere dem med arbejdskraft, der besidder de givne specialer.

---

HK/PRIVAT  
TELEFON +45 7011 4545  
hkprivat@hk.dk

---

Waldemarsgade 8  
Postboks 470  
DK-0900 København C

---

HK.DK/PRIVAT

At it-virksomhederne har en oplagt interesse i at fremstille deres virksomheder med forretningsmodeller, hvor næste alle opgaver købes fra gang-til-gang af eksterne leverandører, kan ikke overraske, hvis det gør, at de kan reducere deres omkostninger.

Og skulle det forholde sig sådan at virksomhederne (og her måske særligt it-virksomhederne) i de senere år har indrettet sig med sådanne forretningsmodeller, der er afhængige af en lavere beskatning for udenlandsk arbejdskraft, må man blot konstatere at der har været tale om en utilsigtet tildeling af indirekte skattesubsidier, som ikke er blevet formelt besluttet i landets politiske organer.

#### **HK støtter ikke tilbagerulning af arbejdsudlejereglerne**

SKAT bør således ikke opgive at hindre en skævridding af beskatning af arbejdskraft, alt efter hvilket oprindelsesland denne arbejdskraft har og det uanset hvilken branche eller arbejdsfunktion, som der er tale om.

Den hidtidige praksis om arbejdsudlejerskatten finder anvendelse, når den pågældende arbejdskraft og opgaver er en integreret del af en virksomheds forretningsområde bør derfor fastholdes.

Heller ikke set med det perspektiv at en reel opgivelse af arbejdsudlejerskatten, som den har været ment og praktiseret siden 2012, kan være begyndelsen til at skattebasen på det private arbejdsmarked bredt udhules med de konsekvenser, som det måtte have for den offentlige økonomi og velfærd.

Der skal afslutningsvist erindres om, at der allerede eksisterer en særlig skatteordning for uundværlig nøglearbejdskraft fra udlandet, som landets virksomheder kan gøre brug af, nemlig den såkaldte forsker-skatteordning.

De pågældende udenlandske nøglemedarbejdere, som ikke er forskere, kan i 5 år nøjes med at betale en lav skat på 26 %, hvis de ellers i kraft af deres høje aflønning på omkring 70.600 kr. beviser, at de reelt udgør en højt specialiseret ekspertise. Virksomhederne kan netop ved brug af denne ordning få tilført den nøglearbejdskraft, som de har brug for, og ikke kan tilvejebringe på anden vis.

Skulle dette høringssvar give anledning til spørgsmål eller ønske om uddybning, står undertegnede gerne til rådighed.

Med venlig hilsen

Morten Skov



Politisk-økonomisk konsulent

Mobil: 40 42 02 24

Mail: [morten.skov@hk.dk](mailto:morten.skov@hk.dk)

---

HK/PRIVAT  
TELEFON 445 7011 4545  
[hkprivat@hk.dk](mailto:hkprivat@hk.dk)

---

Waldemarsgade 8  
Postboks 470  
DK-0900 København C

**Fra:** Jacob Thiel <thiel@hvr.dk>  
**Sendt:** 7. april 2014 15:26  
**Til:** Michael Frank  
**Emne:** SV: Styresignal om arbejdsudleje til høring

**Opfølgningsflag:** Opfølgning  
**Flagstatus:** Afmærket

Håndværksrådet har ingen bemærkninger til styresignal om arbejdsudleje



**Jacob Thiel**  
Cheføkonom

tlf. +45 32 63 03 33  
mobil +45 25 13 28 33  
e-mail [thiel@hvr.dk](mailto:thiel@hvr.dk)

---

, Islands Brygge 26, 2300 Kbh. S, tlf. 33 93 20 00, fax 33 32 01 74, [hvr.dk](http://hvr.dk)

---

Vi kæmper for små og mellemstore virksomheder. Læs vores nyheder [her](#)

