

Dansk Erhverv  
Danske Rederier  
Danske Speditører  
DI Transport  
DTL Danske Vognmænd

Postadresse:  
Danske Speditører  
Børsen  
1217 København K

Skattestyrelsen

Sendt pr. mail til [hovedpostkassejura@sktst.dk](mailto:hovedpostkassejura@sktst.dk)

Høringssvar over udkast til Styresignal om præcisering af praksis om arbejdsudleje i transporterhvervet (sagsnummer 22-0772031)

I det vi takker for muligheden for at afgive høringssvar på det modtagne udkast til ændret styresignal, fremsendes nedenstående kommentarer på vegne af Dansk Erhverv, Danske Rederier, DI Transport, DTL Danske Vognmænd samt Danske Speditører.

**Indledning og kontekst**

Den danske vejgods- og logistiksektor er en vigtig brik i det danske erhvervsliv. I sig selv beskæftiger sektoren knap 4 pct. af den samlede arbejdsstyrke og bidrager med ca. 3,5 pct. af landets BNP. Sektoren understøtter desuden, at danske produktionsvirksomheder og det bredere erhvervsliv kan afsætte varer både lokalt og globalt.

Godstransport er grænseoverskridende i sin natur, fordi de globale forsyningskæder er et netværk, der går på tværs af landegrænser. De danske transport- og logistikvirksomheder, der leverer ydelser på det internationale marked, opererer i et yderst konkurrencepræget marked, der har mange aktører lige fra små, mellemstore og store virksomheder. Den hårde konkurrence betyder, at transportkøberne forholdsvis let kan skifte leverandør af transportydelsen. Sektoren er karakteriseret ved at være lavmarginbranche med stort fokus på at reducere omkostninger og forbedre effektiviteten og produktiviteten, da det har stor betydning for virksomhedernes konkurrencekraft.

Med vedtagelsen af EU's Vejpakke i 2020 er der sikret et harmoniseret sæt af regler for virksomheders konkurrenceforhold samt sociale forhold, som fx udstationering og løn- og arbejdsforhold for chauffører, i den internationale godstransport. Hensynet bag reglerne var at sikre lige konkurrencevilkår og ordnede

sociale forhold i sektoren med et sæt af fælles europæiske regler, der gælder for alle aktører. Herhjemme har arbejdsmarkedets parter i samarbejde med regeringen implementeret krav om løn- og ansættelsesvilkår for udenlandske chauffører, når de er udstationeret i Danmark. Dette er skrapere end i de fleste andre brancher og transportbranchen har dermed taget stort ansvar for at bekæmpe social dumping. Dermed har branchen allerede håndteret social dumping og adresseret flere af de samme udfordringer, som var grundlaget for indførelsen af de danske regler om arbejdsudleje i sektoren.

Godstransport adskiller sig fra de fleste andre brancher, hvilket var årsagen til, at der i 2013 blev lavet et særskilt styresignal for transportbranchen. Man kan ikke sammenligne lejen af en chauffør (uden en lastbil) med en transportydelse, hvor man entrerer en lastbil med en EU-godskørselstilladelse og en chauffør.

Udkastet til styresignal vil medføre en væsentlig administrativ byrde på transport- og speditjonsbranchen. I den internationale konkurrence bliver danske transport- og logistikvirksomheders konkurrencekraft svækket i forhold til udenlandske konkurrenter, når de bliver underlagt national regulering, der øger de administrative byrder og/eller driftsomkostninger, som ikke gælder for konkurrenter, der udfører præcis samme tjenesteydelse/transportopgave. Det går ud over dansk vækst og jobskabelse, da transportopgaverne blot vil lande andre steder hos udenlandske aktører. En for restriktiv praksis i forhold til arbejdsudlejeskat på transportbranchen vil betyde tab af konkurrenceevne, øget udflugning og tab af arbejdspladser og skatteindtægter i Danmark. Transportmarkedet er reguleret på EU-niveau. Køberen af en transportydelse, f.eks. en industrivirksomhed, vil se på transportomkostningen, og hvis den danske transportvirksomhed er for dyr, fordi der skal betales arbejdsudlejeskat, kan købet af transportydelse relativt enkelt lægges hos en udenlandsk transportvirksomhed, der ikke skal betale arbejdsudlejeskat.

Eksempelvis kan en dansk industrivirksomhed (A), der skal have transporteret varer fra DK til DE, vælge at lægge ordren hos den danske logistikvirksomhed (B) eller hos den tyske logistikvirksomhed (C). Begge logistikvirksomheder vælger den polske vognmand (D) til at udføre den fysiske transport. Hvis B bliver omfattet af arbejdsudlejeskat, mens C ikke gør, skævvrider vi konkurrencen, og ordren bliver fremover lagt hos C.

Der kan være legitime politiske hensyn til at indføre den slags regulering. I de tilfælde er det afgørende at finde den rette balance mellem at indfri de overordnede formål med reguleringen og hensynet til danske virksomheders konkurrencekraft. Det er samtidig vigtigt, at der er klarhed omkring reglerne og fortolkningen heraf for at sikre virksomhedernes retssikkerhed. Der er en overvejende risiko for dobbeltbeskatning, hvis den udenlandske stat fastholder lokal lønbeskatning af de ansatte i den udenlandske virksomhed, hvilket bl.a. kan ske med henvisning til forordning 1071/2007, Direktiv 2020/1057 og CMR-konventionen. I forlængelse heraf bør det også indgå i vurderingen, hvilket land den pågældende chauffør konkret er socialt sikret.

Efter et længerevarende, konstruktivt og inddragende forløb nåede branchen og Skattestyrelsen i april 2022 til enighed om et notat, der skulle ligge til grund for udarbejdelsen af et nyt styresignal omkring arbejdsudleje i transport- og logistiksektoren. Branchen har herefter ikke været hørt, inddraget eller haft mulighed for at give konstruktivt fagligt input ifm. styrelsens videre arbejde med udkastet til styresignal, der er sendt i høring i december 2023. Vi er ærgerlige over denne del af processen, idet vi mener, at vi kunne have bidraget positivt.

Vi er dybt bekymrede for udkastet til styresignal i sin helhed, og vi kan ikke genkende konsensusen fra notatet i udkastet til styresignal. Udkastet har ændret sig så væsentligt, at det ikke lever op til formålet om

at sikre klare retningslinjer og juridisk sikkerhed for virksomhederne – som udkastet ligger p.t., vil virksomheder blive vejledt i reglerne på et forkert grundlag. Grundlæggende mener vi, at udkastet indeholder begrebsforvirringer og juridiske fejlfortolkninger af transportlovgivning, branchekodeks og praksis, der efterlader virksomhederne på juridisk gyngende grund. Vi opfordrer på det kraftigste til, at Skattestyrelsen efter endt høring genstarter processen og på ny indkalder branchen til et nyt forløb omkring at nå til fælles enighed omkring et nyt styresignal, før det tages i brug. Vi stiller os velvilligt til rådighed for dette arbejde og vil gå konstruktivt ind i drøftelserne med Skattestyrelsen.

### **NSAB 2015 og transportlovgivningen**

Vi kan ikke genkende den måde, hvorpå udkastet beskriver praksis i transportbranchen, og ej heller er vi enige i den juridiske fortolkning af NSAB 2015 og CMR-loven, som anvendes. Derudover er vi uforstående overfor brugen generelt af NSAB 2015 i sammenhæng med arbejdsudleje, da disse betingelser ikke vedrører og/eller regulerer ansættelsesretlige forhold, eller i det hele taget forhold af betydning for arbejdsudlejeskat mellem en kontraherende transportør og dennes underleverandør, men derimod alene fordeling af ansvar for godset m.v. mellem den kontraherende transportør og dennes ordregiver i relation til en transport af gods.

Vi bemærker, at udkastet flere gange konkluderer, at begrebet "kontraktspart" i NSAB 2015, som vedrører aftalen mellem en kontraherende transportør og dennes ordregiver, kan have væsentlig betydning for, om en transportydelse leveret af den kontraherende transportørs underleverandør er udskilt fra den kontraherende transportørs virksomhed, hvilket efter vores vurdering tyder på fejlfortolkning af NSAB 2015 såvel som af generel transportlovgivning. Det er derfor højst uhensigtsmæssigt, at NSAB 2015 bliver anvendt til at afgøre, hvorvidt der er tale om arbejdsudleje i forholdet mellem en kontraherende transportør og dennes underleverandør. Styrelsen bedes uddybe sin fortolkning af de transportretlige regler samt uddybe, hvor sammenhængen mellem den kontraherende transportørs transportansvar overfor ordregiver passer med vurderingen om arbejdsudleje mellem den kontraherende transportør og dennes underleverandør.

