

Udskriftsdato: 14. december 2025

KEN nr 10048 af 19/10/2009 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. fritagelse for arbejdsmarkedsbidrag – udstationering til USA

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 07-02683

Landsskatteretskendelse vedr. fritagelse for arbejdsmarkedsbidrag – udstationering til USA

Resumé

Der skulle ikke betales arbejdsmarkedsbidrag af løn optjent under udstationering til USA i en periode fra 1. marts 2006 til 30. juni 2008, idet klagerens arbejdsgiver måtte antages at være et amerikansk selskab.

Sagen drejer sig om, hvorvidt klageren skal betale arbejdsmarkedsbidrag af løn optjent under udstationering til USA i perioden fra den 1. marts 2006 til den 30. juni 2008.

Landsskatterettens afgørelse

SKAT har anset klageren for at have dansk arbejdsgiver under sin udstationering, hvorfor han skal betale arbejdsmarkedsbidrag af sin løn.

Landsskatteretten anser klagerens arbejdsgiver for at være G1 Inc., USA, hvorfor han ikke omfattes af pligten til at svare arbejdsmarkedsbidrag af løn for arbejde udført i udlandet.

Sagens oplysninger

Klageren har gennem en årrække arbejdet for G2 A/S, Danmark. I juli 2003 blev han udstationeret til Kina, hvor han arbejdede for G3 China Ltd.

Under udstationeringen i Kina indgik klageren en aftale om at lade sig udstationere til G1 Inc. i USA fra den 1. marts 2006 til den 30. juni 2008.

G1 Inc. og G2 A/S er søsterselskaber.

Udstationeringsaftalen er indgået mellem G2 A/S, G1 Inc. og klageren den 2. februar 2006. Af aftalen fremgår bl.a. følgende:

- Klagerens arbejdsgiver er G2 A/S, medens G1 Inc. er værtsselskab.
- Klagerens overordnede i G2 A/S er MF. Det er ikke nævnt, hvem klagerens overordnede hos G1 Inc. er, men det nævnes dog, at der er en.
- Klagerens stilling er »Operator Approval Manager«. Klageren skal udføre det arbejde, som såvel G2 A/S som G1 Inc. giver ham instruktioner om.
- Klagerens løn er aftalt til 118.000 USD om året og udbetales i overensstemmelse med G1 Inc.'s sædvanlige praksis. Lønnen omfatter ferie- og overarbejdsbetaling. Endvidere får klageren fri bolig. En eventuel bonusaftale mv. skal indgås separat med G1 Inc.
- Klagerens teoretiske danske løn er 572.785 kr. Klageren kan ikke garanteres denne løn, når han vender tilbage til Danmark.
- Klageren får endvidere et engangsbeløb på henholdsvis 9.833 USD for udstationeringen samt et beløb på 9.833 USD til møbler. Beløbene betales af G2 A/S.
- Klageren og dennes familie får endelig et beløb på 1.600 EUR pr. person for hver 12 måneders gennemført udstationering, samt betalt skolegang for klagerens børn. Endvidere dækkes klagerens flytteomkostninger inden for visse grænser. Disse beløb betales af G1 Inc.
- Klageren indtræder i social sikring i USA, og skal derfor betale de obligatoriske bidrag dertil.
- Klageren forbliver omfattet af G2 A/S' pensionsordning hos PFA. G2 A/S betaler dertil et arbejdsgiverbidrag på 10 % af 572.785 kr., medens klagerens eget bidrag til ordningen er frivillig. Evt. bidrag skal klageren selv indbetale.
- G1 Inc. betaler »medical insurance« for klageren og dennes familie.

