



cutting through complexity™

PERSON- & ERHVERVSBEKATNING

Udstationering

kpmg.dk



PERSON- & ERHVERVSBEKATNING

Udstationering

kpmg.dk



Indhold

Forord	5
Skattemæssige forhold	6
Fuld skattepligt	6
Begrænset skattepligt	7
Dobbeltbeskatningsoverenskomst	8
Skattemæssigt hjemsted	8
Dobbeltbeskatningsoverenskomstens regler for fordeling af beskatningsret til forskellige indkomster	9
Lempelsesmetoder	9
Dansk intern ret	10
Begrænset skattepligt til Danmark/skattemæssigt hjemmehørende i udlandet	12
Fradragsret	12
Arbejdsgivers forpligtelser	13
Indeholdelsespligt	13
Skattetrækfritagelse	13
Indberetningspligt	13
Sociale arbejdsgiverbidrag	13
Fraflytningsbeskatning	14
Lokal beskatning i arbejdslandet	15
Beskatning af løn i udlandet	15
Beskatning af personalegoder i udlandet	15

Pensionsordninger	16
Efterbeskatning af indskud på pensionsordninger.	16
Lande der godkender fradrag for indskud på danske pensionsordninger	17
Fradragsberettigede ordninger i udlandet	17
Dokumentationskrav – ikke-skattebegünstiget pensionsordning: "§ 53 A-ordning"	17
Udligningsskat på store pensionsudbetalinger	18
 Skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse	 19
 Arv og gave	 21
Dødsfald	21
Gaver	22
 Arbejds- og opholdstilladelse	 23
 Folkeregistrering	 24
 Social sikring	 25
 Forsikring	 27
 Ansættelsesretligt lovvalg ved udstationering	 28
Generelt omkring lovvalg	28
Udstationeringsdirektivet – minimumsregler om løn, ferie og arbejdstid m.v. ved udstationering inden for EU-landene	29
Ansættelsesbevis	30
 Særligt om ferie	 31
Beskatning af feriepenge	32
 Særligt i forhold til Sverige, herunder i Øresundsregionen	 33
Beskatning i arbejdsgiverlandet Sverige ved hjemmearbejde i bopælslandet Danmark	33

Forord

Når en medarbejder skal ind- eller udstationeres, er der mange forhold, der bør afklares for at sikre, at ind-/udstationeringen bliver tilfredsstillende for alle parter.

KPMG har udarbejdet publikationer om indstationering og udstationering, tjeklister til disse publikationer samt et skema over nogle aktuelle skatte- og afgiftssatser.

Publikationerne og tjeklisterne kan anvendes som inspiration i ind- og udstationerings-situationer og kan ikke ses som udtømmende vejledninger.

København, januar 2011

Skattemæssige forhold

Medarbejderens skattemæssige situation i Danmark under et udlandsophold er afhængig af flere faktorer, bl.a. af udstationeringens varighed, om familien følger med, bolig-situation i Danmark og om medarbejderen arbejder for en dansk eller en udenlandsk arbejdsgiver.

Hvis medarbejderen bliver skattepligtig i arbejdsstaten, kan løn og andre indkomster være skattepligtige i både Danmark og arbejdsstaten. Dobbeltbeskatning undgås dog enten efter dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og arbejdsstaten eller efter intern dansk ret.

Fuld skattepligt

En person med bopæl i Danmark er fuldt skattepligtig til Danmark. Det vil sige, at den pågældende som udgangspunkt er skattepligtig til Danmark af alle sine indtægter, uanset hvorfra de kommer.

Et sommerhus anses som udgangspunkt ikke for bopæl, medmindre det har fungeret eller fungerer som helårsbolig for ejeren. Man kan derfor som udgangspunkt beholde sit sommerhus under en udstationering, uden at skattepligten af den grund opretholdes.

	Fuldt skattepligtig til Danmark	Ikke-fuldt skattepligtig til Danmark
Medarbejderen har rådighed over en helårsbolig i Danmark	X	
Medarbejderen har udlejet sin helårsbolig i Danmark uopsigelig for udlejer i mindst tre år		X
Medarbejderen har ikke nogen helårsbolig i Danmark		X

Begrænset skattepligt

Er medarbejderen ikke fuldt skattepligtig til Danmark, er medarbejderen kun skattepligtig til Danmark af visse indkomster med kilde i Danmark ("begrænset skattepligt"), og fradragsmulighederne er ofte begrænsede.

Dobbeltbeskatningsoverenskomst

Anses medarbejderen for at være fuldt skattepligtig til Danmark, vil medarbejderen efter danske regler være skattepligtig til Danmark af sin indkomst, selv om medarbejderen også i den konkrete situation vil blive skattepligtig i arbejdsstaten.

Dette indebærer, at løn og andre indkomster kan være skattepligtige i både Danmark og udlandet. Der kan i disse tilfælde som udgangspunkt blive tale om dobbeltbeskatning.

En dobbeltbeskatningsoverenskomst har til formål at undgå international dobbeltbeskatning. Reglerne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst fordeler medarbejderens indkomster til beskatning i henholdsvis Danmark og arbejdslandet og bestemmer, hvordan der skal lempes for dobbeltbeskatning.

Skattemæssigt hjemsted

Hvis medarbejderen er fuldt skattepligtig til begge lande (resident) efter begge landes interne regler, skal det afgøres, hvor medarbejderen anses for skattemæssigt hjemmehørende (bopælsland), før fordelingsreglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten kan anvendes. I de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster anses medarbejderen som udgangspunkt for skattemæssigt hjemmehørende i det land, hvor han har en fast bolig til sin rådighed.

I tilfælde af at medarbejderen har en fast bolig til rådighed i begge lande, anses medarbejderen som udgangspunkt for skattemæssigt hjemmehørende i det land, hvor medarbejderen har de stærkeste personlige og økonomiske tilknytninger (midtpunkt for livsinteresser). De væsentligste momenter i vurderingen er opholdets længde, hvor arbejdet udføres, og om familien er med i udlandet under udstationeringen eller fortsat bor i hjemlandet.