Vedrørende den praktiske anvendelse af de forskellige roller, som en kontraherende transportør i henhold til NSAB 2015 kan påtage sig overfor sin kunde, er realiteten, at den kontraherende transportør i langt overvejende grad optræder som kontraktspart, særligt vedrørende godstransport. Det er imidlertid væsentligt at understrege, at rollen som kontraktspart i NSAB 2015 medfører samme hæftelse for underleverandørers handlinger og undladelser, som findes i transportretten generelt, såvel lov- som ulovbestemt. Se hertil fx sølovens § 285, CMR-lovens § 4, COTIF(CIM)-konventionens art. 35 jf. jernbanelovens § 53, stk. 3, og luftfartslovens § 119b. Deraf følger, at formidlerrollen jf. NSAB 2015 § 3, litra C, udgør en transportretlig særrolle, mens rollen som kontraktspart, jf. NSAB 2015 § 3, litra B, ved anvendelse på transportforhold, udgør en rolle som kontraherende transportør svarende til den, der findes i den øvrige transportretlige regulering, herunder praksis. Se fx H.1999.857H, BS-41954/2019-SHR, Østre Landsrets dom af 25. oktober 2018 i sag B-2739-17, Sø- og Handelsrettens dom af 13. december 2017 i sag S-7-17 og Sø- og Handelsrettens dom af 8. november 2017 i sag S-17-16. Det bemærkes i øvrigt, at NSAB 2015 er et *agreed document*, altså et civilretligt aftalegrundlag, som i Danmark er eksklusivt anvendeligt for medlemmer af Danske Speditører.

Uanset, at en kontraherende transportør overfor sin ordregiver således kontraktuelt påtager sig ansvaret for transportens udførelse og erstatningsretligt hæfter for sin underleverandørs handlinger eller undladelser, er dette ikke afgørende for vurderingen af spørgsmålet om arbejdsudleje, idet denne vurdering skal foretages med udgangspunkt i den kontraherendes forhold til underleverandøren. Det er i den forbindelse væsentligt at påpege, at der i forholdet mellem den kontraherende transportør og underleverandøren vil blive indgået selvstændig aftale om den konkrete transport. Sådanne aftaler vil ex lege (og dermed "automatisk") blive omfattet af de som udgangspunkt præceptivt gældende lovregler herfor, fx søloven, CMR-loven, luftfartsloven eller jernbanereglene (eller de bagvedliggende, tillige primært præceptive, konventioner som disse lovgivninger baseres på) eller i påkommende fald af parternes aftale, hvor lovgivningens manglende præceptivitet tillader dette. I samtlige tilfælde vil underleverandøren overfor den kontraherende transportør ifalde, eller kontraktligt have påtaget sig, et selvstændigt (og som minimum præsumptivt) transportansvar. Heraf følger, at den kontraherende transportør i tilfælde af erstatningsansvar overfor ordregiver vil søge dette dækket i regres overfor underleverandøren. Den økonomiske risiko ligger i den sammenhæng derfor ultimativt hos underleverandøren, idet den kontraherende transportør alene erstatningsretligt har en debitorrisiko (hvilken typisk vil være håndteret ved udtagelse af en kontraherende transportør- og/eller fragtføreransvarsforsikring).

Den kontraherende transportør vil herved alene overfor sin ordregiver have påtaget sig et ansvar indenfor kontraktens rammer og genstandsfelt; nemlig det gods, der skal transporteres. Imidlertid vil øvrige tab, som måtte realiseres af en underleverandørs handlinger eller undladelser, ikke være omfattet af den kontraherende transportørs hæftelse overfor ordregiveren.

Forholdet mellem den kontraherende transportør og underleverandøren reguleres derfor af aftalen mellem disse, som vedrører selve håndteringen af godset, herunder godsdisponeringen i den forbindelse. Den kontraherende transportør vil i den forbindelse aldrig gives eller kunne påtage sig instruktionsbeføjelser vedrørende andet end hvad der er godsrelateret.

### **Styresignalet SKM2013.714.SKAT og det retlige grundlag i udkast til nyt styresignal**

I Styresignal SKM2013.714.SKAT blev det præciseret, at der som udgangspunkt ikke var tale om arbejdsudleje 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."*

De to afgørelser SKM2018.548.ØLR og SKM2020.76.SR, der angives som baggrund for dette nye udkast til styresignal, ændrer ikke på den grundlæggende fortolkning af reglerne om arbejdsudleje og dermed heller ikke udgangspunktet for, hvornår der ikke er tale om arbejdsudleje. Et fremtidigt styresignal bør derfor

fortsat begynde med den ovenstående opridsning af situationer, hvor transportvirksomheder som udgangspunkt ikke omfattes af reglerne om arbejdsudleje.

Udkastet til styresignal går længere end det, der følger af de nævnte afgørelser. I det oprindelige styresignal var transport og spedition som udgangspunkt undtaget arbejdsudleje, når der var tale om, at en opgave var overdraget til en udenlandsk underleverandør. Det nye styresignal vender det forhold på hovedet, da man antager, at der som udgangspunkt altid er tale om arbejdsudleje. Hvis dette udgangspunkt fastholdes, vil der være en stor risiko for, at virksomhederne vil risikoafdække ved at flytte ordre og lastbiler til udlandet for at undgå risikoen for at blive omfattet af arbejdsudlejeskat. Det fremgår af den juridisk vejledning 2023, afsnit C.F.3.1.4.1:

*"...Der foreligger ikke arbejdsudleje blot fordi, at udenlandske virksomheders medarbejdere arbejder inden for en dansk virksomheds forretningsområde. Arbejdet skal være integreret i den danske virksomhed på en sådan måde, at virksomheden reelt kan anses for arbejdsgiver i forhold til det udførte arbejde. Se fx SKM2021.639.HR.*

*I forhold til hidtidig praksis betyder det, at Skattestyrelsen fremover i højere grad vil anerkende, at virksomheder efter omstændighederne kan bruge underleverandører herunder inden for samme branche, uden at de ansatte skal beskattes efter reglerne om arbejdsudleje..."*

Dette synes ikke at være reflekteret i udkastet til styresignal til trods for at SKM2013.714.SKAT netop anerkender at det er normalt at transportsektoren i høj grad bruger underleverandører eller datterselskaber, for at optimere logistikken.

Styresignalet SKM 2013.714.SKAT, som nu integreret i C.F.3.1.4.1, nævner tydeligt, hvornår der som udgangspunkt ikke er tale om arbejdsudleje. Pkt. 2 i udkastet nævner også en række eksempler og konkluderer alle gange, at der som udgangspunkt ikke er tale om arbejdsudleje. Eksemplerne og konklusionerne herpå er ikke i forbindelse med ny praksis, hhv. SKM2018.548.ØLR, SKM2020.76.SR, SKM2021.639.HR og SKM2022.228.HR, ændret. Konklusionerne som beskrevet i C.F.3.1.4.1. og ligeledes nævnt under pkt. 2 i udkastet på baggrund af Lov nr. 921 af 18/09/2012 og Kildeskatteloven bør derfor fortsat være udgangspunktet i vurderingen om arbejdsudleje.

Vi mener hertil, at det fremtidige styresignal klart og præcist bør begynde med at konkludere, at der som udgangspunkt ikke er tale om arbejdsudleje på samme måde som konkluderes i SKM2013.714.SKAT og C.F.3.1.4.1., da denne opstilling ikke er ændret som følge af afgørelserne på området.

Ifølge lovbemærkningerne til lov nr. 921 af 18. september 2012 til bestemmelsen om arbejdsudleje, som beskrevet i udkastets pkt. 2, har der været tvivl om, hvornår en tjenesteydelse anses for integreret i den danske virksomhed, og særligt når det drejer sig om aftale mellem en dansk og en udenlandsk virksomhed, der begge leverer ydelser inden for samme område. Her lægges stor vægt på, hvem der bærer ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde. Som beskrevet i det indledende afsnit til dette hørings svar, følger det af generel transportret, at aftalen mellem den kontraherende transportør og underleverandør automatisk omfattes heraf, og at underleverandøren kontraktligt pålægges et selvstændigt transportansvar overfor den kontraherende transportør. Hertil påpeges også, at den kontraherende transportør i tilfælde af erstatningsansvar overfor ordregiver vil videreføre kravet til underleverandøren, som dermed ender med at bære den egentlige økonomiske risiko. På den baggrund vil den kontraherende transportør ikke bære *den væsentlige del af ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde*, eftersom dette helt og aldeles

påhviler underleverandøren for den transport, som underleverandøren udfører, hvormed det ikke taler for arbejdsudleje.

Vi bemærker til sidste del af pkt. 2, vedrørende transporter og transportydelser, at det som beskrevet er korrekt, at der som udgangspunkt altid er tale om samarbejde mellem selvstændige virksomheder, der leverer selvstændige ydelser, og dermed som udgangspunkt ikke er omfattet af beskatning ved arbejdsudleje.

### **Afgørelser**

Udkastet til det nye styresignal angives at komme på baggrund af to afgørelser, hvormed der er behov for en præcisering af praksis i relation hertil.