- Klagerens arbejdstid skal følge den normale arbejdstid i G1 Inc.
- Klageren er berettiget til ferie i overensstemmelse med G1 Inc.'s praksis, dvs. fire uger om året. Helligdage følger lov mv. i USA.
- Udstationeringsaftalen kan i forskellige nærmere bestemte situationer opsiges af enten klageren, G2 A/S eller G1 Inc.
- Opsigelse af klagerens ansættelse hos G2 A/S kan ske under de betingelser, der fremgår af klagerens ansættelsesaftale med G2 A/S.
- Dansk lovgivning vedrørende ansættelsesret finder anvendelse på klagerens ansættelsesforhold, medmindre dette strider mod ufravigelige regler i USA.
- Eventuelle uoverensstemmelser vedrørende udstationeringsaftalen skal afgøres efter dansk ret, medmindre andet aftales.
- Alle udgifter relateret til udstationeringsaftalen afholdes af G1 Inc., medmindre andet er aftalt.
- Af et tillæg til kontrakten fremgår bl.a., bestemmelser om fortrolighed, tavshedspligt og G1 Inc.'s ret til opfindelser mv. Tillægget reguleres af loven i Washington State.

Klagerens arbejde for G1 Inc. er beskrevet i en vejledning udstedt af G1. Klageren var Operation Approval Manager for operatøren G4, USA, og det var hans opgave at styre og lede G4's godkendelse af koncernens varer, inden salget af disse blev påbegyndt. Fra den 1. juni 2007 og året ud var klageren leder for alle Operation Approval Managers i USA.

I USA refererede klageren i hele udstationeringsperioden til JE

Der foreligger en lønseddel, hvoraf bl.a. fremgår, at klageren indtil den 8. september 2006 i dette år har fået udbetalt 74.000,70 USD, og at der heri er indeholdt »federal tax«, »ss tax« og »med tax« med i alt 20.257,66 USD.

Endvidere er fremlagt kopi af et social security kort med klagerens navn på.

Ifølge repræsentanten har klageren i 2006 og 2007 fået udbetalt bonus fra G1 Inc. med henholdsvis 2.816,39 USD og 11.460,66 USD.

En forlængelse af klagerens udstationeringskontrakt vedrørende udstationeringen til Kina er fremlagt. Kontrakten, der er dateret den 1. august 2005, har betydelige ligheder med kontrakten vedrørende udstationeringen til Kina.

Ifølge en afgørelse fra skattecentret dateret den 2. september 2005 fik klageren fritagelse for at betale arbejdsmarkedsbidrag under udstationeringen til Kina, idet skattecentret anså klageren for at have en udenlandsk arbejdsgiver.

Klageren har under såvel udstationeringen til Kina som under udstationeringen til USA bevaret fuld skattepligt til Danmark.

Skattecentrets afgørelse

Klageren er pligtig til at betale arbejdsmarkedsbidrag, da han anses for at have dansk arbejdsgiver under udstationeringen til USA.

Ved afgørelsen er lagt vægt på, at det juridiske ansættelsesforhold fortsat er hos G2 A/S, at udstationeringskontrakten er indgået mellem klageren, G2 A/S og G1 Inc., og at klageren er fuldt skattepligtig til Danmark.

Ved vurderingen af det juridiske ansættelsesforhold er lagt vægt på, at det af udstationeringskontrakten fremgår, at dansk arbejdslovgivning finder anvendelse, medmindre den er i strid med bindende lovgivning i USA, at det er G2 A/S, der har retten til at opsig klageren, og at klageren er omfattet af G2 A/S's pensionsordning hos PFA.

Der henvises endvidere til SKM2006.664.LSR.

Klagerens påstand og argumenter

Klagerens repræsentant har fremsat påstand om, at klagerens arbejdsgiver under dennes udstationering til USA var udenlandsk, hvorfor klageren ikke omfattes af pligten til at svare arbejdsmarkedsbidrag af sin løn under udstationeringen.

Den fortolkning af arbejdsgiverbegrebet, der fremgår af SKM2006.664.LSR, må anses for en praksisændring. Dette illustreres også af, at klageren i 2005 fik fritagelse for at betale arbejdsmarkedsbidrag under sin udstationering til Kina i en stort set identisk situation.

I SKM2006.664.LSR og flere efterfølgende afgørelser er det juridiske ansættelsesforhold tillagt »overvejende betydning«, og senest er det i SKM2007.306.LSR (TfS 2007,618) udtrykkeligt anført, at det juridiske ansættelsesforhold er tillagt »afgørende betydning«. Det er imidlertid strid med loven og dens forarbejder, at tillægge det juridiske ansættelsesforhold (ansættelseskontrakten) denne afgørende betydning.

