

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9404 af 22/04/2008 (Gældende)

Tax Equalization - lønaftale

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.,
SKAT, j.nr. 08-065354

Tax Equalization - lønftale

Repræsentanten har anmodet om bindende svar på følgende:

Kan SKAT bekræfte, at en lønftale baseret på nedenstående "Tax Equalization" koncept betragtes som en nettolønftale med den konsekvens, at de af virksomheden faktisk betalte skatter og sociale bidrag beregnet af den udbetalte nettoløn betragtes som et skattepligtigt lønaccessorie?

Kan SKAT bekræfte, at medarbejderen kun beskattes af arbejdsgiverbetalte skatter og sociale bidrag, hvis og i det omfang de overstiger den af medarbejderen betalte hypotetiske skat og sociale bidrag? (Bortfalder hvis spørgsmål i besvares med "ja")

Svar

Ja, jf. nedenfor.

Bortfalder.

Faktiske forhold

Efter den gældende lokalaftale aflønnes alle medarbejdere med en bruttoløn, hvorved medarbejderne selv afholder udgifter til skatter og sociale bidrag - både i Danmark og i udlandet (afhængig af situationen).

Afhængig af hvilket projekt og hvilket land medarbejderne er udsendt til, kan medarbejdernes skattemæssige situation være som følger:

- Medarbejderne betaler fuld skat i Danmark og ingen skat i udlandet.
- Medarbejderne opnår creditlempelse i Danmark og betaler skat i udlandet.
- Medarbejderne opnår lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk.1, i Danmark og betaler skat i udlandet.
- Medarbejderne opnår lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 3, i Danmark og betaler ingen skat i udlandet.

Medarbejdernes nuværende nettoløn efter skat og sociale bidrag varierer således afhængigt af, hvilket projekt og hvilket land medarbejderne arbejder i.

Koncernen overvejer på globalt plan at indføre et "Tax Equalization" koncept for medarbejdere, der arbejder på udenlandske projekter.

Formålet med konceptet er, at alle udstationerede medarbejdere skal opnå samme nettoløn efter skat og sociale bidrag som ved arbejde udført i Danmark. Det gælder uanset hvilket land medarbejderne arbejder i, og uanset medarbejdernes skattemæssige situation, det vil sige om medarbejderne skal beskattes i udlandet, hvilken lempelse medarbejderne opnår i Danmark osv.

Virksomheden opnår derved, at medarbejderne ligestilles, og at medarbejderne derfor ikke - af skattemæssige årsager - har særlige præferencer for at arbejde i bestemte lande eller på bestemte projekter i udlandet. Det betyder samtidig, at medarbejdernes mobilitet øges, og at virksomheden dermed undgår problemer med at bemande projekter i højt beskattede lande.

Konceptet indebærer, at alle medarbejdere accepterer at "betale" en hypotetisk skat svarende til dansk skat og sociale bidrag af lønnen. Medarbejderne giver således afkald på en del af lønnen (svarende til den hypotetiske skat).

Til gengæld betaler virksomheden de faktiske skatter og sociale bidrag af lønnen i Danmark og i udstationeringslandet.

Den hypotetiske "danske" skat tilbageholdes løbende af virksomheden ved lønudbetalingen på samme måde som for medarbejdere, der betaler faktiske danske/udenlandske skatter. Den hypotetiske skat "betales" således ved, at der foretages en reduktion i medarbejdernes bruttoløn. Medarbejdernes nettoløn udgør således bruttolønnen reduceret med den hypotetiske skat.

Virksomheden afregner løbende eventuel forskudsskat i Danmark og i udlandet efter de gældende regler (der foreligger typisk en fritagelse for dansk skattetræk).

Medarbejdernes nettoløn omregnes fra netto til brutto i udlandet (forudsat at der foreligger skattepligt til udlandet). Virksomheden betaler herefter den udenlandske skat og de sociale bidrag heraf samt eventuel dansk skat og sociale bidrag. Det betyder, at de udstationerede medarbejdere skal beskattes af et så stort bruttobeløb, at nettobetalingen efter skat og sociale bidrag svarer til den betalte skat.

Når de endelige skatter og sociale bidrag er opgjort, betaler virksomheden en eventuel restskat og beholder eventuel overskydende skat, det vil sige:

- Er de faktiske skatter og sociale bidrag i Danmark og udstationeringslandet mindre end de hypotetiske skatter og sociale bidrag, skal den udstationerede alligevel betale de hypotetiske skatter og sociale bidrag. Differencen tilfalder Virksomheden.

