

## Arbejdsudleje – præcisering af praksis for arbejdsudleje inden for transporterhvervet – styresignal

### 1. Sammenfatning

Der er tale om arbejdsudleje, når udenlandsk arbejdskraft gennem en udenlandsk arbejdsgiver udfører arbejde, der indgår som en integreret del af arbejdet i en dansk virksomhed.

SKAT præciserer, at der som udgangspunkt ikke er tale om arbejdsudleje efter danske regler hvis;

- en speditjonsvirksomhed, som ikke udfører egentlige transporter selv, får et selvstændigt udenlandsk vognmandsfirma til at udføre en transport,
- en selvstændig dansk vognmand, vælger at videresælge en opgave til en selvstændig udenlandsk vognmand,
- en virksomhed både har speditjons- og vognmandsvirksomhed, og virksomheden videresælger til eller køber en opgave om transport hos en selvstændig udenlandsk vognmand, eller
- en udenlandsk selvstændig vognmand udfører opgaver for en selvstændig dansk speditjons- eller vognmandsvirksomhed i Danmark inden for rammerne af de nuværende EU-regler om international transport, cabotagekørsel og kombineret transport.

Styresignalet tager ikke stilling til, hvorvidt der foreligger arbejdsudleje ved anvendelsen af udenlandsk arbejdskraft i andre funktioner end udførelsen af selve transportopgaverne i speditør- og/eller vognmandsvirksomheder.

### 2. Baggrund

Folketinget vedtog ved lov nr. 921 af 18. september 2012 en ændring af reglerne om arbejdsudleje i Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., med virkning for aftaler om arbejdsudleje, der indgås eller ændres efter 19. september 2012. Styresignalet gælder også for aftaler, der er indgået senest 19. september 2012, og som ikke er udløbet den 1. oktober 2013.

Lovbestemmelsen om arbejdsudleje er herefter formuleret således:

*”§ 2. Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke er omfattet af § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, jf. dødsboskattelovens § 1, stk. 3, for så vidt de pågældende personer eller dødsboer:*

---

*3) Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget betales i.”*

Med ændringen er tiltænkt en stramning af reglerne om arbejdsudleje, således at udenlandsk arbejdskraft i større omfang kommer til at betale skat i Danmark, når der reelt arbejdes i Danmark for en dansk arbejdsgiver. Der kan forekomme arbejdsudleje inden for alle erhverv.

SKAT har den 21. maj 2013 udsendt et informationsbrev til virksomheder og brancheforeninger. Dette brev har ikke givet et fuldt billede af arbejdsudlejereglerne, og brevet har givet anledning til en del tvivl navnlig indenfor transporterhvervet. SKAT vil derfor med dette styresignal præcisere reglerne om arbejdsudleje i forhold til de særlige forhold, der gør sig gældende for denne branche.

Det fremgår af lovbemærkningerne til lov nr. 921 af 18. september 2012 til bestemmelsen om arbejdsudleje, at der kan være tvivl om, hvorvidt tjenesteydelserne kan anses for integreret i den danske virksomheds forretningsområde.

Det forekommer navnlig, når der er indgået en kontrakt mellem en udenlandsk virksomhed og en dansk virksomhed, der begge har leveret ydelser inden for samme område. I så fald kan det være relevant at se på:

- Hvem har retten til at instruere den fysiske person om, på hvilken måde arbejdet skal udføres?
- Hvem kontrollerer og har ansvaret for det sted, hvor arbejdet udføres?
- Om den formelle arbejdsgiver direkte har afkrævet den virksomhed, som tjenesteydelserne leveres til, vederlaget til personen?
- Hvem stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for personen?
- Hvem bestemmer antallet af personer, der skal udføre arbejdet, og deres kvalifikationer?
- Hvem har retten til at udvælge den person, som skal udføre arbejdet, og retten til at opsiges den kontrakt, der er indgået med personen vedrørende arbejdet?
- Hvem har retten til at pålægge personen sanktioner, der er relateret til arbejdet?
- Hvem bestemmer personens arbejdstider og ferier?