Hvis medarbejderen anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, kan Danmark som udgangspunkt beskatte medarbejderens globalindkomst, uanset hvor i verden indkomsterne kommer fra.

Hvis medarbejderen anses for skattemæssigt hjemmehørende i udlandet, kan Danmark derimod kun beskatte visse indkomster fra kilder i Danmark. Medarbejderens globalindkomst vil i mange tilfælde blive beskattet i udlandet afhængigt af skattelovenen i dette land. Ved den danske indkomstopgørelse kan fradragsmulighederne være begrænsede, når medarbejderen anses for hjemmehørende i udlandet.

Dobbeltbeskatningsoverenskomstens regler for fordeling af beskatningsret til forskellige indkomster

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten indeholder regler for, i hvilket omfang forskellige indkomster kan beskattes i bopælslandet og/eller i kildestaten. Det gælder bl.a. indkomstarter som f.eks. løn, pension, renteindtægter, kapitalgevinst m.v.

Som udgangspunkt kan vederlag for personligt arbejde udført i tjenesteforhold kun beskattes i den stat, hvor medarbejderen er hjemmehørende. Hvis medarbejderen bliver hjemmehørende i udlandet, kan Danmark derfor ikke beskatte lønnen for arbejdet optjent i udlandet. Hvis medarbejderen forbliver hjemmehørende i Danmark, kan lønnen – hvis arbejdet er udført i udlandet – også beskattes i udlandet, hvis bare ét af de nedenstående punkter er opfyldt:

- Medarbejderen opholder sig i arbejdsstaten i en periode (eller måske flere perioder), der overstiger 183 dage i en 12-månedersperiode (i nogle overenskomster skal de 183 dage ligge inden for et kalenderår eller skatteår),
- Vederlaget udbetales af eller for en arbejdsgiver, der er hjemmehørende i arbejdsstaten, eller
- Vederlaget belaster eller burde belaste et fast driftssted eller lignende, som arbejdsgiveren har i arbejdsstaten.

Ved opgørelsen af opholdsdage i arbejdsstaten medregnes med ganske få særlige undtagelser samtlige opholdsdage (også brudte døgn, feriedage m.v.) i arbejdsstaten.

Lempelsesmetoder

I de tilfælde, hvor en indkomst i henhold til reglerne i overenskomsten kan beskattes både i Danmark og i kildelandet, ophæves dobbeltbeskatningen ved den såkaldte creditmetode eller den såkaldte exemptionsmetode.

Det er Danmark, der lemper beskatningen og nedsætter skatten til fordel for kildelandet, når medarbejderen er hjemmehørende i Danmark.

Creditlempelse

Denne metode indebærer, at Danmark giver credit for den udenlandske skat på samme indkomst, dog kun op til et beløb svarende til den danske skat på denne indkomst. Medarbejderen kommer til at betale en samlet indkomstskat, der svarer til skatten i det af landene, der har den højeste beskatningsprocent – normalt Danmark.

Exemptionslempelse

Hvis exemptionslempelse finder anvendelse, skal medarbejderen reelt ikke betale skat i bopælslandet af indkomst optjent i kildelandet.

Der er som oftest tale om lempelsesmetoden exemption med progressionsforbehold (ny metode), hvilket betyder, at den udenlandske indkomst skal indgå i indkomstopgørelsen og skatteberegningen i bopælslandet. Skatten nedsættes herefter med den del, der forholdsmæssigt vedrører skatten af den udenlandske indkomst. Den udenlandske indkomst er derved reelt skattefri og indgår kun i beregningen af progressionen af skatten på den øvrige indkomst.

Dansk intern ret

Foruden de nævnte lempelsesmetoder, som fremgår af de pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomster, findes der også mulighed for at opnå lempelse efter intern dansk ret. Disse regler kan f.eks. være relevante at anvende, hvis der ikke er en dobbeltbeskatningsaftale med det pågældende arbejds-/kildeland, eller hvis det er skattemæssigt mere hensigtsmæssigt at bruge de interne regler i stedet for overenskomstens regler.

Ligningslovens § 33 A, stk. 1

I henhold til reglerne i ligningslovens § 33 A, stk. 1, kan udenlandsk lønindkomst under visse betingelser helt fritages fra dansk skat. Lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A, stk. 1, svarer til lempelse efter exemptionsmetoden med progression. Betingelserne herfor er, at udlandsopholdet skal strække sig over mindst seks måneder, der kun må afbrydes af nødvendigt arbejde (se nærmere nedenfor) og ferie eller lignende her i riget af en sammenlagt varighed på i alt højst 42 dage i enhver 6-månedersperiode. Ferie eller lignende, som afholdes i udlandet som afslutning på udlandsopholdet, kan medregnes til 6-månedersperioden. Det samme gælder, hvis et udlandsophold efterfølges af ferie her i riget (under 42 dage) og derefter ferie i udlandet, forudsat at skatteyderen ikke befinder sig i det danske rige på 6-månedersdagen for udlandsopholdets start. Hvis

medarbejderen fortsætter med at arbejde i udlandet efter 6-månedersdagen, vil ophold i det danske rige på 6-månedersdagen ikke medføre, at medarbejderen afbryder udenlandsopholdet.

42-dagesreglen skal således være opfyldt i de første seks måneder og herefter på ethvert tidspunkt mindst seks måneder bagud. Ved optællingen af dage med ophold i Danmark tæller brudte døgn med som hele døgn. Det vil sige, at opholder man sig i Danmark i en del af et døgn, skal dette medregnes som et helt døgn i beregningen.

Der må kun udføres arbejde i Danmark, som er nødvendigt i direkte forbindelse med udenlandsopholdet (afrapportering og lignende). Arbejdsdage i Danmark tæller også med i beregningen af de 42 dage. Løn for arbejde udført i Danmark indgår ikke i den lempelsesberettigede indkomst, og denne løn vil blive beskattet normalt i Danmark.

Størrelsen af den udenlandske skat har ingen betydning for, om medarbejderen kvalificerer sig til lempelse i henhold til ligningslovens § 33 A.