- Er de faktiske skatter og sociale bidrag i Danmark og i udstationeringslandet større end de hypotetiske skatter og sociale bidrag, betaler virksomheden forskellen og holder samtidig medarbejderen skadesløs.

Indbetalinger til arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger (Industriens Pension for timelønnende og Danica Pension for funktionærer) og feriepenge beregnes af den oprindelige bruttoløn.

Aftalegrundlaget mellem virksomheden og medarbejderne er endnu ikke ændret i overensstemmelse med konceptet, idet der ikke er taget endelig stilling til, om konceptet implementeres i Danmark. Hvis konceptet implementeres, skal det nuværende aftalegrundlag, det vil sige både lokalaftale og ansættelses-/udstationeringskontrakter mv., ændres.

Spørgeren opfattelse og begrundelse herfor

Spørgsmål 1

Det er vores opfattelse, at en lønaftale, der er baseret på "Tax Equalization" konceptet, skattemæssigt skal karakteriseres som en nettolønsaftale, jf. nedenstående princip:

Beregningsteknisk bruttoløn 100.000

Hypotetisk "dansk" skat/sociale bidrag -50.000

Nettoløn 50.000

Fra praksis kan i den forbindelse nævnes TfS 2000,386 (HRD). Skatteministeriet tilkendegiver i dommen, at en lønfastsættelse efter tilsvarende principper karakteriseres som en netto aflønning. I denne sag blev medarbejderen principielt aflønnet med en bruttoløn, men af bruttolønnen tilbageholdt arbejdsgiveren hver måned et beløb svarende til 12% af bruttolønnen (den hypotetiske skat). Til gengæld herfor betalte selskabet samtlige medarbejderens indkomstskatter i det land, hvortil han var udstationeret.

De 12%, der i den konkrete sag tilbageholdes af bruttolønnen til dækning af medarbejderens skatter, svarer således i princippet til den hypotetiske skat, som tilbageholdes af virksomheden til dækning af medarbejdernes skatter og sociale bidrag.

Desuden har vi henset til, at medarbejderne - på tilsvarende måde som i ovennævnte HRD - giver definitivt afkald på en del af lønnen (svarende til den hypotetiske skat) forud for det tidspunkt, hvor medarbejderne erhverver endelig ret hertil. Efter gældende praksis kan afkaldet derfor tillægges skattemæssig betydning.

Som konsekvens af at medarbejderne modtager en nettoløn, skal medarbejderne efter vores opfattelse beskattes af de af virksomheden faktisk betalte skatter og sociale bidrag, jf. nedenstående principper:

Den hypotetiske "danske" skat overstiger de faktiske skatter og sociale bidrag

Nettoløn 50.000

Arbejdsgiverbetalte skatter, udland * 20.000

Skat af arbejdsgiverbetalte skatter 13.333

Bruttoløn 83.333

* Medarbejderen opfylder betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 1.

Medarbejderen selvangiver DKK 83.333.

De faktiske skatter og sociale bidrag overstiger den hypotetiske "danske" skat

Nettoløn 50.000

Arbejdsgiverbetalte skatter, udland* 55.000

Skat af arbejdsgiverbetalte skatter 36.666

Bruttoløn 141.666

* Medarbejderen opfylder betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 1.

Medarbejderen selvangiver DKK 141.666.

Vi har herved henset til, at løntilskud og godtgørelser af enhver art, uanset betegnelsen, som arbejdsgiveren betaler til eller for en medarbejder, som udgangspunkt er skattepligtig for medarbejderen og medregnes i dennes personlige indkomst, jf. Statsskattelovens § 4.

Spørgsmål 2

Som nævnt ovenfor betragtes arbejdsgiverbetalte skatter som løn.

Beskatning af arbejdsgiver betalte skatter forudsætter pr. definition, at der ydes medarbejderen en økonomisk fordel.

Efter "Tax Equalization" konceptet betaler medarbejderne selv den hypotetiske skat. I de fleste tilfælde, vil den hypotetiske skat overstige de endelige skatter og sociale bidrag. Ved udstationering til lande med højere skatteniveau end Danmark, vil de endelige skatter og sociale bidrag overstige den hypotetiske skat.

Den hypotetiske "danske" skat overstiger de faktiske skatter og sociale bidrag. I det omfang den hypotetiske skat svarer til eller overstiger de af virksomheden faktisk betalte skatter og sociale bidrag, opnår medarbejderen således ikke et skattepligtigt gode, idet medarbejderens "egenbetaling" overstiger udgiften, jf. nedenstående princip:

Bruttoløn 100.000

Hypotetisk "dansk" skat/sociale bidrag -50.000

Arbejdsgiverbetalte skatter, udland* 20.000

Nettoløn 70.000

* Medarbejderen opfylder betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 1.