---

**Fra:** Michael Frank [<mailto:Michael.Frank@Skat.dk>]

**Sendt:** 10. marts 2014 16:03

**Til:** Advokatrådet, Svend Erik Holm; Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, Jens Sand Kirk; AutoBranchen Danmark, Karoline Thomsen; Danmarks Rederiforening, Jacob K. Clasen; Dansk Byggeri, Bo Sandberg; Dansk Energi, Marie Louise Hede; Dansk Erhverv, Jacob Ravn; Dansk Gartneri, Bjarne Pugholm Johansen; Dansk Industri, Lene Nielsen; Dansk skovforening, Hans M. Hedegaard; Dansk Transport og Logistik (DTL), Ove Holm; Danske Advokater, Birte Rasmussen; Finansrådet, Jesper Goul; Finansrådet, Neel Frederikke Gronemann; Forsikring & Pension, Torsten Schiøler ([tsc@forsikringogpension.dk](mailto:tsc@forsikringogpension.dk)); FSR, Bjarne Gimsing; HORESTA, Kaare Frils Petersen; Jacob Thiel; International Transport Danmark, Anders Jessen; Kommunernes Landsforening, Mette Rosenbeck; Landbrug og Fødevarer, Morten Mikkelsen; Tekniq, Thorkild Bang; Videncentret for Landbrug, Jens Jul Jacobsen

**Cc:** Morten Skov ([morten.skov@hk.dk](mailto:morten.skov@hk.dk)); Lisbeth Rasmussen; Rikke Madsen; Carsten Vesterø; Samantha Eva Moss; Søren Schou; Majken Wågensø Landström; Heidi Mikkelsen; Advokatrådet; Dansk Byggeri, Michael Riff Alexandersen; Danske Advokater, Peter Hansen; Finansrådet, Martin Møller Andersen; FSR, John Bygholm; FSR, Mette Bøgh Larsen; International Transport Danmark, Jane

**Emne:** Styresignal om arbejdsudleje til høring

Til  
deltagerne i det eksterne Skattekontaktudvalg

Til høring udsendes vedlagt udkast til styresignal om arbejdsudleje.

Der gives frist for høringssvar til den 7. april 2014.

Høringssvar kan sendes til e-mailadressen: [michael.frank@skat.dk](mailto:michael.frank@skat.dk)

Med venlig hilsen

Michael Frank



**Jura**  
Person og Pension  
Østbanegade 123, 2100 København Ø

E-mail: [Michael.Frank@Skat.dk](mailto:Michael.Frank@Skat.dk)  
Telefon: (+45) 72 37 55 19



SKAT

Att: Michael Frank (michael.frank@skat.dk)

7. april 2014

## Hørings svar vedrørende nyt styresignal om arbejdsudleje

IT-Branchen takker for høringen og fremsender hermed bemærkninger og kommentarer til styresignalet om skat på arbejdsudleje.

Generelt er IT-Branchen meget tilfredse med, at SKAT har lyttet til argumenterne fra erhvervslivet og med det nye styresignal imødekommer en række uklarheder om, hvornår der er tale om arbejdsudleje.

Særligt hilser branchen det velkommen, at den nye fortolkning af arbejdsudlejereglerne ophører, så der nu ikke udelukkende foreligger arbejdsudleje under hensyn til, at udenlandske virksomheders medarbejdere arbejder inden for en dansk virksomheds forretningsområde.

IT-branchen finder det også særdeles positivt, at SKAT fremover i højere grad vil anerkende, at virksomhederne kan benytte sig af underleverandører inden for samme branche uden at de ansatte skal beskattes efter reglerne om arbejdsudleje.

På trods af generel stor tilfredshed med styresignalet har en opfølgende dialog med en række medlemsvirksomheder dog vist, at styresignalet ikke nødvendigvis løser alle udfordringer, hvilket adresseres i det følgende.

### Mangel på specialiseret arbejdskraft i it-erhvervet

For en række danske it-virksomheder har det vist sig vanskeligt at hente den nødvendige kvalificerede arbejdskraft på det danske marked, hvorfor der er tradition for at orientere sig internationalt, for at finde de helt rigtige kompetencer. En spørgeundersøgelse blandt ca. 170 it-virksomheder viste sidste år, at 26 pct. af dem havde 1 eller flere it-stillinger, som de ikke kunne få besat med de rette kompetencer, og i alt havde 14 pct. af virksomhederne 3 eller flere ubesatte it-stillinger. Ligeledes har EU Kommissionen fremført, at EU-landene frem mod 2015 vil komme til at mangle op mod 900.000 it-eksperter. Som brancheorganisation for it-erhvervet er IT-Branchen derfor optaget af, at der ikke kommer utilsigtede barrierer der kan hæmme danske virksomheders vækstmuligheder, herunder muligheden for at tiltrække kompetent og nødvendig udenlandsk arbejdskraft.