Transporterhvervet er kendetegnet ved, at der i vid udstrækning sker køb og salg af transportydelser indbyrdes mellem virksomhederne blandt andet med henblik på at undgå tomkørsel. Det er ikke kun de danske transportvirksomheder, der udveksler disse transport. Det er sådan, at det internationale transportnetværk fungerer på - både i forbindelse med international og national transport.

Den internationale vejtransport er reguleret af CMR-konventionen fra 1956, som Danmark har tilsluttet sig. Heraf følger det blandt andet, at "transportøren" er ansvarlig for tab, skade eller forsinkelse af godset fra tidspunktet, hvor godset overdrages i transportørens varetægt og indtil det tidspunkt, hvor godset bliver leveret.

De nationale transporters omfatter den såkaldte cabotagekørsel og kombineret transport foretaget af udenlandske vognmænd. EU har fastsat regler for, i hvilket omfang vognmænd, der er registreret i et EU-land, må påtage sig nationale transporters i andre EU-lande.

Denne løbende og omfattende udveksling af transportere foregår mellem selvstændige virksomheder på tværs af landegrænserne. Transporter er i øvrigt karakteriseret ved at være selvstændige ydelser, der fuldt ud kan udføres af en anden virksomhed uden, at den oprindelige opdragsgiver er involveret.

Det følger heraf, at køb og salg af transportydelser mellem selvstændige virksomheder på transportmarkedet som udgangspunkt ikke er omfattet af beskatning ved arbejdsudleje, idet transportopgaven også skatteretligt anses for at overgå fra en selvstændig virksomhed til en anden selvstændig virksomhed og ikke til en udenlandsk indlejet chauffør.

### 3. Arbejdsudlejereglerne i forbindelse med de enkelte transportopgaver

Virksomhederne inden for transporterhvervet kan have forskellige opgaver, fx ren spedition, ren transport og en kombination af spedition og transport inden for national og international transport.

Det er SKATs opfattelse at:

1. Speditionsvirksomheder, som ikke udfører egentlige transportere selv, men alene køber og videresælger plads på transportere, og herunder påtager sig et kontraherende fragtføreransvar, ikke driver transportvirksomhed men formidlingsvirksomhed af transport (spedition). Vognmandsdrift er ikke en del af en speditionsydelse.

Det betyder, at hvis en speditør, som alene driver speditionsvirksomhed, får et selvstændigt udenlandsk vognmandsfirma med egen lastbil og chauffør til at udføre en transport for en kunde, er der som udgangspunkt ikke tale om, at selve transporten er en integreret del af den danske speditionsvirksomhed. Der vil derfor ikke være tale om indleje af arbejdskraft, og der skal ikke betales arbejdsudlejebeskat.

2. Hvis en selvstændig dansk vognmand vælger at videresælge en opgave til en selvstændig udenlandsk vognmand, og denne for egen regning med egne vogne og egne chauffører mv. foretager transporten, er der sket en overdragelse af opgaven fra den danske til den udenlandske virksomhed. Der vil herefter som udgangspunkt være tale om, at arbejdet er tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed. Der vil derfor ikke være tale om indleje af arbejdskraft, og der skal ikke betales arbejdsudlejebeskat.

Der henses til, at transporterhvervet er kendetegnet ved, at der i vid udstrækning sker køb og salg af transportydelser indbyrdes mellem virksomhederne blandt andet med henblik på at undgå tomkørsel. Det sker både i forbindelse med international og national transport. Denne løbende og omfattende udveksling af transportere foregår mellem selvstændige virksomheder på tværs af landegrænserne.

3. Hvis en virksomhed både har speditions- og vognmandsvirksomhed, og virksomheden videresælger en opgave om transport til en selvstændig udenlandsk vognmand, og denne for egen regning med egne vogne og egne chauffører osv. foretager transporten, er det som udgangspunkt tilstrækkeligt udskilt fra den danske virksomhed, og der skal ikke betales arbejdsudlejebeskat, jf. 1 og 2.
4. Hvis en udenlandsk selvstændig vognmand udfører opgaver for en selvstændig dansk speditions- eller vognmandsvirksomhed i Danmark inden for rammerne af de nuværende EU-regler om cabotagekørsel og kombineret transport, anses arbejdet som udgangspunkt tilstrækkeligt udskilt

fra den danske virksomhed, og der skal ikke betales arbejdsudlejeskat, jf. 1 og 2.