Der er således intet grundlag for beskatning af arbejdsgiverbetalte skatter, idet virksomheden reelt ikke har afholdt en privat udgift for medarbejderen.

Medarbejderen selvangiver DKK 100.000.

De faktiske skatter og sociale bidrag overstiger den hypotetiske "danske" skat

Hvis de faktiske skatter og sociale bidrag betalt af virksomheden derimod overstiger den af medarbejderen betalte hypotetiske skat, vil medarbejderen efter vores opfattelse skulle be

skattes af differencen som et skattepligtigt løntillæg (det vil sige forskellen mellem den faktiske skat og sociale bidrag og den hypotetiske skat). Differencen skal omregnes til et bruttobeløb, idet medarbejderen skal holdes "skadesløs" for "merskatten" mv., jf. nedenstående princip:

Bruttoløn 100.000

Hypotetisk "dansk" skat/sociale bidrag -50.000

Arbejdsgiverbetalte skatter, udland* 55.000

Skat af arbejdsgiverbetalte skatter 2.000

Bruttoindkomst 107.000

* Medarbejderen opfylder betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 1.

Medarbejderen beskattes af arbejdsgiverbetalte skatter DKK 5.000 (DKK 55.000 - DKK 50.000). Medarbejderen selvangiver DKK 107.000.

Dette princip er i overensstemmelse med principperne indenfor generel personalegodebeskatning, hvor den skattepligtige værdi af goder, der stilles til rådighed af arbejdsgiveren, reduceres med en eventuel egenbetaling fra medarbejderen. Med andre ord - hvis medarbejderens egenbetaling svarer til eller overstiger arbejdsgiverens udgifter, er der intet grundlag for beskatning. Betaler medarbejderen et mindre beløb, beskattes differencen op til den skattepligtige værdi.

SKAT kan ved besvarelsen forudsætte, at det for den enkelte medarbejder kan dokumenteres, hvad medarbejderen har indbetalt til virksomheden i hypotetisk skat, og hvad medarbejderens endelige skatter og sociale bidrag udgør. Det er således muligt konkret at opgøre for den enkelte

medarbejder, om og i givet fald i hvilket omfang, virksomheden reelt afholder udgifter til betaling af medarbejderens skatter mv., og dermed om der er grundlag for beskatning af medarbejderen.

SKATs begrundelse for svaret

Spørgsmål 1

SKAT lægger til grund, at de medarbejdere der forespørges om, er medarbejdere der er fuldt skattepligtige til Danmark, men udsendt til projekter i udlandet.

Alle de udstationerede medarbejdere vil fremover blive aflønnet sådan, at der udarbejdes et udstationeringstillæg til de oprindelige normale kontrakter. Af tilføjelsen vil det fremgå, at medarbejderen garanteres en på forhånd aftalt nettoløn efter skat og sociale bidrag under udstationeringen. Arbejdstageren har således, under udstationeringen, alene en ret til at få en løn, der svarer til hans tidligere danske løn efter dansk skat og sociale bidrag (dvs. det såkaldte "nettolønprincip"). Arbejdsgiveren overtager samtidigt den endelige betalingsforpligtigelse for skatter og sociale bidrag. Der sker ingen faktisk betaling fra arbejdstageren til arbejdsgiveren af en indeholdt hypotetisk skat, da arbejdstageren har afskrevet retten til betalingen, mod at arbejdsgiveren overtager den endelige betalingsforpligtigelse.

Alt hvad der bliver betalt til arbejdstageren eller betalt på hans vegne, beskattes efter de normale danske regler, indgåede dobbeltbeskatningsaftaler mv. Arbejdstageren skal i de opstillede eksempler under spørgsmål 1, herefter beskattes af den af arbejdsgiveren betalte nettoløn, de betalte skatter i udlandet og skatten af de arbejdsgiverbetalte skatter. Spørgsmål 1 besvares derfor bekræftende.

Det er en forudsætning for svaret, at arbejdsgiveren opfylder sin indeholdelsespligt efter kildeskatteloven. Hvis betingelserne for skattetræksfritagelse er opfyldt ved opholdet i udlandet, er indeholdelsespligten dog bortfaldet.

Spørgsmål 2

Bortfalder.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling og begrundelse den 22. april 2008.

Svaret er bindende for skattemyndighederne i følgende periode

I 5 år, der regnes fra modtagelsen af svaret jf. SFL § 25, stk. 1.