Ligningslovens § 33 A, stk. 3 – halv lempelse (ikke "offentligt ansatte")

Har dobbeltbeskatningsoverenskomst tillagt Danmark beskatningsretten til lønindkomst og således afskåret arbejdsstaten fra at beskatte lønindkomsten, gives der kun nedslag med halvdelen af den skat, der forholdsmæssigt falder på den udenlandske indkomst. Betingelserne for beskatning efter ligningslovens § 33 A, stk. 1, skal endvidere være opfyldt, jf. ovenstående afsnit.

Hvis vederlaget for arbejde udført i udlandet udbetales af eller for en dansk arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende eller har et fast driftssted eller lignende i arbejdsstaten, vil Danmark som hovedregel have beskatningsretten, hvis opholdet i arbejdsstaten ikke overstiger en vis periode, sædvanligvis 183 dage i enten et kalenderår eller i en 12-månedersperiode.

Personer, der ikke opfylder betingelserne i ligningslovens § 33 A, stk. 1

Hvis medarbejderen ikke opfylder reglerne i ligningslovens § 33 A, stk. 1, kan medarbejderen anvende lempelsesreglen i ligningslovens § 33, som er en creditregel. Det betyder, at den skat, der er betalt af indkomst i udlandet, modregnes i den danske skat på samme indkomst.

Begrænset skattepligt til Danmark/skattemæssigt hjemmehørende i udlandet

Hvis den fulde skattepligt til Danmark ophører, beskattes medarbejderen alene som begrænset skattepligtig af visse indkomster med kilde i Danmark.

Hvis medarbejderen fortsat er fuldt skattepligtig i Danmark, men bliver anset for skattemæssigt hjemmehørende i udlandet, beskattes medarbejderen også kun i Danmark af visse indkomster med kilde i Danmark, som Danmark efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten har ret til at beskatte.

Fradragsret

Hvis medarbejderen under et udenlandsophold fortsat er fuldt skattepligtig og hjemmehørende i Danmark, kan medarbejderen foretage samme fradrag ved opgørelsen af sin danske skattepligtige indkomst som andre fuldt skattepligtige personer.

Hvis medarbejderen er fuldt skattepligtig til Danmark, men i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst anses for hjemmehørende i udlandet, vil medarbejderens fradragsmuligheder være begrænsede.

Medarbejderen vil som udgangspunkt kun have fradrag for udgifter, der relaterer sig til en indkomst, til hvilken Danmark har beskatningsretten. Det kan f.eks. være renteudgifter vedrørende et lån med pant i en dansk ejendom.

Arbejdsgivers forpligtelser

Indeholdelsespligt

Udbetales lønnen under udstationeringen fortsat af den danske arbejdsgiver, har arbejdsgiveren indeholdelsespligt ved udbetaling af A-indkomst.

Skattetrækfritagelse

Hvis den danske arbejdsgiver udbetaler lønnen til en medarbejder, der opfylder betingelserne for fuld lempelse i ligningslovens § 33 A, stk. 1, eller til en medarbejder, der har krav på exemptionslempelse i henhold en dobbeltbeskatningsoverenskomst, bør arbejdsgiveren anmode SKAT om en fritagelse for skattetræk.

Hvis medarbejderens fulde skattepligt til Danmark er ophørt, og det er åbenbart, at indkomsten ikke skal beskattes i Danmark, behøver arbejdsgiver ikke at indhente skattetrækfritagelse.

Indberetningspligt

Arbejdsgiver har pligt til at indberette, hvis der udbetales A-indkomst eller gives indberetningspligtige goder til medarbejderen.

Sociale arbejdsgiverbidrag

Er medarbejderen omfattet af dansk social sikring, skal arbejdsgiveren betale de samme ydelser (ATP, AES m.v.) for medarbejderen, som hvis medarbejderen arbejdede i Danmark.

Fraflytningsbeskatning

Når den fulde skattepligt til Danmark ophører, eller der sker skift af skattemæssigt hjemsted, skal reglerne om fraflytningsskat overvejes. Reglerne betyder, at medarbejderen i visse tilfælde skal beskattes af en eventuel værditilvækst på visse aktiver.

Fraflytningsbeskatningen kan bl.a. være aktuel i følgende tilfælde:

- Ekstraordinært store indbetalinger til en arbejdsgiveradministreret pensionsordning
- Aktier
- Urealiseret avance på aktieoptioner og tegningsretter
- Investeringsfond, etableringskonti
- Af- og nedskrivningsberettigede aktiver
- Fordringer og kontrakter omfattet af kursgevinstloven.

Det er derfor vigtigt at afgøre, om fraflytningsbeskatning er aktuel for medarbejderen.

Lokal beskatning i arbejdslandet

Når virksomheden skal udstationere en medarbejder, er det vigtigt, at udstationeringslandets beskatningsregler, regler om registrering, indeholdelse, indberetning m.v. bliver afdækket.

Beskatning af løn i udlandet

Nogle lande har særligt lempelige regler for beskatning af indstationerede medarbejdere, og der kan være stor besparelse for både virksomheden og for medarbejderen, hvis lønpakken sammensættes optimalt.

Er medarbejderen garanteret en fast nettoløn under udstationeringen, vil eventuelle skattebesparelser tilfalde virksomheden.

Er der under udstationeringen fastlagt en bruttoløn for medarbejderen, er det medarbejderen, der får glæde af en eventuel skattebesparelse.

Beskatning af personalegoder i udlandet

Personalegoder, så som fri bolig, fri bil, telefon, skolepenge m.v., beskattes ikke nødvendigvis ens i de enkelte lande, og der kan være store skattebesparelser forbundet med at sammensætte lønpakken konkret under hensyn til de forskellige landes regler.

Uanset om virksomheden ind- eller udstationerer en medarbejder, kan det være interessant for virksomheden at sammensætte lønpakken således, at skatten og de sociale bidrag minimeres.

Pensionsordninger

I det følgende beskrives de skattemæssige regler for danske pensionsordninger i forbindelse med udstationering eller fraflytning til udlandet.