Skattecenteret har begrundet sin afgørelse med henvisning til tre forhold: det juridiske ansættelsesforhold, aftalens indgåelse mellem tre parter og klagerens bevarelse af sin fulde danske skattepligt. De to sidste forhold belyser ikke arbejdsgiverbegrebet, hvorfor der ved fastlæggelsen af klagerens arbejdsgiver udelukkende er lagt vægt på det juridiske ansættelsesforhold og dermed på, at enkelte formelle kontraktvilkår i trepartsaftalen har kunnet henføres til Danmark. Skattecentret har således truffet en »allerede fordi«-afgørelse, hvor det afgørende har været det juridiske ansættelsesforhold.

Arbejdsmarkedsfondslovens § 7, stk. 1, blev indført ved lov nr. 448 af den 30. juni 1993. Ved § 7, stk. 1, litra a, blev bidragspligten for lønmodtagerbidraget pålagt »personer, der har lønindkomst mv. fra beskæftigelse udført her i landet eller fra beskæftigelse udført i udlandet for en arbejdsgiver her i landet«.

Af forarbejderne (Folketingstidende 1992/93, tillæg A, spalte 10311) fremgår følgende:

»For det andet påhviler bidragspligten personer, der har lønindkomst mv. fra beskæftigelse udført i udlandet for en arbejdsgiver her i landet. Lønmodtagere, der f.eks. udstationeres gennem kortere eller længere tid, med bevarelse af ansættelsesforhold hos en arbejdsgiver her i landet, er således fortsat bidragspligtige efter loven, jf. dog § 7, stk. 4, og bemærkningerne hertil.«

Efter ordlyden og forarbejderne skal der således lægges vægt på ansættelsesforholdet og dermed på, hvem der er lønmodtagerens arbejdsgiver. Da det imidlertid var uklart, hvad der præcist skulle lægges vægt på ved denne bedømmelse, blev der både under lovforslagets behandling og efter lovens vedtagelse stillet supplerende spørgsmål til Finansministeren, jf. SU 1993.369 og SU 1994.6, 7 og 8. For eksempel svarede ministeren på spørgsmål 40 til Folketingets Arbejdsmarkedsudvalg, at det beror på indholdet af de konkrete faktiske og retlige forhold i den enkelte ansættelsessituation, om udlændinge og udstationerede danskere beskæftigede i udlandet er omfattet af bidragspligten.

I SU 1993.369 tiltrådte ministeren med følgende bemærkninger, at der ikke var bidragspligt for medarbejdere, der af et dansk selskab var udsendt til et udenlandsk datterselskab, men hvor lønnen af praktiske eller formelle grunde blev udbetalt af det danske selskab, der fik lønudgiften refunderet af det udenlandske selskab, og hvor aktiviteten var i datterselskabets regi:

»Det er en forudsætning for fritagelse for bidragspligt, at de pågældende medarbejdere er ansat i de udenlandske datterselskaber. Indikatorer på, at ansættelse er sket i et udenlandsk datterselskab er, at arbejdsstedet er i udlandet, at instruktionsbeføjelsen udgår fra datterselskabet, at arbejdsfunktionerne tjener til at løse datterselskabets opgaver, og at aflønningen og eventuelle sociale sikringsordninger er påvirket af de lokale vilkår.«

I SU 1994.7 gengives Finansministeriets svar af den 22. december 1993 på en række spørgsmål vedrørende personale, som en given virksomhed beskæftigede i udlandet:

»Først spørges der, om personer, der arbejder for et datterselskab, et fast driftssted eller for et repræsentationskontor etableret i udlandet af et selskab med hjemsted i Danmark anses for at være beskæftiget for en

arbejdsgiver i udlandet, hvis de er ansat i datterselskab et eller ved driftsstedet i udlandet. Sådanne ansatte er ikke omfattet af bidragspligten, og arbejdsgiveren skal ikke indeholde arbejdsmarkedsbidrag.