SKM2018.548.ØLR: Afgørelsen omhandler chaufførydelser og ikke transportydelser. Det er væsentligt at påpege, at der netop er forskel på hvorvidt der mellem to selvstændige virksomheder er tale om køb eller salg af chaufførydelser, hvor en transportvirksomhed indlejer chauffører til kørsel i virksomhedens egne lastbiler/trækkere, eller om der er tale om køb eller salg af en transportydelse, hvor en selvstændig virksomhed med egen lastbil/trækker og chauffør udfører en transport. Styrelsen har nævnt i udkastets pkt. 4.2.3 "Chaufførleje fra selvstændig vognmand – eksempel", at der ved chaufførleje altid er tale om arbejdsudleje, jf. SKM2018.548.ØLR.

SKM2020.76.SR: Vi bemærker her, at det ikke talte for arbejdsudleje, at Spørger A/S betalte vognmandsselskab H for en sammensat ydelse, der indregnede betaling for øvrige transportomkostninger, leasingydelser, diesel, forsikringer mv., og at selskab H's leasingydelse blev modregnet i de fakturerede beløb. Vi bemærker også styrelsens kommentar om, at hvis Spørger A/S alene agerede kontraherende transportør for H, ville arbejdsopgaverne have været udskilt. Denne kommentar strider imod udkastet, som siger, at hvis en kontraherende transportør agerer kontraktspart, er der som udgangspunkt tale om arbejdsudleje.

Imidlertid ændrer de to omtalte afgørelser, SKM 2018.548.ØLR og SKM2020.76.SR, ikke på det oprindelige udgangspunkt (altså som beskrevet i den juridiske vejledning) for hvornår der er tale om arbejdsudleje, men der er i stedet et behov for at præcisere praksis for chaufførydelser iht. SKM2018.548.ØLR, og hvornår transportydelser solgt af en transportvirksomhed til en anden transportvirksomhed ikke er tilstrækkelig udskilt, iht. SKM2020.76.SR. Hertil også, at de supplerende kriterier præciseres på baggrund af SKM2020.76.SR.

### **Forholdet til EU's vejpakke fra 2020**

Udkastet til styresignal tager ikke i passende grad højde for vedtagelsen af EU's vejpakke fra 2020, herunder især direktiv 2020/1057 om udstationering (lex specialis).

Det følger af direktiv 2020/1057, art. 1, stk.3, at chauffører ikke er udstationeret, når de udfører bilateral transport, eksempelvis en tysk indregistreret lastbil, der kører varer mellem Tyskland og Danmark. Tilsvarende er en udenlandsk chauffør ikke udstationeret, når der køres transitkørsel gennem Danmark

uden af- og pålæsning af varer (artikel 1, stk. 5). I disse tilfælde udfører chaufføren således ikke en tjenesteydelse i Danmark, uanset om ordren kommer fra en dansk virksomhed. Chaufføren og transportvirksomheden er således heller ikke omfattet af de danske regler om løn- og ansættelsesvilkår for chauffører, der følger af godskørselsloven og udstationeringsloven. Dette gælder, uanset om chaufføren er selvstændig eller ansat i en udenlandsk virksomhed.

En forudsætning for at der er tale om arbejdsudleje er, at "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". I situationer, hvor der er tale om bilateral transport og transitkørsel i henhold til direktiv 2020/1057, er der således ikke tale om, at der er udført arbejde (tjenesteydelser) i Danmark. Det bør derfor lægges til grund, at der i sådanne situationer ikke er tale om arbejdsudleje.

### **Udleje af en chauffør (uden lastbil) kan ikke sidestilles med en entreprisekontrakt med en vognmand med en EU-tilladelse i henhold til forordning 1071/2009**

For at få en EU-tilladelse til godstransport med lastbil, skal vognmanden leve op til forordning 1071/2009, herunder at have et "faktisk etableret og varigt foreningssted" (art. 3 og art. 5) samt en transportleder, der "faktisk og vedvarende leder virksomhedens transportarbejde" (art. 4), opfylde vandelskrav (art. 6) og opfylde krav til økonomisk grundlag (art. 7). Det gælder, uanset om det er inden for eller uden for koncernforhold.

Når en dansk transportvirksomhed entrerer en udenlandsk vognmand med en udenlandsk lastbil med en chauffør ansat i den pågældende udenlandske virksomhed, udfører den udenlandske vognmand sit arbejde på baggrund af en EU-tilladelse i henhold til forordning 1071/2009, hvorfor det derfor må lægges til grund, at ansvaret og den væsentligste økonomiske risiko og den reelle arbejdsgiverrolle varetages af den udenlandske vognmand. Den danske transportvirksomhed har derfor overdraget opgaven til en udenlandsk transportvirksomhed, og der foreligger ikke arbejdsudleje.

Tilsvarende følger af CMR-lovgivningen, at fragtføreren har ansvaret for bortkomst, beskadigelse og forsinkelse af godset, hvilket også fremgår af udkastet til styresignal. I de forhold hvor en dansk transportvirksomhed overdrager opgaven til en selvstændig udenlandsk vognmand eller datterselskab, der udfører transportydelsen på baggrund af en EU-fællesskabstilladelse efter forordning 1071/2009 og under CMR-lovgivningen, vil der således ikke være tale om arbejdsudleje.

### **Reglerne om transferpricing.**

Det kan konstateres, at der i Transfer Pricing-sager (TP) af Skattestyrelsen er lavet benchmark-tests op imod en lang række udenlandske virksomheder - som transportopgaven som speciale og virksomhedsområde.

Benchmark tests udarbejdes ved en analyse af sammenlignelige transportvirksomheder – og Skattestyrelsens TP-afdeling bruger aldrig benchmark op imod "vikarbureauer" på dette område.

Hermed er ved beskatningen af rette overskud netop sket målinger af transporthvervet som selvstændig og anerkendelsesværdig branche og erhvervsaktivitet. Dette er så også naturligt udtryk for den internationale konkurrence, som transportbranchen er i.

Skattestyrelsens TP-afdeling anerkender dette konkurrenceprægede marked og dermed inddrages vilkårene i de TP-reguleringer, som Skattestyrelsen laver indenfor transporterhvervet over landegrænser.

Kravene er så, at der for "Interne opdelinger" blot skal være den rigtige profit og margin for denne aktivitet.

Den danske virksomhed kan tilmed efter TP-kontrollen anmode om en Mutual Agreement Procedure (MAP) mellem de danske skattemyndigheder og de relevante udenlandske skattemyndigheder, der skal sikre, at beskatningen af den samlede entreprise-aftale, sker efter aftale mellem de to involverede stater, hvorved enhver dobbeltbeskatning undgås.

Inden for TP-området anerkender man dermed at bruge af selvstændige udenlandske underleverandører er en reel overdragelse af transportopgaven, og at brugen af en underleverandør ikke kan reduceres til et spørgsmål om at indleje arbejdskraft. Dermed anerkender man inden for TP-området også de forudsætninger, der ligger i transportlovgivningen, herunder bl.a. forordning 1071/2009 og CMR-lovgivningen, og at transportopgaven og brugen af underleverandører på baggrund af forordning 2071/2009 og CMR-lovgivningen er tale om en reel entreprisekontrakt og ikke arbejdsudleje af en chauffør.

Det virker ulogisk, at man i en del af Skattestyrelsen på baggrund af gennemførte benchmarks anerkender entreprisekontrakten, mens man i udkastet til styresignal ikke anerkender det.

Det fremgår direkte af skattepraksis, at koncernforhold intet i sig selv har med "integrationssynspunktet" at gøre.

Dette derudover også af ligningslovens § 2, hvor transfer pricing-reglerne kræver, at man handler på "arms længde", og dermed handler, som enhver anden tredjemand ville have gjort det i samme forhold.

Mellem koncernselskaber viser afgørelsen i SKM 2013.433 SR da også, at skattemyndighederne ikke bare kan fastslå "integration" ud fra koncernforholdet. Denne afgørelse viser, at der skal endog meget til at underkende inter-group aftaler, når de hviler på realistiske driftsøkonomiske realiteten, og man kan ikke bare omkvalificere entrepriseaftaler til at være udtryk for arbejdsudleje grundet koncernforhold.

Dette synes ikke at være reflekteret i udkastet til styresignal, der sætter en række begrænsninger på danske transportvirksomheders brug af udenlandske datterselskaber.

## **Definitioner**

I det følgende beskrives en række definitioner af emner, som bruges i tekst og eksempler i høringsvaret og styresignalet, for at skabe klarhed og undgå misforståelser.



## Koncernforhold

Som udgangspunkt er vurderingen af arbejdsudleje den samme, uanset virksomhedens valg af selskabsstruktur mv. Det er ligeledes som udgangspunkt samme vurdering, der skal lægges til grund indenfor og udenfor koncernforhold.

## Regler for vognmandtilladelser samt definition af nationale og internationale transportere

En vognmandstilladelse kræves af en vognmand, som transporterer gods for fremmed regning med en lastbil eller et vogntog med en samlet totalvægt over 3.500 kg.

I EU udstedes vognmandstilladelser i hvert medlemsland og giver ret til at udføre national kørsel i etableringslandet.