Omfattes medarbejderen af dansk skattefritagelse af lønindkomsten efter reglerne i ligningslovens § 33 A, jf. ovenfor, er medarbejderens skattepligt til Danmark ophørt, eller er det skattemæssige hjemsted skiftet i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er fortsat indbetaling på rate- eller kapitalpension og løbende pensionsordninger i Danmark normalt ikke skattemæssigt attraktivt fra et dansk synspunkt, da medarbejderen ikke reelt opnår et skattefradrag i Danmark i denne periode, og da udbetalingen til sin tid alligevel vil være skattepligtig i Danmark.

Det er derfor vigtigt at gennemgå medarbejderens nuværende pensionsordning og vurdere, hvordan denne uhensigtsmæssighed kan imødegås. Det kan eventuelt ske ved at stoppe indbetalingerne i udstationeringsperioden eller alternativt at lade indbetalingerne ske til en ikke-skattebegünstiget pensionsordning: "§ 53 A-ordning" (pensionsbeskatningsloven). Bemærk, at der kan være en række forsikringslementer tilknyttet pensionsordningen, som det kan være ønskeligt at opretholde.

Efterbeskatning af indskud på pensionsordninger

I forbindelse med ophør af fuld skattepligt til Danmark eller hvis medarbejderen bliver hjemmehørende i udlandet, kan der i visse tilfælde blive tale om efterbeskatning af indbetalinger til pensionsordninger ("fraflytningsbeskatning").

Reglerne gælder kun for arbejdsgiveradministrerede ordninger, dvs. pensionsordninger, hvor arbejdsgiveren er part i pensionsaftalen og har påtaget sig administrationen af indbetalingen af præmier til pensionsselskabet. Efterbeskatningen gælder endvidere kun for ratepensionsordninger og for pensionsordninger med løbende udbetalinger.

Formålet med efterbeskatningen er at neutralisere den skattemæssige virkning af ekstraordinært store pensionsindbetalinger i årene frem til fraflytningen.

For at afgøre hvornår det er aktuelt med fraflytningsskat, ses der på forøgelsen af præmieindbetalingerne i fraflytningsåret og de fire foregående år (20 %-reglen og 5-årsreglen). Der gælder særlige regler for hovedaktionærer. Hvis en person tidligere er blevet fraflytningsbeskattet i Danmark, og senere udbetalinger fra ordningen ligeledes er skattepligtige i Danmark, vil den danske skat på udbetalingen blive lempet.

I 2010 blev der indført et årligt loft på 100.000 kr. for fradragsberettigede indbetalinger til rateforsikringer, ratepensioner og ophørende livrenter. Beløbsgrænsen gælder samlet for pensionsordninger, der oprettes i og uden for ansættelsesforhold. Der er særlige forhold, som skal overvejes for eksisterende privattegnede ordninger, hvor der enten er foretaget et engangsindskud eller er en igangværende 10-års fradragsfordeling.

Lande der godkender fradrag for indskud på danske pensionsordninger

Danmark har indgået aftaler med Storbritannien, Holland og Schweiz om, at disse lande godkender danske arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger, forudsat at visse betingelser er opfyldt. Sverige godkender i visse situationer også danske ordninger.

Derudover kan der i visse EU/EØS lande være mulighed for at få danske pensionsordninger godkendt i disse lande. Godkendelsen – og dermed fradragsmuligheden – afhænger af det enkelte lands implementering af EU's regelsæt om fri bevægelighed. Muligheden herfor skal undersøges i hvert enkelt land.

Fradragsberettigede ordninger i udlandet

Det kan også overvejes at indbetale på fradragsberettigede ordninger i udlandet under udstationeringen. I disse overvejelser bør beskatningen ved udbetalingen også undersøges nærmere.

Dokumentationskrav – ikke-skattebegunstiget pensionsordning: "§ 53 A-ordning"

Den 1. januar 2010 blev der indført et nyt dokumentationskrav, som skal opfyldes for at kunne hæve pensionsmidler fra en ikke-skattebegunstiget pensionsordning ("§ 53 A-ordning") skattefrit. Dokumentationskravet gælder på hævetidspunktet for fuldt skattepligtige personer for ordninger oprettet den 18. februar 1992 eller senere.

Hvis der under udlandsopholdet er indbetalt til en ikke-skattebegünstiget pensionsordning ("§ 53 A-ordning") (pensionsbeskatningsloven), kan pensionsmidlerne kun hæves skattefrit i Danmark efter den 1. januar 2010, hvis medarbejderen som fuldt skattepligtig skatteyder kan dokumentere eller sandsynliggøre, at der ikke har været fradragsret eller bortseelsesret for indskuddene på § 53 A-pensionsordningen i Danmark eller i udlandet. Kan medarbejderen ikke dokumentere eller sandsynliggøre dette, vil udbetalingerne fra ordningen være skattepligtige. Dokumentationskravet kan bl.a. opfyldes med en revisorerklæring (blanket 07.062), hvori det attesteres, at der ikke har været fradragsret eller bortseelsesret for indskuddene på § 53 A-pensionsordningen i udlandet.

Udligningsskat på store pensionsudbetalinger

Personer, der beskattes i Danmark af deres løbende pensionsudbetalinger, skal fra og med 1. januar 2011 betale udligningsskat på store pensionsudbetalinger. Udligningskatten skal betales i perioden 2011- 2019 af årlige pensionsudbetalinger, der samlet overstiger en fastsat bundgrænse. Udligningskatten bliver opkrævet af løbende udbetalinger fra bl.a. arbejdsmarkedspensioner, livrente- og ratepensioner m.v.

Skattefri rejse- og befodringsgodtgørelse

Når en medarbejder på grund af afstanden mellem en sædvanlig bopæl og et midlertidigt arbejdssted påføres omkostninger på grund af arbejdet, fordi medarbejderen ikke kan overnatte på sin sædvanlige bopæl, kan arbejdsgiveren efter danske regler udbetale skattefrie rejsegodtgørelser.

