



ØSTRE LANDSRET DOM

afsagt den 20. marts 2026

Sag BS-23047/2022-OLR
(5. afdeling)

Skatteministeriet
(advokat Sune Riisgaard)

mod

A
(advokat Søren Lehmann Nielsen og
advokat Jef Nymand Hounsgaard)

og

Sag BS-40671/2022-OLR
(5. afdeling)

Skatteministeriet
(advokat Sune Riisgaard)

mod

B
(advokat Søren Lehmann Nielsen og
advokat Jef Nymand Hounsgaard)

og

Sag BS-4682/2023-OLR
(5. afdeling)

Skatteministeriet
(advokat Sune Riisgaard)

mod

C
(advokat Søren Lehmann Nielsen og
advokat Jef Nymand Hounsgaard)

Landsdommerne Johann Herzog, Marie Kathrine Nielsen og Anne Ruberg-Wurms (kst.) har deltaget i sagens afgørelse.

Sag BS-23047/2022-OLR er anlagt ved Københavns Byret den 1. april 2022, som ved kendelse af 16. juni 2022 har henvist sagen til behandling ved landsretten, jf. retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sag BS-40671/2022-OLR er anlagt ved Københavns Byret den 16. august 2022, som ved retsbog af 17. oktober 2022 har henvist sagen til behandling ved landsretten, jf. retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sag BS-4682/2023-OLR er anlagt ved Københavns Byret den 22. december 2022, som ved kendelse af 26. januar 2023 har henvist sagen til behandling ved landsretten, jf. retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagerne er blevet behandlet i forbindelse med hinanden, jf. retsplejelovens § 254, stk. 1.

Påstande

Sagsøgeren, Skatteministeriet, har i sag BS-23047/2022-OLR nedlagt påstand om, at sagsøgte, A, skattepligtige indkomst i indkomstårene 2017, 2018 og 2019 forhøjes med henholdsvis 114.702 kr., 111.450 kr. og 116.991 kr.

A har påstået frifindelse.

Skatteministeriet har i sag BS-40671/2022-OLR nedlagt endelig påstand om, at sagsøgte, B, skattepligtige indkomst i indkomstårene 2012, 2013 og 2014 forhøjes med henholdsvis 241.250 kr., 257.691 kr. og 249.793 kr.

B har nedlagt endelig påstand om frifindelse.

Skatteministeriet har i sag BS-4682/2023-OLR nedlagt påstand om, at sagsøgte, C, skal anerkende, at hun er skattepligtig af udbetalingerne fra United Nations Joint Staff Pension Fund, som svarer til arbejdsgiverindbetalingerne fra FN.

C har påstået frifindelse.

Sagernes baggrund og fælles problemstillinger

Sagerne angår, om de løbende pensionsudbetalinger fra FN's pensionsfond, United Nations Joint Staff Pension Fund (UNJSPF), der svarer til arbejdsgiverindbetalinger fra FN-organisationer, skal beskattes eller er fritaget for beskatning i Danmark.

Sagerne vedrører nærmere en (delvis) prøvelse af Landsskatterettens afgørelser om beskatning af pensionsudbetalinger til A, B og C. Landsskatteretten fandt, at der ikke skal ske beskatning af de pågældende udbetalinger.

Sagernes afgørelse afhænger af den nærmere forståelse af pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, 1. pkt., i sammenhæng med FN's løn- og pensionssystem, herunder karakteren og funktionen af den såkaldte "staff assessment" i FN-systemet.

Sagsfremstilling

Ansættelses- og pensionsforhold

A er britisk statsborger og flyttede til Danmark i 1995. Han var i perioden fra den [REDACTED] 1995 til den [REDACTED] 2006 ansat i World Health Organisation (WHO) ved WHO's europæiske kontor i København. Han blev oprindeligt ansat på løntrin "P.4.", og hans månedlige nettoløn fremgik af kontrakten. Staff assessment er ikke omtalt i hans ansættelsesaftaler med WHO. Som ansat ved WHO var han medlem af United Nations Joint Staff Pension Fund (UNJSPF) fra [REDACTED] og indtil han fratrådte sin stilling ved WHO i [REDACTED]. Han har siden den 5. april 2011 modtaget pensionsudbetalinger fra UNJSPF.

B er russisk statsborger og flyttede til Danmark i 1988. Han var i perioden fra den [REDACTED] 1988 til den [REDACTED] 2011 ansat ved WHO's europæiske kontor i København. Han blev oprindeligt ansat på løntrin "P.04.04. D Rate". Staff assessment er ikke omtalt i hans ansættelsesaftaler med WHO. Som ansat ved WHO var han medlem af UNJSPF fra [REDACTED] og indtil han fratrådte sin stilling. Han har ved rettidig indsendelse af blanket 49.020 (erklæring L) til skattemyndighederne valgt, at hans pensionsordning, der blev oprettet forud for den 18. februar 1992, skal beskattes efter pensionsbeskatningslovens § 53 A. Han har siden marts 2011 modtaget pensionsudbetalinger fra UNJSPF.

C var ansat i United Nations Environment Programme (UNEP) i perioden fra den [REDACTED] 1988 til den [REDACTED] 1995. I perioden 1996-2015 var hun ansat i United Nations Office at Nairobi (UNON). Hun blev oprindeligt ansat i UNEP på løntrin "P-2 step three" og i UNON på løntrin "P-4 step IV". Som ansat ved UNEP og UNON var hun medlem af UNJSPF fra den [REDACTED] og indtil sin fratræden i [REDACTED]. Under sine ansættelser i UNEP og UNON har hun været bosat i Kenya. Efter det oplyste flyttede hun tilbage til Danmark den [REDACTED], men udrejste igen til Kenya den [REDACTED]. C

har ifølge de danske skattemyndigheder været fuldt skattepligtig til Danmark i 1985-1989 og i 2014, mens hun i årene 1990-2013 har været begrænset skattepligtig eller ikke-skattepligtig til Danmark. Hun har ved rettidig indsendelse af blanket 49.020 (erklæring L) til skattemyndighederne valgt, at hendes pensionsordning, der blev oprettet forud for den 18. februar 1992, skal beskattes efter pensionsbeskatningslovens § 53 A. C har siden februar 2015 modtaget pensionsudbetalinger fra UNJSPF.

Af C ansættelseskontrakt med UNEP fremgår bl.a., at "The base salary at P-2 three is US\$31,663.00 gross per annum which after deduction of the Staff Assessment is equivalent to US\$22,443.00 net per annum at single rate". Af hendes kontrakt med UNON fremgår bl.a., at hendes "Assessable Salary" er "USD.73,005.- per annum rising, subject to satisfactory service to USD.74,774. gross per annum in accordance with the schedule of increments for this category and level set out in the Staff Regulations and Staff Rules", at "Staff Regulations and Staff Rules" finder anvendelse, og at "Your particular attention is drawn to Staff Regulations 3.3 relating to the Staff Assessment Plan and to the Regulations and Rules relating to the United Nations Joint Staff Pension Fund".

UNEP og UNON er en del af FN og er underlagt FN's Generalforsamling. WHO er en særorganisation under FN, som har sit eget selvstændige ledelsesorgan, Verdenssundhedsforsamlingen (World Health Assembly).

De sagsøgte har som led i deres ansættelser været underlagt henholdsvis FN's og WHO's personaleregulativer.

FN's løn- og pensionssystem

I FN-systemet anvendes et tværgående system for løn og andre ydelser til medarbejdere; "The United Nations Common System of Salaries, Allowances and Benefits". Systemet bygger på en række fælles principper for ansættelse og vederlæggelse af medarbejdere i FN-systemet, herunder bl.a. en fælles lønskala og en fælles skala for pensionsvederlag ("pensionable remuneration"). Dette "Common System" er reguleret og administreret af the International Civil Service Commission (ICSC).

Af ICSC's udgivelse fra februar 2022 om Common System fremgår bl.a.:

"INTRODUCTION

A common system of salaries, allowances and benefits is applied by the United Nations, its affiliated funds and programmes and most of its specialized and related agencies. The World Bank Group and the International Monetary Fund - although specialized agencies of the United Nations - are not part of the common system.

The common system applies to over 100,000 staff members serving at close to 1,000 locations. Common personnel standards, methods and agreements are designed to avoid serious discrepancies in terms of conditions of employment, avoid competition in recruitment of personnel and facilitate the interchange of personnel.

...

Many features of the common system apply equally to all staff members. Recruitment criteria and salaries and related allowances, however, differ between two main groups of staff: the Professional and higher categories (hereinafter generally referred to as Professional staff) and the General Service and other locally recruited categories (hereinafter usually referred to as General Service staff) ...

THE PROFESSIONAL AND HIGHER CATEGORIES

I. SALARIES AND RELATED ALLOWANCES

A. Salary system

Staff members in the Professional and higher categories are recruited internationally and are paid on the basis of salary scales applied worldwide. The scale is established by the General Assembly of the United Nations on the recommendation of ICSC. A common job classification system developed by ICSC provides the structure for this salary scale. The job classification standard, promulgated in January 2004, consists of the Master Standard which employs a pointfactor system, and is accompanied by grade level descriptors.

The salary of staff in the Professional and higher categories is made up of two main elements: a base or floor (minimum) salary and post adjustment, both expressed in United States dollars. Post adjustment is a cost-of-living adjustment designed to preserve equivalent purchasing power for all duty stations. The term "net remuneration" as used in this booklet means net base/floor salary plus the post adjustment applicable for a given location (the term "net base salary" is defined in section B below).

B. Salary scales and increments

The Professional and higher categories comprise five Professional grades (P-1 to P-5), two Director levels (D-1 and D-2), as well as the levels of Assistant Secretary-General and Under-Secretary-General in some organizations and Assistant Director-General and Deputy Director-General in others. The base/floor

salary scale for the Professional and higher categories is shown in annex I. The scale, expressed as gross and net base salaries, is applied uniformly, worldwide, by all organizations in the common system. Although salaries are expressed in United States dollars, in most duty stations staff must accept part of their salary in local currency. The net base/floor salary is used to calculate the amounts of post adjustment/cost-of-living multiplier (see section I.D). For each 1 percent cost-of-living differential indicated by the post adjustment multiplier, 1 per cent of net base/floor salary is added to the base salary. The net base/floor salary scale represents the minimum, or floor remuneration payable i.e., no deductions are made from it. The scale is used to calculate certain separation payments (see section IV).

Staff assessment: Staff assessment is a form of internal tax administered by the organizations in order to provide the required amount of funds for the payment of taxes on United Nations salaries. United Nations salaries are set in reference to the net salary of the comparator. Gross salaries are then derived from net, by the application in reverse of a staff assessment scale. Therefore, the rate of staff assessment and gross salary may fluctuate depending on the funds available in the Tax Equalization Fund, without impacting the staff member's net salary. The net salary is shown in the salary schedule (annex I).

Income taxes: Most Member States have granted United Nations staff exemption from national income taxation on their United Nations emoluments. However, a few Member States do tax the emoluments of their nationals. In such cases, the organizations reimburse the income tax to the staff member. Funding arrangements for these tax reimbursements vary from one organization to another.

...

C. Level of salaries

The level of salaries for Professional staff is determined on the basis of the Noblemaire principle, named after the chairman of a committee of the League of Nations. This principle states that the international civil service should be able to recruit staff from all its Member States, including the highest paid. In application of the Noblemaire principle, the salaries of Professional staff are set by reference to the highest paying national civil service.

...

V. SOCIAL SECURITY

...

C. Pension

The United Nations Joint Staff Pension Fund (UNJSPF) provides retirement, disability and survivors' benefits for the staff of organizations that are members of the Fund. A full description of these schemes can be found in the UNJSPF Regulations and Rules and at the Fund's website: <http://www.unjspf.org>. The website also provides contact information, interactive guides, a benefit estimator, access to forms and booklets on specific topics relating to the Fund.

Staff who have an appointment of six months or more or who complete six months of service without an interruption of more than 30 days become par-

ticipants in the Fund. A worldwide scale of pensionable remuneration, used for determining contributions to the Fund and for calculating pension benefits, is applicable to all Professional staff. The current scale is shown in annex XI. The current staff assessment rates for pensionable remuneration are shown in annex XII."

Af udgivelsens bilag I fremgår om lønskalaen bl.a.:

"

Salary scale for the Professional and higher categories
Annual gross salaries and net equivalents after application of staff assessment
(United States dollars – effective 1 January 2022)

Level		I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII	XIII
USG	Gross	207,368												
	Net	152,363												
ASG	Gross	188,253												
	Net	139,747												
D-2	Gross	150,252	153,708	157,164	160,623	164,082	167,539	170,994	174,455	177,911	181,367	-	-	-
	Net	114,666	116,947	119,228	121,511	123,794	126,076	128,356	130,640	132,921	135,202	-	-	-
D-1	Gross	134,514	137,376	140,243	143,107	145,961	148,827	151,792	154,654	157,519	160,384	163,248	166,112	168,976
	Net	103,660	105,663	107,670	109,675	111,673	113,679	115,683	117,684	119,690	121,692	123,696	125,697	127,702
P-5	Gross	115,949	118,384	120,821	123,253	125,690	128,123	130,561	132,994	135,430	137,863	140,300	142,730	145,170
	Net	90,664	92,369	94,075	95,777	97,483	99,186	100,893	102,596	104,301	106,004	107,710	109,411	111,119
P-4	Gross	94,871	97,036	99,200	101,481	103,830	106,180	108,533	110,883	113,231	115,579	117,933	120,277	122,627
	Net	75,602	77,247	78,892	80,537	82,181	83,826	85,473	87,118	88,762	90,405	92,053	93,694	95,339
P-3	Gross	77,884	79,887	81,891	83,892	85,897	87,899	89,901	91,908	93,909	95,911	97,918	99,921	102,090
	Net	62,692	64,214	65,737	67,258	68,782	70,303	71,825	73,350	74,871	76,392	77,918	79,440	80,963
P-2	Gross	60,203	61,993	63,784	65,575	67,370	69,163	70,958	72,743	74,537	76,328	78,120	79,914	81,704
	Net	49,254	50,615	51,976	53,337	54,701	56,064	57,428	58,785	60,148	61,509	62,871	64,235	65,595
P-1	Gross	46,413	47,806	49,198	50,646	52,164	53,688	55,207	56,729	58,249	59,771	61,291	62,811	64,332
	Net	38,523	39,679	40,834	41,991	43,145	44,303	45,457	46,614	47,769	48,926	50,081	51,236	52,392

Pay protection points for staff whose salaries are higher than the maximum salaries on the unified salary scale (effective 1 January 2022)

(United States dollars)

<i>Level</i>		<i>Pay protection point 1</i>	<i>Pay protection point 2</i>
P-4	Gross	124,981	127,331
	Net	96,987	98,632
P-3	Gross	104,263	106,437
	Net	82,484	84,006
P-2	Gross	83,495	-
	Net	66,956	-
P-1	Gross	65,851	-
	Net	53,547	-

Staff assessment rates for Professional and higher categories

<i>Assessable income (United States dollars)</i>	<i>Assessment rate (percentage)</i>
First 50,000	17
Next 50,000	24
Next 50,000	30
Remaining assessable amounts	34

Det følger af artikel 51, litra b, i regulativet for UNJSPF ("Regulations, Rules and Pension Adjustment System of the United Nations Joint Staff Pension Fund") af 2022, at FN-medarbejdernes pensionsvederlag til UNJSPF opgøres af ICSC på tværs af FN-organisationerne og fastsættes ud fra en skala, som offentliggøres på ICSC's hjemmeside.

Af ovennævnte ICSC-udgivelse fra februar 2022 fremgår af bilag XI om skalaen for pensionsvederlag bl.a.:

"

A. Pensionable remuneration for staff in the Professional and higher categories

(in United States dollars - effective 1 February 2022)

<i>Level</i>	<i>STEPS</i>												
	<i>I</i>	<i>II</i>	<i>III</i>	<i>IV</i>	<i>V</i>	<i>VI</i>	<i>VII</i>	<i>VIII</i>	<i>IX</i>	<i>X</i>	<i>XI</i>	<i>XII</i>	<i>XIII</i>
USG	351,729												
ASG	326,546												
D-2	267,212	272,793	278,377	283,965	289,555	295,140	300,723	306,307	311,892	317,475			
D-1	240,276	245,180	250,089	254,996	259,889	264,796	269,703	274,599	279,510	284,411	289,315	294,214	299,119
P-5	208,465	212,637	216,813	220,979	225,156	229,322	233,502	237,671	241,842	246,014	250,187	254,353	258,530
P-4	171,868	175,838	179,808	183,780	187,750	191,728	195,760	199,786	203,809	207,832	211,867	215,882	219,911
P-3	140,775	144,381	148,058	151,729	155,405	159,079	162,752	166,433	170,103	173,776	177,457	181,128	184,808
P-2	109,216	112,415	115,611	118,808	122,008	125,210	128,410	131,601	134,802	137,996	141,192	144,430	147,712
P-1	84,463	87,072	89,679	92,289	94,894	97,589	100,302	103,017	105,731	108,447	111,159	113,869	116,585

Abbreviations: USG, Under-Secretary-General; ASG, Assistant Secretary-General

"

Af bilag XII om skalaen for staff assessment i forbindelse med pensionsvederlaget fremgår bl.a.:

**“ Common scale of staff assessment used in conjunction
with pensionable remuneration**

Effective 1 January 2019

Total assessable payment per year (United States dollars)	Staff assessment rates used in conjunction with pensionable remuneration for Professional and higher categories and General Service and related categories (percentage)
First 20,000	19
Next 20,000	23
Next 20,000	26
Next 20,000	28
Remaining assessable amount	29

”

Med afsæt i Common System har FN's generalforsamling udstedt "Staff Regulations", og FN's generalsekretær har udarbejdet "Staff Rules". Disse to dokumenter udgør tilsammen FN's personaleregulativ. Personaleregulativet omfatter "all staff at all levels, including staff of the separately funded organs, holding appointments under the Staff Rules", jf. "Staff Regulations and Rules of the United Nations" bestemmelse 1.1, litra e. Det følger af regulativets artikel III, "Salaries and Related Allowances", bl.a.:

“Regulation 3.1

Salaries of staff members shall be fixed by the Secretary-General in accordance with the provisions of annex I to the present Regulations.

...

Regulation 3.3

(a) An assessment at the rates and under the conditions specified below shall be applied to the salaries and such other emoluments of staff members as are computed on the basis of salary, excluding post adjustments, provided that the Secretary-General may, where he or she deems it advisable, exempt from the assessment the salaries and emoluments of staff members engaged at locality rates;

(b) (i) The assessment shall be calculated at the following rates for staff members whose salary rates are set forth in paragraphs 1 and 3 of annex I to the present Regulations:

...

Staff assessment rates used in conjunction with pensionable remuneration and pensions (effective 1 January 2019)

<i>Total assessable payments (United States dollars)</i>	<i>Staff assessment rates used in conjunction with pensionable remuneration and pensions (percentage)</i>
First 20,000 per year	19
Next 20,000 per year	23
Next 20,000 per year	26
Next 20,000 per year	28
Remaining assessable amount	29

Staff assessment rates used in conjunction with gross base salaries (effective 1 January 2017)

<i>Assessable payments (United States dollars)</i>	<i>Staff assessment rates used in conjunction with gross base salaries (percentage)</i>
First 50,000 per year	17
Next 50,000 per year	24
Next 50,000 per year	30
Remaining assessable payments	34

(ii) The assessment shall be calculated at the following rates for staff members whose salary rates are established under paragraph 7 of annex I to the present Regulations:

Staff assessment rates used in conjunction with pensionable remuneration and pensions (effective 1 January 2019)

<i>Total assessable payments (United States dollars)</i>	<i>Staff assessment rates used in conjunction with pensionable remuneration and pensions (percentage)</i>
First 20,000 per year	19
Next 20,000 per year	23
Next 20,000 per year	26
Next 20,000 per year	28
Remaining assessable amount	29

...

(d) The assessment computed under the foregoing provisions of the present regulation shall be collected by the United Nations by withholding it from payments. No part of the assessment so collected shall be refunded because of cessation of employment during the calendar year;

(e) Revenue derived from staff assessment not otherwise disposed of by specific resolution of the General Assembly shall be credited to the Tax Equalization Fund established by General Assembly resolution 973 A (X);

(f) Where a staff member is subject both to staff assessment under this plan and to national income taxation in respect of the salaries and emoluments paid

to him or her by the United Nations, the Secretary-General is authorized to refund to him or her the amount of staff assessment collected from him or her provided that:

- (i) The amount of such refund shall in no case exceed the amount of his or her income taxes paid and payable in respect of his or her United Nations income. The amount of such refund shall not include tax credits applied to income taxes paid and payable in respect of his or her United Nations income;
- (ii) If the amount of such income taxes exceeds the amount of staff assessment, the Secretary-General may also pay to the staff member the amount of such excess;
- (iii) Payments made in accordance with the provisions of the present regulation shall be charged to the Tax Equalization Fund;
- (iv) A payment under the conditions prescribed in the three preceding subparagraphs is authorized in respect of dependency benefits and post adjustments, which are not subject to staff assessment but may be subject to national income taxation.

...

Rule 3.2

Staff assessment

- (a) In application of the staff assessment plan under staff regulation 3.3:
- (ii) Salaries for staff members in the Professional and higher categories and in the Field Service category shall be subject to the assessment rates specified in subparagraph (b) (i) of that regulation;

...

Rule 3.5

Pensionable remuneration

- (a) The definition of pensionable remuneration is set out in article 51 of the Regulations of the United Nations Joint Staff Pension Fund.

- (b) The pensionable remuneration of staff members in the Field Service category shall be established in the same manner as for staff in the Professional and higher categories."

...

Rule 3.18

Deductions and contributions

- (a) Staff assessment shall be deducted, each pay period, from the total payments due to each staff member, at the rates and subject to the conditions prescribed in staff regulation 3.3 and staff rule 3.2.
- (b) Contributions of staff members who are participating in the United Nations Joint Staff Pension Fund shall be deducted, each pay period, from the total payments due to them."

Common System er implementeret i WHO ved WHO's personaleregulativ, som gælder for alle WHO's medarbejdere. Ligesom for FN udgør "Staff Regulations" and "Staff Rules" tilsammen WHO's personaleregulativ, jf. WHO-personaleregulativets formålsbestemmelse (personaleregulativet fra juni 1995, pkt.

010). Det følger nærmere af personaleregulativets artikel III, at WHO som udgangspunkt anvender ICSC's lønskalaer, men om nødvendigt – og med Eksekutivkomitéens godkendelse – kan fravige disse.

Det fremgår af en udskrift af 30. juni 2009 vedrørende oplysninger fra United Nations Development Programme (UNDP) om "Pensionable Remuneration" bl.a., at det førnævnte regulativ for UNJSPF definerer pensionsvederlaget. Det fremgår endvidere heraf bl.a.:

"It is considered to be a gross amount, because it is assumed that the pension will be subject to national income tax and thus should be a gross value. (The Convention on Privileges and Immunities of the United Nations, which provides for the non-taxability of UN salaries, does not apply to UN pensions.)"

Nærmere om staff assessment

I tiden efter FN's grundlæggelse blev der anvendt et nettolønssystem for de ansatte baseret på den forudsætning, at FN-ansattes løn var skattefri i alle medlemsstater, jf. § 18, litra b, i Konventionen om De Forenede Nationers Privilegier og Immuniteter af 13. februar 1946.

Ved FN's generalforsamlings resolution nr. 239 (III) af 18. januar 1948 indførte FN med virkning fra den [REDACTED] 1949 en "Staff Assessment Plan" og herunder et bruttolønssystem. Af resolutionen fremgår herom bl.a.:

"239 (III). Tax equalization – Staff Assessment Plan

A

The General Assembly,
Recognizing the inequalities of the present system of net salaries, and
Desiring to impose a direct assessment on United Nations staff members
which is comparable to national income taxes,

Resolves :

Article 1

That for each calendar year beginning after 31 December 1948, all salaries, wages, overtime and night-differential payments, cost-of-living adjustments (or differentials) and the allowance for dependent children, to whomsoever paid by the United Nations, shall be subject to an assessment on the recipient at the rates and under the terms specified in the following articles.

...

Article 2

That all amounts payable by the United Nations in accordance with arrangements in force at 1 January 1949, other than those assessable under article 1, shall be exempt from this assessment.

...

Article 6

That the assessment computed under the foregoing articles shall be collected by the United Nations by withholding it from payments. No part of the assessment so collected shall be refunded because of cessation of employment during the calendar year.

Article 7

That revenue derived from the assessment shall be applied as an appropriation-in-aid of the budget.

...

B

The General Assembly,

Having decided to adopt a staff assessment programme,

Recognizing that present salaries were established after making deductions equivalent to national income taxation levied by the country in which the Organization is located, and in order to assure equality among staff members,

Resolves :

1. That salary rates in effect on 31 December 1948 shall be converted to gross rates on 1 January 1949, disregarding dependents and using the assessment rates set forth in resolution A, article 3 :

...

4. That the contributions by the staff member and the United Nations to the Joint Staff Pension Fund or Provident Fund shall continue to be made provisionally at the net salary rates in effect for each grade and step on 31 December 1948.

...