Hertil bemærkes, at ansættelsesforholdet er afgørende. Personer, der arbejder for et datterselskab eller et fast driftssted etableret i udlandet af et selskab med hjemsted i Danmark anses for at være beskæftiget for en arbejdsgiver i udlandet, hvis de er ansat i datterselskabet eller ved driftsstedet i udlandet. Sådanne ansatte er ikke omfattet af bidragspligten, og arbejdsgiveren skal ikke indeholde arbejdsmarkedsbidrag.

Om ansættelsesforholdet er etableret i forhold til datterselskabet/driftsstedet i udlandet eller i forhold til moderselskabet i Danmark afgøres ud fra flere samtidige kriterier. Det er afgørende, hvorfra instruktionsbeføjelsen udgår, og hvor arbejdsstedet normalt er. Der ses endvidere på, om det primært er moderselskabets eller datterselskabets/driftsstedets opgaver, som den ansatte løser. Det har endvidere betydning, om aflønningen er påvirket af de lokale forhold, og hvem der i sidste ende bærer lønudgiften som driftsomkostning. Det har derimod ikke nogen afgørende betydning, hvem der formidler lønudbetalingen. (...)

Dernæst spørges der, om en person, der er beskæftiget i udlandet for et udenlandsk selskab og aflønnet af dette, er bidragspligtig, såfremt der mellem det udenlandske selskab og et dansk selskab er indgået aftale om hel eller delvis refusion af lønnen fra det danske selskab, eller hvor den på gældende person er delvist aflønnet af et udenlandsk selskab og delvist af et dansk selskab.

Det væsentlige for afgørelsen af om der er bidragspligt i sådanne tilfælde er, hvortil ansættelsesforholdet må anses for at være etableret efter en samlet vurdering af ovennævnte kriterier. Lønrefusion og løndeling trækker i retning af at ansættelsesforholdet er hos selskabet i Danmark, men hvis de øvrige forhold peger i retning af at ansættelsesforholdet er hos selskabet i udlandet, kan dette lægges til grund, således at der ikke er bidragspligt.«

Loven og dens forarbejder, herunder Finansministerens uddybende bemærkninger, indeholder således ikke hjemmel til at tillægge det formelle ansættelsesforhold »overvejende« eller ligefrem »afgørende« betydning. Dette understøttes i særlig grad af Finansministerens bemærkninger vedrørende forståelsen af »ansættelsesforhold« og dermed det reelle arbejdsgiverbegreb. Det fremgår således heraf, at der skal foretages en samlet vurdering med inddragelse af en række angivne kriterier, hvor det afgørende således er at få fastslå et, hvem der er medarbejderens reelle arbejdsgiver.

Selv om det juridiske ansættelsesforhold naturligvis kan inddrages som et lovligt kriterium, skal der stadig foretages en konkret, samlet vurdering med inddragelse af de øvrige lovlige (pligtmæssige) kriterier. Som praksis har udviklet sig på det seneste, foretages dette skøn imidlertid reelt ikke. Skattemyndighedernes fortolkning af arbejdsgiverbegrebet i arbejdsmarkedsfondslovens forstand kan med andre ord karakteriseres som udøvelse af et »skøn under regel«.

Begrebsfastsættelsen i forhold til arbejdsmarkedsfondsloven har sit udspring i skatteretlige definitioner, selv om der ikke er tale om en skattelov. Endvidere er det klart, at Finansministerens uddybende bemærkninger om forståelsen af arbejdsgiverbegrebet har baggrund i de nogenlunde tilsvarende kriterier, der opstilles, når man i arbejdsudlejesituationen skal afgøre, hvilken af to mulige virksomheder/arbejdsgivere, der skal anses for den reelle arbejdsgiver. Dette beror netop heller ikke alene på formelle forhold. Derfor – og da spørgsmålet om, hvorvidt der er tale om en dansk eller udenlandsk arbejdsgiver selvsagt har internationale implikationer – er det relevant at inddrage OECD's nyligt offentliggjorte udkast til kommentarer til modeloverenskomstens art. 15, stk. 2. Forslaget indeholder følgende affattelse af pkt. 8.13 - 8.14:

»8.13. The nature of the services rendered by the individual will be an important factor since it is logical to assume that an employee provides services which are an integral part of the business activities carried on by his employer. It will therefore be important to determine whether the services rendered by the individual constitute an integral part of the business of the enterprise to which these services are provided. For that purpose, a key consideration will be which enterprise bears the responsibility or risk

for the results produced by the individual's work. Clearly, however, this analysis will only be relevant if the services of an individual are rendered directly to an enterprise. Where for example, an individual provides services to a contract manufacturer or to an enterprise to which business is outsourced, the services of that individual are not rendered to enterprises that will obtain the products or services in question.