IT-Branchen finder, at en række it-virksomheder ved at engagere de udenlandske specialister vil risikere at lande mellem eksempel 1b og 1c i styresignalet. Medarbejderne hyres på konsulentbasis og med højt specialiserede kompetencer i forbindelse med løsningen af større projekter. (som beskrevet i eksempel 1c). Da det er kompetencer som kun få besidder, er arbejdet i udgangspunktet specialiseret og udføres derfor mere eller mindre selvstændigt. Imidlertid kan det ikke udelukkes at virksomheden i forvejen har medarbejdere med disse kompetencer, og det

derfor vil blive betragtet som en ressourcemangel og en almindelig udvidelse af den eksisterende medarbejderstab med arbejdsudleje til følge (som beskrevet i eksempel 1 b)

Så selv om virksomheden gerne vil hyre danske medarbejdere, er det ikke muligt, da kompetencerne ikke i tilstrækkeligt grad tilbydes på det danske marked. Ved at hyre en konsulent gennem et udenlandsk selskab ender virksomheden måske med at betale 2-3 gange normalprisen for en tilsvarende dansk specialist og risikerer at skulle svare skat af arbejdsudlejen. IT-Branchen finder derfor, at de angivne eksempler i styresignalet ikke i tilstrækkelig grad bidrager til en afklaring og til at sikre danske virksomhedernes muligheder for at tiltrække og fastholde udenlandsk arbejdskraft og dermed konkurrere på lige vilkår med udenlandske virksomheder.

Med venlig hilsen

Morten Bangsgaard  
Adm. direktør  
IT-branchen

SKAT  
Østbanegade 123  
2100 København Ø

[michael.frank@skat.dk](mailto:michael.frank@skat.dk)

Padborg, 9. april 2014

**Vedr. høring om udkast til styresignal om arbejdsudleje. J.nr. 14-0075841**

ITD er overordnet set tilfreds med udkastet til nyt styresignal, da det på en række punkter bløder op på tidligere praksis. Generelt kan foreningen tilslutte sig indholdet af styresignalet, da det samlet rydder en del uklarheder af vejen.

Det har været retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, at virksomheder og medarbejdere ofte har været tvunget til at bede om et bindende svar, efter at de har været i tvivl om reglerne. Vi er derfor helt på linje med andre organisationer i dansk erhvervsliv, der har ment, at de hidtidige fortolkninger af arbejdsudleje har været for stramme.

Reglerne om arbejdsudleje har i Danmark hidtil ikke været så klare og enkle som ønskeligt. Med det nye styresignal synes denne manglende klarhed at være afløst af klarere regler, hvilket vi hilser velkommen.

Særligt er vi tilfredse med, at det nu fremadrettet anerkendes, at virksomheder efter omstændighederne kan bruge underleverandører, herunder inden for samme branche, uden at de ansatte skal beskattes efter reglerne om arbejdsudleje.

ITD er særligt interesseret i, at der eksisterer klare og entydige regler om arbejdsudleje på transportområdet. Det er dog uklart, om nærværende styresignal erstatter det hidtidige styresignal for transport (SKM2013.714.SKAT), idet det jo hedder, at "nærværende styresignal gælder for alle brancher" – eller om nærværende styresignal gælder sideløbende med transportstyresignalet.

For transport-styresignalets vedkommende har vi stadig en usikkerhed, især i forhold til pkt. 4.2. i netop dette styresignal. Her er der efter ITDs opfattelse fortsat behov for en præcisering af reglerne, således at transportvirksomhederne - og i øvrigt også de, der rådgiver disse virksomheder - har et bedre og mere entydigt oplyst grundlag at gå ud fra.

Vi er principielt stadig i tvivl i forhold til, hvordan SKAT i konkrete tilfælde på et fair grundlag kan bedømme, om der i en given situation foreligger arbejdsudleje eller ej. Det gælder i forhold til det foreliggende høringsudkast, og det gælder i forhold til styresignalet på transportområdet.

Til afgørelse af, om arbejdet er integreret i den danske virksomhed eller er ydet med selvstændig udenlandsk erhvervsvirksomhed træffes afgørelsen ud fra en konkret vurdering af en række kriterier, herunder bl.a.:

- Hvem bærer den væsentligste del af ansvaret for det udførte arbejde?
- Hvem bærer den væsentligste økonomiske risiko for det udførte arbejde?