C

The General Assembly,

Desiring to achieve both equity among the Member States and equality among members of the staff of the Organization,

Noting that certain Members have not yet taken the necessary action to that end,

Requests Members which have not acceded to the Convention on Privileges and Immunities of the United Nations or which have acceded to it with reservations as to its section 18 (b), take the necessary action, legislative or other, to exempt their nationals employed by the United Nations from national income taxation with respect to their salaries and emoluments paid to them by the United Nations, or in any other manner to grant relief from double taxation to such nationals.

...

D

The General Assembly,

Authorizes the Secretary-General :

1. To reimburse staff members for national income taxes paid by staff members in respect of payments received from the United Nations during 1949;
2. To withdraw funds from the Working Capital Fund for this purpose if such reimbursements are necessary in 1949."

Ved resolution nr. 973 (X) af 15. december 1955 om "Use of income derived from the Staff Assessment Plan" etablerede FN's generalforsamling en såkaldt "Tax Equalization Fund", som bl.a. er beskrevet i FN's generalsekretærs rapport af 29. april 1994 (A/48/932). Af rapporten fremgår bl.a.:

"1. The General Assembly, by its decision 47/459 of 23 December 1992, requested the Secretary-General to review all aspects of the question of staff assessment as they affect the budgets of United Nations organizations and programmes, taking into account the views of the International Civil Service Commission and the experience of other organizations of the system and established principles and practices, including the principle of ensuring equality of pay and benefits for all staff members, and to present proposals to the General Assembly at its forty-eighth session, through the Commission.

2. In its decision 48/472 B of 24 March 1994, the General Assembly also decided that the Secretary-General should develop a revised methodology for the estimation of the assessment in connection with the Tax Equalization Fund relative to the special accounts of peace-keeping operations, in consultation with Member States concerned, and submit proposals to the Assembly at its forty-eighth session, no later than 15 April, for decision, in order to ensure a more accurate estimation of the amounts required.

3. The present report has been prepared in response to those requests. It sets out the rationale for the reimbursement of taxes and the basic methodology relating thereto; it describes the budgetary processes involved for both the regular budget and peace-keeping operations; and makes certain recommendations. The report also reflects the views of the International Civil Service Commission as they relate to the establishment of rates of staff assessment and summarizes the action taken thereon by the General Assembly at the first part of its forty-eighth session. The report will be submitted to the Commission at its 1994 summer session.

I. RATIONALE FOR REIMBURSEMENT OF TAXES

4. The purpose of the tax reimbursement system is to place United Nations staff members who are subject to taxation in the position they would have had if their official emoluments were not taxed. It is thus intended neither to provide a benefit nor to place the staff member at a disadvantage in relation to other United Nations staff members who are not required to pay taxes to a Member State on their United Nations emoluments.

5. At the founding of the United Nations, the salaries of staff members were established in net terms, based on the assumption that the official salaries and allowances of officials would be free of tax in all countries... A provision concerning immunity from taxation was included in the Convention on the Privileges and Immunities of the United Nations, adopted on 13 February 1946, section 18 of which states:

"Officials of the United Nations shall ... (b) be exempt from taxation on the salaries and emoluments paid to them by the United Nations."

6. Without awaiting the entry into force of the Convention and in view of possible reservations to section 18 (b), the General Assembly considered it necessary to reaffirm the principle of immunity from taxation and to authorize the Secretary-General to reimburse national taxes paid by staff members. Thus, in resolution 13 (I), also adopted on 13 February 1946, the Assembly concurred in the conclusion reached by the Advisory Committee on Administrative and Budgetary Questions ... that there was no alternative to the proposition that exemption from national taxation for salaries and allowances paid by the Organization was indispensable to the achievement of equity among its Members and equality among its personnel.

7. The General Assembly therefore resolved that, pending the necessary action being taken by Members to exempt from national taxation salaries and allowances paid out of the budget of the Organization, the Secretary-General is authorized to reimburse staff members who are required to pay taxation on salaries and wages received from the Organization. In that connection, the Assembly also stated that in the case of any Member whose nationals in the service of the Organization are required to pay taxation on salaries and allowances received from the Organization, the Secretary-General should explore with the Member concerned methods of ensuring as soon as possible the application of the principle of equity amongst all Members.

8. However, some Member States that had not ratified the Convention or did so with reservations continued to levy income taxes on the United Nations earnings of their citizens or permanent residents.

II. METHODOLOGY FOR IMPLEMENTATION

9. In order to implement the principle of equality among staff members, some of whom were subject to taxation, the General Assembly, in its resolution 239 (III) of 18 November 1948, imposed a direct assessment on United Nations staff members which is comparable to national income taxes. A system of gross and net salaries was established, with staff assessment being the difference between the two salary levels. As indicated in resolution 239 (III) and in the debates prior to its adoption, the establishment of the staff assessment scheme was intended to accomplish three aims:

(a) Encourage those Member States which had not adhered to the Convention on the Privileges and Immunities of the United Nations, under which United Nations officials were to be exempt from national taxation of their United Nations emoluments, to do so;

(b) Create funds from which to grant relief from double taxation to those staff members who were subject to national taxation on their United Nations emoluments;

(c) Ensure, in the interest of public understanding, that United Nations officials were not treated as a privileged group exempt from any form of taxation.

10. Thus, under the staff assessment plan, all staff members are required to pay staff assessment on their gross salaries, and all staff members are paid net salaries, irrespective of whether or not they are required to pay income taxes levied by a Member State on their United Nations emoluments. The establishment and the operation of the staff assessment plan are reflected in staff regulation 3.3, paragraphs (a) to (e), adopted by the General Assembly.

11. The main elements of the functioning of the tax reimbursement system for those staff members who are required to pay taxes to a Member State are also contained in staff regulation 3.3. Staff regulation 3.3 (f) provides:

"(f) Where a staff member is subject both to staff assessment under this plan and to national income taxation in respect of the salaries and emoluments paid to him or her by the United Nations, the Secretary-General is authorized to refund to him or her the amount of staff assessment collected from him or her provided that:

- (i) The amount of such refund shall in no case exceed the amount of his or her income taxes paid and payable in respect of his or her United Nations income;
- (ii) (ii) If the amount of such income taxes exceeds the amount of staff assessment, the Secretary-General may also pay to the staff member the amount of such excess."

12. Following the introduction of the staff assessment plan but prior to the establishment of the Tax Equalization Fund (see para. 14 below), the total deductions applied to gross salaries for staff assessment were reflected in the regular budget as miscellaneous income. The balance of the staff assessment income available, after providing for the amounts required to reimburse staff members for their national income tax liabilities on their United Nations earnings, was distributed as a credit to Member States.

13. Although this practice achieved the aim of ensuring equality of remuneration for all staff members, irrespective of their nationality, it did not satisfy the principle of equity among Member States. From 1946 until 1955, the tax reimbursement was financed from the regular budget, utilizing funds provided by all Member States, including those which had adhered to the Convention provisions on taxation.

14. To achieve the desired equity among Member States, the General Assembly, by its resolution 973 (X) of 15 December 1955, established the Tax Equalization Fund as from 1 January 1956. In accordance with the conditions set out in that resolution, all revenues from staff assessment levied on the gross salaries of staff paid from the United Nations regular budget are credited to the Tax Equalization Fund. Such amounts are recorded in sub-accounts of the Fund in the name of each Member State in the proportion of its contribution to the budget. In response to a recommendation by the Advisory Committee on Administrative and Budgetary Questions (A/32/386, para. 14), comparable provisions were established for staff paid from assessed peace-keeping operations by the General Assembly in its resolutions 33/13 C of 8 December and 33/14 of 3 November 1978.

15. When a staff member financed from the regular budget or from an assessed peace-keeping operation is required to pay income taxes imposed by a Member State on his or her United Nations income, the reimbursement made by the United Nations to that staff member is charged against the credit, in the Tax Equalization Fund, of the Member State that levied the taxes. In resolution 1099 (XI) of 27 February 1957, the General Assembly decided that the same system would be applied to local and state income taxes.

16. In accordance with General Assembly resolution 973 (X), financial regulation 5.2 and financial rule 105.5, if the amount required for income tax reimbursement is less than the credits of a Member State in its respective sub-account of the Tax Equalization Fund, the balance of such credits is to be offset against the contributions due from the Member State. On the other hand, if the total of such reimbursements exceeds the credits of a Member State in the Tax Equalization Fund, the excess is to be charged, in accordance with General Assembly resolution 973 (X), to the regular budget of the United Nations.

17. The credits in the Tax Equalization Fund of the Member States that do not tax the salaries and other emoluments of United Nations staff are set off against their assessments for the regular budget or the particular peace-keeping operation. In practice, therefore, these Member States are assessed on a net basis.

18. There are 12 Member States ... that tax the United Nations emoluments of staff under certain circumstances and therefore do not adhere to the practices called for under section 18 (b) of the Convention on Privileges and Immunities. As the number of staff members subject to taxation on their United Nations income by the United States of America is very substantial, the United States is assessed on a gross basis, to ensure that there will be sufficient funds to meet the tax reimbursements the Organization is required to make.

19. For the other 11 Member States that tax the United Nations income of staff members, the amounts reimbursed by the Organization to staff members in relation to such taxes are charged to the sub-account of the Member State in the Tax Equalization Fund, and adjustments to the credits of the Member State are made at the end of the financial period.

...

V. ADJUSTMENT OF BALANCES IN THE TAX EQUALIZATION FUND

30. As indicated in paragraphs 16 to 19 above, procedures exist, in accordance with the provisions of General Assembly resolution 973 (X) and the Financial Regulations and Rules of the United Nations, ... for adjusting the balances of each Member State in the Tax Equalization Fund. Those Member States which do not tax the United Nations emoluments of staff members are assessed, in practice, on a net basis, as indicated in paragraph 17. This arrangement means that such Member States receive an advance credit, at the time of assessment, for their share of the amount of staff assessment it is estimated will accrue during the budgetary period to which the assessment relates.

31. Those Member States other than the United States which do levy taxes on United Nations emoluments are similarly given advance credits against their assessment (also based on their share of the staff assessment estimated to accrue during the budgetary period); however, such credits are reduced by the

amount of actual tax reimbursements made to staff members, during the preceding financial period, for taxes levied by the Member States concerned.

32. As pointed out in paragraph 18, the United States is assessed on a gross basis (i.e. without any credits being applied in advance in respect of its share of the estimated staff assessment to be accrued during the budgetary period), in view of the substantial number of staff members who are subject to tax by the United States taxing authorities on their United Nations emoluments. Over the past 20 years, it has been the normal practice to carry forward, from one financial period to the next, any balance of the United States credits in the Tax Equalization Fund, so as to provide for anticipated increases in subsequent liabilities for tax reimbursement. During the biennium 1978-1979 and at the end of the biennium 1992-1993, however, United States credits in the Tax Equalization Fund in excess of the amounts estimated to be required for tax reimbursement were applied against contributions due from the United States.

33. For all Member States, the credits given, based on budgetary estimates, need to be adjusted periodically to reflect the actual staff assessment income that has accrued, as shown in the final accounts of the financial period. If actual staff assessment income has exceeded the estimated income, the balances are distributed to Member States as additional credits. Conversely, there may be, for the reasons indicated above, cases in which the actual income is lower than that originally foreseen. In either case, a compensating adjustment is made in the first assessment issued after the accounts of the financial period have been closed, audited and reviewed by the General Assembly.

...

VI. CONCLUSIONS

37. The fundamental principles of equality among the personnel of the United Nations and equity among its Member States remain as valid today as they were at the founding of the Organization. The mechanisms of staff assessment and the Tax Equalization Fund, together with the system for reimbursement of taxes levied by Member States on United Nations emoluments, operate effectively to achieve those principles.

..."

Bruttolønssystemet, herunder staff assessment, blev med virkning fra 1964 implementeret i WHO ved WHO's Eksekutivkomités resolution nr. EB.29.R12 "Salaries and Allowances: Internationally Recruited Staff", jf. Official Records of the World Health Organization no. 115, s. 10 f. Af bilag 8 hertil fremgår WHO's generaldirektørs rapport om implementeringen, herunder bl.a. (anf. st., s. 59 f.):

"6. Introduction of Gross Salaries

6.1 Salaries in WHO have to date been established in net amounts, that is to say they have been fixed with regard to the fact that they normally are not subject to taxation.

6.2 In the United Nations and ICAO, on the other hand, salaries are officially established on a gross basis and are taxed according to an internal tax plan

known as " staff assessment ", thus effecting a reduction to the level required for payment of net salaries. The individual staff member is appointed at a gross salary, but upon application of staff assessment, he is in fact paid at a net level corresponding to that which is paid by those organizations (including WHO) that have not adopted the " staff assessment plan ".

6.3 It is clear that the existence of the two salary concepts has not resulted in different payments to the staff. The difference in concept is nevertheless of importance in relation to the attitude of the staff and of the public regarding the salary arrangements of international organizations. From this standpoint, there is merit in the concept underlying the United Nations gross salary system – that international personnel, like all other wage earners, should understand that they are subject to tax and, in fact, have been taxed; and that the public should likewise not be under the illusion that the staff of the international organizations are different in this respect."

Af en udskrift fra FN's hjemmeside af 11. december 2023 fremgår under overskriften "Salaries & Post Adjustment" bl.a., at "Net base salary is obtained by deducting staff assessment from gross base salary", og at "Staff assessment is a form of internal tax administered by the organizations. Staff assessment rates are derived from income tax rates applicable at the eight headquarters cities of the organization in the common system".

FN's budgetter og regnskaber

I FN's regnskabsregler ("Financial Regulations and Rules of the United Nations") af 1. juli 2013 er om "assessed contributions" (tillige omtalt som fastsatte eller obligatoriske bidrag) til FN's programbudget anført bl.a.:

"Article III
Contributions and other income

A. Programme budget

Assessed contributions

Regulation 3.1. Appropriations, subject to the adjustments effected in accordance with the provisions of regulation 3.2, shall be financed by contributions from Member States, according to the scale of assessments determined by the General Assembly. Pending the receipt of such contributions, the appropriations may be financed from the Working Capital Fund.

Regulation 3.2. For each of the two years of a budget period, the contributions of Member States shall be assessed on the basis of half of the appropriations approved by the General Assembly for that budget period, except that adjustments shall be made to the assessments in respect of:

...

(e) Half of the Member States' credits in the Tax Equalization Fund for the budget period estimated to be not required to meet charges for tax refunds

during the calendar year and any adjustments in the estimated credits previously taken into account.”

Af FN's budget for 2014 og 2015 (“Assessment of Member States’ advances to the Working Capital Fund for the biennium 2014-2015 and contributions to the United Nations regular budget for 2014”) fremgår om disse obligatoriske bidrag bl.a.:

“II. Basis of assessments of Member States’ contributions to the United Nations regular budget for 2014

<i>United States dollars</i>	
Assessment of Member States under General Assembly resolution 68/248 C	2 823 653 100

III. Basis for credits in respect of the Tax Equalization Fund

2. Under regulation 3.2 (e) of the Financial Regulations and Rules of the United Nations, adjustments shall be made to the assessments of the Member States in respect of:

Half of the Member States’ credits in the Tax Equalization Fund for the financial period estimated to be not required to meet charges for tax refunds during the calendar year and any adjustments in the estimated credits previously taken into account.

<i>United States dollars</i>	
Staff assessment income available for credit to Members under General Assembly resolution 68/248 C	271 692 300
Less: Estimated amount required to meet charges for tax refunds	59 772 306 ^a
Total credits accorded to Member States, as shown in section IV.B	211 919 994

^a Amount charged against the credit of the United States of America in 2014.

...

B. Contributions by Member States to the United Nations regular budget for the year 2014
(United States dollars)

<i>Member State</i>	<i>Scale of assessments for 2014 (percentage)</i>	<i>Gross contributions for 2014</i>	<i>Credit from staff assessment</i>	<i>Net contributions</i>
...				
Denmark	0.675	19 059 658	1 833 923	17 225 735
...				
United States of America	22.000	621 203 682	– ^a	621 203 682
...				

Total	100.000	2 823 653 100	211 919 994	2 611 733 106
--------------	----------------	----------------------	--------------------	----------------------

a Amount charged against the credit of the United States of America for 2014: \$59,772,306."

Af FN's programbudget for 2014-2015 ("Resolutions adopted by the General Assembly on 27 December 2013 ... 68/248. Programme budget for the biennium 2014-2015") fremgår af afsnit A, at generalforsamlingen godkendte bevillinger på i alt 5.530.349.800 USD, hvoraf et beløb på 486.831.800 USD vedrørte staff assessment ("Part XIV. *Staff assessment*"). Af afsnit B fremgår om "Income estimates for the biennium 2014-2015" bl.a. "Income from staff assessment" med 491.185.600 USD.

Af FN's reviderede årsregnskab for 2014 ("Financial report and audited financial statements for the year ended 31 December 2014 and Report of the Board of Auditors") fremgår bl.a.:

"Chapter IV

Financial report for the year ended 31 December 2014

...

F. Tax Equalization Fund

...

72. As at 31 December 2014, the Organization held liabilities relating to the activities of the Tax Equalization Fund amounting to \$96.3 million, including \$27.6 million due to the United States, \$36.8 million due to other Member States and a 2014 tax liability of \$23.3 million due to the Internal Revenue Service of the United States that was settled early in 2015.

73. In 2014, the Tax Equalization Fund had an operational net surplus of

\$14.7 million, as shown in table IV.4.

Table IV.4
Operational revenue and expenses of the Tax Equalization Fund
 (Thousands of United States dollars)

	<i>United States of America</i>	<i>Other Member States</i>	<i>Total</i>
Staff assessment receipts from:			
United Nations regular budget	56 017	198 605	254 622
Peacekeeping operations	51 088	129 037	180 125
International tribunals	5 142	15 279	20 421
Interest revenue split	56	170	226
Total staff assessment revenue	112 303	343 091	455 394
Staff costs and other	87 768	–	87 768
Contractual services	172	–	172
Credits given to other Member States for:			
United Nations regular budget	–	211 920	211 920
Peacekeeping operations	–	127 529	127 529
International tribunals	–	13 304	13 304
Total expenses	87 940	352 753	440 693
Net excess of revenue over	24 363	(9 662)	14 701

...

Chapter V

Financial statements for the year ended 31 December 2014

...

Operations of the United Nations as reported in volume I

II. Statement of financial performance for the year ended 31 December 2014

(Thousands of United States dollars)

	<i>Note</i>	<i>2014</i>
Revenue		
Assessed contributions	26	2 861 069
Voluntary contributions	26	2 330 608
Other transfers	26	106 457
Investment revenue	30	19 590
Contribution for self-insurance funds	28	369 610
Other exchange revenue	27	134 798
Total revenue		5 822 132

..

WHO's budgetter og regnskaber

For så vidt angår WHO's indtægter fremgår det af WHO's reviderede årsregnskab for 1998 ("Financial Report and Audited Financial Statements for the period 1 January 1998 – 31 December 1999") om indtægter bl.a.:

"Notes to the account

Consolidated Statement of Income and Expenditure and Changes in Fund Balances, All Sources of Funds for the Financial Period 1998-1999 (Statement I)

Income

Assessed contributions (Statement I)

1. Income from assessed contributions of Members and Associate Members for the effective working budget 1998-1999, is recorded when it is due, i.e., on an accrual basis. A provision is established for delays in collection of contributions amounting to 100% of the assessed contributions which remained outstanding at 31 December 1999 against such income.

2. In accordance with Health Assembly resolution WHA21.10 under which the Tax Equalization Fund was established, the assessed contributions of all Member States are reduced by the income generated by the staff income tax assessment plan. For those Member States which levy income tax on the income their nationals receive from WHO, the credit from the staff assessment plan is reduced by the estimated income tax to be reimbursed by the Organization to the staff concerned. In determining the reduction of assessed contribution to be applied to the Member States concerned, the Tax Equalization Fund is credited with the revenue from the staff income tax assessment, the credits being recorded in the name of individual Member States in proportion to their assessments for the financial period concerned. In 1998-1999, income credited to the Tax Equalization Fund was derived as follows:

	1996-1997 US\$	1998-1999 US\$
Staff Assessment (Appropriation Section 7 - see Statement IV)	80 000 000	80 000 000
Less: Credits to Member States	<u>69 555 000</u>	<u>69 635 000</u>
Statement I	<u>10 445 000</u>	<u>10 365 000</u>

"

Af WHO's budget for 2006-2007 ("Appropriation resolution for the financial period 2006-2007", WHA58.4), som vedtaget af Verdenssundhedsforsamlingen, fremgår bl.a., at WHO for perioden bevilgede 995.315.000 USD under "the regular budget" til nedenstående formål, herunder – uden for det effektive driftsbudget – 80.000.000 USD som "Transfer to Tax Equalization Fund":

"

Appropriation section	Purpose of appropriation	Amount
		US\$
1.	Essential health interventions	238 343 000
2.	Health policies, systems and products	164 913 000
3.	Determinants of health	96 156 000
4.	Enabling programme delivery	251 770 000
5.	WHO's core presence in countries	128 624 000
6.	Other	35 509 000
	Effective working budget	915 315 000
7.	Transfer to Tax Equalization Fund	80 000 000
	Total	995 315 000

2. RESOLVES to finance the regular budget for the financial period 2006-2007 as follows:

Source of financing	Amount
	US\$
Estimated Miscellaneous Income	22 200 000
Regular budget net assessments on Members ¹	893 115 000
Transfer to Tax Equalization Fund	80 000 000
Total	995 315 000

3. FURTHER RESOLVES that:

...

(3) the amount of the contribution to be paid by individual Members shall be reduced by the sum standing to their credit in the Tax Equalization Fund; that reduction shall be adjusted in the case of those Members that require staff members to pay income taxes on their WHO emoluments, taxes which the Organization reimburses to said staff members; the amount of such reimbursements is estimated at US\$ 9 114 080, resulting in a total assessment on Members of US\$ 902 229 080;"

Det fremgår af WHO's reviderede årsregnskab for 2006-2007 ("Financial Report and Audited Financial Statements for 2006-2007") bl.a., at WHO's indtægter i form af obligatoriske medlemsbidrag (under "Regular Budget") udgjorde i alt 880.409 USD, og at indtægterne i form af frivillige bidrag (under "Voluntary Fund for Health Promotion") udgjorde 2.840.694 USD. Under indtægter til Tax Equalization Fund fremgår 9.114 USD og under udgifter vedrørende Tax Equalization Fund fremgår vedrørende "Non WHO programme activities" 11.334 USD med en difference ("Excess (shortfall) of income over expenditure") på 2.220 USD og en negativ balance pr. 31. december 2007 med 4.926 USD vedrørende Tax Equalization Fund.

Af regnskabets note 2.6 og note 3 om Tax Equalization Fund fremgår desuden:

"2.6 Tax Equalization Fund

In accordance with Health Assembly resolution WHA21.10, under which the Tax Equalization Fund was established, the assessed contributions of all Members are reduced by the income generated by the staff assessment plan. In determining the reduction of assessed contributions to be applied to the Members concerned, the Tax Equalization Fund is credited with the revenue from the staff assessment plan, the credits being recorded in the name of individual Members, in proportion to their assessments for the biennium. For those Members that levy income tax on emoluments received from the Organization by their nationals or others liable to such taxes, the credit from the staff assessment plan is charged with the estimated amount to be levied by those Member States. Those amounts which have been charged are, in turn, used by the Organization to reimburse income tax paid by the staff concerned.

...

3. Tax Equalization Fund

In 2006-2007, income credited to the Tax Equalization Fund is derived as follows:

	2006-2007 (US dollars)	2004-2005 (US dollars)
Staff Assessment (Statement IV, Appropriation Section 7)	80 000 000	80 000 000
Less: Credits to Members	70 885 920	75 374 110
Total	9 114 080	4 625 890

”

I WHO's reviderede årsregnskab for 2010-2011 fremgår af afsnit 6.3 bl.a.:

”6.3 Tax Equalization Fund

...

	2010-2011	2008-2009
Balance as at 1 January	(7 218 524)	(4 926 152)
Staff assessment plan from Member States	16 274 400	11 284 310
Less:		
Tax reimbursement to staff members (resolution WHA62.9)	17 129 478	13 576 682
Balance as at 31 December	(8 073 602)	(7 218 524)

”

Erklæringer fra FN

De sagsøgte har fremlagt en række erklæringer fra FN-organisationer vedrørende FN's lønsystem samt anvendelsen og karakteren af staff assessment. Der er bl.a. fremlagt nedenstående erklæringer, som specifikt angår de sagsøgte og de organisationer, de var ansat i.

Af en udtalelse af 5. juli 2016 fra D , daværende Titel
for WHO's europæiske kontor i København, vedrørende B
fremgår bl.a.:

”For the duration of his employment with WHO, Regional Office for Europe, Mr B served within the categories of officials to whom the provisions of Articles VI and VIII of the Convention on the Privileges and Im-

munities of the Specialized Agencies applied, pursuant to the provisions of Resolution WHA 12.41 adopted by the Twelfth World Health Assembly.

In acceding to the Convention with respect to WHO, the Government of Denmark has exempted from taxation on their WHO earnings, officials of the Organization who are nationals of Denmark, or who reside in or are assigned for duty in Denmark.

Furthermore, I confirm that Mr B did not pay any staff assessment or any form of tax to the Organization during his employment."

Det fremgår endvidere af en udtalelse af 12. august 2020 fra E ,
Titel for WHO's europæiske kontor i København, vedrø-
rende A bl.a.:

"While employed by WHO Regional Office for Europe, Mr. A served within the categories of officials to whom the provisions of Articles VI and VIII of the Convention on the Privileges and Immunities of the Specialized Agencies apply, pursuant to the provisions of Resolution WHA 12.41* adopted by the Twelfth World Health Assembly.