8.14 Where a comparison of the nature of the services rendered by the individual with the business activities carried on by his formal employer and by the enterprise to which the services are provided points to an employment relationship that is different from the formal contractual relationship, the following additional factors may be relevant to determine whether this is really the case:

- who has the authority to instruct the individual regarding the manner in which the work has to be performed;
- who controls and has responsibility for the place at which the work is performed;
- the remuneration of the individual is directly charged by the formal employer to the enterprise to which the services are provided (see paragraph 15 below);
- who puts the tools and materials necessary for the work at the individual's disposal
- who determines the number and qualifications of the individuals performing the work.

(...)«

De citerede bemærkninger viser med al tydelighed, at der i OECD-regi arbejdes med et reelt arbejdsgiverbegreb. Uanset der foreligger en formel kontrakt, skal man ved hjælp af angivne kriterier finde ud af, hvem der er den reelle arbejdsgiver på nøjagtig samme måde, som Finansministeren gav udtryk for i sine uddybende bemærkninger i forbindelse med arbejdsmarkedsfondslovens tilblivelse.

Når begrebsfastlæggelsen i forhold til arbejdsmarkedsfondsloven således siden lovens tilblivelse har været hæftet op på skatteretlige definitioner, er det uforståeligt, at skattemyndighederne nu har valgt at lægge afgørende vægt på et formelt arbejdsgiverbegreb. Dette har således hverken støtte i loven og dens forarbejder eller i den internationale skatteretlige begrebsverden, hvor man med OECD's forslag klart har tilkendegivet, at der ved fastlæggelsen af den »skatteretlige arbejdsgiver« skal lægges vægt på realiteten frem for formaliteten.

Hovedårsagen til, at danske medarbejdere i et dansk selskab eller koncern udstationeres på en dansk kontrakt, eller at der i en international kontakt vedrørende udstationering fra Danmark henvises til danske lovregler mv., er praktiske forhold. Hvis f.eks. en international koncern skal udstationere en medarbejder til Dubai, og den ledende/primære HR-funktion er i Danmark, er det mest naturligt, at den danske HR-funktion udarbejder kontrakten. Kontrakten vil så blive indgået mellem den danske virksomhed og medarbejderen og vil vedrøre udstationering til f.eks. datterselskabet i Dubai. Det samme gælder, hvis virksomheden har valgt at udarbejde internationale udstationeringskontrakter mellem den udsendende og modtagende virksomhed samt medarbejderen. I sådanne kontrakter kan der være indeholdt en henvisning til danske regelsæt, f.eks. funktionærloven, hvilket er langt det nemmeste at administrere, da man derved undgår spørgsmål om, hvordan medarbejderens anciennitet skal beregnes mv. Mange gange vil der imidlertid være en henvisning til lokale regler om arbejdstid og ferie etc. Hertil kommer, at en henvisning til kendte regelsæt typisk vil være en tryghed for medarbejderen ved afgørelsen af om han/hun vil udstationeres. Hvis alternativet var en henvisning til f.eks. afskedigelsesreglerne i Dubai, som de færreste vel er bekendt med, er det nemt at forestille sig, at medarbejderen vil overveje udstationering en ekstra gang.

Disse organisatoriske, praktiske og administrative forhold gør, at mange virksomheder formelt vælger at udstationere en medarbejder på en dansk (international) kontrakt, selv om realiteten i øvrigt, jf. de sædvanlige kriterier er, at den reelle arbejdsgiver er den udenlandske enhed.