For at kunne køre internationale transportere i EU kræves herudover en EU Fællesskabstilladelse i henhold til forordning nr. 1072/2009 udstedt af den stat, hvor virksomheden er etableret, og bilerne er indregistrerede.

National transport er transport indenfor den enkelte stats grænser i henhold til hjemlandets vognmandtilladelse og øvrige regler.

International transport er transportere, som passerer landegrænser. Disse transportere er begrænset til kørsel til, fra og igennem et værtsland. Under visse omstændigheder kan der i forbindelse med en international transport foretages cabotage- og kombinerede transportere i henhold til EU-bestemmelserne.

## Forslag til præcisering i nyt styresignal

Vi støtter, at styrelsen imødekommer, at der er behov for en mere praktisk vejledning til virksomheder i transportbranchen. Udkastet virker dog i sin helhed meget rodet og ikke som en let anvendelig, praktisk vejledning. Vi savner struktur og et samlet overblik for, hvad der taler for arbejdsudleje, og hvad der ikke gør, samt at der begyndes med tydeligt at fastslå, hvad udgangspunkter er.

Udkastet til styresignal anvender begrebet "som udgangspunkt" alt for ofte og uden at give præcise beskrivelser af, hvornår udgangspunktet fraviges, hvilke faktorer, der indgår i vurderingen og med hvilken vægt. Vi anerkender, at der skal være plads til konkret skønsudøvelse, men der er reelt intet udgangspunkt at følge, sådan som styresignalet er formuleret. Retstilstanden vil være et usikkert skøn, hvor Skattestyrelsen frit kan tillægge enkelte forhold større eller mindre vægt. Usikkerheden medfører, at der ikke i styresignalet er nogen reel vejledning til, hvordan transportvirksomheder skal indrette sig, for at entrepriseforholdet, jf. den indgåede kontrakt, anerkendes.

Det kommende styresignal skal eliminere usikkerheden og skabe reel anerkendelse af transportbranchens særlige forhold, som også er reguleret i CMR-loven, Direktiv 2020/1057 og Forordning 1071/2009.

Vi mener desværre ikke, at dette er opfyldt i udkast til styresignal, og branchen kunne i stedet have stor gavn af et samlet overblik over de enkelte elementer i vurderingen om arbejdsudleje, f.eks. således:

*"Der er som udgangspunkt ikke tale om arbejdsudleje hvis [som det stod i styresignalet SKM2013.714.SKAT]:  
- en speditionsvirksomhed, som ikke udfører egentlige transportere 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 speditions- 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 speditions- eller vognmandsvirksomhed i Danmark inden for rammerne af de nuværende EU-regler om international transport, cabotagekørsel og kombineret transport.

Der er som udgangspunkt tale om arbejdsudleje hvis [som SKM2018.548.ØLR og udkastets afsnit 4.2.3 fastlægger]:

- en transportvirksomhed indlejer chauffører fra en udenlandsk transportvirksomhed, koncernforbundet som ikke koncernforbundet.

Det vil altid være en konkret vurdering om arbejdsopgaven er tilstrækkelig udskilt, men nedenstående supplerende kriterier kan i nogle tilfælde enten tale for eller ikke for arbejdsudleje” [nedenstående skema er udarbejdet ud fra de supplerende kriterier i den juridiske vejledning C.F.3.1.41, de to afgørelser, SKM2018.548.ØLR og SKM2020.76.SR, og arbejdsgruppens udkast til styresignal]. Det skal understreges, at nedenstående elementer er eksempler og tillægges forskellig betydning og vægtning i den konkrete situation:

<b>Aktivitet / Parameter</b>	<b>Kan i nogle tilfælde tale for arbejdsudleje?</b>	<b>Bemærkning</b>
<b>Krav til farve på trækkere</b>	Nej	Hvis den danske virksomhed stiller krav til farve på de trækkere, som den udenlandske underleverandør benytter til at udføre arbejdet, vil det ikke tale for arbejdsudleje. Det er normalt, at koncernforbundne selskaber har samme logo, firmafarve mv., uden at det taler for, at der er tale om arbejdsudleje.
<b>Logo på trækker</b>	Nej/Ja	Hvis en dansk virksomhed kræver sit logo på en udenlandsk underleverandørs trækker, taler dette ikke i sig selv for arbejdsudleje, medmindre det medfører en faktisk brugsbegrænsning, fx at trækkeren ikke må anvendes for anden transportør pga. logoet. Det er normalt, at koncernforbundne selskaber har samme logo, firmafarve mv., uden at det taler for, at der er tale om arbejdsudleje.
<b>Brugsbegrænsning på trækkere (eksklusivitet)</b>	Ja/Nej	Hvis den danske virksomhed forbyder den udenlandske underleverandør at anvende dennes egne trækkere for andre kunder, kan det i nogle tilfælde tale for arbejdsudleje, men begrænsninger inden for koncernforbundne selskaber er omvendt normalt praksis, som der fastlagt af kommercielle hensyn, og er ikke arbejdsudleje. Det er endvidere almindelig praksis på forskellig måde at hjælpe underleverandører med at etablere en vognmandsvirksomhed ved at bistå med leasing. Dette kan f.eks. finde sted via helt selvstændige leasingfirmaer. Disse vil

		<i>i deres betingelser kunne stille krav om f.eks. begrænsning i brugen af det leasede materiel osv.</i>
<b>Viden om praktiske informationer udover den konkrete transport</b>	Nej	<i>Som kontraherende transportør kan det være relevant at have praktiske informationer om forudgående ture samt rest-/hviletid for at sikre overholdelse af gældende regler for fx køre- og hviletid, cabotage og udstationering.</i>
<b>Påtagelse af arbejdsgiverbeføjelser</b>	Ja	<i>Hvis den danske virksomhed påtager sig arbejdsgiverlignende beføjelser overfor den udenlandske underleverandørs chauffører, fx kan bestemme hvornår medarbejderne må afholde ferie eller har adgang til at bortvise medarbejdere.</i>
<b>Påtagelse af instruktionsbeføjelser i relation til godset</b>	Nej	<i>Hvis en transportvirksomhed giver underleverandøren instruktioner vedrørende godset som transportydelsen omhandler, fx leveringssted/-tidspunkt, behandling af godset, hvil på sikrede rasteads mv.</i>
<b>Den danske virksomhed stiller trækker eller trailer til rådighed</b>	Ja/Nej	<i>Hvis en dansk virksomhed stiller en trækker til rådighed for den udenlandske underleverandør til udførelse af transportydelsen, taler dette for arbejdsudleje, jf. SKM2020.76.SR, mens det ikke taler for arbejdsudleje hvis virksomheden stiller trailer eller andet ikke-trækkende redskab til rådighed for udførelse af transportydelsen.</i>
<b>Den danske virksomhed køber en sammensat ydelse</b>	Nej	<i>Hvis en dansk virksomhed køber en sammensat ydelse af en udenlandsk underleverandør, der fx indregner betaling for øvrige transportomkostninger, leasingydelser, diesel, forsikringer mv., taler dette ikke for arbejdsudleje jf. SKM2020.76.SR</i>
<b>Anvendelse af fordelagtige rabataftaler</b>	Nej	<i>Hvis en dansk virksomhed stiller fordelagtige rabataftaler til fx brændstof til rådighed for en udenlandsk underleverandør.</i>
<b>Brug af den danske virksomheds uniform – arbejdstøj med logo</b>	Ja/Nej	<i>Hvis en transportvirksomhed, der køber en transportydelse af en underleverandør og i den forbindelse tilbyder uniform til underleverandørens chauffører med den danske transportvirksomheds logo, så chaufførerne udadtil fremstår som ansatte hos den danske virksomhed, kan det i nogle tilfælde tillægges betydning i vurderingen om arbejdsudleje jf. SKM2020.76.SR. Det er normalt, at koncernforbundne selskaber har samme uniform og logo mv., uden at det taler for arbejdsudleje.</i>

Ovenstående forslag til overblik over reglerne om arbejdsudleje gælder for alle de virksomhedstyper, der er omtalt i udkastet, altså både speditjonsvirksomheder, vognmandsvirksomheder og kombinerede speditjons- og vognmandsvirksomheder.