In acceding to the Convention with respect to WHO, the Government of Denmark has exempted from taxation on their WHO earnings, officials of the Organization who are nationals of Denmark, or who reside in or are assigned for duty in Denmark.

Furthermore, I confirm that Mr. A – like all WHO staff, has neither paid any staff assessment nor any form of tax to WHO during his employment."

I tillæg til disse udtalelser har F , Titel
ved WHO's hovedsæde i Geneve, den 30. juli 2021 og 25. oktober 2021 af-
givet erklæringer til de danske skattemyndigheder vedrørende A og
B . Af disse erklæringer fremgår bl.a.:

"This statement adds to the previous statements in respect of Mr B of
05 Jul 2016, signed by Mr D , then Titel
and of Mr A of 12 August 2020 signed by Mr E , Titel
both WHO/EURO, confirming that *no WHO staff member
pays any form of tax to the Organization.*

The WHO Staff Regulations and Rules are informed by and aligned to the Staff Regulations and Rules of the UN Secretariat. Whereas the staff assessment mechanism may be used by some UN entities to reimburse staff members for income taxes imposed on their official UN salaries and emoluments by Member States that had entered a reservation to Article V, Section 18 (b) of the Convention on the Privileges and Immunities of the United Nations, WHO does not use this mechanism.

Staff assessment is independent from a staff member's contribution to the UN-JSPF, and such pension contributions constitute a separate deduction from the

staff member's salary and emoluments. Thus, staff assessment is unrelated to the retirement benefits received by any former UN staff member.

However within the WHO, the remuneration of staff comprises the net base salary, allowances, and post-adjustment (Regs & Rules Art. 310.2). All salaries of staff are established in net terms, based on the premise that the salaries and allowances of officials would be free of tax in all countries.

For those WHO staff members required to pay income taxes imposed on their salaries and emoluments by the Member State of their citizenship, the amounts to be paid are collected together with the assessed contributions to WHO from those Member States. The amounts are not collected from the staff members' remuneration. No accounting actions are triggered or reported in WHO financial statements for staff assessments.

To conclude, WHO does not use the mechanism of staff assessment to reimburse staff members for any amounts imposed on them for income taxes on their official salaries and emoluments by their respective Member State. It is not a tax and does not generate any net revenue to the WHO, or any other party."

...

"This statement is in response to new questions raised by the Danish tax authorities about their understanding of previous statements from WHO on staff assessment (dated 05/JUL/2016, 12/AUG/2020 and 30/JUL/2021), note 2.18 of the Financial Statement 2020 (A74/29), and the associated table ("*Assessed contributions payable by Member States and Associate Members 2020-2021*").

Firstly, I reconfirm the previous statements made by WHO and recap from those communications that no staff pays staff assessment, that staff assessment is not a tax, and that staff assessment neither generates cash flows, accounting transactions, nor revenue.

Note 2.18 - the part on the Tax Equalization Fund (TEF) and the associated table - describes the budget formulation for assessed contributions. This process increases, over and above the amounts determined by the application of the scale of assessment to the approved budget, the contribution of the Government of the U.S.A. by an amount sufficient to cover the foreseen tax-reimbursements to U.S. citizens. This increase is subsequently appropriated to the TEF.

In this way it is ensured that U.S. citizens can be reimbursed by WHO for the taxes they must pay to the Government of the U.S.A. on their salaries and emoluments, whilst WHO is fully funded for the cost of these reimbursements by the Government of the U.S.A. through its [increased] assessed contributions. Thus, the only actual cash flow from the assessed contributions to the TEF is to reimburse staff for tax paid, i.e., not the other way; and no other Member State is affected.

The mechanism ensures equality of treatment between staff members, regardless of their nationality, while not imposing any additional contributions from

those Member States which do not impose income taxes on their citizens that work for organizations within the United Nations system.

At present the U.S.A. is the only WHO Member State having acceded to the UN Conventions on Privileges and Immunities for the Specialized Agencies with reservation for Art. VI, Section 19(b). Should the USA remove its reservation, the entire exercise described in Note 2.18 would be unnecessary."

Den 12. november 2021 har _____ G _____, _____ Titel _____ FN i New York, endvidere afgivet en erklæring til de danske skattemyndigheder vedrørende _____ C _____. Af erklæringen fremgår bl.a.:

"At the request of the former staff member, specified below, and to serve as certification for the tax authorities of the Government of Denmark, this is to confirm that:

... Ms. _____ C
...

(i) was paid on net salary basis her United Nations official salary and emoluments during her employment as a staff member of the United Nations Environment Programme (UNEP) and of the United Nations Office in Nairobi (UNON), and (ii) did not pay any form of tax to the United Nations, UNEP or UNON in respect of her official salary and emoluments.

For the duration of her employment with the United Nations in the service of UNEP and UNON, Ms. _____ C _____ was in the category of United Nations officials for whom the provisions of Article V, Section 18(b) of the Convention on the Privileges and Immunities of the United Nations (the General Convention) exempts their official United Nations salaries and emoluments from national income taxation.

In acceding to the General Convention on 10 June 1948 without any reservations, Denmark agreed to exempt from national taxation the salaries and emoluments paid by the United Nations to officials of the United Nations, including those who are nationals of Denmark, such as Ms. _____ C _____. Such exemption from taxation applies to all salaries and allowances earned while in the service of the United Nations, including amounts that were withheld from the salaries of such officials or are otherwise paid on their behalf into the United Nations Joint Staff Pension Fund during their service and that are later returned to them as deferred compensation.

While all staff members are paid on a net salary basis, staff assessment is an internal accounting mechanism established by the United Nations to reimburse those staff members who are liable to pay income taxes on their official United Nations salaries and emoluments because the Member State of which they are nationals had entered a reservation to Article V, Section 18(b) of the General Convention when acceding to it.

Accordingly, such staff assessment is not a withholding tax and does not generate any net revenue [for the United Nations or its Member States].”

Under landsrettens behandling af sagerne har de sagsøgte endvidere fremlagt et brev af 1. december 2025 fra H , Titel
Office of the Legal Counsel, FN's kontor i Geneve. I brevet besvares en række spørgsmål fra de sagsøgte. Af besvarelsen fremgår bl.a.:

”1 Funding of the World Health Organization

1.1 How is WHO funded?

WHO is funded primarily from Assessed Contributions and Voluntary Contributions.

1.2 Does WHO tax its employees? Are WHO staff required to report their income and deductible expenses (if any) to WHO or any UN related fiscal authority?

No

1.3 If WHO taxes its employees, where is the income to WHO from this tax reflected in WHO's Audited Financial Statements?

NA - based on 1.2 above

2 Status of WHO within the UN-system

2.1 Please confirm if WHO is an autonomous specialized agency within the UN system. What does autonomous mean in legal, governance and financial terms? Is WHO bound by decisions of the UN General Assembly or other institutions in this regard?

Yes. WHO is an autonomous specialized agency within the United Nations system. WHO has its own legal personality, governance structure, and financial independence. It has a separate governance mechanism, i.e., through the World Health Assembly (WHA). WHO reporting (technical and financial matters, etc.) is to the WHA, not the UN General Assembly. WHO is not bound by decisions of the UN General Assembly or other UN bodies unless it chooses to adopt them.

2.2 What does autonomous mean in terms of remuneration and taxation of employees?

As a specialized agency, WHO and its staff enjoy privileges and immunities under international law, such as exemption from national income tax on salaries. These privileges and immunities arise from the WHO Constitution and the Convention on Privileges and Immunities of the Specialized Agencies of 1947.

3 Renumeration of WHO staff

3.1 How are the official salaries and emoluments of WHO staff determined and what are their different components? If the salaries are determined as gross base salary and net base salary (ref. 'The UN salary scale for the professional and higher categories'), please explain these terms, and please explain how the difference between gross base salary and net base salary is determined.

WHO uses salary scale as published by International Civil Service Commission (ICSC). WHO uses net base salary component of published salary scale and apply applicable post adjustment for respective duty station, dependent allowance, child allowance to calculate total salary. From the salary various deductions such as pension contributions, health insurances and other deductions are applied.

Gross salary concept as published by ICSC is not used by WHO.

3.2 How are a staff members' official salary and emoluments specified in the employment contract? How are they specified on pay slips?

Same as explained in section 3.1 above.

WHO letters of appointment provide the following standard language:
"The salary is made up of two components: the net base salary which is linked to your grade and step, and a post adjustment multiplier:

- *Annual Net Base Salary: USD xx (net of tax)*
- *Post Adjustment Multiplier: xx % for the month of xx and equivalent to USD xx per annum*
- *Total Annual Salary: USD xx (based on current post adjustment multiplier)*

The post adjustment multiplier is subject to fluctuations on a monthly or mid-monthly basis, based on the cost-of-living in the duty station. Your salary is paid on a monthly basis. The salary shown above does not include any allowances to which you may be entitled."

A separate Employment Conditions letter specifies the benefits and entitlements and other emoluments applicable to the staff member (these will depend on the nature of the staff's contract).

WHO monthly payslip contains the following information:

- Earnings (net base salary + post adjustment)
- Deductions (UNJSPF Pension Employee Contribution + Staff Health Insurance Contribution + Accident Insurance Contribution)
- Organizations Contributions (UNJSPF Pension Employer Contribution + Staff Health Insurance Contribution + Accident Insurance Contribution)
- Cumulative Year-To-Date Payments on earnings and deductions.

3.3 How are payroll expenses recorded in WHO's financial accounts and book-keeping (net or gross)? What happens to the eventual difference between gross base salary and net base salary of each individual staff member? Does it generate any income and cash flow in WHO?

WHO records total salary cost including employer charges in its financial statements as a Salary cost.

Notion of Gross vs net salary is not applicable in WHO (see response in 3.1 above). It does not generate any income or cash flow for WHO.

4 National income tax reimbursements in WHO

4.1 Which WHO staff members are reimbursed for paid national income tax on salaries and emoluments from WHO? How are these reimbursements made?

For the year 2006-2007, staff members from France, Portugal and United States of America (USA) were subject to national income tax on salaries. Taxes were reimbursed to staff and billed to these nations as a part of assessed contributions and transferring tax component to Tax Equalization Fund. A transfer amount from assessed contribution to tax equalization fund is always approved by the WHA.

Only staff members from USA are subject to national income tax. US tax filers must advise WHO Payroll services so that relevant information can be provided to them on the process to be followed for tax reimbursement.

4.2 How are these tax-reimbursements financed? Does WHO get refund from the Member States levying such tax — and if so, how? Where is this recorded in the Audited Financial Statements 2006-2007?

Yes, WHO gets tax reimbursed by Member States based on past years average tax bill.

4.3 Are there any differences in respect to tax reimbursement in WHO between staff members whose salaries are paid from assessed and voluntary contributions? If so, which?

No.

5 Staff assessment and Tax Equalization Fund in WHO

5.1 Has WHO implemented a staff assessment-mechanism similar to the one described in United Nations General Assembly Resolution 239(III) of 18 November 1948?

If yes, what is the purpose of the staff-assessment mechanism in the WHO and how does it function?

No.

5.2 Are there any accounting transactions and/or cash flows associated with staff assessment in WHO? If so, where are these recorded and reported in the Audited Financial Statements of WHO 2006/2007?

No.

5.3 Please describe the concept, purpose, and functioning of the Tax Equalization Plan as imposed by the World Health Assembly resolution of 14 May 1968 (WHA21.10, hereinafter "the Tax Equalization Plan").

Specifically, how is the amount of the Staff Assessment Plan established (note 2.6 of the Audited Financial Statement 2006-2007)? What are the links (if any) between the Staff Assessment Plan and the salaries of the individual staff-member?

The purpose of the Tax Equalization Fund (TEF) is to monitor and manage national income tax reimbursement done by WHO for staff who are required to pay income tax on WHO salary in their country (refer 4.1 above for details) and collection made by WHO from the same Member States. It is to be noted that this mechanism works on a rolling basis based on past years averages.

In summary (in accounting language), TEF is credited with funds collected from applicable Member states who charges income tax to their nationals on WHO salary.

At the end of a particular year, it may have positive or negative balance which is adjusted against future period collection. Over time debit and credit should wash-out.

Staff assessment plan is a notional calculation, as such it does not have any link with salaries of the individual staff-members.

5.4 It appears from the Audited Financial Statements that WHO has established a Tax Equalization Fund. Who exercises decisions on behalf of the fund and how is management of the Tax Equalization Fund organized?

WHA makes a decision on tax equalization fund. It receives a credit based on WHA resolution per biennia. Credit is calculated based on tax amount billed together with assessed contribution to applicable Member States. The fund is used to reimburse national taxes paid by staff of same Member States.

5.5 How is the income of the Tax Equalization Fund determined? Please refer e.g. to note 3 of WHO's Audited Financial Statements of 2006-2007 and explain how the size of the appropriations (80,000 tUSD million) and the credits to the Member States (70,886 tUSD) are determined and how the resulting total (9,114 tUSD) is financed, e.g., by payments made by which Member States, by amounts levied from WHO staff-members, or in any other way?

The amount (80, 000 USD — in thousands) is a notional amount representing the amount which WHO would have added to all Member States if staff of all nations have to income tax. Credits to the Member States (70,886 tUSD) is a notional credit representing amount which is neither billed nor collected from Member States as they don't charge tax to their national.

The remaining amount of (9,114 tUSD) relates to amounts recovered from Member States who charged subject to income tax to staff on their WHO income.

The payment was made by three Member States as mentioned in section 4.1 above. No amount was collected from staff-members.

5.6 Please confirm that the expenditure of the Tax Equalization Fund is the national tax reimbursement to WHO staff (e.g. 11,334 tUSD in Statement I.1. of the Audited Financial Statements of 2006-2007). Are there any other expenditures of the Fund? If so, which?

Tax Equalization Fund is used to national tax reimbursement to WHO staff from the countries listed in 4.1 above (for 2006-07)

5.7 How will the negative balance (4,926 tUSD) occurring from accumulated differences between appropriations to the Tax Equalization Fund and the tax reimbursements to staff members (again referring, e.g., to Statement I.1. of the Audited Financial Statements of 2006-2007) be financed?

It is billed to respective Member States (as listed in 4.1 above)

6 Members States assessed contributions

6.1 How are assessed amounts calculated for each Member State, and are they established in net or gross terms? Which amount (gross or net) is invoiced to and payable by the Member State? What is the cash flow?

All Member States except USA are billed on a net basis. For USA, tax amount is added to their net assessment."

Skattemyndighedernes behandling af sagerne

BS-23047/2022-OLR – Skatteministeriet mod A

Den 27. april 2021 traf Skattestyrelsen afgørelse om, at A var skattepligtig af udbetalinger fra FN's pensionsfond på 114.702 kr. i indkomståret 2017, på 111.450 kr. i indkomståret 2018 og på 116.991 kr. i indkomståret 2019.

Ved Landsskatterettens kendelse af 4. januar 2022 blev Skattestyrelsens afgørelse ændret, således at der ikke skulle ske beskatning af udbetalingerne fra FN's pensionsfond. Af begrundelsen fremgår bl.a.:

"Udbetalinger fra pensionsordninger m.v. som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 1, til den personkreds, der er nævnt i pensionsbeskatningslovens § 55, 1. pkt., og som svarer til indbetalinger på ordningen, som der ved opgørelsen af ejerens skattepligtige indkomst har været hel eller delvis fradrag- eller bortseelsesret for her i landet eller i udlandet, medregnes til den skattepligtige indkomst, jf. pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5.

Klagerens pensionsordning i United Nations Joint Staff Pension Fund er oprettet efter den 18. februar 1992, hvorfor bestemmelserne i pensionsbeskatningslovens afsnit IIA finder anvendelse ved beskatning af indkomst fra ordningen, jf. § 6, stk. 3, i lov nr. 429 af 26. juni 1998.

Landsskatteretten finder, at klagerens pensionsordning ikke omfattes af pensionsbeskatningslovens kapitel 1, jf. lovens § 3, hvorefter udbetalinger fra pensionsordningen skal beskattes efter bestemmelserne i § 53 A, hvis disse finder anvendelse på den konkrete ordning. Det er rettens opfattelse, at klagerens pensionsordninger er pensionskasseordninger, som omfattes af pensionsbeskatningslovens § 53A, stk. 1, nr. 3.

Det fremgår af lovforarbejderne til pensionsbeskatningslovens § 53 A, at det er op til indehaveren af pensionsordningen at dokumentere eller sandsynliggøre, at der ikke har været fradrags- eller bortseelsesret for indbetalingerne.

Landsskatteretten finder, at det ved WHO's erklæringer af 12. august 2020 og 30. juli 2021 er godtgjort, at klageren var fritaget for beskatning af lønindkomst i FNs medlemsstater, at der ikke blev beregnet staff assessment af klagerens vederlag på tidspunkterne for indbetaling til pensionsordningen, og at klageren ikke har betalt skat af nogen art til WHO under sin ansættelse i organisationen.

På den baggrund lægger retten ved sagens afgørelse til grund, at klageren ikke har haft en fradrags- eller bortseelsesret ved indbetaling til pensionsordningen, hvorfor pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, ikke finder anvendelse, jf. Landsskatterettens afgørelse af 20. marts 2018, offentliggjort i SKM2018.363.LSR.

Retten finder herefter, at der ikke skal ske beskatning af udbetalingerne fra klagerens FN-pensionsordninger. SKATs afgørelse ændres i overensstemmelse hermed."

BS-40671/2022-OLR – Skatteministeriet mod

B

Skattestyrelsen (tidligere SKAT) fandt ved sin afgørelse af 27. maj 2016 bl.a., at

B var skattepligtig til Danmark af udbetalinger fra FN's pensionsfond i indkomstårene 2012-2014.

Ved Landsskatterettens kendelse af 17. maj 2022 blev Skattestyrelsens afgørelse vedrørende pensionsudbetalinger ændret, således at der ikke skulle ske beskatning af udbetalingerne fra FN's Pensionsfond. Af begrundelsen for dette fremgår bl.a.:

"Pensionsudbetalinger

Udbetalinger fra pensionsordninger m.v. som nævnt i pensionsbeskatningslovens 53 A, stk. 1, til den personkreds, der er nævnt i pensionsbeskatningslovens § 55, 1. pkt., og som svarer til indbetalinger på ordningen, som der ved opgørelsen af ejerens skattepligtige indkomst har været hel eller delvis fradrags- eller bortseelsesret for her i landet eller i udlandet, medregnes til den skattepligtige indkomst, jf. pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5.

I henhold til lov nr. 1388 af 20. december 2004 kan ordninger oprettet forud for den 18. februar 1992 være omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 A, såfremt den skattepligtige gav meddelelse herom inden den [REDACTED] 2006 eller i forbindelse med indtræden af fuld skattepligt her til landet.

Klageren, hvis pensionsordning blev oprettet ved ansættelsen hos WHO den [redacted] 1988, valgte den 3. januar 2006, at hans pensionsordning i FN's pensionsfond (UNJSPF) skulle være omfattet af beskatning efter pensionsbeskatningslovens § 53 A.

Klageren flyttede til Danmark den 20. august 2008, og det lægges til grund, at hans fulde skattepligt til Danmark indtrådte på dette tidspunkt.

Retten finder, at fristen for valg af beskatning er overholdt, henset til at valget blev truffet inden skattepligtens indtræden.

Det fremgår af forarbejderne til lov nr. 1534 af 19. december 2007 vedrørende anvendelse af pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, at der foreligger en formodning for, at der har været enten fradragsret eller bortseelsesret for alle indbetalinger til pensionsordningen. Det er således op til indehaveren af pensionsordningen at dokumentere eller sandsynliggøre, at der ikke har været fradrags- eller bortseelsesret for indbetalingerne. Dette gælder også, hvor indbetalingerne ligger langt tilbage i tid, hvor det kan være vanskeligt for indehaveren at fremskaffe dokumentationen som for eksempel en erklæring herom fra udenlandske skattemyndigheder.

Retten finder, at det ved WHO's erklæringer af henholdsvis 5. juli 2016, 30. juli 2021 og 25. oktober 2021 er godtgjort, at klageren i det konkrete tilfælde ikke har betalt "staff assessment" af sin indkomst under sin ansættelse hos WHO. Pensionsbetalingerne findes derfor ikke at være omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5.

Landsskatteretten ændrer herefter SKATs afgørelse på dette punkt."

BS-4682/2023-OLR – Skatteministeriet mod C

Skattestyrelsen (tidligere SKAT) fandt ved sin afgørelse af 17. marts 2016, at C var skattepligtig til Danmark af en del af pensionsudbetalingerne fra FN's pensionsfond, svarerende til det beløb, som er indbetalt af organisationen.

Ved Landsskatterettens kendelse af 26. september 2022 blev Skattestyrelsens afgørelse ændret, således at der ikke skulle ske beskatning af nogen del af udbetalingerne fra FN's pensionsfond. Af begrundelsen fremgår bl.a.:

"FNs pensionsfond er omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 1, nr. 3, og klageren har tilvalgt beskatning efter pensionsbeskatningslovens § 53 A rettidigt i overensstemmelse med bestemmelsen i lov nr. 429 af 26. juni 1998, § 6, stk. 12, som er indsat ved lov nr. 1388 af 20. december 2004, § 5, nr. 2.

Det, som retten skal tage stilling til, er således, hvorvidt bestemmelsen i pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5 finder anvendelse på udbetalingerne fra pensionsordningen.

Første del af bestemmelsen i pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5 har følgende ordlyd: ...

Klageren har anført, at den gældende version af pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, ikke finder anvendelse på klagerens pensionsordning, idet den er oprettet før 18. februar 1992. Klageren gør endvidere gældende, at der ikke har været bortseelsesret i forbindelse med indbetaling til pensionsordningen, og at FN ikke er et "land" i relation til den praktiske anvendelse af bestemmelsen i pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5.

Muligheden for at vælge beskatning efter pensionsbeskatningslovens afsnit II A for pensionsordninger oprettet før 18. februar 1992 blev indført ved lov nr. 1388 af 20. december 2004, § 5. I bemærkningerne til forslaget til lovændringen er det anført, at ændringsforslaget begrundes i, at det er uhensigtsmæssigt, at to ens pensionsordninger behandles skattemæssigt forskelligt alt efter hvornår de er oprettet, jf. LFF 2004-10-07, nr. 33.

Bestemmelsen i pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, blev tilføjet ved § 1, nr. 38, i lov 2007-12-19 nr. 1534. Ændringslovens § 11 indeholder ikrafttrædelsesbestemmelserne, og af stk. 1 fremgår det, at loven træder i kraft dagen efter bekendtgørelsen i Lovtidende.

Bestemmelsen indeholder i stk. 7 en særregel for ikrafttrædelsestidspunktet for § 53 A, stk. 5 [...]

Det skal forstås således, at pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, først har virkning for pensionsordninger, der er oprettet eller erhvervet den 18. februar 1992 eller senere, fra og med den [redacted] 2010. Pensionsordninger, der er oprettet eller erhvervet før dette tidspunkt, er ikke omfattet af særreglen, og ikrafttrædelsestidspunktet følger derfor udgangspunktet i ændringslovens § 11, stk. 1.

Idet der ikke i loven eller dens forarbejder findes støtte for opfattelsen af, at lovændringen ikke gælder for pensionsordninger, der omfattes af pensionsbeskatningslovens afsnit II A på baggrund af et tilvalg, kan klagerens påstand om, at pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, ikke finder anvendelse for pensionsordninger, der er oprettet før den 18. februar 1992, ikke tiltrædes.

Retten skal herefter behandle spørgsmålet om, hvorvidt bestemmelsen i pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, konkret finder anvendelse for klagerens pensionsordning.

FNs generalsekretær blev ved FN's generalforsamlings beslutning 47/459 af 23. december 1992 anmodet om at gøre rede for alle aspekter vedrørende staff assessment, idet poster om staff assessment figurerer i organisationens budgetter. Generalsekretæren aflagde rapport med titlen "Staff assesment and the Tax Equalization Fund" den 29. April 1994, jf. UN, A/48/932.

Det fremgår indledningsvist af rapporten, at formålet med skattegodtgørelses-systemet, som staff assessment er et element i, er, at stille FN ansatte, der er blevet beskattet af deres FN-vederlag i den stat, hvor de er skattemæssigt hjemmehørende, som de ville være stillet, såfremt deres officielle vederlag ikke var blevet beskattet. Det fremgår endvidere, at FN-medarbejdernes løn-

ninger ved grundlæggelsen af De Forenede Nationer var fastlagt i netto tariffer, ud fra antagelsen om, at de officielle lønninger og faste tillæg til embedsmænd ville være skattefri i alle lande, idet der i Konventionen om De Forenede Nationers Privilegier og Immuniteter § 18(b), vedtaget den 13. februar 1946, var indføjet en bestemmelse om immunitet mod beskatning af lønninger og vederlag betalt af FN.

Allerede i forbindelse med vedtagelse af konventionen, blev generalsekretæren ved resolution 13 (I) af 13. februar 1946, bemyndiget til at godtgøre nationale skatter, som FN medarbejderne var opkrævet af deres FN-vederlag. Det fremgår af generalsekretærens rapport, at dette skridt blev taget for at opnå øjeblikkelig lønmæssig ligestilling af de FN ansatte og for at bekræfte princippet om immunitet mod beskatning. Ordningen var tiltænkt at skulle være midlertidig, idet det var forventet, at alle medlemsstaterne ville sikre gennemførelsen af lighedsprincippet i konventionens § 18(b), jf. generalsekretærens rapport, pkt. 6.