Disse forhold bør inddrages ved den forudsatte skønsudøvelse, hvor det som anført ikke er lovligt at lægge afgørende vægt på det formelle ansættelsesforhold, men hvor de nævnte omstændigheder derimod kan forklare, hvorfor det formelle ansættelsesforhold i den konkrete situation ikke kan tillægges afgørende betydning.

På denne baggrund er de forhold, som SKAT har tillagt betydning ved vurderingen af det juridiske ansættelsesforhold, nemlig at dansk arbejdslovgivning finder anvendelse, at G2 A/S kan opsig klageren, og at klageren fortsat er omfattet af G2 A/S' pensionsordning hos PFA Pension, ikke til hinder for en fritagelse for arbejdsmarkedsbidrag.

Under alle omstændigheder havde klageren under sin udstationering udenlandsk arbejdsgiver, G1 Inc. i USA, idet følgende forhold i overensstemmelse med loven og dens forarbejder skal tillægges vægt ved skønsudøvelsen og dermed fastlæggelsen af den reelle arbejdsgiver:

- Arbejdsstedet er i USA.
- Den direkte ledelse af og ansvaret for arbejdspladsen og det arbejde, der udføres, herunder instruktionsbeføjelser over for klageren, udøves i USA.
- Arbejdsfunktionerne tjener til at løse G1 Inc.'s opgaver.
- G1 Inc. udbetaler løn til klageren og indeholder skat.
- Klageren indgår aftale om bonus og andre incitamentsordninger med G1 Inc.
- G1 Inc. afholder alle udgifter relateret til udstationeringen af klageren, medmindre andet er særskilt aftalt i udstationeringskontrakten.
- Klageren er omfattet af de amerikanske regler om social sikring.
- Klageren er underlagt lokale ansættelsesforhold, f.eks. med hensyn til arbejdstid og ferie.
- Alle tre aftaleparter kan ophæve udstationeringskontrakten.

Konsekvensen er, at klageren skal fritages for at betale arbejdsmarkedsbidrag under udstationeringen til USA, jf. arbejdsmarkedsfondslovens § 7, stk. 1, litra a.

Afslutningsvis bemærkes, at klageren også ud fra en lighedsgrundsætning bør fritages for at betale arbejdsmarkedsbidrag under udstationeringen til USA, da han under en i det væsentlige identisk udstationeringskontrakt ved skattecentrets afgørelse af 2. september 2005, fik fritagelse for at betale arbejdsmarkedsbidrag under sin udstationering til G3 Ltd. Klageren havde derfor en berettiget forventning om at blive behandlet på samme måde, også når henses til, at lovgivningen på området ikke er ændret, da han indgik udstationeringsaftalen med G1 Inc. i USA i foråret 2006.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Det fremgår af den dagældende arbejdsmarkedsfondslovs § 7, stk. 1, litra a, og fra 2008 af den dagældende arbejdsmarkedsbidragslovs § 7, stk. 1, litra a, at pligten til at svare arbejdsmarkedsbidrag bl.a. påhviler personer, der har lønindkomst mv. fra beskæftigelse udført her i landet eller fra beskæftigelse udført i udlandet, i Grønland eller på Færøerne for en arbejdsgiver her i landet, og som er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1 eller 3 eller stk. 2.

Klageren er ubestridt omfattet af fuldt skattepligt til Danmark efter kildeskattelovens § 1.

Som sagen er oplyst må det lægges til grund, at klagerens juridiske arbejdsgiver under udstationeringen til USA fortsat var G2 A/S. Bl.a. under hensyn til at G1 Inc. var medkontrahent på udstationeringsaftalen, at klagerens arbejde tjente til løsning af G1 Inc.'s arbejdsopgaver, at lønomkostningerne mv. altovervejende blev båret af G1 Inc., at G1 Inc. havde den daglige instruktionsbeføjelse over klageren, at klagerens arbejde er udført i USA, at klagerens løn mv. ikke ses at være fastsat ud fra danske forhold, at G1 Inc. kunne opsig udstationeringsaftalen, og at der er betalt sociale bidrag til USA, er det imidlertid Landsskatterettens opfattelse, at klagerens arbejdsgiver under udstationeringen skal anses for at være G1 Inc. Der gives derfor medhold i klagen.