## Specifikke bemærkninger til de enkelte afsnit i udkastet til nyt styresignal

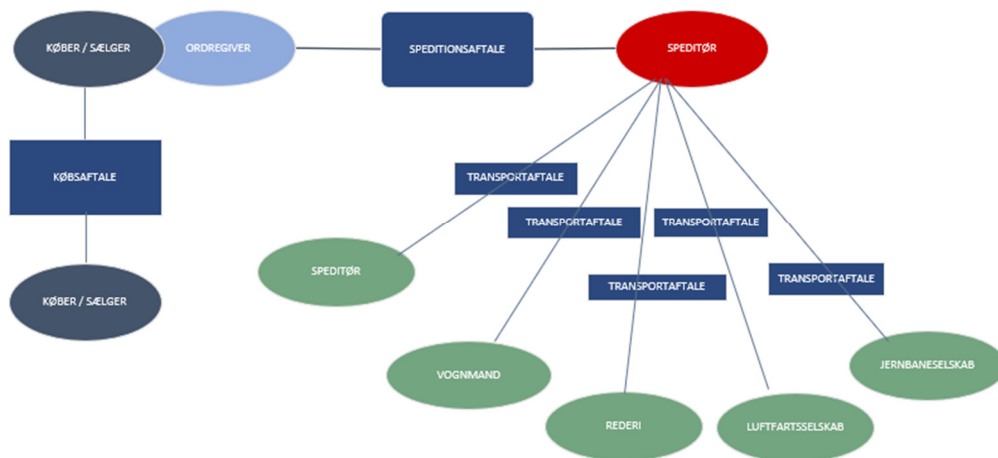
### Ad 4. Arbejdsudlejeregerne i forbindelse med de enkelte transportopgaver

- Ad 4.1 Hvad er en speditjonsydelse:

- I det første afsnit under pkt. 4.1 står: *”Når en virksomhed har solgt en vare, som skal transporteres, kontakter virksomheden typisk en speditjonsvirksomhed, der påtager sig rollen som mellemmand mellem den sælgende virksomhed og den vognmandsvirksomhed, der udfører den faktiske transport.”*

Denne beskrivelse er kun i nogle tilfælde korrekt. Speditjonsvirksomheden påtager sig rollen som mellemmand, som det er kaldt her, men har som udgangspunkt altid et selvstændigt ansvar overfor ordregiver, som beskrevet i indledningen til dette høringssvar samt i bemærkningerne til femte afsnit i pkt. 4.1. Opgaven, som speditøren modtager fra sin kunde, vil langt fra altid kunne gives videre én til én til en underleverandør (vognmandsvirksomhed).

Se følgende eksempel og relationsdiagram:



Speditøren modtager en opgave fra sin kunde, ordregiver, som både kan være som en del af en rammeaftale eller på ad hoc-basis. Speditøren har derefter til opgave at opfylde aftalen, som eksempelvis kan bestå af transport af en container med gods fra afsender i Fjernøsten til modtager i Danmark og diverse toldopgaver i relation hertil. Hvordan speditøren vælger at løse opgaven er i udgangspunktet udenfor ordregivers kontrol. Selve toldopgaven vil speditøren i nogle tilfælde selv udføre, og i andre tilfælde vil speditøren give den del af opgaven til en underleverandør. Transporten af containeren kan speditøren også løse på forskellige måder. Hvis der er tale om en kombineret speditjons- og vognmandsvirksomhed, kan virksomheden vælge selv at udføre hele eller en del af vejtransporten i Danmark. Speditøren har ofte faste underleverandører, som speditøren kan vælge at benytte til at

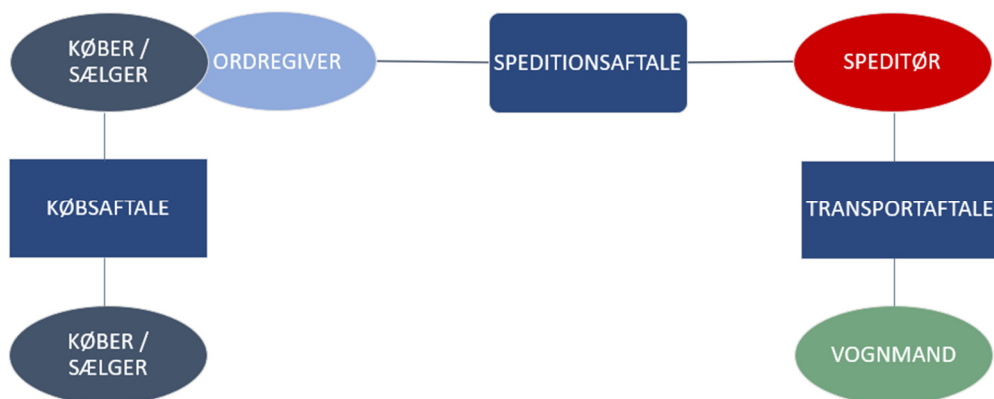
udføre opgaven for kunden, men speditøren kan også vælge at bruge andre underleverandører på ad hoc-basis. I det konkrete tilfælde kan speditøren f.eks. vælge at benytte en lokal vognmand til at hente containeren ved afsender og køre den til havnen (sø eller luft) eller til en jernbaneterminal, hvorefter containeren med brug af enten jernbane-, sø- eller luftransport transporteres til Danmark eller et nærliggende land. Når containeren ankommer til Danmark eller et nærliggende land, er det speditørens opgave at hente containeren og få den transporteret hen til modtageren i Danmark, hvilket ligeledes kan gøres på forskellige måder. Det kan gøres ved brug af eksempelvis en vognmand, enten dansk eller udenlandsk. I nogle tilfælde vil den respektive vognmand transportere containeren til modtager og i andre tilfælde f.eks. til speditørens terminal, hvorfra den senere transporteres til modtager. I det ovenstående eksempel kan speditøren også benytte andre speditører som underleverandører til hele opgaven eller en del af opgaven, f.eks. kan speditøren viderekontrahere den lokale vejtransport til anden speditør eller viderekontrahere transporten fra Fjernøsten til ankomst i fx havn i Danmark til anden speditør.

Pointen i eksemplet er, at der findes utallige muligheder for speditøren for at opfylde aftalen indgået med ordregiver. I nogle tilfælde vil hele opgaven fra ordregiver viderekontraheres til én underleverandør, som beskrevet i den citerede del af udkastet. I andre tilfælde vil hele opgaven viderekontraheres til flere underleverandører, og i andre tilfælde vil det kun være en del af opgaven fra ordregiver, som vil viderekontraheres til underleverandør(er). Hertil vil aftalen indgået med ordregiver ofte indeholde andre elementer end selve transporten, som f.eks. beskrevet i eksemplet, hvor aftalen med ordregiver også indeholder toldopgaver. Sidst men ikke mindst er budskabet dermed, at speditørens aftale med ordregiver ikke kan lægges til grund for vurderingen om arbejdsudleje.

- I det femte afsnit under pkt. 4.1. står: *"Speditionsvirksomheder, som ikke udfører egentlige transporter selv, men alene formidler plads på transporter, driver ikke transportvirksomhed, men formidlingsvirksomhed af transport (spedition)"*.

Denne beskrivelse er vi isoleret set enige med styrelsen i (idet vi dog ikke forstår begrebet *"...plads på transporter..."*). Det forvirrer dog i forhold til styrelsens brug af formidlerbegrebet i NSAB 2015, § 3 B, da de to betegnelser ikke dækker over det samme. Udgangspunktet i NSAB 2015 er nemlig, at den kontraherende transportør som udgangspunkt er "kontraktspart" og ikke "formidler". Og det, at virksomheden ikke selv udfører transporter, betyder ikke, at den kontraherende transportør er formidler i relation til NSAB 2015. I næsten alle tilfælde vil virksomheden i praksis være "kontraktspart", altså kontraherende transportør. Det betyder, at den kontraherende transportør er selvstændig ansvarlig som kontraherende part overfor sin ordregiver og dermed for alle opgaver som den kontraherende transportør har påtaget sig. Hvis den kontraherende transportør indgår aftale med sin ordregiver på baggrund af NSAB 2015, er den kontraherende transportør ansvarlig for bortkomst, forringelse, beskadigelse og forsinkelse af godset overfor sin ordregiver. Det vil sige, at den kontraherende transportørs ansvar er i relation til godset, hvilket også betyder, at den kontraherende transportør har til hensigt at sørge for, at godset både kommer frem på aftalt tid og sted, i god behold og selvfølgelig også, at fx en indfortoldning udføres korrekt. Derfor har den kontraherende transportør også en interesse

i at sikre, at godset behandles efter hensigten, hvis det overdrages til en eller flere underleverandører. I den forbindelse følger det af generel transportret, at aftaler mellem en kontraherende transportør og en underleverandør automatisk vil omfattes af transportlovgivningen, hvilket betyder at underleverandøren kontraktligt pålægges et selvstændigt transportansvar overfor den kontraherende transportør – man kan sige, at den kontraherende transportør fører ansvaret videre ned i kæden af underleverandører. I tilfælde af, at den kontraherende transportør bliver erstatningsansvarlig overfor ordregiver, vil den kontraherende transportør videreføre kravet til underleverandøren, som dermed ender med at bære den økonomiske risiko. På den baggrund vil den kontraherende transportør ikke i realiteten endeligt bære *den væsentlige del af ansvaret og den økonomiske risiko for det udførte arbejde*, eftersom dette ultimativt påhviler underleverandøren for den transport, som underleverandøren udfører. Sagt på en anden måde vil den kontraherende transportør altså initialt bære ansvaret og den økonomiske risiko overfor sin ordregiver for den indgåede aftale i henhold til NSAB 2015 eller gældende transportlovgivning, mens den kontraherende transportørs underleverandør endeligt vil bære ansvaret og den økonomiske risiko overfor den kontraherende transportør (som er underleverandørens ordregiver) i henhold til NSAB 2015 eller gældende transportlovgivning. Hver enkelt part er ansvarlig overfor den part, som de har indgået aftale med, og som illustreres i nedenstående relationsdiagram. Det er altså fejlagtigt konkluderet i udkastet, at fordi en kontraherende transportør agerer kontraktspart overfor sin ordregiver, vil det betyde, at en transportydelse udført af en underleverandør er integreret i transportvirksomheden og ikke udskilt til den udenlandske underleverandør. Hertil kommer, at en skadelidt, i tilfælde af bortkomst, beskadigelse eller forsinkelse af gods, vil kunne rette sit krav direkte mod underleverandøren – udover at kunne rette kravet mod den kontraherende transportør. Også dette indikerer, at den reelle økonomiske risiko ligger hos underleverandøren, men ikke hos den kontraherende transportør.