Det fremgår af generalsekretærens rapport, at omstruktureringen i medfør af beslutning 239 (III) af 18. november 1948, med konvertering af FN-lønningerne til brutto tariffer eventuelt fratrasket staff assessment, blev foretaget som en konsekvens af, at enkelte medlemsstater ikke ratificerede konventionen eller gjorde dette med forbehold bestemmelsen i § 18(b), for på den måde at gennemføre princippet om ligestilling blandt FNs ansatte. Det er anført i resolution 239 (III) og i debatter forud for vedtagelsen, at etableringen af staff assessment-ordningen til formål at nå tre mål:

- a) At tilskynde, de medlemsstater, der ikke havde efterlevet konventionen om De Forenede Nationers Privilegier og Immuniteter til at gøre det
- b) At oprette fonde, hvorfra man kunne give fritagelse for dobbeltbeskatning hos de ansatte, der var underlagt national beskatning af deres FN vederlag
- c) At sikre interessen for den offentlige forståelse af, at FN embedsmænd ikke blev behandlet som en privilegeret gruppe fritaget for nogen form for beskatning,

Efter indførelse af staff assessment-ordningen var alle medarbejdere aflønnet efter bruttotarif fratrasket staff assessment, og alle ansatte modtog lønudbetaling efter nettotarif, uanset om de af medlemsstaten, hvor de var hjemmehørende, blev opkrævet indkomstskat af deres FN vederlag eller ej, jf. i det hele generalsekretærens rapport, pkt. 8, 9 og 10.

Det fremgår af generalsekretærens rapport, at skattegodtgørelsesordningen forud for oprettelse af the Tax Equalization Fund i 1955 blev finansieret over det almindelige budget og af midler indbetalt af alle medlemsstater herunder dem, der havde overholdt Konventionens bestemmelser om immunitet. For at opnå den ønskede lighed mellem medlemsstaterne, etablerede Generalforsamlingen, ved dens resolution 973 (X) af 15. december 1955, the Tax Equalization Fund. I overensstemmelse med betingelserne i resolutionen, skulle staff assessment beregnet af de ansattes bruttolønninger, krediteres til the Tax Equalization Fund og indsættes på underkonti for hver medlemsstat forholdsmæssigt efter medlemsstatens bidrag til budgettet. I 1978 vedtog generalforsamlingen

tilsvarende ordninger for personale lønnet fra budgetter til kvotefinansierede fredsbevarende operationer, jf. generalsekretærens rapport, pkt. 14.

Ifølge generalsekretærens forklaring er cashflowet i the Tax Equalization Fund indrettet således, at når FN har foretaget en godtgørelse, fordi en medarbejder er blevet opkrævet skat af FN-vederlaget i en medlemsstat, vil godtgørelsen blive modregnet i den pågældende medlemsstats kredit i fonden. Såfremt den enkelte medlemsstats indestående på dens underkonto i fonden er positivt, vil saldoen på kreditten skulle modregnes, når der betales FN-bidrag fra den pågældende medlemsstat. Modsat vil medlemsstater, hvis saldo på statens underkontoen i fonden er negativ, blive afkrævet yderligere bidrag til FN.

Vedrørende den praktiske forvaltning af systemet forklarer generalsekretæren, at de medlemsstater, der ikke beskatter lønninger og andre vederlag til FN's personale, i praksis bliver opkrævet bidrag på en netto basis, jf. generalsekretærens rapport, pkt. 17.

På baggrund af generalsekretærens redegørelse for skattekompensationssystemets baggrund, formål og udvikling fra 1946 og frem til 1994 er det rettens opfattelse, at indførelse af strukturen, hvor medarbejderne aflønnes efter en bruttotarif, hvorfra der fratrækkes staff assessment, ikke har og aldrig har haft beskatningsformål.

Tvært imod har kompensationssystemet til formål at gennemføre skattefrihed, som foreskrevet i Konventionen om De Forenede Nationers Privilegier og Immuniteter. Først ved at fritage de medarbejdere, der er opkrævet nationale skatter af deres FN-vederlag, for skattebyrden ved oprettelse af en midlertidig kompensationsordning i 1946 og senere ved indførelse af et permanent system med staff assessment-planen i 1948. Dernæst ved at gennemtvinge en faktisk efterlevelse af princippet om immunitet med oprettelse af the Tax Equalization Fund i 1955 som det centrale led i et system, som effektivt muliggør opkrævning af yderligere bidrag fra de medlemsstater, der beskatter deres borgere af FN-vederlag i modstrid med konventionens bestemmelser, forholdsmæssigt efter de opkrævede skatters beløbsmæssige størrelse.

Det fremgår af generalsekretærens redegørelse, at de stater, der har ratificeret konventionen (herunder Danmark, jf. BKI nr. 37 af 10/07/1948) og ikke beskatter FN-ansatte af deres vederlag, de facto betaler bidrag på netto basis, ligesom deres skatteborgere modtager løn efter netto tarif. Det er rettens opfattelse at overgangen til lønning efter en bruttotarif fratrasket staff assessment, i overensstemmelse med formålsangivelsen i resolution 239 (III), er sket for at synliggøre, at de FN-ansattes løn er beskåret som følge af immuniteten og ikke er beregnet på at skulle indkomstbeskattes.

Tilsvarende kan det udledes af angivelsen af formålet med oprettelse af the Tax Equalization Fund i kumulation med staff assessment planen og de differentierede medlemsbidrag, at byrden fra de nødvendige skatterefusioner ikke skulle bæres kollektivt, hvorfor inddrivelse af staff assessment fra FN-ansatte, som ikke bliver beskattet af deres vederlag, ikke skal have betydning i relation til finansieringen af den ekstra lønudgift, som skatterefusionerne medfører.

Det er herefter rettens opfattelse, at fradraget af staff assessment fra brutto tariffen ikke kan anses for at være skattebetaling i relation til pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5.

Det ændrer ikke rettens opfattelse, at FN ved flere lejligheder, herunder i generalsekretærens rapport af 29. April 1994, har anvendt betegnelsen "dobbelt-beskatning" til beskrivelse af den tilstand, som skattekompensationssystemet skal gøre op med, idet aflønning efter nettotarif ikke i sig selv kan anses for at være beskatning i relation til pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5.

Som det er slået fast i Højesterets dom af 8. februar 2006, offentliggjort i SKM2006.486.HR, er personer alene omfattet af immuniteten i konventionens § 18 (b), så længe de er ansat i FN's organisationer, hvorefter pensionsudbetaling, som er sket efter fratrædelse, ikke er objektivt skattefritaget.

Det fremgår af fremstillingen af sagens faktiske forhold, at der ved arbejdsgiverens indbetaling til pensionsordninger ikke, som det er tilfældet for lønudbetalingen, er fratrullet staff assessment. På den baggrund kan det være nærliggende at antage, at organisationens pensionsindbetalinger er foretaget på et beløbsmæssigt niveau svarende til brutto basis i forventning om, at pensionsopsparingen indkomstbeskattes ved udbetaling.

Om end bestemmelsen i pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5 er indføjet for at skabe symmetri i beskatningen af henholdsvis indbetaling til og udbetaling fra udenlandske pensionsordninger, så forudsætter anvendelse af bestemmelsen, at der rent faktisk har været ret til skattemæssig bortseelse, forstået således, at skatteyderen har haft ret til at undtage det indbetalte beløb fra den skattepligtige indkomst på indbetalingstidspunktet. Klagerens indkomst var objektivt fritaget for beskatning og ikke skattefritaget som følge af en bortseelsesret, hvorfor bestemmelsen i pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, ikke finder anvendelse på udbetalingerne fra klagerens FN-pensionsordning.

Retten finder, at ingen dele af udbetalingerne fra pensionsordningen i FN skal beskattes og ændrer SKATs afgørelse i overensstemmelse hermed.

Det bemærkes, at retten ikke har taget stilling til spørgsmålene om, hvorvidt FN er et land i relation til anvendelse af bestemmelsen i pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, og om FN's organisationer, med deres status af juridiske personer, overhovedet har kompetence til at indføre beskatning."

Forklaringer

I og J har afgivet forklaring.

I har forklaret bl.a., at han har været ansat i WHO fra 2000 til 2018; først som Titel og efterfølgende som Titel . I WHO var han ansvarlig for bl.a. registrering af finansielle aktiviteter og forskellige finansieringsmidler, såsom pensioner, lønregnskaber og bogføring af samt opfølgning på de bidrag, der blev givet til organisationen, herunder de obligatoriske medlemsbidrag ("assessments").

WHO er en særorganisation, som har sin egen ledelse, der er uafhængig af FN, men bl.a. følger FN's obligatoriske bidrag ("assessed contributions"). Budgettet vedtages i maj hvert andet år for to år ad gangen.

WHO's budget for 2006 og 2007 viser WHO's indtægter og udgifter, og indtægtstyperne er beskrevet i "Statement I". Indtægterne består af dels de obligatoriske bidrag fra medlemslandene samt frivillige bidrag, som af både medlemslande og ikke-statslige aktører gives til forskellige formål. De obligatoriske bidrag håndteres uafhængigt af FN-systemet, men mange regler og procedurer er ens. Beløbene i den frivillige fond ("Voluntary Fund for Health Promotion") er markant højere end de obligatoriske bidrag ("Regular Budget"). De frivillige bidrag udgjorde i regnskabsårene 2006-2007 således 2.840 mio. USD, hvorimod de obligatoriske bidrag alene udgjorde 880 mio. USD.

De anførte udgifter i budgettet til "salaries and common staff costs" omfatter lønudgifter i nettobeløb og andre bidrag på vegne af medarbejderne, herunder navnlig bidrag til pensionsordning og sundhedsforsikring. Omtalen af staff assessment i budgettets note 2.6 er uheldig. Staff assessment er alene et fiktivt eller tænkt beløb. Der genereres reelt ingen indtægt fra staff assessment-planen, og der sker ingen beskatning af de ansatte.

Han kender ikke ICSC's "Common System" i detaljer, men systemet gælder også for WHO. Lønssystemet gælder for alle FN-organisationer, men implementeringen i de enkelte organisationer er forskellig.

Af WHO's lønskala (bilag I til WHO's personaleregulativ) fremgår medarbejdernes nettoløn ("Net"). Forskellen mellem nettolønsbeløbet og bruttolønsbeløbet ("Gross") er staff assessment, men bruttolønsbeløbet har ikke nogen betydning for bogføringen. Det er kun nettobeløbet, der fremgår af WHO's regnskaber og medarbejdernes lønsedler. Det har ingen betydning for medarbejdernes kontraktstatus, om den enkelte medarbejder finansieres af frivillige eller obligatoriske bidrag. WHO bogfører lønudbetalingerne på samme måde.

"Tax Equalization Fund" (herefter "TEF") kompenserer de – hovedsageligt amerikanske – medarbejdere, der betaler indkomstskat af deres lønninger, da de ikke må være dårligere stillet end andre WHO-ansatte. Det beløb, som medarbejderne har betalt i skat, refunderes af organisationen. Udgifterne til refusion af opkrævet indkomstskat afholdes af TEF uanset om det projekt, medarbejderen arbejder på, er finansieret af frivillige eller obligatoriske bidrag. Formålet med TEF er at få refunderet penge fra de få medlemsstater, som opkræver indkomstskat af WHO-medarbejderen løn, idet organisationen efterfølgende har dækket beløb svarende til beskatningen. Den afholdte refusion tilføjes til det pågældende medlemslands bidrag til FN i den følgende periode. Det fremgår ty-

deligt af WHO's reviderede årsregnskab for 2010-2011, hvor formuleringen "Staff assessment plan" i relation til pkt. 6.3 om TEF er ændret til "Staff assessment plan from Member States". Så vidt han husker skyldtes ændringen, at revisorerne med den nye formulering ønskede at afspejle virkeligheden. Der var ikke tale om, at mekanismen blev ændret.

Staff assessment-systemet finder også anvendelse i WHO. Han er således ikke umiddelbart enig i besvarelsen af spørgsmål 5.1 i brevet af 1. december 2025 fra H . Han kender dog ikke baggrunden for svaret. Han kender heller ikke historikken bag indførelsen af staff assessment i FN-systemet. Det blev indført, før han blev ansat.

WHO's medarbejdere betaler ikke skat. Han har været ansvarlig for lønningerne, og i hans tid har der ikke været tale om noget fradrag i lønningerne, og der har heller ikke fremgået noget om beskatning af medarbejdernes lønsedler. Ud fra hans viden og erfaring er staff assessment ikke en skat eller en "intern skat". Der findes således ikke en "FN-skat" på en WHO-løn. Han kan ikke svare på FN's vegne, og han kan ikke udtale sig om, hvorvidt der i den danske højesteretssag (UfR 2006.1439 H) er sket en misforståelse af andre former for fradrag.

Under WHO's budgetresolutioner, såsom "WHA58.4 Appropriation resolution for the financial period 2006-2007", ligger et meget stort programbudget, som diskuteres i detaljer på Verdenssundhedsforsamlingen, og hvor lønudgifter også drøftes. Lønudgifterne er beregnet i nettobeløb. Beløbet på 80 mio. USD, som fremgår af bevillingens afsnit 1, nr. 7, "Transfer to Tax Equalization Fund", er udelukkende et fiktivt beløb. Så vidt han husker, har beløbet altid været på 80 mio. USD. Det anførte i budgetresolutionens afsnit 3, nr. 3, illustrerer, at omkring 9,1 mio. USD skal betales af USA og 5-6 andre lande, der beskatter WHO-medarbejders lønudbetalinger. Langt størstedelen af beløbet angår USA.

I essensen er der tale om en sammenlægning af assessment-tallene, som er godkendt med 80 mio. USD. Derfra trækkes 70,8 mio. USD, hvorefter man når til ca. 9,1 mio. USD. På den måde bliver det til et bruttobeløb. For de fleste medlemsstater er det beløb, der lægges til og trækkes fra deres medlemsbidrag, det samme beløb. De medlemsstater, der opkræver skat – navnlig USA – betaler et højere bidrag for at kompensere organisationen. Der er ingen pengestrøm for så vidt angår de 80 mio. USD eller de 70,8 mio. USD, men alene for så vidt angår de 9,1 mio. USD, hvor pengestrømmen kommer fra – navnlig – USA, for at kunne kompensere for TEF's refusion til WHO's medarbejdere. Beløbet på 70,8 mio. USD har ingen sammenhæng med medarbejdernes lønninger eller organisationens indtægter.

Den præcise angivelse af 9.114.080 USD, som bl.a. fremgår af 2006-2007-budgetets note 3, er det beløb, der refunderes til de medarbejdere, som er blevet indkomstbeskattet af deres løn. Det er også det beløb, som i de pågældende år blev lagt til det obligatoriske medlemsbidrag fra især USA.

Den skala, der anvendes for medlemsbidrag, fastsættes af Verdenssundhedsforsamlingen, men følger FN's fordelingsnøgle og de procentsatser, som vedtages af FN's generalforsamling omkring hvert tredje år.

J har forklaret bl.a., at han har været ansat i FN-systemet siden 2012, senest som specialrådgiver for FN's generalsekretær for reformer (Special Advisor to the UN Secretary-General on Reforms). Han var [REDACTED] for UNDP i en årrække og var i den forbindelse med til at kode selve lønssystemet i UNDP. I rollen som [REDACTED] var han Titel for både finans og it.

FN's sekretariat er finansieret af obligatoriske bidrag og frivillige bidrag. Oprindeligt havde man kun obligatoriske bidrag, men frivillige bidrag har været en stigende indkomstkilde i de seneste 30 år. FN har ikke mandat til at opkræve skatter.

I begyndelsen af 1950'erne stod man over for det problem, at praktisk talt alle medlemslande havde underskrevet konventionen om, at FN-medarbejdere ikke skulle beskattes, men USA havde en undtagelse hertil. Dette førte til, at USA fik en fordel ved at have en indtægt fra beskatning af amerikanske FN-ansatte. Det gjorde systemet ulige. Derfor blev der etableret en udligningsmodel, så ansatte i FN fik refunderet det beløb, der skulle betales i indkomstskat til USA, mens USA, som en del af sit obligatoriske bidrag til FN, skulle betale de refunderede beløb tilbage. Det var et diplomatisk forhandlet kunstgreb, der skulle sikre en udligning, så alle medarbejdere tjener det samme, og således at det beløb, der refunderes til den enkelte medarbejder via budgettet, i sidste ende afholdes af USA.

Han er bekendt med FN's generalsekretærs rapport af 29. april 1994. Som angivet i rapporten pkt. 18 er der ved den anførte ordning tale om en udligningsordning for at sikre, at USA ikke bliver bedre stillet ved at beskatte FN-medarbejdere, der er amerikanske statsborgere, end andre medlemslande. Der er ingen forbindelse mellem staff assessment og medarbejdernes løn. Udligningsordningen for amerikanske statsborgere er et internt forhold, som har udviklet sig over årene. Som det fremgår af rapportens pkt. 25 beregnes en FN-ansats løn på nettobasis og ikke på bruttobasis.

Der er ingen pengestrømme ind i FN's budget som følge af staff assessment. Hver medlemsstat betaler proportionalt ind til hver linje i budgettet, men amerikanerne tvinges til at betale mere, og herved finansierer de TEF, som betaler kompensation til de amerikanske statsborgere, der har betalt indkomstskat til USA. Staff assessment er således alene et kunstgreb og ikke andet end det.

ICSC er udpeget af FN's generalforsamling og dermed uafhængigt af FN. ICSC fastsætter lønsystemet og løntrinene i Common System. Af bilag I til ICSC's Common System ("Salary scale for the Professional and higher categories") fremgår løntrin og lønrammer. Det er de anførte nettobeløb ("Net"), som fremgår af medarbejdernes lønsedler. Man bruger nettobeløbene, når man udarbejder budget for et departement eller kontor, fordi det er det beløb, medarbejderne får i løn. Bruttobeløbene ("Gross") bruges til at beregne, hvor mange penge der skal være i TEF. TEF anvendes ikke i de frivilligt finansierede programmer, som f.eks. UNDP. Hvis man skal udbetale udligning til amerikanske statsborgere i sådanne programmer, gør man det fra det generelle budget. Det er korrekt, at forskellen mellem bruttobeløb og nettobeløb er staff assessment, men som sådan har bruttobeløbet ikke noget med medarbejderne at gøre. Når man bliver ansat, får man oplyst nettolønnen. Det er derfor, at der i ICSC's Common System, pkt. B ("Salary scales and increments") om staff assessment fremgår, at *"United Nations salaries are set in reference to the net salary of the comparator. Gross salaries are then derived from net, by the application in reverse of a staff assessment scale. Therefore, the rate of staff assessment and gross salary may fluctuate depending on the funds available in the Tax Equalization Fund, without impacting the staff member's net salary"*. Logikken er, at det er en udligningsordning. Hvis amerikanerne i ét år fordoblede beskatningen, ville man øge indbetalingen til TEF året efter for at kunne betale refusionen. Hvis man satte staff assessment-satsen op, ville der komme flere penge ind i TEF. Det ville dog ikke påvirke, hvad den ansatte får i løn, idet det altid vil være det samme nettobeløb.

Staff assessment anvendes ikke for så vidt angår de lønninger, som er finansieret af frivillige bidrag, da man ikke her kan foretage de udligningsgreb. Selv om man arbejder på et frivilligt finansieret projekt, herunder i UNEP eller UNDP, får man dog som amerikansk medarbejder refunderet de beløb, man har betalt i indkomstskat til USA. Det sker typisk på den måde, at man tager beløbet fra budgettet – formentlig fra "miscellaneous personel expenditure" – og refunderer til medarbejderen, og via TEF forsøger at overtale de amerikanske myndigheder til at tilbagebetale beløbene som frivillige bidrag. Man "køber" TEF's ydelse til det, fordi TEF har erfaring med at håndtere USA's Internal Revenue Service.

Han har ikke haft noget at gøre med erklæringen af 12. november 2021 fra

G , men efter hans opfattelse er udtalelsen korrekt og

meget præcis. G er FN's egen controller, og man bør derfor forlade sig på hans erklæring.

Han kan ikke afvise, at man i 1948 havde et mål med ordningen, som svarer til det anførte i resolutionens artikel 1, men det er ikke sådan i dag. Han ved ikke, om det formål er ophævet, men det anvendes i hvert fald ikke i frivilligt finansierede organisationer som UNDP. I 1948 kendte man ikke til frivillige bidrag. Da ICSC udarbejdede sin lønskala, fandtes der kun obligatoriske bidrag. Senere kom frivillige bidrag til og anvendte det samme system. Det førte til, at man har begrebet "gross salary" i systemet. Staff assessment findes således på papiret, men det er et historisk system, som ikke har nogen funktion i frivilligt finansierede organisationer.

Der findes ikke et skattesystem i FN. Der er ingen medarbejdere, der får beskattet deres indkomster af FN eller en anden FN-organisation, som medfører en indtægt for FN. Han ved ikke, hvordan UNDP eller andre beskriver staff assessment, herunder om det beskrives som en "internal tax". Staff assessment er ikke en skat, men et regnskabsmæssigt kunstgreb som led i en udligningsordning.

Retsgrundlag

Pensionsbeskatningsloven

Af pensionsbeskatningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1243 af 26. november 2024 om beskatningen af pensionsordninger m.v., fremgår bl.a.:

"Afsnit II A

Indkomstskattepligtige pensionsordninger, forsikringer m.v.

§ 53 A. Reglerne i stk. 2-5 gælder for

...

- 3) pensionskasseordning, der ikke omfattes af kapitel 1,

...

Stk. 2. Præmier eller bidrag til pensionsordninger m.v. som nævnt i stk. 1 kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ... Ved opgørelsen af en arbejdstagers skattepligtige indkomst medregnes præmier eller bidrag, der er indbetalt af arbejdsgiveren eller en tidligere arbejdsgiver...

...

Stk. 5. Udbetalinger fra pensionsordninger m.v. som nævnt i stk. 1 til den personkreds, der er nævnt i § 55, 1. pkt., og som svarer til indbetalinger på ordningen, som der ved opgørelsen af ejerens skattepligtige indkomst har været hel eller delvis fradrags- eller bortseelsesret for her i landet eller i udlandet, medregnes til den skattepligtige indkomst. Dog medregnes udbetalinger fra ordninger svarende til danske kapitalforsikringer og opsparinger i pensionsøjemed med 75 pct., når udbetalingen efter betingelserne i ordningen sker samlet, efter at ejeren har nået pensionsudbetalingsalderen, ved ejerens invaliditet, ved indtrådt livstruende sygdom hos ejeren eller ved ejerens død. Ved beskat-

ning efter 1. pkt. finder § 20, stk. 6, tilsvarende anvendelse. Arbejdsgiverens udbetalinger i henhold til et løfte om pension, jf. stk. 1, nr. 6, medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, i den udstrækning de foretagne indbetalinger modsvarer sikkerhedsstillelsen eller den tidligere sikkerhedsstillelse.”

Pensionsbeskatningslovens § 53 A blev indført ved lov nr. 569 af 24. juni 1992, men omfattede oprindeligt alene livsforsikringer og ikke ordninger i pensionskasser- og fonde. Den oprindelige bestemmelse lød bl.a.:

”Reglerne i stk. 2-4 gælder for:

1. livsforsikring, der ikke omfattes af kapitel 1, og
2. livsforsikring, der opfylder betingelserne i kapitel 1, men hvor forsikringens ejer ved ordningens oprettelse har givet afkald på beskatning efter reglerne i afsnit 1.

Stk. 2. Ved opgørelsen af den skattepligtige formue medregnes kapitalværdien af en livsforsikring, som er omfattet af stk. 1. Formueskattepligten påhviler ejeren af forsikringen eller den, der efter ejerens død i henhold til bestemmelserne i policen m.v. er berettiget til udbetaling af forsikringen.

Stk. 3. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes afkastet af livsforsikring, som er omfattet af stk. 1...

...

Stk. 5. Udbetalinger fra forsikringer som nævnt i stk. 1 medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Stk. 6. Livsforsikringer, oprettet mens forsikringstageren ikke er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, behandles efter reglerne i § 50, såfremt

1. samtlige indbetalinger er fradraget i positiv skattepligtig indkomst i overensstemmelse med skattelovgivningen i den stat, hvor den pågældende var skattepligtig på indbetalingstidspunktet, eller
2. samtlige indbetalinger er foretaget af en arbejdsgiver og indbetalingerne i overensstemmelse med skattelovgivningen i den stat, hvor den pågældende er skattepligtig på indbetalingstidspunktet, ikke er medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Stk. 7. Stk. 6 finder tilsvarende anvendelse, såfremt livsforsikringen er oprettet, mens forsikringstageren er skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, men efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland.”

Af forarbejderne til den oprindelige § 53 A, stk. 1-4, fremgår bl.a. (Folketingstidende 1991-92, tillæg A, lovforslag nr. L 229, sp. 5203 f.):

”1. Lovforslaget har tre formål:

- I. Skattemæssig ligestilling af alle ikke fradragsberettigede opsparingsformer, hvad enten der er tale om indskud i danske eller udenlandske banker eller forsikringsselskaber.
- II. Værn mod skattebetinget kapitalflugt.