Hvis medarbejderen bliver skattepligtig til udlandet, bør arbejdslandets eventuelle regler om skattefrie godtgørelser undersøges, herunder om danske godtgørelser bliver skattepligtige i det pågældende land.

Ved arbejde i udlandet, hvor der ikke kan opnås skattefritagelse i Danmark, kan medarbejderen som alternativ til skattefrie godtgørelser få fradrag i sin danske skat for sine erhvervs-mæssige udgifter til kost og logi efter reglerne om differencefradrag. Dette betyder, at medarbejderen i sin danske skat kan tage et ligningsmæssigt fradrag, der svarer til et fradrag efter Skatterådets satser for skattefri rejse- og befodringsgodtgørelse, eller tage fradrag for faktiske, dokumenterede udgifter. Fradraget er maksimeret til 50.000 kr. (2011-2013 niveau), svarende til maksimalt 76 fulde døgn (455 kr. pr. dag for kost og 195 kr. pr. dag for logi). Bundgrænsen på 5.500 kr. for lønmodtagerfradrag gælder ikke i relation til 50.000 kr.-grænsen. Hvorvidt det er muligt at foretage et fradrag i arbejdslandets skat, afhænger af arbejdslandets skatteregler, som bør undersøges nærmere.

Personer, der bor i Danmark eller rejser rundt i Danmark for deres danske eller udenlandske arbejdsgiver, kan også anvende reglerne om skattefri rejsegodtgørelse.

Personer, der beskattes i henhold til kildeskattelovens §§ 48E-48F (25 %- eller 26 %-beskatning), kan også anvende disse regler. Da godtgørelserne er skattefrie, medregnes de ikke ved opgørelsen af kvalifikationsbeløbet efter kildeskattelovens §§ 48E-48F. Personer, der beskattes i henhold til kildeskattelovens §§ 48E-48F (26 %-beskat-

ning), kan dog aldrig få fradrag efter reglerne om differencefradrag, da det ikke er tilladt at foretage fradrag ved beregningen af 25 %- eller 26 %-skatten.

Begrænset skattepligtige personer kan også bruge reglerne om skattefri rejsegodtgørelse.

KPMG har udarbejdet en mere uddybende publikation om skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse. Den kan findes på www.kpmg.dk > [Nyheder og udgivelser](#) > [Rapporter og undersøgelser](#) > [Tax > Person- & Erhvervsbeskatning](#).

Arv og gave

I forbindelse med en udstationering kan det være relevant at undersøge de skatte- og arveretlige konsekvenser i tilfælde af dødsfald i udlandet. Endvidere kan det have skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser, hvis man modtager gaver under udstationeringen.

Dødsfald

Som hovedregel skal man anvende de arveretlige regler i det land, hvor afdøde havde bopæl ved dødsfaldet.

Da arvereglerne er forskellige fra land til land, kan man som følge af udstationeringen risikere, at eventuel ægtefælle eller børn stilles anderledes, end man forventede. Desuden kan en ægtefælle i visse lande f.eks. ikke få lov til at sidde i uskiftet bo. Dette er blot et par eksempler. Man bør derfor overveje at oprette et testamente for at sikre de efterladte.

Det bør også undersøges, om et testamente oprettet i Danmark er gældende i fuldt omfang i det pågældende udland, eller om testamentet skal justeres.

Beskatning ved dødsfald under udstationeringen løses i et samspil mellem danske og udenlandske regler samt en eventuel overenskomst vedrørende arvemidler mellem Danmark og det pågældende udland.

Boafgiften/arveafgiften opgøres som hovedregel efter de regler og med de procentsatser, der måtte være gældende i bopælslandet.

Hvis den afdøde ikke har hjemting i Danmark, omfatter den danske boafgiftspligt kun fast ejendom i Danmark og formue tilknyttet et fast driftssted i Danmark.

Danmark har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster vedrørende arvemidler med Italien, Schweiz, Tyskland, USA og de nordiske lande (ekskl. Sverige).

En række lande har dog ophævet arveafgiften/boafgiften.

Gaver

Hvis man modtager en gave under udstationeringen til et andet land, kan man risikere at blive afgiftspligtig af gaven i både Danmark og bopælslandet.

Danmark har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster med Tyskland, USA og de nordiske lande (ekskl. Sverige), der indeholder bestemmelser om fordeling af beskatningsretten til gaver. I alle andre tilfælde skal konflikten løses ved hjælp af national lovgivning i udlandet og Danmark.

Arbejds- og opholdstilladelse

Inden udstationeringen bør man altid undersøge, om der kræves visum eller opholds- og/eller arbejdstilladelse i udstationeringslandet, og om der kræves oversættelse og stempeling af personlige papirer.

Inden for Norden kan nordiske statsborgere frit flytte og arbejde uden tilladelse, og som EU- og EØS-borger har man ret til at arbejde i et andet EU- og EØS-land, men der kræves i mange tilfælde opholdstilladelse. I resten af verden skal den udstationerede undersøge, om der kræves arbejdstilladelse og visum.

Folkeregistrering

Når man fraflytter Danmark, skal man afmelde sig på folkeregisteret i sin kommune. Det kan endvidere anbefales at melde fraflytningen til SKAT ved brug af blanket 04.029, der kan findes på SKATs hjemmeside.

Hvis en person udstationeres i en periode under seks måneder og beholder sin primære bolig i Danmark, og denne bolig er til rådighed for vedkommende, kan der gives tilladelse til at vedblive med at være folkeregistreret på denne adresse. Desuden kan der ved ophold over seks måneder i udlandet også gives tilladelse til fortsat folkeregistrering, forudsat at familien bor i Danmark på den fælles bopæl, og at den udstationerede løbende opholder sig i Danmark.

Det skal bemærkes, at i visse kommuner er der krav om, at mindst én person er tilmeldt folkeregisteret på adressen (bopælspligt). Forholdene bør undersøges ved den enkelte kommune.

Der er forskellige regler for, hvordan og hvornår man skal registreres i de forskellige lande, og det er derfor hensigtsmæssigt at have undersøgt disse regler før ankomsten.