- I det ottende afsnit under pkt. 4.1. står: *"En speditør kan have retsstilling enten som fragtfører ("kontraktspart") eller som transportformidler ("formidler"). Det har betydning for godsets bortkomst, beskadigelse eller forsinkelse. Fragtførerens ansvar for den nævnte misligholdelse afgøres efter CMR-lovens kapitel 4 og er et strengt ansvar, mens transportformidlerens ansvar skal bedømmes efter almindelige retsregler"*.

Vi bemærker i dette afsnit en sammenblanding af begreber i NSAB 2015 og CMR-loven og af transportrettens ansvarsbegreber generelt. Det er korrekt forstået, at en kontraherende transportør kan have retstilling som enten kontraktspart eller formidler, jf. NSAB 2015, § 3, B henholdsvis C, og at dette i påkommende fald har betydning for den kontraherende transportørs ansvar i forbindelse med godsets bortkomst, forringelse, beskadigelse eller forsinkelse overfor den kontraherende transportørs ordregiver. Hvis den kontraherende transportør har indgået en aftale med sin ordregiver som "kontraktspart", iht. NSAB 2015, betyder det dog ikke, at den kontraherende transportør er ansvarlig i henhold til CMR-loven, og hvis den kontraherende transportør har indgået aftale med sin ordregiver som "formidler", betyder det heller ikke, at den kontraherende transportør er ansvarlig efter almindelige retsregler. Hvis den kontraherende transportør har indgået aftale med ordregiver på NSAB 2015-vilkår, uanset om det er som "kontraktspart" eller "formidler", er den kontraherende transportør ansvarlig i henhold til NSAB 2015, indenfor rammerne af lovgivningen (-s præceptivitet). Se i øvrigt kommentarerne til det femte afsnit under pkt. 4.1.

Til slut bemærker vi, at det er fejlagtigt at anvende bestemmelserne i NSAB 2015 og CMR-loven omkring en kontraherende transportørs ansvar overfor ordregiver for godsets bortkomst, beskadigelse eller forsinkelse i vurderingen om arbejdsudleje, da sammenhængen ikke ses tydeliggjort i udkastet, jf. også vores kommentarer i indledningen.

- I det trettende afsnit under pkt. 4.1. står: *"Bestemmelserne i NSAB 2015 kan dog kun have en vejledende betydning ved domstolene, idet CMR-loven er præceptiv"*. Det er ikke korrekt. NSAB 2015 er et *agreed document*, som indeholder de overordnede vilkår mellem speditør og ordregiver samt en lang række bestemmelser og regulering af forhold, som ikke er medtaget i CMR-loven såvel som anden transportlovgivning. CMR-loven gælder jf. lovens § 1, stk. 1, for aftaler om internationale vejtransporter af gods mod vederlag og er absolut præceptiv jf. § 1, stk. 3. Indenfor anvendelsesområdet af CMR-loven afskærer præceptiviteten således anvendelsen af NSAB 2015. Se i øvrigt vores kommentarer i indledningen.
- I det syttende afsnit under pkt. 4.1. står *"Hvis speditøren er kontraktspart, jf. definitionen ovenfor, vil speditøren også være ansvarlig for medkontrahenter, som speditøren har antaget til udførelse af opgaven, fx en udenlandsk vognmand. Dette vil tale for, at speditøren dermed også har påtaget sig den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for hele transportopgaven. Hvis speditøren er kontraktspart, taler dette derfor som udgangspunkt for, at transportydelsen er integreret i den danske speditørvirksomhed samt at ydelsen ikke er udskilt til den udenlandske vognmand. Dette taler således som udgangspunkt for, at der er tale om arbejdsudleje."* Det er ikke korrekt forstået. Se vores kommentarer i indledningen og til det femte afsnit i pkt. 4.1.
- I det tyvende afsnit under pkt. 4.1. afsluttes med at konkludere, at det vil tale for arbejdsudleje, hvis den kontraherende transportør *"indvies i eller har kontrol med forhold, som ikke vedrører den konkrete transport, herunder hvis speditøren har væsentlig viden om og involvering i forudgående og efterfølgende transporter (f.eks. om forudgående ture,*

*forbrug/resterende køretid), idet speditøren herved kan påtage sig en arbejdsgiverrolle (instruktionsbeføjelser)". Det er efter vores opfattelse sådan i praksis, at en kontraherende transportør har behov for praktiske informationer om forudgående ture og forbrug/resterende køretid for at være med til at sikre overholdelse af reglerne om køre- og hviletid, cabotage og udstationering, da en kontraherende transportør ellers kan straffes for manglende overholdelse af reglerne eller medvirken til manglende overholdelse af reglerne, jf. også straffelovens § 23. Dette af hensyn til tilrettelæggelsen af transporten af godset, herunder i særdeleshed til undgåelse af forsinkelser undervejs i transportforløbet, fx i forbindelse med chaufførens afholdelse af pauser og/eller hvil. Det er derfor problematisk, at en kontraherende transportør ifølge udkastet ikke kan have viden om andet end den konkrete transport, da det både besværliggør den kontraherende transportørs arbejde og ikke mindst bevirker, at den kontraherende transportør ikke kan sikre overholdelse af reglerne på området. Det vil dog ikke betyde, at den kontraherende transportør påtager sig instruktionsbeføjelser i relation til andet end godsrelateret.*

Derudover bemærkes, at følgende tekst ikke er helt korrekt: "En lastbil består af to dele: En trækker og en trailer (anhænger). Det sædvanlige i transportbranchen er, at speditøren har sine egne trailere, men ikke trækkere".

Følgende tekst foreslås i stedet: "En lastbil kan bestå af en forvogn eller en trækker, der er indrettet til at benyttes til godsbefordring. Et vogntog består af en forvogn og en påhængsvogn eller en trækker og en sættevogn. Det sædvanlige i transportbranchen er, at speditøren lejer/leaser især sættevogne, men ikke trækkere. Vognmænd, som ikke har en speditørens afdeling, vil sædvanligvis ikke selv leje/lease sættevogne. En vognmand, der skal udføre en transportopgave for en speditørvirksomhed, vil således typisk anvende de af speditørvirksomheden lejede/leasede sættevogne til transportopgaven".

○ Konklusion på bemærkninger til pkt. 4.1.

Som uddybet i de enkelte bemærkninger til pkt. 4.1 er der som udgangspunkt ikke tale om arbejdsudleje, hvis en kontraherende transportør indgår aftale med sin ordregiver som kontraktspart (og derfor så meget desto mindre som formidler) i henhold til NSAB 2015, da dette ikke betyder, at en underleverandørs transportydelse er integreret i transportvirksomheden. Det skal heller ikke medtages i vurderingen om arbejdsudleje, at "den væsentlige del af ansvaret og den økonomiske risiko" er placeret hos den kontraherende transportør, da de omtalte aftaler om transportydelser mellem kontraherende transportør og underleverandør omfattes af generel transportlovgivning, hvilket betyder, at underleverandøren kontraktligt pålægges et selvstændigt transportansvar overfor den kontraherende transportør, og underleverandøren dermed de facto bærer den endelige økonomiske risiko for den transportydelse som underleverandøren udfører. Slutteligt kan det heller ikke konkluderes eller tale for, at transportydelsen er integreret, hvis den kontraherende transportør har praktiske informationer om forudgående ture og forbrug/resterende køretid med henblik på at sikre overholdelse af lovgivning om fx køre- og hviletid, cabotage og udstationering, som kun



giver den kontraherende transportør instruktionsbeføjelser i relation til godset og dermed ingen form for arbejdsgiverbeføjelser.