III. Konkurrencemæssig ligestilling mellem danske og udenlandske livsforsikringsselskaber og pengeinstitutter.

...

Ad 1. Skattemæssig ligestilling

I dag er der stor skattemæssig forskel på, hvor en likvid formue placeres.

Anbringelse i danske eller udenlandske pengeinstitutter behandles ens. Forrentningen af kapitalen er kapitalindkomst, og formuen er formueskattepligtig.

Anbringelse i kapitalforsikringer efter pensionsbeskatningslovens § 50 behandles derimod vidt forskelligt alt efter, om indskuddet sker her fra landet eller fra udlandet, inden indskyderen flytter til Danmark. Endvidere er der forskel på, om indskud sker i et dansk eller et udenlandsk forsikringsselskab.

...

Efter lovforslaget skal den samlede værditilvækst på livsforsikringer, hvor der ikke er fradragsret for indbetalingerne, beskattes som kapitalindkomst. Endvidere skal hele formuen placeret i sådanne livsforsikringer være formueskattepligtig. Der bliver således tale om en ensartet beskatning af formueanbringelsen, hvad enten den sker i danske eller udenlandske pengeinstitutter eller livsforsikringsselskaber.

Med lovforslaget opnås, at alle med samme skatteevne kommer til at betale samme skat, og at der opnås konkurrencemæssig neutralitet mellem danske og udenlandske pengeinstitutter og livsforsikringsselskaber.

Ad II. Værn mod skattebetinget kapitalflugt

Efter de gældende regler kan formuen indskydes i et udenlandsk livsforsikringsselskab uden præmieafgift under ophold i udlandet. Ved at placere formuen i en kapitallivsforsikring i et udenlandsk livsforsikringsselskab inden flytning til Danmark opnås en permanent skattefritagelse af afkastet af den indskudte kapital, lige som der opnås formueskattefrihed. Indskyderen kan til enhver tid hæve beløb skattefrit til privatforbrug her i landet. Arrangementet er dog ikke forbeholdt personer med formue. På grund af den gunstige skattemæssige behandling af det løbende afkast kan det betale sig at lånefinansiere indskud på udenlandske kapitallivsforsikringer.

Da lovforslaget skattemæssigt ligestiller enhver likvid formueanbringelse, hvad enten den sker i danske eller udenlandske pengeinstitutter og livsforsikringsselskaber, modvirkes en skattebetinget kapitalflugt."

De oprindelige stk. 5-7 i § 53 A blev indsat på baggrund af et af skatteministeren fremsat ændringsforslag under Folketingets behandling af lovforslaget (i Skatteudvalgets betænkning af 12. juni 1992 over lovforslaget). Af de specielle bemærkninger til ændringsforslaget (Folketingstidende 1991-92, tillæg B, lovforslag nr. L 229, sp. 2512 ff.) fremgår bl.a.:

"Ændringsforslaget går først og fremmest ud på, at visse livsforsikringer undtages fra de foreslåede regler i pensionsbeskatningslovens § 53 A.

De foreslåede regler er kritiseret for at kunne hæmme arbejdskraftens bevægelighed. Det skyldes, at visse egentlige pensionsforsikringer bliver omfattet af reglerne, selv om reglerne kun tilsigter at omfatte opsparing og kapitalplacering i livsforsikringer. Regeringen finder det vigtigt, at de foreslåede regler ikke hindrer arbejdskraftens bevægelighed, der er ønskelig på grund af den stigende internationalisering.

De livsforsikringer, der foreslås undtaget, er egentlige udenlandske pensionsforsikringer. Formålet med ændringsforslaget er at undgå, at værditilvæksten og formuen vedrørende egentlige pensionsforsikringer underkastes dansk beskatning, blot fordi en forsikret flytter til Danmark og har en pensionsforsikring stående i et udenlandsk selskab.

Undtagelsesreglen giver mulighed for, at såvel danske som udenlandske statsborgere, der har arbejdet i en periode i udlandet, kan bosætte sig i Danmark, uden at deres pension udsættes for beskatning i Danmark før udbetalingstidspunktet.

Undtagelsesreglen er på den anden side så snæver, at den ikke giver mulighed for, at danske statsborgere rejser til udlandet og placerer deres formue skattefrit i et udenlandsk selskab. Dette sikres ved, at to betingelser skal være opfyldt, for at man kan blive omfattet af undtagelsesreglen:

For det første skal der være tale om en pensionsforsikring, som er skattebezugstiget i det land, hvor den forsikrede har oprettet pensionsordningen. Det antages, at andre lande på samme måde som Danmark sikrer sig, at der kun kan opnås fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for indbetalinger, der er bundet til pensionsformål. Livsforsikringer, der ikke er skattebezugstiget, bør derimod ikke undtages fra beskatning her i landet, da de ikke kan antages at skulle varetage et egentligt pensionsformål.

For det andet skal alle indbetalingerne til pensionsordningen have været fradraget i positiv skattepligtig indkomst i det pågældende land.

Efter lovforslaget omfatter pensionsbeskatningslovens § 53 A alle livsforsikringer, hvortil præmieindbetalingerne ikke er fradragsberettigede. Det svarer til den gældende afgrænsning af, hvilke livsforsikringer der er omfattet af præmieafgiften. De foreslåede regler omfatter dermed både danskere, der i en periode har haft arbejde i udlandet, og udlændinge, der arbejder i Danmark i en periode, når de i det land, hvorfra de flytter til Danmark, har oprettet en livsforsikring.

Det foreslås derfor at undtage visse livsforsikringer, som er oprettet, mens forsikringstageren ikke er fuldt skattepligtig til Danmark, fra de foreslåede regler i pensionsbeskatningslovens § 53 A. I stedet vil ordningen som hidtil blive behandlet efter reglerne i pensionsbeskatningslovens § 50.

For at en livsforsikring uden for ansættelsesforhold kan behandles efter reglerne i § 50 skal efter forslaget gælde, at samtlige indbetalinger til livsforsikringen skal være fradraget i positiv skattepligtig indkomst i overensstemmelse med skattelovgivningen i den stat, hvor den pågældende er skattepligtig på indbetalingstidspunktet. Er indbetalingerne foretaget af en udenlandsk ar-

bejdsgiver, og er disse i overensstemmelse med skattelovgivningen i den stat, hvor den pågældende er skattepligtig på indbetalingstidspunktet, ikke medregnet ved opgørelsen af den ansattes skattepligtige indkomst (bortseelsesret), er livsforsikringen ligeledes ikke omfattet af reglerne i § 53 A.

Det er dermed et ufravigeligt krav, at den pågældende har en positiv skattepligtig indkomst i det land, hvorfra indbetalingen til livsforsikringen foretages, der mindst svarer til indbetalingen.

Den foreslåede undtagelse skal gælde uanset, om indbetaleren er eller har været dansk statsborger eller tidligere har været skattepligtig her til landet. Den foreslåede undtagelse vil omfatte såvel midlertidige som varige tilflyttere til Danmark.

Det er en betingelse for, at en livsforsikring kan behandles efter reglerne i § 50, at den pågældende forsikringstager kan dokumentere eller sandsynliggøre, at indbetalingerne fuldt ud er fradraget i positiv udenlandsk skattepligtig indkomst, eller at der har gjaldt bortseelsesret for arbejdsgiverens indbetalinger til livsforsikringen.

Den foreslåede undtagelse skal efter stk. 7 tilsvarende gælde for forsikringer tegnet af personer, der er fuldt skattepligtige efter kildeskattelovens § 1, men efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland. Reglen vil finde anvendelse for personer, der ved flytning til et andet land fortsat er fuldt skattepligtige til Danmark, fordi de eksempelvis bevarer helårsbolig i Danmark.

Foretager forsikringstageren indbetalinger, der ikke opfylder betingelserne i stk. 6, f.eks. fordi den pågældende er fuldt skattepligtig til Danmark på indbetalingstidspunktet, bortfalder forudsætningen for, at livsforsikringen kan behandles efter reglerne i § 50. Livsforsikringen vil i dette tilfælde fuldt ud skulle behandles efter reglerne i § 53 A.

Endvidere foreslås det i et nyt stk. 5 præciseret, at udbetalinger fra en livsforsikring som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 1, ikke medregnes til den skattepligtige indkomst."

§ 53 A blev nyaffattet ved lov nr. 429 af 26. juni 1998, hvorved udbetalinger fra pensionsordninger, herunder udenlandske ordninger, blev omfattet. Ved samme lov blev den tidligere § 50 ophævet. Ordlyden af § 53 A, stk. 5, lød herefter:

"Udbetalinger fra pensionsordninger m.v. som nævnt i stk. 1 medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst."

Af forarbejderne til de nævnte lovændringer (Folketingstidende 1997-98, 2. samling, tillæg A, lovforslag nr. L 98, s. 2401) fremgår bl.a.:

"Endelig foreslås en ændring af pensionsbeskatningsloven med henblik på at skabe skattemæssig ligestilling af indkomstskattepligtige forsikrings- og pensionsordninger, hvad enten disse er oprettet i Danmark eller i udlandet, og

hvad enten der er tale om forsikringer eller ordninger oprettet i pensionskasser.”

Af lovforslagets specielle bemærkninger fremgår endvidere bl.a. (anf. st., s. 2403 f.):

”Til nr. 4 og 5

Inden for de danske pensionsbeskatningsregler sondres der grundlæggende mellem to typer af pensionsordninger. Den ene type er pensionsordninger, der er karakteriseret ved, at der er fradragsret eller bortseelsesret for indbetalinger, realrenteafgift på det løbende afkast og indkomstskat eller afgift på udbetalinger. Denne type kaldes »afsnit I-ordninger«, hvorved der refereres til det afsnit af pensionsbeskatningsloven, hvori reglerne om disse ordninger findes. Der foreslås ikke ændringer, for så vidt angår »afsnit I-ordninger«. Den anden type er ordninger, der af den ene eller den anden grund ikke er »afsnit I-ordninger«. Der kan være mange forskelligartede grunde hertil. Der kan således være tale om en udenlandsk pensionsordning, om en dansk pensionsordning, der ikke opfylder betingelserne for at være omfattet af afsnit I, eller der kan være tale om en, syge- og ulykkesforsikring, dvs. noget, der ikke er en pensionsordning, men som historisk alligevel har været lovreguleret i pensionsbeskatningsloven. Endelig kan der, som reglerne i pensionsbeskatningsloven er udformet i dag, være tale om en dansk livsforsikring, der opfylder alle betingelser for at være omfattet af afsnit I, men hvor ejeren ved oprettelsen har givet afkald på beskatning efter afsnit I.

Disse ordninger er omfattet af flere forskellige regelsæt dels i pensionsbeskatningsloven, dels i statsskatteloven. Dette er u hensigtsmæssigt, såvel af hensyn til overskueligheden i pensionsbeskatningssystemet som helhed som af hensyn til konkurrenceforholdet mellem de enkelte typer af ordninger og deres udbydere. Den skattemæssige behandling af to meget parallelle ordninger kan således være helt forskellig af årsager, der ganske vist kan forklares historisk, men som for dagens pensionsudbydere og -kunder må fremstå som uforståelige.

Det er derfor regeringens hensigt at søge gennemført et så vidt muligt énstrengt beskatningssystem for de pensionsordninger, der falder uden for pensionsbeskatningslovens afsnit 1. Et væsentligt første skridt ad denne vej er allerede taget ved lov nr. 569 af 24. juni 1992, der imidlertid kun omfattede forsikringsordninger. Regeringen finder, at tiden er inde til at foretage justeringer i systemet og samtidig udvide det, så danske og udenlandske pensionsordninger behandles ens, og pensionsordninger i livsforsikringsselskaber og pensionskasser behandles ens.

Det foreslås, at de nye regler i hovedtræk skal gå ud på følgende:

- Der er ikke fradragsret eller bortseelsesret for præmier og bidrag til ordningerne.
- Der sker løbende indkomstbeskatning af afkastet af alle ordninger, der giver et afkast.
- Den nuværende realrenteafgiftspligt for visse ordninger i danske pensionsinstitutter afskaffes.
- Udbetalinger fra ordningerne beskattes ikke, hvadenten der er tale om løbende udbetalinger eller kapitaludbetalinger.”

Til § 50

Det foreslås at samle de nye regler om indkomstskattepligtige ordninger i pensionskasser og -fonde, forsikringer m.v. i afsnit II A, jf. nr. 4. Som led i denne regelforenkling foreslås § 50 ophævet.

Til § 53 A

Bestemmelsen udgør hovedreglen i det foreslåede nye regelsæt om indkomstskattepligtige ordninger i pensionskasser og -fonde, forsikringer m.v. Bestemmelsen er for livsforsikringernes vedkommende grundlæggende en videreførelse af de hidtidige regler i § 53 A, stk. 2-4. Bestemmelsens anvendelsesområde foreslås udvidet til ikke alene at omfatte livsforsikringer, men også ordninger i pensionskasser og -fonde. Disse har hidtil været omfattet af pensionsbeskatningslovens § 50, jf. dennes stk. 1, nr. 1, når der var tale om danske ordninger, mens udenlandske ordninger i pensionskasser og -fonde hidtil har været omfattet af statsskattelovens regler...

Det foreslås, at beskatningsreglerne for de omhandlede pensionsordninger m.v. gøres ensartet symmetriske, således at den manglende fradragsret eller bortseelsesret for indbetalingerne i alle tilfælde modsvares af, at udbetalinger er skattefri, jf. forslaget § 53 A, stk. 2 og 5. Efter de gældende regler er løbende udbetalinger fra f.eks. pensionskasseordninger, syge- og ulykkesforsikringer indkomstskattepligtige, selv om der ikke har været fradragsret eller bortseelsesret for indbetalingerne, jf. § 50, stk. 4. Omvendt er sumudbetalinger skattefri, også når der er tale om livsforsikringer, hvortil alle indbetalinger har været fradrags- eller bortseelsesberettigede i udlandet, jf. § 53 A, stk. 5 og 6, og § 50, stk. 3. Det foreslås, at disse asymmetrier fjernes."

Ved lov nr. 1534 af 19. december 2007 blev pensionsbeskatningsloven § 53 A, stk. 1, 3 og 5, nyaffattet, hvorved hovedtrækkene i den gældende § 53 A, stk. 5, 1. pkt., tog form. § 53 A, stk. 5, 1. pkt., lød herefter:

"Udbetalinger fra pensionsordninger m.v. som nævnt i stk. 1 medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, i det omfang de modsvares af indbetalinger, som personen har foretaget på ordningen, og som der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst har været hel eller delvis fradrags- eller bortseelsesret for her i landet eller i udlandet."

Af forarbejderne herom (Folketingstidende 2007-08, 2. samling, tillæg A, lovfor-slag nr. L 9, s. 170 og 171) fremgår af de almindelige bemærkninger bl.a.:

"2. Lovforslaget

...

Afkast af pensionsordninger omfattet af afsnit II A beskattes ikke efter pensionsafkastbeskatningsloven. Afkast af ordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 A beskattes derimod som kapitalindkomst efter personskatte-loven. Afkastet skal dog opgøres efter reglerne i pensionsafkastbeskatningslo-ven. Udbetalinger fra ordningen skal beskattes i det omfang, de modsvares af indbetalinger, som der har været fradragsret eller bortseelsesret for enten her i landet eller i udlandet. I øvrigt vil udbetalingerne være skattefri, dvs. at såvel udbetalinger, der modsvares af indbetalinger, som ikke har været skattebe-

gunstiget, og udbetalinger af den del af ordningen, der hidrører fra afkast, ikke beskattes. Udbetalinger, der skal beskattes, medregnes til den personlige indkomst.

Afkast af ordninger, der er omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 B beskattes ikke, medens udbetalinger beskattes som personlig indkomst.

For personer, som her fra landet opretter deres pensionsordninger i udlandet, foreslås det, at disse skal indvillige i, at udbetalinger (løbende, ratevise og sumudbetalinger) fra pensionsordningen, der modtages efter en eventuel fraflytning til udlandet, beskattes efter reglerne i pensionsbeskatningsloven. Det foreslås tilsvarende, at de pågældende personer skal indvillige i, at udbetalinger (løbende, ratevise og sumudbetalinger) beskattes efter reglerne i pensionsbeskatningsloven, også hvor den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst med det land, hvori ordningen er oprettet, tillægger det pågældende land beskatningsretten til udbetalingen. Herved sikres det, at der tillige betales skat til Danmark af udbetalinger, der modsvares af indbetalinger, der har været fradraget eller bortset fra ved opgørelsen af den danske skattepligtige indkomst.

Udenlandske pensionsordninger, som ejes af personer, der flytter til landet, indtager en særlig rolle i forbindelse med den nye godkendelsesordning. Sådanne vandrende arbejdstagere har ikke haft mulighed for eller grund til ved oprettelsen af pensionsordningen at overveje, om ordningen opfylder betingelserne i den danske pensionsbeskatningslov, og dermed om ordningen berettiger til fradrags- eller bortseelsesret i den danske skattepligtige indkomst. Det foreslås derfor, at sådanne ordninger for en vis periode kan godkendes og dermed berettiger til fradrags- eller bortseelsesret ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, selvom de pågældende ordninger ikke fuldt ud opfylder betingelserne i pensionsbeskatningslovens kapitel 1."

Af de specielle bemærkninger til ændringen af § 53 A, stk. 5, fremgår bl.a. (anf. st., s. 199 f.):

"Til nr. 35

Som følge af, at området for ordninger, der omfattes af lovens § 53 A, udvides til også at omfatte pensionsordninger, som har været godkendt af SKAT efter lovens § 15 D, er det nødvendigt, at der i lovens § 53 A skabes hjemmel til beskatning af udbetalinger fra sådanne pensionsordninger. Den foreslåede bestemmelse i stk. 5 fører til, at den del af udbetalingen fra en pensionsordning, som der er opnået hel eller delvis fradragsret eller bortseelsesret for enten i Danmark eller i udlandet, skal beskattes på udbetalingstidspunktet.

Princippet bag den foreslåede bestemmelse er delvist (jf. om den skattemæssige behandling af værditilvæksten nedenfor) det samme som i den foreslåede bestemmelse i lovens § 20, stk. 4, jf. lovforslagets § 1, nr. 17, om beskatning af udbetalinger fra ordninger omfattet af lovens afsnit I, samt den foreslåede bestemmelse i lovens § 32, jf. lovforslagets § 1, nr. 23, om afgifter af udbetalinger fra ordninger omfattet af lovens afsnit I.

Der kan være forsikringstagere mv., som efter den gældende beskatningsregel i lovens § 53 A, stk. 5, ikke beskattes af udbetalinger fra ordninger omfattet af

lovens § 53 A, også selvom der i et vist omfang har været fradragsret eller bortseelsesret for indbetalingerne i et andet land. Forslaget betyder, at der fremover vil være symmetri mellem den skattemæssige behandling af ind- og udbetalinger for disse personer.

Efter den gældende bestemmelse i lovens § 53 B, stk. 6, 2. pkt., medregnes udbetalinger fra ordninger svarende til danske kapitalpensionsordninger med 75 pct., når udbetalingen efter betingelserne i ordningen sker samlet efter, at efterlønsalderen er nået, jf. § 74 i lov om arbejdsløshedsforsikring m.v., ved ejerens invaliditet, ved indtrådt livstruende sygdom hos ejeren eller ved ejerens død. Det foreslås, at denne lempelige beskatning også skal finde anvendelse for udbetalinger, der sker efter den foreslåede bestemmelse i lovens § 53 A, stk. 5. Der foreligger en formodning for, at der har været enten fradragsret eller bortseelsesret for alle indbetalinger til pensionsordningen. Det er således op til indehaveren af pensionsordningen at dokumentere eller sandsynliggøre, at der ikke har været fradrags- eller bortseelsesret for indbetalingerne. Dette gælder også, hvor indbetalingerne ligger langt tilbage i tid, hvor det kan være vanskeligt for indehaveren at fremskaffe dokumentationen, som for eksempel en erklæring herom fra udenlandske skattemyndigheder.

Det er kun den del af udbetalingen, der svarer til indbetalinger (opgjort efter et krone til krone princip), som personen har foretaget, og som der har været fradrag for enten her eller i udlandet, som skal beskattes. Det vil sige, at den del af udbetalingen, der svarer til indbetalinger (opgjort efter et krone til krone princip), som personen har foretaget, og som der ikke har været fradrag for enten her eller i udlandet, ikke skal beskattes.

Den del af udbetalingen, der hidrører fra værditilvæksten på ordningen, skal heller ikke medregnes i den skattepligtige indkomst. Det gælder såvel værditilvæksten på indbetalinger, som der ikke har været fradragsret eller bortseelsesret for, som værditilvæksten på indbetalinger, der har været skattebegunstigede.

Afkastet fra ordningen beskattes på linje med afkast af fri opsparing. Der er således ikke nogen fordel ved at indskyde ledig likviditet på en ordning omfattet af § 53 A i forhold til en almindelig bankkonto. Der er derfor ikke behov for, at udbetaling af afkast medregnes i den skattepligtige indkomst.

For at illustrere virkningerne af den foreslåede bestemmelse kan følgende eksempel opstilles:

En person, som ejer en udenlandsk pensionsordning, hvor der i udlandet har været fradragsret i en periode på 10 år med årlige indbetalinger på 50.000 kr., flytter til Danmark, hvor personen ikke kan få godkendt ordningen efter §§ 15 C eller 15 D. Ordningen opfylder heller ikke betingelserne for at være omfattet af lovens § 53 B. Personen fortsætter med at foretage indbetalinger uden fradragsret i en periode på 5 år med årlige indbetalinger på 50.000 kr. Samlet indestående på pensionsordningen på opgørelsestidspunktet er inkl. værditilvæksten 1.000.000 kr., hvoraf de 500.000 kr. svarer til indbetalinger foretaget med fradragsret, som herefter vil være skattepligtige ved udbetalingen.

Pensionsordningen udbetales. Den del på 500.000 kr. (af den samlede ordning), som vedrører perioden med fradragsret, skal medregnes til den skat-

tepligtige indkomst, fordi denne del hidrører fra indbetalinger foretaget med fradragsret. Resten af udbetalingen er skattefri.

Hvis det ikke er muligt at foretage en begrundet opgørelse af, hvilken del af ordningen, der hidrører fra indbetalingerne, som der ikke har været fradragsret eller bortseelsesret for, må skattemyndighederne være berettiget til at foretage en skønsmæssig opdeling af ordningen ud fra de foreliggende oplysninger."

Ved lov nr. 1339 af 19. december 2008 blev indsat et nyt nr. i § 53 A, stk. 1, og et nyt 3. pkt. i bestemmelsens stk. 5. I forbindelse med behandlingen af lovforslaget bag disse ændringer (lovforslag nr. L 41 af 30. oktober 2008) afgav brancheorganisationen Forsikring & Pension høringssvar den 26. september 2008. I høringssvaret var anført bl.a. en række antagelser om beskatning i forbindelse med seks konkrete eksempler. Af skatteministeriets "høringsskema" (kommenteret høringsoversigt), jf. Folketingstidende 2008-09, lovforslag nr. L 41, bilag 1, s. 20 f., er høringssvaret vedrørende § 53 A, stk. 5, gengivet således:

"Behov for ændring af § 53 A, stk. 5

Den gældende § 53 A, stk. 5, har ifølge F&P væsentlige administrative og rådgivningsmæssige konsekvenser.

Efter F&Ps opfattelse bør bestemmelsen ændres, så udbetalinger som hovedregel ikke medregnes i den skattepligtige indkomst. Undtaget skal være 15 D-ordninger i det omfang, der har været bortseelses- eller fradragsret for indbetalinger i udlandet efter udenlandske regler. En sådan ændring er følge F&P ikke i strid med et krav om symmetri, jf. EF-Domstolens dom af 30. januar 2007 i sag C-150/04, Kommissionen mod Danmark. Hvis Skatteministeriet er af en anden opfattelse, bør der nærmere redegøres herfor.

Hvis bestemmelsen ikke ændres, er det F&Ps opfattelse, at der er behov for en overgangsordning, idet økonomiske rådgivere har været i god tro med hensyn til, at alle udbetalinger fra en § 53 A-ordning ville være skattefrie uanset skattemæssig status for indbetalinger.

Det er endvidere F&Ps opfattelse, at udbetalinger fra § 53 A-ordninger fra ■■■■■ 2010 vil ske som hidtil, dvs. som skatte- og afgiftsfri udbetalinger. Kun hvis en kunde selv omtaler bortseelses- eller fradragsret i udlandet over for pensionsinstituttet, vil han eller hun blive henvist til at drøfte sagen med skattemyndighederne. Skat eller afgift er således udelukkende en sag mellem personen og skattemyndighederne. Dog kan der måske være tilfælde, hvor personen inden udbetaling sker, har været i kontakt med skattemyndighederne, der kan give pensionsinstituttet besked om at indeholde skat eller afgift.

F&P har i 6 eksempler gjort rede for F&Ps opfattelse af, om der skal ske beskatning af udbetalingen fra en § 53 A-ordning."

Af selve høringssvaret fremgår nærmere om de nævnte eksempler bl.a.:

"Forudsætninger for alle eksempler:

Person med en bruttoløn på 240.000 kr. om året, heraf indbetales 24.000 kr. på en § 53 A-ordning, dvs. kundens løn efter pensionsbidrag er 216.000 kr. Eksemplet svarer til 20.000 kr. pr måned, inkl. pensionsbidrag på 2.000 kr., der indbetales til en § 53 A-ordning

På udbetalingstidspunktet er kunden fuld skattepligtig i Danmark.