De internordiske flyttepapirer er afskaffet, og den nødvendige udveksling af oplysninger mellem de nordiske lande samt Færøerne sker nu elektronisk mellem de centrale registreringsmyndigheder.

Social sikring

Social sikring er en vigtig del af en udstationering, og såvel bidragene til social sikring for medarbejderen/arbejdsgiveren som de ydelser, medarbejderen får ret til, kan variere meget.

Ofte er udgangspunktet, at medarbejderen bliver omfattet af lovgivningen om social sikring i det land, hvor denne arbejder, dvs. medarbejderen og arbejdsgiveren skal betale sociale bidrag dér. Det gælder, uanset om medarbejderen fortsat har bopæl i Danmark, eller om medarbejderen opgiver sin bolig i Danmark.

Hvis Danmark har en social overenskomst med udstationeringslandet, er det i mange tilfælde muligt at forblive omfattet af dansk social sikring under udstationeringen.

At medarbejderen forbliver omfattet af dansk social sikring indebærer for eksempel inden for EØS-området, at medarbejderen har ret til at modtage følgende ydelser fra Danmark:

- Sygesikring og sygehusbehandling m.v.
- Dagpenge ved sygdom og barsel
- Arbejdsløshedsforsikring
- Sociale pensioner (folkepension og førtidspension)
- Tillægspension (ATP)
- Børnefamilieydelse og børnetilskud
- Arbejdsskadeforsikring.

Hvis medarbejderen skal forblive omfattet af dansk social sikring under udstationering til EØS-lande, skal der sendes en ansøgning om en attesteret blanket (E101/A1 afhængigt af land) til Pensionsstyrelsen.

Der kan findes blanketter og mere information om social sikring på Pensionsstyrelsens hjemmeside www.penst.dk.

Er medarbejderen omfattet af dansk social sikring, samtidig med at lønindkomsten under udstationeringen ikke er fritaget fra dansk beskatning og AM-bidrag i henhold til intern dansk ret eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst, skal medarbejderen ligeledes betale ATP.

Forsikring

Afhængig af, hvortil og hvor længe en medarbejder skal udstationeres, bør det vurderes, hvordan dette påvirker dækningen i de eksisterende forsikringer, og om medarbejderen skal have yderligere forsikringsdækning. Det anbefales derfor, at medarbejderen og/eller arbejdsgiveren kontakter sit forsikringsselskab og får rådgivning herom.

Ansættelsesretligt lovvalg ved udstationering

Ved en udstationering til udlandet af en medarbejder ansat i en dansk virksomhed er det vigtigt at overveje og fastsætte i udstationeringskontrakten, hvorvidt udstationeringslandets lovgivning og/eller de danske arbejdsretlige regler skal finde anvendelse på udstationeringen. Afhængig af medarbejderens tilknytning til Danmark samt hvad der er aftalt mellem parterne, kan den danske arbejdsretlige lovgivning finde anvendelse for et ansættelsesforhold, hvor medarbejderen er udstationeret til udlandet. Dette vil afhænge af en lang række faktorer, som er beskrevet nedenfor.

Generelt omkring lovvalg

Parterne har ikke aftalt lovvalg i udstationeringskontrakten

Hvis parterne ikke har aftalt i udstationeringskontrakten, hvilket lands lovgivning der skal finde anvendelse på udstationeringen, så er udgangspunktet, at medarbejderen er underlagt det lands regler, hvor udstationeringskontrakten har sin nærmeste tilknytning. Det vil som oftest være det sted, hvor medarbejderen sædvanligvis udfører sit arbejde. Det gælder også, selv om medarbejderen midlertidigt er beskæftiget i et andet land for den samme arbejdsgiver.

Dette betyder, at en i Danmark bosiddende medarbejder, som er ansat af en dansk virksomhed til at udføre arbejde i udlandet, vil være omfattet af dansk lovgivning, medmindre der er tale om en langvarig udstationering i udlandet. Det er vanskeligt at angive nøjagtigt, hvornår der er tale om en langvarig udstationering, men efter 2-3 år med arbejde i udlandet vil ansættelsesforholdet som tommelfingerregel ofte få sin nærmeste tilknytning til udlandet. Dette indebærer, at de danske ufravigelige arbejdsretlige regler som funktionærloven og ferieloven ikke finder anvendelse (medmindre det er aftalt i kontrakten), men derimod eventuelle ufravigelige arbejdsretlige regler i udlandet.

Parterne har aftalt lovvalg i udstationeringskontrakten

For at skabe mest mulig klarhed vælger mange virksomheder, at der i udstationeringskontrakten tages stilling til, hvilket lands lovgivning der skal finde anvendelse på ansættelsesforholdet.

Man kan i udstationeringskontrakten eksempelvis aftale, at den danske ferielov og funktionærlov skal finde anvendelse.

Medmindre medarbejderen bliver stillet bedre ved det danske lovvalg, kan man dog ikke aftale sig ud af eventuelle ufravigelige regler i udstationeringslandet. Det kan være bestemmelser om opsigelse, ferie, arbejdstid, lovpligtige helligdage, fridage m.v. Medarbejderen får her det "bedste af begge verdener".

Ud over at tage stilling til, hvilket lands regler der skal gælde på ansættelsesforholdet, når medarbejdere udstationeres, bør man derudover tage stilling til, hvor en eventuel tvist skal behandles (værneting).

De fleste virksomheder, der udstationerer medarbejdere, finder det mest hensigtsmæssigt, at selve sagen i tilfælde af en tvist om muligt anlægges ved en dansk domstol. Hvis man har aftalt, at dansk lovgivning finder anvendelse, er det hensigtsmæssigt at aftale, at en eventuel tvist skal afgøres ved danske domstole. Dermed undgår virksomheden, at en udenlandsk domstol skal anvende danske regler.