- Ad 4.1.1 "Speditionsvirksomheder – eksempel":

I det andet afsnit under pkt. 4.1.1 er der som tidligere konkluderet, som udgangspunkt, tale om arbejdsudleje, når en kontraherende transportør har indgået aftale med sin ordregiver som kontraktspart iht. NSAB 2015, fordi den kontraherende transportør således har ansvaret for hele transportopgaven. Det er ikke korrekt. Uanset om den kontraherende transportør benytter NSAB 2015 eller andre forretningsbetingelser, er udgangspunktet altid, at den kontraherende transportør er ansvarlig for, at den indgående aftale opfyldes. Det kan den kontraherende transportør f.eks. gøre ved at benytte underleverandører til at udføre hele eller dele af transporten, og med det også de facto såvel som de jure videreføre den del af transportansvaret, som vedrører den af en underleverandør udført transport. Den kontraherende transportør er ansvarlig for hele transportopgaven overfor sin ordregiver, og en eventuel underleverandør er ansvarlig for transportopgaven indgået mellem den kontraherende transportør og underleverandøren, altså overfor den kontraherende transportør. Dette faktum har dog ingen sammenhæng med, om transportopgaven er integreret i den danske kontraherende transportvirksomhed eller ej. Se i øvrigt vores bemærkninger til pkt. 4.1.1 femte afsnit.

Det kan illustreres via nedenstående praktiske eksempel fra arbejdsgruppens udkast til styresignal: *"En dansk speditionsvirksomhed, der ikke har egne trækere, indgår på vegne af en kunde en aftale med en udenlandsk underleverandør om transport af en container fra Hamburg til Aarhus. Der indgås en formel kørselsaftale mellem speditøren og den udenlandske underleverandør, hvorefter speditøren tager direkte kontakt til en chauffør anvist af den udenlandske underleverandør. Kontakten til chaufføren etableres udelukkende med henblik på disponering af godset og formidling af anvisninger vedrørende læsning og losning af containeren, fortoldning eller anden relevant information til chaufføren. Idet den danske speditionsvirksomhed ikke har egne trækere og således ikke selv udfører transporttydelser og ikke har arbejdsgiverbeføjelser, er der tale om, at den danske virksomhed alene leverer speditions-/disponentydelser."*

Forholdet mellem den kontraherende transportør og ordregiver er ikke inkluderet i eksemplet ovenfor, da det ikke vedrører aftalen mellem den kontraherende transportør og underleverandøren, og derfor ikke kan tillægges betydning i forbindelse med arbejdsudleje, som netop vedrører disse to parter.

- Ad 4.2 "Vognmandsvirksomhed (uden speditionsvirksomhed):

Det fremgår af Skatterådets begrundelse SKM2020.76.SR, at hvis selskabet H ikke havde anvendt lastbiler, der ikke var leaset gennem Spørger A/S' koncernforbundne selskab, ville der ikke efter Skatterådets opfattelse have været tale om arbejdsudleje. De øvrige momenter så som tøj, farve på trækkeren og rabataftaler var mindre afgørende.

Udkastet til styresignal overvurderer de enkelte momenter og tager ikke hensyn til koncernforbundne selskaber. Det vil være naturligt, at datterselskaber har samme uniform og koncernfarver på lastbiler, hvilket ikke i sig selv er afgørende for, om der er arbejdsudleje. Tilsvarende vil det være naturligt, at datterselskaber udelukkende kører som underleverandører for

det danske moderselskab, uden at der er tale om arbejdsudleje. Omvendt findes der en række danske virksomheder, som er datterselskaber af udenlandske koncerner, hvor der også kan være koncernfarver, logo, uniform eller andre brandingmæssige restriktioner på danske selskaber, uden at dette vil være at betragte som arbejdsudleje.

I henhold til EU-forordning 1072/2009 er der tale om selvstændige selskaber, og de kører på hver deres EU-tilladelse. Et tysk datterselskab vil således køre på en tysk udstedt godskørseltilladelse, mens det danske selskab kører på en tilladelse udstedt af Færdselsstyrelsen.

Følgende står skrevet i afsnittet: *"Det gælder både, når en chauffør lejes i et vikarbureau, og når chaufføren lejes af en udenlandsk selvstændig vognmand."*

Det er ikke lovligt efter godskørselsloven at leje en chauffør af en udenlandsk selvstændig. Det er kun tilladt at udleje chauffører, hvis man er et vikarbureau. Det anbefales, at Færdselsstyrelsen, som er resortmyndighed på området, gennemgår afsnittet inden udsendelse af styresignalet.

Det står skrevet i afsnittet at: *"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 trækker til rådighed efter aftale med en selvstændig udenlandsk vognmandsvirksomhed, og chaufføren arbejder i en dansk virksomhed på samme måde som vognmandens øvrige chauffører og trækere, vil chaufførens arbejde ikke være tilstrækkeligt adskilt fra den danske vognmandsvirksomhed, og der er tale om arbejdsudleje ved kørsel i Danmark."*

Afsnittet bør slettes, da afsnittet er sprogligt uforståeligt og skaber mere forvirring, især i relation til koncernforbundne selskaber.

Det bør fremgå eksplicit af afsnittet, at det også gælder for vognmænd, der kontraherer med en udenlandsk vognmand, som ligeledes har behov for praktiske informationer om forudgående ture og forbrug/resterende køretid for at være med til at sikre overholdelse af reglerne om køre- og hviletid, cabotage og udstationering, da en kontraherende transportør ellers kan straffes for manglende overholdelse af reglerne eller medvirken til manglende overholdelse af reglerne, jf. også straffelovens § 23.

Følgende afsnit bør slettes, eller det bør præciseres, at dette ikke gælder for koncernforbundne selskaber, hvor det er naturligt, at der er koncernmæssige regler, der knytter sig til koncerns strategi eller kommercielle profil:

*"Der vil eksempelvis være tale om arbejdsudleje, hvis der pålægges kontraktuelle bindinger som:*

- *brugsbegrænsning på trækere (eksklusivitet), f.eks. hvis den danske virksomhed forbyder den udenlandske vognmand at anvende trækkerne for andre kunder, eller"*

- Ad 4.3 "Kombineret speditjons- og vognmandsvirksomhed", 4.3.1 "Kombineret speditjons- og vognmandsvirksomhed – eksempel":

Der er i begge punkter i udkastet igen argumenteret for, at en kontraherende transportørs aftale med ordregiver, hvor den kontraherende transportør er kontraktspart iht. NSAB 2015, betyder, at der som udgangspunkt er tale om arbejdsudleje. Vi bemærker igen en fejlagtig konklusion og sammenhæng mellem transportansvar, de involverede aktører og hvornår der er tale om arbejdsudleje. Vi henviser derfor til såvel indledningen som vores bemærkninger til femte afsnit i pkt. 4.1

Udkastet til styresignal lægger en række begrænsninger i forhold til koncernforbundne selskaber, som går videre end det der følger af retspraksis. Det forhold, at virksomhederne er i koncernforhold, er ikke i sig selv et argument for, at der er tale om arbejdsudleje.

I afsnit 8 "*omvendt vil betingelserne...*" listes to punkter som argumentation for, at der er tale om, at vognmandsaktiviteten ikke er udskilt. De to punkter indebærer de facto en begrænsning på brugen af eget datterselskab som underleverandør, som ikke er medholdelig. Det udenlandske datterselskab vil drive vognmandsforretning på baggrund af en EU-tilladelse, hvorfor virksomheden i henhold til EU-forordning 1071/2009 reelt er selvstændig. Hvis der er sket en overdragelse af en transportopgave til en selvstændig udenlandsk virksomhed, er der ikke tale om arbejdsudleje, heller ikke selv om selskaberne er koncernforbundne.

I koncernforbundne selskaber bør det være muligt at udføre en vis grad af ensretning, som er nødvendig af kommercielle årsager, uden at det kan tages til indtægt for, at der er tale om arbejdsudleje.

Der er desuden uklarhed i forhold til hvem der har retten til at instruere den fysiske person, om på hvilken måde arbejdet skal udføres, som er et af de otte punkter, der nævnes indledningsvist i udkastet til styresignalet.

Det anføres i teksten, at den udenlandske underleverandør ikke er udskilt, hvis den danske virksomhed "*aktivt leder og styrer den udenlandske virksomhed og dennes medarbejdere, således at denne reelt stadig kan anses for at være en integreret del af den danske virksomhed. Det gælder f.eks., hvis den danske virksomhed giver udførlige instrukser om, hvordan datterselskabet skal interagere og løse sine opgaver, dikterer, hvem der skal køre hvad osv. [...]. Herunder falder dog ikke almindelige og sædvanlige forretningsmæssige dispositioner i koncernen som koncernrapportering og -opfølgning i den forbindelse.*"

Det er i den forbindelse ikke klart, hvad "*dispositioner i koncernen som koncernrapportering og -opfølgning i den forbindelse*" betyder, og der er nødt til at gives klarhed over, hvilke handlinger der er tilladte speditjons handlinger, og hvilke handlinger der leder til arbejdsudleje.