...

3) Personen er i et land, hvor personen betaler skat af 216.000 kr. om året. Hvis det pågældende lands skattemyndigheder havde fået oplyst pensionsbidraget på de 24.000 kr., ville personen skulle have betalt skat af 240.000 kr. Dette sker ikke, da hverken personen, personens arbejdsgiver eller økonomiske rådgiver oplyser pensionsbidraget på de 24.000 kr. til det pågældende lands skattemyndigheder.

Her er der efter Forsikring & Pensions opfattelse ikke tale om fradrags- eller bortseelsesret. Derfor er de udbetalinger, der svarer til indbetalinger, der er foretaget under ovennævnte forudsætninger skatte- og afgiftsfrie på udbetalingstidspunktet.

4) Personen er i et land, hvor beskatningen af løn er 0 % (Dubai).

Uanset om personen får oplyst en månedsløn på 18.000 eller 20.000 kr. måned er der efter Forsikring & Pensions opfattelse ikke tale om fradrags- eller bortseelsesret, da der ikke kan være tale om fradrags- eller bortseelsesret i et land hvor beskatningen er 0 %. Derfor er de udbetalinger, der svarer til indbetalinger, der er foretaget under ovennævnte forudsætninger, skatte- og afgiftsfrie på udbetalingstidspunktet."

I høringsskemaet har skatteministeriet til Forsikring & Pensions bemærkninger om § 53 A, stk. 5, anført bl.a. (s. 20 f.):

"Den afgørende begrundelse for at beskatte udbetalinger for en ordning omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 A i det omfang, der har været fradrag eller bortseelsesret her eller i udlandet, er en symmetribetragtning. Symmetribetragtningen gælder som et generelt princip i pensionsbeskatningsloven, dvs. også for kapitel 1 - ordninger. Symmetribetragtningen tager helt generelt sigte på at undgå såvel dobbeltbeskatning som dobbelt ikke-beskatning. Symmetribetragtningen går ud på, at har der været fradrags- eller bortseelsesret for en indbetaling, bør udbetalingen også beskattes. Tilsvarende beskattes udbetalinger hidrørende fra ikke-fradragsberettigede indbetalinger ikke.

Det er pensionsopspareren, der skal dokumentere, at der ikke har været fradrags- eller bortseelsesret for indbetalingerne, jf. bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 35, i L 9, Folketinget 2007-08. At der ikke har været fradrags- eller bortseelsesret i et andet land end Danmark, må pensionsopspareren kunne dokumentere ved årsopgørelser for de pågældende år eller ved en skriftlig erklæring fra skattemyndighederne i det pågældende land.

Skatteministeriet skal dog bemærke, at selskabet m.v. ikke forinden enhver udbetaling skal undersøge, hvorledes dets kunder er blevet skattemæssigt be-

handlet i udlandet af de indbetalinger, der er sket til selskabet. Skatteministeriet finder, at det praktiske udgangspunkt bør være, at selskabet, når det foretager udbetaling fra en § 53 A-ordning, lægger til grund, at indbetalingerne ikke har været fradrags- eller bortseelsesberettigede, med mindre det er positivt bekendt med, at der har været foretaget fradrag eller der har været bortseelsesret i udlandet for indbetalinger til ordningen.

Skatteministeriet er enig i F&Ps antagelser om beskatningen i de 6 eksempler.”

Ved lov nr. 1561 af 23. december 2010 blev 1. pkt. i § 53 A, stk. 5, ændret til den gældende ordlyd. Om ændringen fremgår af forarbejderne hertil (Folketingstidende 2010-11, tillæg A, lovforslag nr. L 76, s. 11) bl.a.:

”2.2.3. Skatte- og afgiftsfritagelse for udbetalinger, der svarer til indbetalinger, der ikke har været fradrags- eller bortseelsesret for

Efter gældende regler skal der ikke betales indkomstskat eller afgift efter pensionsbeskatningsloven af udbetalinger, der svarer til indbetalinger, som pensionsopsparerens har foretaget på ordningen, og som den pågældende kan godtgøre, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ikke har været fradrags- eller bortseelsesret for her i landet eller i udlandet.

Det fremgår ikke tydeligt af de gældende bestemmelser, at også indbetalinger, som en arbejdsgiver har foretaget på en pensionsordning, indgår ved opgørelsen af indbetalinger, for hvilke der eventuelt ikke har været fradrags- eller bortseelsesret her i landet eller i udlandet. Det fremgår heller ikke tydeligt af de gældende bestemmelser, at også indbetalinger, som en anden person (afdød ægtefælle eller forælder) end den, der modtager udbetalingen, har foretaget på pensionsordningen, indgår ved opgørelsen af indbetalinger, for hvilke der ikke har været fradrags- eller bortseelsesret her i landet eller i udlandet. Det foreslås derfor at tydeliggøre reglerne.”

Af de specielle bemærkninger til ændringen (anf. st., s. 40 f.) fremgår bl.a.:

”Til nr. 21

Det er i pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, 1. pkt., fastsat, at udbetalinger fra pensionsordninger m.v. som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 1, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det omfang, de modsvares af indbetalinger, som personen har foretaget på ordningen, og som der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst har været hel eller delvis fradrags- eller bortseelsesret for her i landet eller i udlandet.

Bestemmelsen er indført ved lov nr. 1534 af 19. december 2007 om fradragsret for indbetalinger til udenlandske pensionsordninger, hvorved der blev indført fradragsret for indbetalinger til godkendte udenlandske pensionsordninger i et andet EU/EØS land. Bestemmelsen har for pensionsordninger, der er oprettet eller erhvervet den 18. februar 1992 eller senere, virkning fra og med den 1. januar 2010. Bestemmelsen i § 53 A, stk. 5, indebærer beskatning af udbetalinger i videre omfang end de modsvarende indbetalinger, som der har været fradragsret for enten her i landet eller i et andet EU/EØS land. Det vil sige, at efter bestemmelsen beskattes udbetalinger, der modsvares indbetalinger, som der har været fradragsret eller bortseelsesret for i et land uden for EU/EØS.

Meningen med bestemmelsen er, at også den del af udbetalinger, der svarer til indbetalinger, som en arbejdsgiver har foretaget på en arbejdsgiverordning, og for hvilke den ansatte har haft bortseelsesret ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, skal medregnes til den skattepligtige indkomst. Det vil sige, at ikke kun udbetalinger, der modsvarer indbetalinger, som en person har foretaget på en privattegnet ordning med fradragsret, skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Det foreslås derfor at affatte pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, 1. pkt., på ny, således at den får det indhold, der har været hensigten.

Det foreslås at affatte bestemmelsen således, at udbetalinger til den personkreds, der er nævnt i pensionsbeskatningslovens § 55, fra pensionsordninger m.v. som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 1, og som svarer til indbetalinger på ordningen, som der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for ejeren, har været hel eller delvis fradrags- eller bortseelsesret for enten her i landet eller i udlandet, skal medregnes til den skattepligtige indkomst. Konsekvensen af bestemmelsen er, at også indbetalinger, som en arbejdsgiver har foretaget på en pensionsordning, og som den ansatte har bortseelsesret for ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, skal medregnes til den skattepligtige indkomst."

Pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, er senest ændret ved lov nr. 1365 af 28. december 2011, hvor der blev foretaget en ændring af ordlyden vedrørende udbetalingstidspunktet fra "efterlønsalderen..." til "pensionsudbetalingsalderen". I forarbejderne hertil omtales § 53 A overordnet som følger (Folketingstidende 2011-12, tillæg A, lovforslag nr. L 19, s. 32):

"Udbetalinger fra ikke fradragsberettigede pensionsordninger som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 1, medregnes som udgangspunkt ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Undtagelsen er, når udbetalingerne modsvares af indbetalinger, som pensionsopsparerer har foretaget på ordningen, og som der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst har været fradrags- eller bortseelsesret for her i landet eller i udlandet."

Konventionsbestemt skattefrihed

Danmark har ved bekendtgørelse nr. 37 af 10. juli 1948 tiltrådt den af De Forenede Nationers Plenarforsamling den 13. februar 1946 godkendte almindelige Konvention om de Forenede Nationers Rettigheder og Immuniteter, hvoraf fremgår bl.a., at FN's embedsmænd skal fritages for beskatning af de gager og ydelser ("salaries and emoluments"), der ydes dem af FN, jf. artikel V, stk. 18, litra b.

Ved bekendtgørelse nr. 26 af 11. april 1950 har Danmark desuden tiltrådt den af De Forenede Nationers Plenarforsamling den 21. november 1947 godkendte Konvention om De Forenede Nationers Særorganisationers Privilegier og Immuniteter af 21. november 1947, hvoraf fremgår bl.a., at de særlige institutioners embedsmænd skal nyde de samme fritagelser for beskatning af gager og

vederlag, der ydes dem af de særlige institutioner, og på de samme betingelser, som tilkommer De Forenede Nationers embedsmænd, jf. artikel VI, stk. 19, litra b.

Danmark har endvidere indgået en værtsoverenskomst med WHO, jf. Agreement between the World Health Organization and the Government of Denmark af 29. november 1955, som ligeledes fritager WHO's embedsmænd fra beskatning af "salaries and emoluments paid to them by the Organization", jf. artikel VIII, stk. 22 (1), litra b.

Den 22. september 2022 har Danmark endvidere indgået en aftale med FN om FN's kontorer i Danmark (Agreement between the Kingdom of Denmark and the United Nations concerning the status of the Offices of the United Nations in the Kingdom of Denmark (with supplementary agreements)), som fritager medarbejdere i FN-byen i København fra beskatning af bl.a. "salaries and emoluments paid to them by the United Nations", jf. artikel 11, stk. 1, litra c.

Fortolkningsbidrag i øvrigt

Af skatteministerens svar af 2. marts 2000 på et § 20-spørgsmål fra Kim Behnke (spørgsmål nr. S 1773), om "hvordan sagen om beskatning af tidligere og nuværende medlemmer af Europa-Parlamentet er endt", fremgår bl.a.:

"Det fremgår af begrundelsen for spørgsmålet, at det er beskatningen af Europa-parlamentarikernes supplerende pensionsordning, der tænkes på.

Den supplerende pensionsordning har ikke været omfattet af pensionsbeskatningsloven og har derfor skullet beskattes efter principperne i statsskatte-loven. Beskatning efter statsskatte-loven vil indebære, at der skal ske indkomstbeskatning både af Parlamentets bidrag til ordningen og af løbende udbetalinger fra ordningen. Denne beskatning har Europa-parlamentarikerne fundet urimelig.

Ved lov nr. 429 af 26. juni 1998 er der gennemført en ændring af pensionsbeskatningslovens § 53 A, som indebærer, at pensionsordninger oprettet i udenlandske pensionskasser fremover omfattes af denne bestemmelse. Ændringen har virkning fra og med den 2. juni 1998, men pensionsopsparerne kan selv vælge at anvende bestemmelserne allerede fra og med den [REDACTED] 1995.

For Europa-parlamentarikerne indebærer dette, at tidligere parlamentarikere ikke længere beskattes af udbetalinger fra ordningen. Derimod indkomstbeskattes parlamentarikerne som hidtil af Parlamentets bidrag til pensionsordningen, ligesom den løbende tilvækst til pensionsordningen er blevet indkomstskattepligtig. Det er min opfattelse, at dette resultat er rimeligt over for parlamentarikerne."

I et brev af 16. marts 2006 fra den daværende departementschef i skatteministeriet, Peter Loft, til WHO vedrørende navnlig beskatning af afkast af FN-pensioner, er anført bl.a.:

"Following our meeting of December 12, 2005, SKAT has reconsidered the taxation of pensions of WHO-employees in Denmark.

As you know, employees had to choose prior to January 1, 2006, whether to be taxed in accordance with section 53 A of the Act on Taxation of Pension Schemes, or to remain taxed in accordance with the National Tax Act. According to the aforementioned section 53 A, the accrued annual interest is liable to taxation, whereas the annual payments upon retirement are exempt. Conversely, the rules of the National Tax Act stipulate that the annual payments are liable to taxation, whereas the accrued annual interest is exempt."

Af Skattestyrelsens juridiske vejledning 2012-2, afsnit "C.A.10.4.3.7 FN's Pensionsfond", fremgår bl.a.:

"Beskatning af udbetalinger

Udbetalingerne behandles efter PBL § 53 A, stk. 5. Hvis en eventuelt manglende beskatning af arbejdsgiverens indbetaling til pensionsfonden i andre lande skyldes, at der efter landets interne regler gælder en bortseelses- eller fradragsret for indbetalingerne, beskattes den del af udbetalingerne, der krone-for-krone svarer til indbetalinger, der har været fradragsret eller bortseelsesret for. Men skyldes den manglende beskatning af arbejdsgiverens indbetalinger, at det pågældende land er afskåret fra at beskatte præmien, som en del af lønnen efter de indgåede aftaler om privilegier om immuniteter for ansatte i FN og medlemsorganisationerne, er udbetalingerne skattefrie.

Hvis pensionisten er indtrådt i FN's pensionsfond før den 18. februar 1992 og ikke har valgt beskatning efter PBL §§ 53 A eller 53 B inden den [REDACTED] 2006 eller umiddelbart efter tilflytning til Danmark, skal de løbende livsbetingede ydelser beskattes efter SL § 4, litra c.

Højesteret fandt, at værtsoverenskomstens skattefritagelsesbestemmelse alene hjemler national skattefrihed for personer, der aktuelt er ansat i FN's organisationer. Der var ikke grundlag for at betragte pension som en udskudt lønudbetaling. Den udbetalte pension skulle derfor medregnes i klagerens skattepligtige indkomst. Se SKM2006.486.HR."

I den juridiske vejledning 2013-2 er det første af ovennævnte afsnit revideret, og et nyt afsnit er indsat efterfølgende. De to første afsnit er affattet som følger:

"Beskatning af udbetalinger

Udbetalingerne behandles efter PBL § 53 A, stk. 5. Hvis en eventuelt manglende beskatning af arbejdsgiverens indbetaling til pensionsfonden i andre lande skyldes, at der efter landets interne regler gælder en bortseelses- eller fradragsret for indbetalingerne, beskattes den del af udbetalingerne, der krone-for-krone svarer til indbetalinger, der har været fradragsret eller bortseelsesret for.

Skatterådet fandt, at den del af invalidepensionsbeløb fra The United Nations Joint Staff Pensions Fund, der krone-for krone svarer til arbejdsgiveren FN UNICEFs indbetalinger på i alt US\$ xxx er skattepligtig indkomst for spørgeren, da der har været bortseelsesret for det pensionsbidrag, der er finansieret af arbejdsgiveren FN UNICEF, jf. PBL § 53 A, stk. 5. Se SKM2013.250.SRx.”

I Skattestyrelsens blanket 07.062 – erklæring om ingen fradragsret for indbetaling på forsikrings-/pensionsordning (pensionsbeskatningslovens § 53 A) – af 1. marts 2022 er afslutningsvis anført følgende:

”Jeg erklærer, at ovennævnte pensionstager ikke i perioden fra den 18. februar 1992 indtil udbetaling påbegyndes har haft ret til fradrag i den skattepligtige indkomst eller bortseelse for indbetalinger foretaget af en arbejdsgiver i det(de) land(e), hvor pensionstageren var skattepligtig da indbetalingen(erne) har fundet sted. Dette kan være som følge af, at det pågældende land ikke giver mulighed for fradrag/bortseelse for indbetalinger til den pågældende forsikrings-/pensionsordning eller fordi det pågældende land ikke opkræver indkomstskat.”

Andet

Ved dom nr. 1225 af 10. februar 1993 har The Administrative Tribunal of the International Labour Organization (ILOAT) afvist en tidligere ansats klage mod The Food and Agriculture Organization of the United Nations (FAO) vedrørende staff assessment. ILOAT anførte i den forbindelse bl.a.:

”7. The complaint cannot succeed on the merits.

The adjustment of the net contribution to be made by a member State under Financial Rule 202.8 is a matter between that State and the Organization; if a State does not insist upon, or waives, its rights, that is no concern of the staff member as such in his relations to the Organization, whatever may be his rights as a citizen or resident of that State.

Any refund made to a staff member on the grounds that the member State has not claimed or received a credit from the Tax Equalization Fund would violate the basic principle of equality in regard to the net salaries of staff members in the same grade or category in the Organization.

Besides, staff assessment is not a system of taxation of staff earnings but a means of avoiding or eliminating the inequalities and discrepancies which would result from taxation by member States.”

Anbringender

Skatteministeriet har i det væsentlige procederet i overensstemmelse med sit sammenfattende processkrift af 6. januar 2026, hvoraf fremgår bl.a.:

”Skatteministeriet gør overordnet gældende, at de sagsøgte er skattepligtige af udbetalingerne fra FN’s Pensionsfond svarende til arbejdsgiverindbetalin-

gerne fra henholdsvis WHO, UNEP og UNON, jf. pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5.

Afgørende er i den sammenhæng i første række, at der har været bortseelsesret for organisationernes indbetalinger til pensionsordningen, idet indbetalingerne ikke er medregnet ved opgørelsen af de sagsøgte "gross base salary"/"assessable income"... De sagsøgte har i hvert fald ikke godtgjort, at det modsatte gør sig gældende, og at de dermed undtagelsesvist skulle være berettiget til skattefritagelse. Skatteministeriets anbringender herom fremgår nedenfor i afsnit 5.1 og 5.2.

Hvis landsretten finder, at der ikke har været bortseelsesret i henhold til staff assessment-systemet, gøres det i anden række gældende, at de sagsøgte har haft en bortseelsesret i pensions-beskatningslovens § 53 A, stk. 5's forstand for pensionsindbetalinger som følge af, at indbetalingerne under alle omstændigheder er foretaget med ubeskattede midler. Der henvises i den sammenhæng til afsnit 5.3, nedenfor.

5.1. Pensionsudbetalingerne er skattepligtige i medfør af pensionsbeskatningslovens § 53 A, medmindre de sagsøgte kan godtgøre, at der ikke har været bortseelsesret for indbetalingerne ved opgørelsen af deres "gross base salary"/"assessable income"

Som gennemgået i afsnit 4 ovenfor bygger pensionsbeskatningslovens § 53 A på et symmetri-princip, hvor der sker beskatning af pensionsudbetalinger, hvis der har været fradrags- eller bortseelsesret for indbetalingerne i Danmark eller udlandet.

Formålet med pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, er at skabe symmetri i den skattemæssige behandling af ind- og udbetalinger. Bestemmelsen har således – udover at sikre at indehavere af en pensionsordning ikke beskattes dobbelt – også til hensigt at sikre, at der sker beskatning af udbetalingerne i tilfælde, hvor indbetalingerne ikke har været medregnet ved opgørelsen af en skattepligtig indkomst.

Pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, omfatter pensionsordninger oprettet i hele verden. Bestemmelsen omfatter tillige tilfælde, hvor den pågældende skatteyder på indbetalingstids-punktet var bosiddende i udlandet. Bestemmelsen omfatter tillige tilfælde, som de foreliggende sager, hvor der er tale om ansættelse i internationale organisationer.

Grundlæggende indebærer bestemmelsen i den sammenhæng – herunder symmetribetragningen – at det skal konstateres, om der været "*bortseelsesret for en indbetaling*", jf. citatet fra hørings-skemaet (...).

Konstateringen af, om de sagsøgte har påvist, at der undtagelsesvist ikke har været bortseelsesret for de omhandlende pensionsindbetalinger foretaget i forbindelse med deres ansættelsesforhold, skal foretages på baggrund af de løn- og indkomstforhold, der gør sig gældende i forhold til ansatte i FN og WHO, jf. beskrivelsen heraf i afsnit 3 ovenfor.

Det kan i den sammenhæng konstateres, at der i dette system anvendes en "gross base salary", der også betegnes som en "assessable income". Afgørende

i forhold til pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, er herefter, om de sagsøgte kan påvise, at der ved opgørelsen af deres gross base salary ikke har været bortseelsesret for arbejdsgiverens pensionsindbetalinger.

Dette bevis har de sagsøgte ikke ført.

Forskellen mellem de sagsøgtes "gross base salary"/"assessable income" og deres "net base salary" er den staff assessment, der er beskrevet nærmere i afsnit 3. Som tillige beskrevet ovenfor, var hensynet bag indførslen af staff assessment-systemet i FN at indføre en ordning, der var sammenlignelig med en national indkomstskat. I relation til WHO beskrives det direkte, at organisationens medarbejdere skulle forstå, at de er "*subject to tax*" og "*in fact, have been taxed*", jf. afsnit 3.2 ovenfor.

Hele formålet med systemet understøtter dermed, at det afgørende ved fortolkningen af pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, i forhold til tidligere FN-ansatte er, om der i forhold til deres "gross base salary"/"assessable income" foreligger bortseelsesret.

I FN/WHO-systemet er det således "gross base salary"/"assessable income", der udgør brutto-indkomsten, svarende til den skattepligtige indkomst i en dansk kontekst.

Den metodik, der anvendes ved opgørelsen af staff assessment er i den sammenhæng tillige illustrerende. Opgørelsen af staff assessment er pligtmæssig og sker efter progressive skalaer, jf. både WHO's personaleregulativ (...) og FN's personaleregulativer (...). Staff assessment afhænger af medarbejdernes "assessable income", idet procentsatsen for staff assessment øges i takt med, at medarbejderens "assessable income" stiger, jf. ICSC's salary scales (...). "Assessable income" er i denne sammenhæng lig med den ansatte "gross base salary" eller bruttoløn. Igen understøtter lønssystemerne i FN-regi, at det afgørende er, om der i forhold til den opgjorte "gross base salary"/"assessable income" foreligger bortseelsesret.

I den førømtalte SKM2006.486.HR (...) om beskatning af pensionsudbetalingerne til en tidligere WHO-ansat lagde landsretten da også til grund, at skatemyndigheden under sin ansættelse i WHO "har betalt skat til FN". Dommen blev efterfølgende stadfæstet af Højesteret.

Størrelsen af indbetalingerne til FN's Pensionsfond blev beregnet ud fra den fastsatte "pensionable remuneration". Og det fremlagte materiale i sagen viser tydeligt, at arbejdsgiverindbetalingen er foretaget med bortseelsesret, netop fordi det forventes, at pensionen vil blive beskattet (...): ...

At indbetalingen til pensionsordningen foretages på bruttoniveau og ikke indgår i staff assessment opgørelsen er dermed ingenlunde baseret på et tilfælde. Tværtimod kan det konstateres, at systemet i FN meget nøje er tilrettelagt, sådan at der er bortseelsesret for arbejdsgiverindbetalingen til pensionsordningen ved opgørelsen af den enkelte ansattes "gross base salary"/"assessable income".

5.2. Organisationernes indbetalinger til pensionsordningen er sket med bortseelsesret

Som gennemgået nærmere i afsnit 3 ovenfor fremgår det af FN's Common System og FN's og WHO's personaleregulativer, at aflønningen af medarbejderne tager afsæt i nærmere definerede lønkomponenter. Regulativerne viser hvordan, at der i forhold til den enkelte medarbejder opgøres en bruttoløn. Fra denne bruttoløn trækkes staff assessment, hvorefter nettolønnen resterer.

Det fremgår endvidere af de fremlagte lønsedler fra UNON (...) og WHO (...) (...), at medarbejdernes eget pensionsbidrag fradrages i deres nettoløn. Derimod medgår FN's og WHO's indbetalinger til de sagsøgte pension ikke ved opgørelsen af de sagsøgte bruttoløn. Indbetalingen fradrages heller ikke fra de sagsøgte nettoløn.

FN's og WHO's arbejdsgiverindbetalinger indgår derfor ikke ved opgørelsen af den indkomst, som der opgøres staff assessment af. Det kan derved konstateres, at der er i forhold til arbejdsgiverindbetalingerne til pensionsordningen er bortseelsesret ved opgørelsen af de sagsøgte bruttoløn, jf. herved pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5.

WHO, UNON og UNEP's andel af pensionsindbetalingerne foretages dermed ligesom andre arbejdsgiverindbetalinger på bruttoniveau. Udbetalinger, der modsvarer sådanne indbetalinger, er ikke skattefritaget efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5.

De sagsøgte har dermed ikke påvist, at de er omfattet af undtagelsesreglen, der stiller krav om, at der ikke er bortseelsesret for arbejdsgiverens pensionsindbetaling, idet de netop ikke har vist, at pensionsindbetalingen indgår ved opgørelsen af deres "gross base salary".

Udbetalinger, der modsvarer indbetalingerne, er dermed skattepligtige, helt som forudsat i FN's beskrivelse af pensionable remuneration (...).

5.3. Selv hvis staff assessment-systemet ikke anvendes, har de sagsøgte under alle omstændigheder haft bortseelsesret for deres pensionsindbetalinger

Selv hvis landsretten måtte finde, at staff assesment ikke er blevet anvendt i WHO og UNEP, eller at opgørelsen af staff assessment ikke anses for omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, gøres det i anden række gældende, at de sagsøgte har haft en bortseelsesret som følge af, at pensionsindbetalingerne ikke har været medregnet ved opgørelsen af deres skattepligtige indkomster på indbetalings- tidspunktet.

Pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, stiller som betingelse for skattefri udbetaling, at der ikke har været hel eller delvis fradrags- eller bortseelsesret for pensionsindbetalingerne.