Udstationeringsdirektivet – minimumsregler om løn, ferie og arbejdstid m.v. ved udstationering inden for EU-landene

Uanset om man har fastlagt, at f.eks. dansk ret skal finde anvendelse på ansættelsesforholdet, og at der skal være dansk værneting, er der alligevel visse regler i udstationeringslandet, der skal overholdes, og som derved får betydning for ansættelsesforholdet, hvis der er tale om en udstationering inden for EU-landene.

Dette er fastslået i det såkaldte udstationeringsdirektiv fra 1996. Direktivet er implementeret i Danmark ved en lov, som trådte i kraft 17. december 1999.

Udstationeringsdirektivet fastslår, at arbejdsgiver – uanset hvilken lovgivning der finder anvendelse på ansættelsesforholdet og uanset varigheden af udstationeringen – skal sikre, at den udstationerede medarbejder på visse områder som minimum får samme arbejds- og ansættelsesvilkår som dem, der gælder dér, hvor arbejdet udføres.

Det drejer sig om følgende arbejds- og ansættelsesvilkår:

- Maksimal arbejdstid og minimal hviletid
- Mindste antal betalte feriedage pr. år
- Mindsteløn, herunder overtidsbetaling, men eksklusiv erhvervstilknyttede tillægspensionsordninger
- Betingelserne for at stille arbejdstagere til rådighed – især gennem vikarbureauer
- Sikkerhed, sundhed og hygiejne på arbejdspladsen
- Beskyttelsesforanstaltninger med hensyn til arbejds- og ansættelsesvilkår for gravide kvinder og for kvinder, der lige har født, samt for børn og unge
- Ligebehandling af mænd og kvinder samt andre bestemmelser vedrørende ikke-forskelsbehandling.

Direktivet fastsætter som sagt en række generelle minimumsvilkår, og eftersom EU-landenes regler er forskellige, er det nødvendigt at undersøge udstationeringslandets regler på de nævnte områder.

Det vil sige, at hvis en dansk virksomhed har planer om at udstationere en medarbejder til Tyskland, skal man undersøge den tyske udstationeringslov og herefter de tyske love og overenskomster, som den tyske udstationeringslov fastslår, skal efterleves.

Det vil typisk være inden for områderne ferie, arbejdstid, mindsteløn, arbejdsmiljø og ligebehandling, hvor der kan være andre (og for medarbejderen mere gunstige) regler end i Danmark, som derfor skal følges.

Ansættelsesbevis

I henhold til EU-retten og den danske ansættelsesbevislov har medarbejdere krav på en ansættelseskontrakt. Medarbejdere skal have en skriftlig ansættelseskontrakt, som omfatter vilkårene for ansættelsen, senest en måned efter ansættelsesforholdets begyndelse. I forbindelse med en udstationeringskontrakt har medarbejderen desuden krav på information om særlige supplerende oplysninger bl.a. om arbejdstid, betalt frihed, eventuel overarbejdsbetaling, valuta for lønudbetaling, opsigelsesregler og tidsperiode for udstationeringen m.v.

Særligt om ferie

Hvorvidt en medarbejder er omfattet af dansk ferielov under en udstationering afhænger af, hvor lang tid udstationeringen varer, og om der er foretaget et aktivt lovvalg i kontrakten. Se også afsnittet ovenfor vedrørende det ansættelsesretlige lovvalg ved udstationering.

En i Danmark bosiddende medarbejder, som er ansat af en dansk virksomhed til at udføre arbejde i udlandet, vil derfor være omfattet af den danske ferielov, medmindre der er tale om en langvarig udstationering i udlandet. Det er som nævnt vanskeligt at angive nøjagtigt, hvornår der er tale om en langvarig udstationering, men efter 2-3 år med arbejde i udlandet vil ansættelsesforholdet som tommelfingerregel ofte få sin nærmeste tilknytning til udlandet. Dette indebærer, at den danske ferielov ikke finder anvendelse (medmindre det er aftalt i kontrakten), men derimod evt. ufravigelige arbejdsretlige regler om ferie i udlandets lovgivning.

Den ansatte og arbejdsgiveren kan dog altid aftale, hvilket lands ferielov der skal være gældende under udstationeringen, men parterne skal være opmærksomme på, at der kan være ufravigelige regler i udstationeringslandet, som skal følges uagtet en aftale om dansk ferielov.

Omfattes medarbejderen ikke af dansk ferielov under udstationeringen, skal der afregnes feriegodtgørelse efter de almindelige regler i ferieloven i forbindelse med, at det danske arbejdsmarked forlades. Hvis medarbejderen i forbindelse med udstationeringen kan dokumentere, at han/hun er frmeldt folkeregisteret, kan feriegodtgørelsen udbetales direkte til medarbejderen. Alternativt skal feriegodtgørelsen afregnes til FerieKonto ved udstationeringens start, hvor medarbejderen herefter må henvende sig for at få pengene udbetalt, eller der skal udstedes Feriekort.

En medarbejder, som er omfattet af dansk ferielov, opsparer ret til ferie og skal også under sin udstationering afholde sin ferie i henhold til ferielovens bestemmelser. En medarbejder med ret til løn under ferie har således fortsat ret til fem ugers betalt ferie samt 1 % ferietillæg under sin udstationering, hvis medarbejderen har været ansat af

virksomheden i hele det foregående optjeningsår. Udbetaling af løn for ferieperioden sker på tidspunktet for afholdelse af ferien.

Beskatning af feriepenge

Bevarelse af fuld dansk skattepligt og hjemmehørende i Danmark

Bevarer medarbejderen sin fulde danske skattepligt og forbliver hjemmehørende i Danmark, beskattes feriepenge på tidspunktet for udbetalingen. Sker udbetalingen fra et dansk selskab, skal arbejdsgiver ved udbetalingen indeholde skat m.v. af optjente feriepenge, medmindre arbejdsgiveren har en trækfritagelse.

Ophør af fuld dansk skattepligt eller hjemmehørende i udlandet

Hvis en medarbejders fulde danske skattepligt ophører, eller hvis medarbejderen bliver skattemæssigt hjemmehørende i udlandet, skal der ske beskatning af optjent ferie med løn og ferietillæg på tidspunktet for skattepligtens ophør. Arbejdsgiver har indeholdelsespligt og skal afregne kildeskat m.v. af den optjente, tilgodehavende ferie med løn og ferietillæg. Dette gælder, uanset om medarbejderen fortsat er underlagt den danske ferielov og dermed ikke kan få udbetalt feriepengene på udrejsetidspunktet.