Med en selvstændig dansk og selvstændig udenlandsk virksomhed forstår SKAT, at der er tale om to adskilte foretagender ("separate enterprises") i- eller udenfor koncernforhold, jf. punkt 8.4 i kommentaren til OECDs modeloverenskomst artikel 15. Reglerne om arbejdsudleje forudsætter, at en medarbejder formelt set er ansat hos en arbejdsgiver, men reelt set arbejder for en anden arbejdsgiver.

"Egne biler" omfatter også den situation, hvor den udenlandske vognmand leaser biler til brug i virksomheden, ligesom "egne chauffører" omfatter, at den udenlandske vognmand bruger vikarer eller lignende, der ikke er fastansat hos vognmanden, men som vognmanden har instruktionsbeføjelse mv. over.

#### 4. Reelle arbejdsudlejesituationer

Arbejdsudleje forudsætter, at den danske virksomhed har en arbejdsgiverrolle. Hvis den danske virksomhed i tvivlstilfælde efter en konkret vurdering ved anvendelse af de supplerende kriterier nævnt under punkt 2 reelt anvender udenlandsk arbejdskraft, som virksomheden ville anvende egne medarbejdere, vil der foreligge arbejdsudleje. Dette gælder i- eller uden for koncernforhold.

Dette kunne fx forekomme, når:

- En dansk selvstændig vognmand lejer en chauffør til at køre en af sine lastvogne. Der vil være tale om, at den udenlandske chauffør udfører et arbejde, der er integreret i virksomheden, og der skal ske arbejdsudlejeskatning ved kørsel i Danmark. Kørsel med lastvogn er en integreret del af transportvirksomheden. Dette gælder både, når chaufføren lejes i et vikarbureau, og når han lejes af en udenlandsk selvstændig vognmand.
- En dansk vognmand reelt beskæftiger en udenlandsk chauffør, selvom der ikke er indgået en aftale om indleje af chaufføren. Hvis en dansk selvstændig vognmand reelt har en udenlandsk chauffør og vogn til rådighed efter aftale med en selvstændig udenlandsk vognmandsvirksomhed, og chaufføren arbejder i den danske virksomhed på samme måde som vognmandens øvrige chauffører og vogne, vil chaufførens arbejde ikke være tilstrækkeligt udskilt fra den danske vognmandsvirksomhed, og der er tale om arbejdsudleje ved kørsel i Danmark. Der skal kun indeholdes arbejdsudlejeskat af den del af den samlede betaling, som kan henføres til chaufførens aflønning.

Hvorvidt der er tale om arbejdsudleje er en konkret vurdering, og er virksomheden i tvivl, kan der anmodes om bindende svar hos SKAT.

Det bemærkes, at hvis den udenlandske virksomhed har fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, er de ansatte begrænset skattepligtige til Danmark af løn for arbejde udført i Danmark efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, jf. stk. 9, nr. 2. I den situation er reglerne om

arbejdsudleje derfor ikke aktuelle.

## 5. Virkningstidspunkt

Styresignalet træder i kraft på tidspunktet for offentliggørelsen.

Styresignalet gælder for aftaler omfattet af de nye regler om arbejdsudleje, som blev indført ved lov nr. 921 af 18. september 2012 en ændring af reglerne om arbejdsudleje i Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, 1. pkt. Det vil sige, at styresignalet gælder for aftaler om arbejdsudleje, der indgås eller ændres fra efter 19. september 2012.

Styresignalet gælder også for aftaler, der er indgået senest 19. september 2012, og som ikke er udløbet den 1. oktober 2013.

## 6. Ophævelse

Styresignalet bortfalder 6 måneder efter offentliggørelsen på SKATs hjemmeside [www.skat.dk](http://www.skat.dk).

Styresignalet vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning 2014-1, som offentliggøres i januar 2014.