Formålet med pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, er beskrevet i bestemmelsens forarbejder, jf. afsnit 4 ovenfor. Heraf fremgår det klart, at hensigten var at skabe symmetri i den skattemæssige behandling af ind- og udbetalinger. Bestemmelsen har – udover at sikre at indehavere af en pensionsordning ikke beskattes dobbelt – i lige så høj grad til hensigt at sikre, at der sker beskat-

ning af udbetalingerne i tilfælde, hvor indbetalingerne ikke har været medregnet ved opgørelsen af en skattepligtig indkomst.

Såfremt det lægges til grund, at de sagsøgte ikke er skattepligtige som følge af en manglende bortseelsesret i medfør af staff assessment-systemet, vil det indebære, at de sagsøgte opnår skattefritagelse for pensionsudbetalinger, som tilsvarende er indbetalt skattefrit.

De sagsøgte har i givet fald ikke betalt skat af midlerne indbetalt til FN's Pensionsfond, og FN's og WHO's arbejdsgiverindbetalinger har heller ikke været medregnet ved opgørelsen af en skattepligtig indkomst.

Udbetalingerne skal derfor medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst på udbetalingstids- punktet, jf. pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5. Dette understøttes også af årsopgørelserne for henholdsvis A i f.eks. indkomstårene 2004-2005 (...) og indkomstårene 2003 og 2006 for B (...), der begge arbejdede for WHO i Danmark i de pågældende indkomstår. Det fremgår af årsopgørelserne, at pensionsindbetalingerne ikke har været medregnet ved opgørelsen af deres skattepligtige indkomst i nogen af indkomstårene, hvorfor pensionsindbetalingerne er foretaget med ubeskattede midler.

Det bemærkes i den sammenhæng, at Højesteret i UfR 2016.3269 H (...) har fastslået, at det ikke er en forudsætning for fradrags- eller bortseelsesret, at den skattepligtige konkret har kunnet udnytte en sådan ret. Sagen angik en ansat på et containerskib, hvis lønindkomst (DIS-indkomst) var fritaget for beskatning efter sømandsbeskatningslovens § 5. Den skattepligtige gjorde gældende, at det var meningsløst at tale om bortseelsesret, når skatteyderen alene havde oppebåret en skattefri nettoløn. Den skattepligtiges DIS-indkomst var medregnet i den skattepligtige indkomst efter de almindelige regler med fradrags- og bortseelsesret for pensionsindbetalinger, men indkomstskatten blev nedsat forholdsmæssigt svarende til den del, der vedrørte DIS-indkomsten.

Højesteretsdommen (UfR 2016.3269 H) understøtter, at formålet er at beskatte udbetalinger, uanset om der foreligger en ordning, der skattefritager på indbetalingstidspunktet.

De sagsøgte har hertil henvist til Skatteministerens bemærkninger til Forsikring og Pensions hørings- svar af 26. september 2008 (...), hvor ministeriet bekræfter, at der ikke kan være tale om en fradrags- eller bortseelsesret i et land, hvor beskatningen er 0 pct.

Skatteministeriet bemærker, at dette eksempel ikke er sammenligneligt med nærværende sager, hvor de sagsøgte som følge af deres ansættelse i en FN-organisation har været omfattet af et særligt regelsæt, hvor deres lønindkomst har været skattefritaget for national indkomstbeskatning. Der er ikke tale om skatteydere, der har haft bopæl i et land, hvor beskatningen er 0 pct., men derimod at de omfattede pensionsindbetalinger ikke har været medregnet ved opgørelsen af en skattepligtig indkomst som følge af den konventionsbestemte skattefritagelse.

I øvrigt er forholdene i Danmark, herunder beskatningsprocenterne heller ikke sammenlignelige med forholdene, som de måtte være i Dubai. Tilsvarende gælder i forhold til Kenya.

6. DE SAGSØGTES SYNSPUNKTER

6.1. Staff assessment finder anvendelse i WHO, UNEP og UNON

De sagsøgte bestrider i vidt omfang, at staff assessment-systemet overhovedet skulle finde anvendelse. Alene for C ansættelse i UNON har de sagsøgte anerkendt, at staff assessment-systemet anvendes, men her endda kun hvis lønnen er finansieret via FN's regular budget (...). Der er enighed om, at C løn blev finansieret af FN's regular budget (...). I forhold til ansættelserne i WHO og i forhold til C ansættelse i UNEP bestrides det af de sagsøgte, at staff assessment-systemet anvendes.

Dette på trods af de faktiske omstændigheder fremhævet ovenfor i afsnit 3, herunder angivelsen i personaleregulativet af, at systemet netop finder anvendelse.

De sagsøgte standpunkt nødvendiggør, at landsretten foretager en bedømmelse af, om staff assessment-systemet har fundet anvendelse i forhold til de sagsøgte. I den sammenhæng er de nærmere elementer af ordningen ikke afgørende. Afgørende i forhold til pensionsbeskatnings-lovens § 53 A, stk. 5, er, om ordningen indebærer, at der opgøres en bruttoindkomst, der efter reduktion med et opgjort beløb resulterer i en nettoløn til udbetaling. Og i den sammenhæng – i overensstemmelse med symmetriprincippet – om indbetalingerne til pensionsordningen indgår ved opgørelsen af bruttoindkomsten og herefter fragår i nettolønnen eller ej.

Det er de sagsøgte, der har bevisbyrden for, at der ikke har været fradrags- eller bortseelsesret, jf. den ovenfor citerede formodningsregel i forarbejderne til pensionsbeskatningsloven for, at der har været enten fradragsret eller bortseelsesret for alle indbetalinger til pensionsordninger som gennemgået i afsnit 4 ovenfor.

Det er således de sagsøgte, der skal bevise, at staff assessment-systemet slet ikke anvendes i forhold til de sagsøgte og derved, at der slet ikke opgøres nogen bruttoindkomst.

6.1.1. Staff assessment anvendes i WHO

Det fremgår af WHO's "Official Records", at staff assessment-systemet, herunder anvendelse af en bruttoløn blev indført i WHO med virkning per den [redacted] 1964, jf. WHO's Executive Boards beslutning EB31.R42 (...). Om baggrunden for indførslen anførte WHO's dagældende generaldirektør, at staff assesment bl.a. skal sikre, at medarbejderne skal forstå, at de er "subject to tax" og "in fact, have been taxed", jf. WHO's Official Records no 115 af 15.-26. januar 1962, Annex 8, pkt. 6.3 (...). Der henvises til gennemgangen i afsnit 3.2.2 ovenfor.

Der har altså helt tilbage fra 1964 ligget fast, at staff assessment-systemet anvendes i WHO. Staff assessment-systemet er indført med det formål at sikre,

at de ansatte i videst muligt omfang bliver anset for skattepligtige ligesom medarbejdere, der er ansat i tilsvarende stillinger udenfor WHO.

Der er dermed i WHO (ligesom i FN i øvrigt) etableret et system, der skal sikre beskatningsmæssig lighed. En nødvendig konsekvens heraf er naturligvis, at pensionsindbetalinger, der ikke medregnes ved opgørelsen af det grundlag, som der beregnes staff assessment af, er omfattet af en bortseelsesret, hvorfor pensionsudbetalingen er skattepligtig.

Staff assessment-systemet anvendes den dag i dag fortsat i forhold til ansatte i WHO, hvilket bl.a. fremgår af WHO's personaleregulativ, hvor det fremgår, at staff assessment fratrækkes de ansattes bruttoløn. Det fremgår således eksPLICIT af WHO's personaleregulativ fra 1. maj 1995 (...) og ligeledes af et senere personaleregulativ per [REDACTED] 2022 (...), at der i forhold til den enkelte medarbejder opgøres en bruttoløn ("gross base salary"). Fra denne bruttoløn fratrækkes staff assessment, hvorefter medarbejdernes nettoløn resterer ("net base salary"). Medarbejdernes pensionsbidrag fradrages i vedkommendes nettoløn ("net base salary"). Dette stemmer overens med de ovenfor nævnte "Official Records" fra WHO.

Det system, der skal sikre, at WHO-ansatte forstår, at de er "subject to tax" og at de "in fact have been taxed" består altså stadig. I relation til pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, er konsekvensen heraf uundgåelig – der er alene adgang til skattefritagelse, hvis pensionsindbetalingen er foretaget med midler, der er indregnet ved opgørelsen af bruttoindkomsten.

Derudover er der enighed om, at TEF anvendes i WHO. Staff assessment-systemet er en grundlæggende forudsætning for anvendelsen af TEF. Det fremgår eksempelvis af World Health Assembly Resolution on the Tax Equalization Plan af 1 [REDACTED] 1968 (...), at TEF skulle oprettes og at TEF årligt skulle tilføres indtægterne fra staff assessment systemet. Der henvises til gennemgangen i afsnit 3.3.2 ovenfor.

TEF er dermed afhængigt af staff assessment-systemet, da finansieringen til TEF kommer fra staff assessment-midler. At de sagsøgte derfor på den ene side anerkender TEF, men ikke anerkender anvendelsen af staff assessment-systemet modsiger sig selv.

Endelig understøttes anvendelsen af staff assessment-systemet i WHO også af de adskillige regnskaber fra WHO, der er fremlagt i sagerne. Et eksempel herpå er WHO's regnskab for 1998/1999 hvoraf fremgår at "*the assessed contributions of all Member States are reduced by the income generated by the staff income tax assessment plan*" og "*In determining the reduction of assessed contribution to be applied to the Member States concerned, the Tax Equalization Fund is credited with the revenue from the staff income tax assessment*" (...).

Det er således tydeligt, at midlerne fra staff assessment-systemet anvendes til at reducere medlemsbidragene for de medlemsstater, som ikke opkræver national indkomstskat fra ansatte i WHO. Dette understøttes også helt konkret af, at TEF medfører en nedsættelse af Danmarks medlemsbidrag til WHO, jf. nærmere afsnit 3.2.2 ovenfor.

De sagsøgte henviser til, at der i lønsedlerne fra WHO alene er angivet en "net base salary", jf. f.eks. B lønseddel for december 2010 (...), og at dette må indebære, at WHO-ansatte kun har krav på nettolønnen.

Det bestrides. Tværtimod må det forhold, at "net base salary" fremgår af lønsedlen forudsætte, at der tilsvarende opgøres en "gross base salary", som også netop beskrevet i WHO's personaleregulativ. At bruttolønnen ikke eksplicit fremgår af de fremlagte lønsedler, kan derfor ikke medføre, at bruttolønssystemet i WHO som vedtaget af World Health Assembly, ikke finder anvendelse.

Det bemærkes hertil, at WHO's arbejdsgiverbidrag til de ansattes pensionsordninger heller ikke fremgår af WHO's lønsedler, selvom det er uomtvistet, at WHO indbetalte 2/3 af pensionsbidraget. De fremlagte lønsedler fra WHO er således i det hele irrelevante i forhold til spørgsmålet om anvendelsen af bruttolønssystemet.

6.1.2 Staff assesment anvendes i UNEP

C var omfattet af FN's Common System under sin ansættelse i UNEP og blev dermed opkrævet staff assessment af sin bruttoløn i medfør af FN's personaleregulativ.

At UNEP anvendte staff assessment understøttes også af de i sagen fremlagte "Letters of Appointments" fra UNEP (...), hvor C "base salary" opgøres "gross per annum", der "after deduction of the Staff Assessment" svarer til "net per annum". I de fremlagte ansættelseskontrakter mellem UNEP og C (...), opgøres hendes "base salary" i UNEP også som "Gr. PA" eller "gross per annum" dvs. som en bruttoløn. Der er derimod ikke anført nogen nettoløn i ansættelseskontrakterne.

Det fremgår også af UNEP's årsregnskab for 2022, at "employee salaries include international, national and general temporary staff salaries, post adjustments and staff assessments" (min understregning) (...).

På den baggrund kan det konstateres, at også UNEP har anvendt staff assessment.

6.1.3 De fremlagte erklæringer fra de sagsøgte

De sagsøgte har fremlagt et stort antal erklæringer til støtte for synspunktet om, at staff assessment-systemet ikke anvendes. Der er fremlagt erklæringer dels fra de i sagerne omhandlede organisationer (WHO, UNEP og UNON), og dels fra andre organisationer inden for FN (herunder UNDP, UNOPS og UNICEF).

De sagsøgte har imidlertid ikke med disse erklæringer vist, at der – modsat formodningen herom – konkret er tale om, at arbejdsgiverindbetalingerne til pensionsordningerne er medregnet ved opgørelsen af de sagsøgte "gross base salary"/"assessable income".

Det er selve spørgsmålet om bortseelsesretten, der er det centrale i relation til, hvad de sagsøgte i den sammenhæng skal påvise. Bemærkningerne til lovforslag nr. 9 af 28. september 2007 (...), angiver i overensstemmelse hermed, at

der "foreligger en formodning for, at der har været enten fradragsret eller bortseelsesret for alle indbetalinger til pensionsordningen. Det er således op til indehaveren af pensionsordningen at dokumentere eller sandsynliggøre, at der ikke har været fradrags- eller bortseelsesret for indbetalingerne."

De sagsøgte har ikke fremlagt nogen dokumentation, der viser, at pensionsindbetalingerne fra arbejdsgiverne var medregnet ved opgørelsen de sagsøgte "gross base salary"/"assessable income". Det fremgår i hvert fald ikke af de fremlagte erklæringer – og det er tvivlsomt, om det overhovedet er et synspunkt, der gøres gældende.

Om de fremlagte erklæringer gælder herudover fælles, at de er i direkte modstrid med officielle beslutninger og vedtagelser i WHO og FN om indførslen af staff assessment-systemet og efterfølgende TEF, når de angiver, at staff assessment-systemet ikke anvendes. Der henvises nærmere til redegørelsen heraf i afsnit 3.2-3.3 og 3.5 ovenfor.

Særligt for de fremlagte erklæringer vedrørende WHO (...) (...) (...), stemmer det i erklæringerne anførte heller ikke overens med WHO's personaleregulativer, hvor der opgøres både en brutto- og nettoløn og er indsat regler om netop staff assessment, jf. nærmere afsnit 3.5.2. Erklæringerne er desuden også i strid med WHO's årsregnskaber (...), hvor det fremgår, at midlerne fra staff assessment-systemet tilføres the Tax Equalization Fund og herefter anvendes til at reducere medlemsstaternes bidrag.

Det er derfor forkert, når Landsskatteretten i afgørelserne vedrørende A (...) og B (...) på baggrund af de fremlagte erklæringer lægger til grund, at staff assessment-systemet ikke blev anvendt i WHO.

Som anført er der ingen angivelser i erklæringerne om, at FN's og WHO's pensionsindbetalinger er medregnet ved opgørelsen af de sagsøgte bruttoløn. De sagsøgte har dermed ikke med erklæringerne løftet deres bevisbyrde, idet der ingen dokumentation er for, "at der ikke har været fradrags- eller bortseelsesret for indbetalingerne.", jf. beviskravet i motiverne (...).

6.2 Der er ikke belæg for de sagsøgte indskrænkende fortolkning af pensionsbeskatnings-lovens § 53 A, stk. 5

Landsskatteretten anerkender i afgørelsen vedrørende C (...) at pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, er indført for at skabe symmetri, hvilket umiddelbart tilsiger, at pensionsudbetalingerne, der modsvarer indbetalingerne fra de sagsøgte arbejdsgivere, skal beskattes. Landsskatteretten kommer ikke desto mindre frem til, at bestemmelsen alligevel skulle "forudsætte", at der rent faktisk har været ret til skattemæssig bortseelse, forstået således, at skatteyderen har haft ret til at undtage det indbetalte beløb fra den skattepligtige indkomst på indbetalingstidspunktet.

De sagsøgte gør ligeledes gældende, at en reel fradrags- eller bortseelsesret for indbetalinger er forudsat efter bestemmelsen, hvilket må indebære, at der selvangives og opgøres en skattepligtig indkomst, hvori der kan fratrækkes eller ses bort fra indbetalinger til en pensionsordning.

Skatteministeriet bestrider, at udtrykket "opgørelsen af ejerens skattepligtige indkomst" i pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, kan begrænses til, hvad der forstås i henhold til en dansk skatteopgørelse. Efter bestemmelsens ordlyd og forarbejder skal der tages højde for, om der hel eller delvist har været fradrags- eller bortseelsesret i Danmark eller i udlandet. Andre typer opgørelser af bruttoindkomsten/den skattepligtige indkomst, end hvad der foretages i Danmark, er dermed omfattet af bestemmelsen.

Bestemmelsen kan således ikke fortolkes indskrænkende, som hævdet af de sagsøgte.

Tværtimod understøtter den måde, hvorpå staff assessment-systemet er etableret, og hvorpå indbetalingerne til FN's pensionsordninger er foretaget, at der er tale om et system, som set i lyset af symmetri- princippet i pensionsbeskatningsloven, er omfattet på lige fod med skatte- og pensionsordninger i Danmark og i udlandet.

Der må i denne forbindelse tages højde for, at FN-systemet er et særligt system, som ikke én til én kan sammenlignes med nationale skattesystemer. Det forhold, at FN-systemet ikke opererer med en traditionel national skatteopgørelse kan imidlertid ikke føre til, at ubeskattede pensionsindbetalinger falder uden for bestemmelsens anvendelsesområde. En sådan fortolkning vil være i uoverensstemmelse med bestemmelsens forarbejder og formål, hvorefter den skal sikre, at der hverken sker dobbeltbeskatning eller utilsigtet skattefrihed for pensions-udbetalinger, der hidrører fra indbetalinger, som ikke er medregnet ved opgørelsen af brutto-indkomsten.

Dette understøttes af retspraksis, hvorefter fortolkningen af en bestemmelse må tage hensyn til reglernes tilblivelse og formål, således at bestemmelsens hensigt lægges vægt, jf. f.eks. UfR 2013.3161 H (...) og Østre Landsrets dom af 25. juni 2025 (...).

Det bemærkes videre, at selvom FN-systemet ikke umiddelbart kan sammenlignes med nationale skattesystemer, er de forudsatte elementer i forhold til anvendelsen af pensionsbeskatnings-lovens § 53 A, stk. 5, tilstede. Der foretages således en opgørelse af bruttoindkomsten, der undergives en "assessment", jf. f.eks. beskrivelsen heraf i WHO's personaleregulativ "*Gross base salaries shall be subject to the following assessments...*" som gennemgået i afsnit 3.5.2 ovenfor.

Og det er herved uden videre til at konstatere, at den pensionsindbetaling, der kommer fra de sagsøgte arbejdsgivere ikke indgår ved opgørelsen af de konkrete "gross base salaries".

Når dette er tilfældet, kan de sagsøgte selvsagt alene få adgang til skattefrihed efter bestemmelsen, idet omfang de kan påvise, at betingelserne herfor er opfyldt.

Og helt meningsløs er de sagsøgte synspunkt herom, når det netop af FN er forudsat, at indbetalingen til pensionsordningen foretages på det pågældende bruttoniveau, "*because it is assumed that the pension will be subject to national income tax and thus should be a gross value.*" (...):

Det er dermed intet grundlag for de sagsøgte – og Landsskatterettens – synspunkt om, at det staff assessment system, der har fungeret i FN og WHO i mere end 50 år, ikke skulle have betydning for fortolkningen af pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5.

Det bemærkes endelig, at staff assessment-systemet på en række områder har skatteligende karakter. Der henvises til afsnit 5.1 ovenfor, idet det supplerende bemærkes, at ordningen i forhold til FN blev indført med det formål at *"impose a direct assessment on United Nations staff members which is comparable to national income taxes"* (afsnit 3.2.1 ovenfor). Tilsvarende var formålet i forhold til WHO, at de ansatte *"like all other wage earners, should understand that they are subject to tax and, in fact, have been taxed; and that the public should likewise not be under the illusion that the staff of the international organizations are different in this respect"* (...). Ordningen har dermed helt fra begyndelsen har skatteligende egenskaber.

Hertil kommer, at ordningen – som en skat – er pligtmæssig. De ansatte i FN og WHO har ikke mulighed for at fravælge staff assessment ordningen, herunder den metodik, som systemet op-stiller i forhold til deres ansættelsesforhold.

Videre kan den metodik, der anvendes ved opgørelsen af staff assessment fremhæves. Opgørelsen af staff assessment sker efter progressive skalaer, der afhænger af medarbejdernes *"assessable income"*. Procentsatsen for staff assessment øges i takt med, at medarbejderens *"assessable income"* stiger, jf. ICSC's salary scales (...). Også på dette punkt har ordningen skatte-lignende karakter.

6.3 Staff assessment-systemet er ikke en intern bogføringsmekanisme uden realitet

De sagsøgte gør gældende, at staff assessment-systemet under alle omstændigheder ikke kan anses for *"reelt"* anvendt, da der alene er tale om en intern bogføringsmekanisme uden realitet.

Skatteministeriet er uenig i, at staff assessment-systemet alene er en intern bogføringsmekanisme uden realitet, der ikke genererer cash flow, regnskabsmæssige transaktioner eller omsætning. At TEF blev oprettet som en mekanisme til at refundere blandt andet amerikanske ansatte, som er blevet opkrævet national indkomstskat fra USA, ændrer ikke på det forhold, at de ledende organer i WHO og FN har besluttet at etablere TEF, hvorefter de enkelte landes medlemsbidrag nedsættes med midler fra staff assessment-systemet.

Som anført har den faktiske udmøntning af TEF medført en konkret nedsættelse af Danmarks medlemsbidrag. At Danmark alene rent faktisk alene betaler dette nedsatte nettobeløb fremgår f.eks. af WHO's *"Notice of Assessment for the Biennium 2020-2021"* (...). Danmarks medlemsbidrag til WHO er således reduceret via TEF og midlerne fra staff assessment-systemet. Det er derfor ufuldstændigt, når det i Sundheds- og Ældreministeriets mail af 18. august 2016 (...), anføres, at man ikke er bekendt med, at Danmarks faste medlemsbidrag til WHO påvirkes eller reduceres af staff assessment.

At det praktiske formål med TEF er at udligne de uligheder, der opstår som følge af, at visse medlems- stater som f.eks. USA opkræver national indkomstskat af ansatte i FN og WHO, kan ikke føre til, at ordningen blot kan reduceres til en regnskabsmæssig øvelse uden realitet. Faktum er, at FN's og WHO's besluttende organer gennem TEF og staff assessment-systemet har etableret en ordning med faktiske regnskabsmæssige dispositioner, der konkret påvirker medlemsstaternes bidragsforpligtelser.

I forhold til anvendelsen af pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, er det desuden irrelevant, hvordan midlerne fra staff assessment konkret anvendes. Det afgørende er, at FN og WHO har indført en ordning med staff assessment og bruttolønninger, hvorved det kan konstateres, om der foreligger en bortseelsesret. Hvad FN og WHO vælger at bruge midlerne fra staff assessment-ordningen til, er herefter underordnet.

Det kan i den forbindelse heller ikke tillægges betydning ved vurderingen af karakteren af staff assessment, om medlemsstaterne modtager tilgodehavende staff assessment ved en direkte udbetaling eller ved en modregning i betalinger, som medlemsstaten ellers skulle foretage, herunder medlemsbidrag.

Det er endvidere uden betydning, hvorvidt staff assessment-midlerne indgår som en del af WHO's "effective working budget". Staff assessment-systemet med bruttolønninger blev indført i WHO per [REDACTED] 1964, og det nye system skulle indføres "*in as simple a manner as possible*" (...).

At det på den baggrund blev besluttet, at lønudgifterne i WHO fortsat skulle præsenteres på net-toniveau i regnskabets "cost schedules", indebærer ikke, at staff assessment-systemet ikke "reelt" anvendes i WHO, som gjort gældende af de sagsøgte. Den anvendte regnskabspraksis i WHO kan således ikke ændre på det forhold, at bruttoløn og staff assessment-systemet blev indført i WHO blandt andet med et klart formål om beskatning af WHO-ansatte.

Det fremgår da også af WHO's "Report on the Standing Committee on Administration and Finance" fra 1964 (...), at den beløbsmæssige opgørelse af staff assessment skal opgøres på baggrund af den enkelte ansat (...): ...

Dette understøttes også af WHO's personaleregulativer, hvor der fortsat sondres mellem en brutto- og nettoløn. WHO's personaleregulativet er desuden løbende opdateret siden indførslen af staff assessment-systemet, hvorfor den fortsatte sondring mellem brutto- og nettoløn ikke kan bortforklares med "historiske årsager".

Heller ikke det forhold, at der i FN-systemet i udgangspunktet tages afsæt i en nettoløn og dertil i visse tilfælde anvender en "grossed up" bruttoløn, er ensbetydende med, at staff assessment ikke anvendes "reelt", som hævdet af de sagsøgte, eller at de sagsøgte alene har erhvervet ret til nettolønnen.

Uanset om udgangspunktet er en nettoløn, opgøres der for ansatte i FN og WHO såvel en brutto- som en nettoløn, hvoraf differencen udgøres af staff assessment, jf. de fremlagte personale-regulativer (...) (...) (...) og salary scales (...)

Metodikken hvorpå bruttolønnen fastsættes, ændrer ikke på, at der faktisk sker aflønning med en bruttoløn, og at der ligeledes faktisk indeholdes staff assessment heraf. De sagsøgte erhverver dermed ret til bruttolønnen på samme måde, som en dansk skatteyder erhverver ret til sin skattepligtige indkomst.