Dertil kommer, at der under ren speditjon i afsnit 4.1 står:

*"Disponering og planlægning af transporterne vil som udgangspunkt ikke betyde, at speditøren skal anses for at have instruktionsbeføjelse og/eller råderet over chaufføren, og derved indtager en*

*arbejdsgiverfunktion overfor chaufføren. Der er således som udgangspunkt alene tale om organisering af transporten, når disponenten har kontakt med chaufføren angående planlægning af transporterne og disponering af bilerne."*

Det er uklart, om dette alene gælder i den rene speditjonsvirksomhed. Der bør gælde samme kriterier, hvis der er tale om kombineret speditjons- og vognmandsvirksomhed. En mulighed kunne være, at man i stedet for vognmand skrev international vognmandsforretning, således at den danske vognmandsforretning ikke var en del af vurderingen, og et selskab, der alene drev dansk vognmandsforretning og spedition, derfor blev anset som rene speditør.

Samtidig står andet sted, i afsnit 4.1: *"Der vil - efter en konkret vurdering - kunne være tale om arbejdsudleje, fx hvis speditøren indvies i eller har kontrol med forhold, som ikke vedrører den konkrete transport, herunder hvis speditøren har væsentlig viden om og involvering i forudgående og efterfølgende transporter (f.eks. om forudgående ture, forbrugt/resterende køretid), idet speditøren herved kan påtage sig en arbejdsgiverrolle (instruktionsbeføjelse)."*

Hertil skal det pointeres, at dette er en nødvendig viden for at planlægge transporterne. Samtidig kører mange lastbiler på rundture, så der er en naturlig viden, om hvor langt den enkelte kan køre, hvor de er mv. Dette bør ikke automatisk lægge virksomhederne til last.

Til slut anføres det i afsnit 4.1.1: *"kontakten til chaufføren etableres udelukkende med henblik på disponering af godset og formidling af anvisninger vedrørende læsning og losning af containeren, fortoldning eller anden relevant information til chaufføren. Hvis det er tilfældet, vedrører kontakten mellem speditøren og chaufføren således udelukkende den konkrete transport."*

Det skal hertil bemærkes, at selvom det i sig selv er en positiv tilkendegivelse for speditøren, er der i disponeringen af godset brug for at kende køre-/hviletid mm. Denne beskrivelse må derfor betragtes som et tegn på begrænset kendskab til den måde, branchen fungerer på.

Der er desuden en række uklarheder i afsnit 4.3, som bør afklares yderligere og som også relaterer sig til de otte punkter, der nævnes indledningsvist i udkastet til styresignal. Det drejer sig blandt andet om, hvem der kontrollerer og har ansvaret for det sted, hvor chaufførens arbejde udføres, og hvem som stiller nødvendige arbejdsredskaber og materiel til rådighed for personen.

Det bør fx afklares, om det er trækere alene, eller om dieselkort, forsikring, driver app, afregning/selfbilling mm. ligeledes er omfattet, og om dette samlet set tæller som del af et negativt mønster, der taler til fordel for arbejdsudleje. I forhold til dieselkort nævnes i udkastet i afsnit 4.3: *"Der er tale om en sædvanlig afregningsmodel indenfor transportbranchen, og dette forhold vil som udgangspunkt ikke i sig selv medføre, at der er tale om arbejdsudleje, hvis der i øvrigt er tale om samhandel mellem to selvstændige og uafhængige virksomheder. Momentet vil indgå i vurderingen af, om der er tale om arbejdsudleje, men det vil ikke stå alene."*

Der nævnes ligeledes i afsnit 4.2, at følgende momenter kan indgå i vurderingen, men der er ingen vejledning eller vægtning af dette, hvorfor det er meget uklart, hvornår vurderingen tipper, samt hvad der er normal branchekutyeme, og hvad der er arbejdsudleje.

- *"brug af uniform*

- *krav til farve på trækker (f.eks. neutral og ensfarvet) mv.*
- *logo på trækker, medmindre det medfører en faktisk brugsbegrænsning (f.eks. at trækkeren ikke må anvendes for anden speditør/vognmand pga. logoet).*
- *anvendelse af fordelagtige rabataftaler til f.eks. brændstof*
- *leasing af trækker mv.*
- *indkvartering”*

Grundlæggende giver beskrivelsen i afsnit 4.3 ”Kombineret speditors- og vognmandsvirksomhed” anledning til bekymring for danske transportvirksomheders konkurrencekraft.

Generelt bør loven tage hensyn til den meget omfattende udenlandske internationale transportvirksomhed til, fra og igennem Danmark. Denne virksomhed er helt identisk med den transportydelse, som udføres af de arbejdsudlejeskattede danske virksomheders udenlandske selskaber. Samtidig har de omfattede danske firmaer ingen økonomiske fordele gennem de kriterier, som lægges til grund for, at de skal betale arbejdsudlejeskat. Konkurrenceforskellen er også gældende i forhold til de øvrige danske virksomheder, som ikke opfylder kriterierne for at skulle betale arbejdsudlejeskat.

Dette forvrider konkurrenceforholdene til ugunst for mange danske logistikvirksomheder. Konsekvensen heraf er udflagning af danske transportvirksomheder og danske arbejdspladser til f.eks. Sverige og Tyskland. For ikke at blive belastet af denne konkurrenceforvridende skat og fortsat kunne drive denne form for virksomhed i Danmark, forsøger disse virksomheder at søge hjælp og vejledning hos Skattemyndighederne, om hvordan de skal indrette deres virksomhedsmodel for at undgå denne ekstra skat. Dette kræver blandt andet et tydeligt styresignal.

Hvis det endelige resultat af dette styresignal bliver bedømt at indeholde skærper af tolkning af loven, vil sådanne skærper alene være gældende efter ikrafttræden af Styresignalet.

- Ad. 4.3.2. ”ikke selvstændig vognmand - eksempel”

Der er igen argumenteret for, at en kontraherende transportørs aftale med ordregiver, hvor den kontraherende transportør er kontraktspart iht. NSAB 2015, betyder, at der som udgangspunkt er tale om arbejdsudleje. Vi bemærker igen en fejlagtig konklusion og sammenhæng mellem transportansvar, de involverede aktører og hvornår der er tale om arbejdsudleje. Vi henviser derfor til såvel indledningen som vores bemærkninger til femte afsnit i pkt. 4.1

Afsnittet om udsmykning af trækken går videre end det følger af retspraksis, og tillægges for stor vægt. Brugen af selvstændige underleverandører er normalt inden for transportbranchen, også nationalt i Danmark, uden at det i sig selv medfører, at der er tale om et arbejdsgiverforhold. Der findes også kunder, der stiller krav til lastbilernes udformning, herunder logo mv., uden at de nødvendigvis er arbejdsgivere for chaufføren, der er ansat hos vognmanden.

For datterselskaber vil det endvidere være normalt, at trækkeren er udsmykket i koncernens farver, med koncernens logo mv., uden at der er tale om arbejdsudleje. Dette gælder, uanset om der er tale om en danskejet koncern eller om den danske virksomhed indgår som et datterselskab for en udenlandsk koncern. Der vil således ikke være tale om arbejdsudleje.

## **Opsummering**

Det offentliggjorte udkast præciserer ikke praksis på en retvisende måde, ligesom det ikke imødekommer intentionen om en praktisk vejledning. Dermed er udkastet, overordnet set, ikke i takt med de målsætninger, som Skattestyrelsen fremlagde ved rammesætningen af arbejdet i den arbejdsgruppe, som Skattestyrelsen inviterede blandt andet transportorganisationerne til at deltage i.

Opfordringen er derfor, at styresignalet ikke offentliggøres. Konsekvensen ved at offentliggøre dette udkast som styresignal er først og fremmest, at en lang række virksomheder bliver vejledt i reglerne på et forkert grundlag. Dertil kommer, at alle danske transportvirksomheder, som benytter NSAB 2015, og som benytter udenlandske underleverandører, altid som udgangspunkt vil være omfattet af arbejdsudlejereglerne, hvilket vil være forkert, og hvilket tillige er modsat af, hvad den juridiske vejledning, C.F.3.1.4.1, siger i den nu foreliggende form, således at heller ikke afgørelserne SKM2018.548.ØLR og SKM2020.76.SR ændrer på dette udgangspunkt.

I stedet opfordres Skattestyrelsen til at indlede en ny proces med den tidligere arbejdsgruppe som grundstamme suppleret med repræsentanter fra styrelsens juridiske kontor. Derved kan et nyt revideret udkast til styresignal udarbejdes, hvor både det juridiske og praktiske indhold bliver tilpasset de faktuelle forhold.

DI Transport, DTL Danske Vognmænd, Danske Rederier, Dansk Erhverv og Danske Speditører er alle indstillede på at prioritere et sådant arbejde, således at et fuldt lovmedholdeligt og tillige anvendelsesværdigt og praksisnært revideret udkast til styresignal kan foreligge ultimo 2024.

Med venlig hilsen

Dansk Erhverv

Jesper Kronborg  
Branchedirektør

DI Transport

Rune Noack  
Transportpolitisk chef

Danske Rederier

Aske Breining Nielsen  
Specialkonsulent

DTL Danske Vognmænd

Erik Østergaard  
Adm. direktør

Danske Speditører

Lars Bech  
Chef for Politik & Analyse