Der omtales desuden supplerende kriterier som:

- instruktionsbeføjelse – arbejdsudleje forudsætter reelle arbejdsgiverbeføjelser
- kontrol og ansvar for arbejdsstedet
- vederlagets sammensætning
- arbejdsredskaber og materiel
- personalets sammensætning
- sanktioner og arbejdstider

De nævnte kriterier kan tillægges forskellig betydning, afhængig af den enkelte situation, hvilket ikke synes betryggende. På hvilken måde er eller vil de enkelte kriterier være prioriteret? Vi kan nemlig sagtens forestille os situationer, hvor der stadig vil være uklarhed, til ugunst for virksomhederne, for medarbejderne og for SKAT.

Samlet set synes styresignaludkastet dog at være et godt udgangspunkt for en mere fair praksis på området. Som nævnt er vi dog usikre på, om nærværende styresignal også gælder for transportbranchen.

Vi beklager afslutningsvis vores let forsinkede hørings svar, men vi takker for, at det efter aftale har været muligt at sende ITDs hørings svar to dage efter høringsfristens udløb.

Vi ser frem til en fortsat diskussion med SKAT om arbejdsudlejereglerne i Danmark.

Med venlig hilsen

Anders Jessen

Chefkonsulent

ITD





Landsorganisationen i Danmark

Danish Federation of Trade Unions

Islandsvej 10  
Postboks 10  
2300 København S

Telefon 33 24 8200  
Fax 33 24 1000  
E-mail lo@lo.dk

Skatteminister Morten Østergaard  
Skatteministeriet  
Nicolai Eigtveds Gade 28  
1402 København K

Sagsnr. 14-1049  
Vores ref. HBØ/nbr  
Deres ref.

Den 7. april 2014

#### Beskatning af arbejdsudleje

LO er orienteret om, at SKAT har udsendt udkast til nyt styresignal om arbejdsudleje.

LO ser med bekymring på de foreslåede ændringer, idet LO kan konstatere, at det gældende styresignal har haft en positiv effekt i forhold til indsatsen mod social dumping, som også var en af bevæggrundene for reglernes indførelse i 2012.

LO deler således i det hele de bekymringer, der kommer til udtryk i 3F's brev af 3. april 2014 til skatteminister Morten Østergaard og HK's brev af 7. april 2014 til SKAT, som begge vedlægges.

LO skal derfor opfordre til, at de gældende regler og praksis fortsætter uforandret i relation til arbejdsudleje.

Med venlig hilsen

  
Harald Børsting



## VIDENCENTRET FOR LANDBRUG

### Økonomi & Virksomhedsledelse

Skat Jura  
Person og Pension  
Østbanegade 123, 2100 København Ø  
Att.: Michael Frank

Agro Food Park 15  
DK 8200 Aarhus N

+45 8740 5000  
vfl@vfl.dk  
vfl.dk

CVR 32346987

13. marts 2014

### Høringssvar over styresignal om arbejdsudleje

#### Overordnede bemærkninger

Videncentret har som del af det eksterne skattekontaktudvalg modtaget styresignalet i høring.

Videncentret ser med tilfredshed, at der i styresignalet lægges op til en anden fortolkning af begrebet arbejdsudleje, end den der hidtil har været anlagt af SKAT. Herunder særligt, at det ikke længere er udgangspunktet, at der foreligger arbejdsudleje udelukkende under hensyn til, at udenlandske virksomheders medarbejdere arbejder inden for en dansk virksomheds forretningsområde. Det er vigtigt, at denne fortolkning reelt ophører.

Endvidere er det tilfredsstillende, at det også i sammenfatningen angives, at det kan være relevant at se på de supplerende kriterier, hvis *"arten af tjenesteydelse peger i retning af, at den danske virksomhed skal anses som den reelle arbejdsgiver"*. Dette er en anden tilgangsvinkel end den der er set i den hidtidige praksis.

Det er Videncentrets opfattelse, at ændringerne medfører, at en lang række af de afgørelser der er truffet i Skatterådet bør ændres. Det er derfor tilfredsstillende, at SKAT vil gennemgå disse afgørelser.