Der kan således opstå en situation, hvor arbejdsgiver er forpligtet til at indeholde dansk skat af ferie med løn og ferietillæg ved påbegyndelse af udstationering, men hvor udbetalingen af feriepenge ikke kan ske, før medarbejderen holder sin ferie. Dette håndteres ved, at arbejdsgiveren indeholder skat af allerede optjente feriepenge ved starten af udstationeringen, men venter med udbetaling til medarbejderen, til ferien afholdes.

Særligt i forhold til Sverige, herunder i Øresundsregionen

En medarbejder, der udstationeres fra Danmark til Sverige, eller som arbejder i både Sverige og Danmark, vil i mange tilfælde blive skattepligtig til Sverige af sin lønindkomst for arbejde udført i Sverige.

Beskatning i arbejdsgiverlandet Sverige ved hjemmearbejde i bopælslandet Danmark

Når Sverige er det land, som arbejdsgiveren er hjemmehørende i, vil beskatningsretten til arbejde uden for Sverige som udgangspunkt tilfalde den danske medarbejders bopælsland, dvs. Danmark.

Den dansk-svenske skatteaftale medfører dog, at medarbejdere bosiddende i Danmark, og som har deres arbejdsgiver i Sverige, også bliver beskattet i Sverige for arbejde, der udføres i bopælslandet Danmark og tredjelande, hvis

- arbejdet i Danmark udføres af medarbejderen i dennes egen bolig, eller
- arbejdet i Danmark eller i tredjelande udgør tjenesterejse eller andet arbejde af lejlighedsvis karakter.

Men kun hvis arbejdet i Sverige udgør mindst halvdelen af arbejdstiden i hver 3-månedersperiode.

Esbjerg

Havnegade 33
Postboks 371
6701 Esbjerg
Telefon 79 11 52 00
esbjerg@kpmg.dk

Faaborg

Bygmestervej 6
Postboks 31
5600 Faaborg
Telefon 62 61 84 37
faaborg@kpmg.dk

Haderslev

Jomfrustien 6
6100 Haderslev
Telefon 73 52 57 00
haderslev@kpmg.dk

Herning

Industrivej Nord 9
Postboks 360
7400 Herning
Telefon 96 27 61 00
herning@kpmg.dk

Hillerød

Søndre Jernbanevej 18D
3400 Hillerød
Telefon 38 18 30 00
hillerod@kpmg.dk

Holstebro

Vestergade 16
7500 Holstebro
Telefon 97 42 14 44
holstebro@kpmg.dk

Horsens

Holmboes Allé 1, 6. etage
Postboks 79
8700 Horsens
Telefon 79 29 56 00
horsens@kpmg.dk

Juelsminde

Ringvejen 20
7130 Juelsminde
Telefon 79 29 56 00
horsens@kpmg.dk

Kolding

Kolding Åpark 1, 3. sal
Postboks 205
6000 Kolding
Telefon 76 34 49 00
kolding@kpmg.dk

København

Borups Allé 177
Postboks 250
2000 Frederiksberg
Telefon 38 18 30 00
kpmg@kpmg.dk

Nyborg

Baggersgade 9
5800 Nyborg
Telefon 65 31 42 42
nyborg@kpmg.dk

Næstved

Slagelsevej 67
4700 Næstved
Telefon 38 18 30 00
naestved@kpmg.dk

Odense

Englandsgade 25
Postboks 200
5100 Odense
Telefon 65 58 40 00
odense@kpmg.dk

Randers

Niels Brocks Gade 12
Postboks 236
8900 Randers C
Telefon 87 12 54 00
randers@kpmg.dk

Ringkøbing

Havnepladsen 3
Postboks 99
6950 Ringkøbing
Telefon 96 75 55 00
ringkoebing@kpmg.dk

Roskilde

Maglekildevej 7
4000 Roskilde
Telefon: 46 36 43 48
Telefax 72 29 30 30
roskilde@kpmg.dk

Svendborg

Mølmarksvej 198
Postboks 209
5700 Svendborg
Telefon 65 58 40 00
svendborg@kpmg.dk

Sønderborg

Sundsmarkvej 12
6400 Sønderborg
Telefon 73 42 64 00
soenderborg@kpmg.dk

Vejle

Lysholt Allé 10
7100 Vejle
Telefon 76 43 48 00
vejle@kpmg.dk

Aabenraa

Skibbroen 16
Postboks 94
6200 Aabenraa
Telefon 73 32 58 00
aabenraa@kpmg.dk

Aalborg

Vestre Havnepromenade 1A
Postboks 710
9100 Aalborg
Telefon 99 30 50 00
aalborg@kpmg.dk

Aarhus

Værkmestergade 25
Postboks 330
8100 Aarhus C
Telefon 86 76 46 00
aarhus@kpmg.dk

Net Source

Stationsparken 31-33
2600 Glostrup
Telefon 43 48 00 00
netsource@kpmg.dk

kpmg.dk

Se vores kontoradresser på kpmg.dk

KPMG er et globalt netværk af firmaer, der leverer ydelser inden for revision, skat og rådgivning. KPMG er repræsenteret i 150 lande og har på verdensplan mere end 138.000 medarbejdere. De selvstændige medlemsfirmaer i KPMG-netværket er tilknyttet KPMG International Cooperative, der er et schweizisk kooperativ. I Danmark er vi ca. 1.400 medarbejdere.

© 2011 KPMG Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, a Danish limited liability company and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.

Denne publikation indeholder alene en generel gennemgang af et emne, som KPMG efter aftale kan yde nærmere rådgivning om. Selvom fejl og mangler i publikationen er forsøgt undgået, kan KPMG ikke påtage sig noget ansvar for dispositioner, som foretages uden vores forudgående rådgivning.