Det bør dog udførligt beskrives, hvorledes disse spørgende virksomheder og udenlandske medarbejdere skal forholde sig for det tilfælde, at de har indrettet sig efter de bindende svar, og det nu viser sig, at de burde være anderledes. I så fald har de danske virksomheder uberettiget indeholdt og indbetalt arbejdsmarkedsbidrag og arbejdsudlejesskat på 30 %, og medarbejderne er blevet anset for begrænset skattepligtige. Det bør her nærmere beskrives, hvem der kan få disse uberettigede skatter retur. Samt hvordan det skal foregå.

Kan I bekræfte, at dette beskrives?

Nedenfor gives bemærkninger til de enkelte afsnit. Vi håber, det kan være med til at gøre styresignalet endnu bedre. Hvis I har spørgsmål, er I meget velkomne til at kontakte undertegnede.

### Afsnittet baggrund

Formuleringen om virkningstidspunktet for lovændringen er ikke præcis. Det er rigtigt, at lovændringen gælder for aftaler indgået eller ændret efter 19. september. Den gælder dog også for alle andre aftaler indgået før denne dato fra og med 1. oktober 2013. Dvs. for de allerede dengang eksisterende aftaler, der ikke er ændret men som stadig er gældende. Samme manglende præcision er der i afsnittet om virkningstidspunkt. (Selvom der nok ikke er så mange af disse aftaler, der stadig løber.)

### Afsnittet "ad b) Opgaven skal være udskilt til en selvstændig udenlandsk virksomhed"

Videncentret efterlyser en klarere beskrivelse af, at den hidtidige praksis i relation til permanent outsourcing hermed er forladt. Linjen i Skatterådets afgørelser har i relation til outsourcing været, at der enten skulle være en langvarig outsourcing til en bestemt partner (over flere år), eller at der skulle være en historik, der viser, at det pågældende område har været outsourcet over flere år. Dvs. at hvis en virksomhed bestemte sig for at udskille opgaven, men ville bruge forskellige kontraktpartnere fra gang til gang, var den ikke fritaget for at indeholde arbejdsudlejeskat. (Til eksempel kan nævnes SKM2013.743.SR).

Med de beskrivelser, der er i dette afsnit samt i afsnittet om outsourcing, er der ikke tale om arbejdsudleje i de situationer, hvor der fra gang til gang vælges en selvstændig udenlandsk virksomhed til at udføre det udskilte arbejde. Dette er efter Videncentrets opfattelse også en udskillelse af arbejdet.

Kan det bekræftes, at man også her forlader hidtidig fortolkning?

Henvisningen til DJV afsnit C.C.1.2.1 om sondringen mellem erhvervsdrivende og lønmodtager kunne godt forklæres bedre. Den står i sammenhæng med "udenlandske virksomhed", og denne virksomheds antal af kunder.

Afsnittet der kommer senere om outsourcing eller selvstændig kontraktproducent hører umiddelbart mere hjemme i dette afsnit, end som et underafsnit til et afsnit om "Eksempler til illustration af en samlet gennemgang af de supplerende kriterier". De to eksempler der er i dette afsnit vedrører nærmere, at der er tilstrækkelig udskillelse, og ikke de supplerende kriterier.

### Afsnittet "Ad 1 Instruktionsbeføjelse"

Heri skrives bl.a.:

*"Det er i forhold til instruktionsretten ikke afgørende, at den danske virksomhed står for den overordnede koordinering af en entreprise eller et projekt, hvis entreprisen/projektet i øvrigt er selvstændigt opdelt med egen ledelse og ansvar for de enkelte entrepriser/delprojekter. Et eksempel herpå er forholdet mellem en dansk total-/hovedentreprenør og en udenlandsk underentreprenør."*

Ikke afgørende for hvad? Det fremgår ikke klart, hvad der menes med dette afsnit. Den selvstændige opdeling betyder efter vores opfattelse, at der ikke er tale om arbejdsudleje. Men det fremgår ikke.

Venlig hilsen



**Jens Jul Jacobsen**

Specialkonsulent, cand.jur.

Økonomi & Virksomhedsledelse, Skat

T +45 8740 5129 (direkte) | E [jsj@vfl.dk](mailto:jsj@vfl.dk)

**VIDENCENTRET FOR LANDBRUG P/S**

Agro Food Park 15, Skejby, DK 8200 Aarhus N

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