I forlængelse heraf har de sagsøgte fremhævet en afgørelse (Arbuckle-sagen) fra ILOAT (...), hvoraf det fremhæves, at de ansatte ikke har krav på den opgjorte staff assessment. Dette ændrer imidlertid ikke på, at der har været en bortseelsesret, hvorved arbejdsgiverindbetalingerne ikke blev medregnet i de sagsøgtes bruttoløn. Desuden kan FN's egen opfattelse af staff assessment-systemet ikke lægges til grund ved fortolkningen af pensionsbeskatningslovens bestemmelser.

Disse karakteristika ændres heller ikke ved, at FN's Generalforsamling ved resolution 48/224 af 23. december 1993 (...) reviderede de progressive takster sådan, at de blev justeret til at passe til det provenu, som staff assessment skal dække over. Derimod fremgår det tydeligt af de reviderede takster, at der opgøres en brutto- og nettoløn, og at der (fortsat) anvendes progressive takster, jf. Annex 1 og Annex 2 til resolution 48/224 af 23. december 1993 (...).

Hvorvidt gross base salary er afledt af net base salary eller omvendt, ændrer desuden ikke på, at arbejds- giverindbetalingerne opgøres på baggrund af den fastsatte "pensionable remuneration" fra ICSC, og at det konkrete niveau anses som værende et bruttobeløb, fordi det må forventes, at pensionen vil blive beskattet (...).

6.4 Det er uden betydning, at UNEP blev finansieret af frivillige bidrag

De sagsøgte gør gældende, at UNEP udelukkende er finansieret med frivillige bidrag, og at dette udelukker, at UNEP anvender staff assessment-systemet, idet UNEP således ikke kan opkræve forhøjede medlemsbidrag via "assessed contributions" hos de medlemsstater, der opkræver national indkomstskat.

Det bestrides, at UNEP alene finansieres af frivillige bidrag. Som det fremgår af UNEPs egen beskrivelse af, hvordan organisationen finansieres (...), modtager UNEP blandt andet midler fra FN's regular budget, hvilket der også tidligere var enighed om, jf. det supplerende svarskrift af 5. september 2023, afsnit 5.2.2 (...).

At de sagsøgte efterfølgende har ændret opfattelse og gør gældende, at UNEP udelukkende var finansieret med frivillige bidrag med henvisning til de fremlagte regnskaber fra UNEP for 1990-1995 (...)(...) (...), kan ikke lægges til grund. UNEP's omkostninger, der dækkes af FN's regular budget, fremgår nemlig ikke af UNEPs egne regnskaber, men derimod i FN's regnskaber. Det fremgår f.eks. af note 2(b) i UNEPs årsregnskab for 1994-1995 (...): ...

Endvidere bemærkes det, at selv hvis landsretten måtte finde, at hele C løn i UNEP blev finansieret af frivillige bidrag alene, så ændrer dette ikke på, at hun fortsat var omfattet af FN's Common System og dermed blev opkrævet staff assessment af sin bruttoløn, jf. FN's personaleregulativ.

Som anført i afsnit 6.1.2 ovenfor fremgår det også utvetydigt af C
 "Letters of Appointment" (...) og ansættelseskontrakter (...), at staff
 assessment blev fratrukket hendes bruttoløn i UNEP.

Det bemærkes hertil, at der ved de frivillige bidrag naturligvis alene er en
 pengestrøm, der går fra den frivillige bidragsyder til UNEP og ikke omvendt.
 I sidste ende er det dog stadig medlemslandene, der har økonomisk gavn af
 opgjort staff assessment, idet UNEP både finansieres af frivillige bidrag som af
 medlemsbidrag, hvor de opgjorte staff assesment beløb indirekte vil tilfalde
 medlemslandene i form af nedsat medlemsbidrag.

6.5 Beskatning af de sagsøgte pensionsudbetalingerne er ikke i strid med den objektive skattefrihed

De sagsøgte gør gældende, at det vil være i strid med den konventionsbe-
 stemte skattefritagelse, hvis Danmark beskatter de tidligere FN-ansattes pen-
 sionsordning.

Dette bestrides.

Som tidligere anført har Højesteret allerede ved SKM2006.486.HR (...) taget
 stilling til, at skattefritagelsen for FN-organisationers embedsmænd ikke gæl-
 der pensionsydelse, der udbetales af FN's Pensionsfond til personer, der efter
 pensionering ikke længere er ansat i en FN-organisation. I sin begrundelse
 henviser Højesteret til landsrettens begrundelse...

Dommen angik beskatning af pensionsudbetalinger fra FN's Pensionsfond til
 en tidligere ansat i WHO efter statsskattelovens § 4, hvor beskatningen – som
 også anført af de sagsøgte – sker af hele pensions- udbetalingen uden son-
 dring mellem arbejdsgiver- og arbejdstagerindbetalinger. Det bestrides, at sa-
 gen derved ikke kan sammenlignes med nærværende sag, hvor beskatningen
 sker efter et krone-for-krone- princip i pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk.
 5.

Det er for Højesterets vurdering af om FN-konventionernes bestemmelser om
 skattefritagelse tillige om- fattede pensionsudbetalinger ikke afgørende, om
 det var hele pensionsudbetalingen eller alene den del af udbetalingerne, der
 svarer til arbejdsindbetalingerne indbetalt med bortseelsesret, som er skat-
 tepligtig.

Der er så vidt ses enighed om, at de sagsøgte, hvis pensionsordning er oprettet
 før 18. februar 1992, ved indsendelse af erklæring L til Told- og Skattestyrelsen
 har valgt beskatning efter pensionsbeskatningslovens § 53 A i stedet for stats-
 skattelovens § 4, som udbetalingerne ellers vil være omfattet af. De sagsøgte
 har altså selv valgt, at beskatningen skal ske efter den mere lempelige beskat-
 ning i pensionsbeskatningslovens § 53 A (herunder stk. 5), end efter statsskat-
 telovens § 4, der ville indebære at hele pensionsudbetalingen skulle beskattes,
 jf. også SKM2006.486.HR (...).

Konsekvensen af de sagsøgte valg er dermed beskatning – omend en lempeli-
 gere beskatning end den, der ville have været tilfældet efter statsskattelovens
 § 4 – men ikke en ubetinget *skattefritagelse*. Det fremgår intet sted, at det har
 været lovgivers hensigt, at denne særlige gruppe FN-medarbejderes pensions-

ordning nu efter pensionsbeskatningslovens § 53 A helt skulle undtages fra beskatning.

Det bestrides, at de sagsøgte arbejdsgiverindbetalinger på udbetalingstidspunktet kan identificeres som løn og ydelser modtaget fra FN under tjenesten. Højesteret afviste dette spørgsmål i UfR SKM2006.486.HR (...), hvis præmisser er citeret ovenfor, for den samme ordning i FN's Pensions- fond, hvor pensionsbidraget blev betalt med en 1/3 af arbejdstageren og 2/3 af WHO. Højesteret stadfæstede landsrettens afgørelse, der fastslog, at der ikke var grundlag for at betragte udbetalingerne fra FN's Pensionsfond som en udskudt lønudbetaling.

De sagsøgte har under skriftvekslingen fremhævet de fremlagte erklæringer, herunder et citat fra K , Titel i UNOP (...) om, at arbejdsindbetalingerne tilsvarende har et skattefrit grundlag, idet indbetalingerne *"would have been exempt from taxation had they been paid to such participants at the time they were in the participatory service of the employing organization"*. De sagsøgte anfører på den baggrund, at FN-organisationens bidrag til FN Pensionsfond er en del af den ansattes løn og ydelser. At en arbejdsgivers pensionsbidrag skal anses som en del af den ansattes samlede lønpakke, er helt sædvanligt. Dette ændrer ikke på, at arbejdsgiverindbetalingerne på udbetalings- tids- punktet i henhold til Højesterets dom ikke kan karakteriseres som løn og ydelser omfattet af den konventionsbestemt skattefritagelse. Den enkelte FN's organisations arbejdsgiverindbetalinger er – i overensstemmelse med hvad der sædvanligvis gælder for medarbejdere uden for FN-regi – indbetalt til en pensionsordning og uigenkaldelige for den ansatte.

Det skal desuden bemærkes, at K i det efterfølgende afsnit til det af de sagsøgte citerede afsnit fremhæver, at det alene er to lande (Østrig og Indien), der fuldt ud skattefritager ...

6.6 Det er uden betydning, at FN og WHO ikke er et "land" i traditionel forstand

De sagsøgte gør gældende, at hverken FN eller WHO er en "stat" eller et "land", der har fået overladt beføjelser til at inddrive skatter.

Skatteministeriet bestrider, at det har nogen betydning, at FN og FN's særorganisationer ikke kan kategoriseres som et "land" i traditionel forstand.

Som tidligere anført i afsnit 4 og 5 er pensionsbeskatningslovens § 53 A er efter sin ordlyd bredt formuleret og omfatter tilfælde, hvor der har været bortseelsesret "her i landet eller udlandet". Bestemmelsen forudsætter således ikke, at der er tale om skatter opkrævet af en nationalstat i traditionel forstand. Det afgørende er, om de indbetalte midler har medregnet ved opgørelsen af bruttoindkomsten, jf. symmetriprincippet i pensionsbeskatningsloven.

Endvidere udgør FN et fællesskab af medlemsstater, og der kan ved anvendelsen af pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, ikke anses at være nogen forskel på, om en betaling er opgjort af en nationalstat eller af en international organisation, hvor de pligtmæssige opkrævninger i sidste ende tilskrives medlemsstaterne. At FN ikke er et land i traditionel forstand kan derfor ikke til-

lægges betydning ved vurderingen af fortolkningen af pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5.

Skatteministeriet bemærker da også, at Landsskatteretten har anerkendt, at den interne EU-skat, som ansatte i EU skal betale af deres løn til EU, er en skat i pensionsbeskatningslovens forstand.

Ved afgørelse af 31. august 2022 (...) fandt Landsskatteretten således, at en tidligere EU-tjenestemand var skattepligtig af udbetalinger fra sin EU-pensionsordning, idet der havde været bortseelsesret for indbetalingerne til pensionsordningen, jf. pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5.

Afgørelsen er på mange måder sammenlignelig med nærværende sager. Ligesom medarbejdere i FN er EU-ansatte omfattet af en objektiv skattefrihed for så vidt angår national indkomstskat. Det følger af protokol nr. 7 om EU Privilegier og immuniteter, artikel 12 (...): ...

På samme måde som FN-ansatte pålægges en intern FN-skat i form af staff assessment, pålægges EU-ansatte en særlig intern EU-skat. Den nærmere fremgangsmåde for opkrævningen af EU-skatten følger af Rådets forordning (EØF, Euratom, EKSF) nr. 260/68 af 29. februar 1968 om fastlæggelse af betingelserne for og fremgangsmåden ved opkrævning af skat til De europæiske Fællesskaber (...).

Efter forordningens artikel 2, jf. artikel 3 (...), skal EU-tjenestemænd og øvrige ansatte i EU, betale skat af løn, vederlag og honorarer af enhver art, som udbetales til dem af EU. De nærmere beskatningssatser for de skattepligtige beløb følger af artikel 4, hvoraf det fremgår, at satserne er fastsat til mellem 8 pct. og 45 pct. (...). Skatteprovenuet opføres som indtægt på EU's budgetter, jf. forordningens artikel 9 (...).

Endvidere fremgår det af artikel 66a til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU, Euratom) nr. 1023/2013 af 22. oktober 2013, at der frem til den 31. december 2023 pålægges EU-ansatte et såkaldt "solidaritetsbidrag" (...).

For EU-tjenestemænd gælder en pensionsordning, hvorefter de ansatte bidrager med 1/3 af indbetalingerne til ordningen, mens arbejdsgiverens bidrag udgør 2/3. Indbetalingerne til pensionsordningen sker inden, at EU-skatten trækkes fra lønnen.

På den baggrund konkluderede Landsskatteretten i afgørelsen af 31. august 2022 ...

Landsskatteretten anerkendte således, at den interne EU-skat er en skat på linje med nationale indkomstskatter, hvorfor der i sagen havde været bortseelsesret for pensionsindbetalingerne. Dette interne beskatningssystem for EU-ansatte er på mange måder sammenligneligt med FN's staff assessmentsystem. Indtægterne fra EU-skatten tilgår EU's budgetter, og medlemsstaternes økonomiske byrde reduceres tilsvarende via lavere medlemsbidrag på samme vis som de medlemsstater, der ikke opkræver national indkomstskat af FN-ansatte, opnår en reduktion i deres medlemsbidrag gennem TEF og staff assessment."

A , B og C har i det væsentlige procederet i overensstemmelse med deres påstandsdokument af 6. januar 2026, hvoraf fremgår bl.a.:

- (486) "Tvisten i de tre sammenlagte sager er i første række, om der i pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, (...) er hjemmel til at beskatte den del af de sagsøgte udbetalinger fra UNJSPF, som hidrører fra arbejdsgiverbidrag.
- (487) Hvis de sagsøgte får medhold, betyder det ikke, at pensionerne er ubeskattede. Der er enighed om, at de sagsøgte efter deres pensionering hvert år skal beskattes af værditilvæksten på ordningerne efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 3, 1. punktum (...). Det svarer til den beskatning, man er underlagt, hvis man rejser ind i Danmark med en formue, som er investeret i værdipapirer.
- (488) Pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, (...) drejer sig om beskatningen af den del af pensionen, som modsvarer tidligere indbetalinger til pensionsordningen (både arbejdsgiverens og den ansattes indbetalinger). Efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, er der kun hjemmel til beskatning af indbetalinger til pensionsordninger som de sagsøgte, såfremt der som følge af selve pensionsindbetalingerne har været fradrags- eller bortseelsesret ved opgørelsen af ejerens skattepligtige indkomst.
- (489) De sagsøgte har imidlertid ikke haft hverken fradrags- eller bortseelsesret som følge af arbejdsgiverbidragene til deres respektive pensionsordninger, fordi deres vederlag fra WHO henholdsvis UNEP/UNON var skattefritagne i henhold til konventionerne og relevante værtslandsaftaler. Der var altså ikke nogen skattepligtig indkomst at få fradrag eller bortseelsesret i.
- (490) Skatteministeriet gør imidlertid gældende, at WHO, UNEP og UNON har opkrævet en særlig form for FN-skat, at denne skat ("staff assessment") udgør en skat i pensionsbeskatningslovens forstand, og at arbejdsgiverbidragene til de sagsøgte pensionsordninger er sket med bortseelsesret i denne påståede skat.
- (491) For så vidt angår A og B ansættelser i WHO samt C ansættelse i UNEP i den periode, hvor hendes løn og ydelser var finansieret af voluntary contributions, fandt staff assessment imidlertid slet ikke anvendelse. Refusionen af nationale skattebetalinger var her helt uden sammenhæng med lønudbetalingerne til medarbejderne. Allerede derfor kan Skatteministeriets hoveanbringende ikke tages til følge for så vidt angår denne del af sagen.
- (492) For så vidt angår C ansættelse i FN's sekretariat, hvoraf UNON er en integreret del, samt C ansættelse i UNEP i den periode, hvor hendes løn og ydelser var finansieret af FN's sekretariat, var udgifterne til hendes ansættelse en del af FN's "regular budget". Staff assessment er her en budgetteringsmekanisme, der *alene* har til formål at forhøje medlemsbidragene ("assessed contributions") til FN for så vidt angår de medlemsstater, der beskatter vederlag fra FN.

- (493) Staff assessment bliver lagt ovenpå den nettolønsum, som finansieres af regulær budget og pålignet medlemsstaterne. De medlemsstater, som ikke nationalt beskatter FN-lønninger får så en tilsvarende "rabat" i deres medlemsbidrag. Staff assessment er således heller ikke i relation til ansatte, der finansieres af FN's "regulær budget", en skat, der fratrækkes vederlag som led i opgørelsen af en skattepligtig indkomst, men derimod blot et ekstra medlemsbidrag fra de medlemsstater, som beskatter FN-lønninger. Dette ekstra bidrag bruges til at finansiere den refusion til de FN-ansatte, som er blevet beskattet af de nævnte medlemsstater. Det forhold, at FN's pensionsbidrag til C ikke indgik i FN's opgørelse af staff assessment-mekanismen, udgør derfor ikke en bortseelsesret i en skattepligtig indkomst for C, sådan det forudsættes i pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5.
- (494) Endvidere gør de sagsøgte gældende, at Danmark under alle omstændigheder er konventionsmæssigt afskåret fra at beskatte WHO's og UNEP/UNON's pensionsbidrag.
- (495) Danmark har gennem konventioner indgået med FN og WHO påtaget sig at undtage vederlag ("salaries and emoluments") til de sagsøgte fra beskatning. Arbejdsgiverbidragene til de sagsøgte pensionsordninger er erhvervet under de sagsøgte ansættelser som en del af deres vederlag. Forpligtelsen efter konventionerne til at fritage de optjente vederlag fra beskatning gælder også, når arbejdsgiverbidragene frigives til de ansatte efter deres fratræden som en del af deres pensionsudbetalinger. Pensionsbeskatningslovens § 53, stk. 5, skal derfor fortolkes konventionskonformt, så beskatning af arbejdsgiverbidragene undgås.

11 BEVISBYRDE

- (496) Som gennemgået i afsnit 9.1 fremgår det af forarbejderne til pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, (lovforslag nr. 9 af 28. november 2007, § 1, til nr. 35) (...), at indehaveren af en pensionsordning kan dokumentere, at der ikke har været fradrags- eller bortseelsesret ved en erklæring herom fra udenlandske skattemyndigheder.
- (497) Det er Skatteministeriets opfattelse, at staff assessment er en skat, som opkræves af FN-organisationerne. Erklæringer fra de relevante FN-organisationer skal derfor sidestilles med erklæringer fra udenlandske skattemyndigheder.
- (498) De sagsøgte har fremlagt erklæringer fra WHO samt UNEP og UNON (...). Erklæringerne, der er udstedt af personer med relevante stillinger og indsiget i organisationernes forhold, bekræfter utvetydigt, at de sagsøgte ikke har betalt nogen form for skat af deres vederlag fra WHO, UNEP og UNON, hverken til nationale skattemyndigheder eller til WHO, UNEP eller UNON. Dette er heller ikke overraskende i betragtning af, at FN, WHO, UNEP og UNON er mellemstatslige organisationer, som aldrig har fået overladt kompetence til at opkræve skat.

- (499) B og A har under sagsbehandlingen hos Skat-testyrelsen og Landsskatteretten indhentet i alt tre erklæringer fra WHO, jf. afsnit 7.8. Erklæringerne er underskrevet af E , Titel hos WHO, D , Titel hos WHO's regionalkontor i København, og F , Titel hos WHO.
- (500) Erklæringerne underskrevet af D og E dokumenterer, at B henholdsvis A under deres ansættelser i WHO var fritaget for national indkomstskat af vederlag fra WHO, samt at B og A hverken har betalt staff assessment eller nogen form for skat til WHO under deres ansættelser hos WHO.
- (501) Erklæringen af 30. juli 2021 underskrevet af F , som vedrører både B og A , bekræfter indholdet af D og E erklæring og dokumenterer endvidere, (i) at ingen ansatte i WHO betaler nogen form for skat til WHO, (ii) at WHO ikke anvender staff assessment, og (iii) at staff assessment under ingen omstændigheder er en skat.
- (502) Endelig er disse kendsgerninger bekræftet ved WHO's besvarelse af 1. december 2025 af de sagsøgte spørgsmål (...).
- (503) C har indhentet erklæring af 12. november 2021 underskrevet af G , United Nations Titel (...). Erklæringen dokumenterer, at C under sine ansættelser i UNEP og UNON var aflønnet på nettobasis, samt at C ikke har betalt nogen form for skat til FN, UNEP eller UNON. Af erklæringen fremgår videre, at staff assessment ikke er en skat, men en intern regnskabsmekanisme, der anvendes i forbindelse med refusion af betalt national indkomstskat til de ansatte, der beskattes af deres vederlag fra FN.
- (504) Erklæringerne bekræfter således, at WHO, UNEP og UNON's indbetalinger til de sagsøgte pensionsordninger i UNJSPF ikke er sket med skattemæssig bortseelsesret efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, idet der ikke er en skat, hvori der kan gives fradrags- eller bortseelsesret for arbejdsgiverindbetalinger.
- (505) I sagerne her, hvor Skatteministeriet forsøger at godtgøre, at en intern bogføringsmekanisme, der anvendes i visse - men ikke alle dele af FN-systemet - skal anses for at være en skat opkrævet af og betalt til FN, jf. replikken af 19. december 2023, side 10, næstsidste afsnit, (...) må en erklæring fra den øverste finansansvarlige i de relevante FN-organisationer nødvendigvis anses for et autoritativt bevis, der både kan og skal lægges til grund, idet sådan en erklæring direkte er fremhævet i forarbejderne som eksempel på relevant dokumentation for, at pensionsindbetalinger er foretaget uden skattemæssig bortseelsesret. Dette gælder så meget desto mere, når der tillige foreligger en række andre erklæringer fra relevante myndighedspersoner, der alle bekræfter det samme.

- (506) Under alle omstændigheder må erklæringerne have den effekt, at Skatteministeriet bærer bevisbyrden for, at der rent faktisk er foretaget pensionsindbetalinger med bortseelsesret, herunder at staff assessment rent faktisk blev anvendt af den pågældende arbejdsgiver i de relevante ansættelsesperioder, og at staff assessment - hvis den anses for anvendt - skal si-destilles med en skat. Dette følger også af, at Landsskatteretten har lagt erklæringerne til grund og har givet de sagsøgte medhold.
- (507) Bevisbedømmelsen er vanskeliggjort af, at staff assessment blev indført bl.a. med det formål at give indtryk af, at medarbejdere i FN betalte skat uden rent faktisk at gøre det. At det forholder sig således, er en tilståelses-sag, idet FN's generalsekretær i 1994 på generalforsamlingens opfordring udarbejdede en rapport om staff assessment-systemet, sådan som det anvendtes i FN's sekretariat. Som et af formålene med staff assessment fremhæves i Rapportens punkt 9 (...):

"Ensure, in the interest of public understanding, that United Nations officials were not treated as a privileged group exempt from any form of taxation."

- (508) Yderligere havde ICSC allerede i 1976 "reviewed the origin and raison d'être of staff assessment" og konkluderede bl.a. (...): ...
- (509) Det er altså en del af begrundelsen for staff assessment, at det i offentligheden ("public understanding") ikke skal se ud som om ("should not be seen"), at FN-ansatte er friholdt fra beskatning, selvom de i virkeligheden er det.
- (510) I skatteretten er det imidlertid set før, at der af forretningsmæssige eller andre grunde opstilles Potemkinkulisser, som skal få noget til at se ud som noget, som det i virkeligheden ikke er. Her er det domstolenes opgave at vælte kulisserne og sikre sig, at beskatningen sker på baggrund af de virkelige og reelle forhold.
- (511) I U.2000.780H (...) havde nogle aktionærer forsøgt at få en likvidation til at fremstå som et køb af aktier for at snyde en udtrædende aktionær, i TfS 2004,787 V (...) havde skatteyderen af hensyn til forholdet til en forretningspartner holdt det hemmeligt, at han var den reelle ejer af en virksomhed, og i SKM2021.392.ØLR (...) var der tinglyst en anden end den reelle ejer af en ejendom for at sikre lånefinansiering af ejendommen.
- (512) I alle sagerne baserede domstolene beskatningen på de faktiske forhold til trods for de opstillede kulisser. Tilsvarende bør Østre Landsret i de sagsøgte sager se igennem den del af staff assessment, som har til formål at give indtryk af, at FN-ansatte betaler skat, selvom de i virkeligheden er skattefritagne på grund af de konventioner, som FN og f.eks. også WHO selv har indgået med de fleste af verdens lande, og fordi hverken FN eller WHO har kompetence til at opkræve skatter.

12 STAFF ASSESSMENT BLEV IKKE ANVENDT I WHO OG UNEP

- (513) WHO og UNEP anvender ICSC's Common System on Salaries, Allowances and Benefits (...), som er et fælles lønklassifikationssystem. Det er et system som anvendes af de fleste FN-organisationer.
- (514) Lønklassifikationssystemet har nettoløn (net base salary) som udgangspunkt, men omtaler staff assessment som noget, der - hvor det anvendes - lægges oven på nettolønnen for at nå til bruttolønnen (gross salary) (...). I overensstemmelse hermed anføres det i The Common System (...), jf. til lige afsnit 6.3 ovenfor, at *"United Nations salaries are set in reference to the net salary of the comparator. Gross salaries are then derived from net, by the application in reverse of a staff assessment scale"*. (Vores understregning).
- (515) Det er nærmere forklaret nedenfor i afsnit 13, at staff assessment - forstået som forskellen mellem "annual gross salaries and net equivalents" - ikke er eller kan sidestilles med en skat, men disse overvejelser er slet ikke relevante, når det drejer sig om WHO's indbetalinger til B og A pensionsordninger og UNEP's indbetalinger til C pensionsordning i den periode, hvor C ansættelse var finansieret af frivillige bidrag til UNEP.
- (516) Sagen er nemlig den, at de to organisationer slet ikke havde implementeret staff assessment som forudset i The Common System.

12.1 Staff assessment anvendtes ikke i WHO

- (517) Som det fremgår af F's erklæringer af 30. juli 2021 (...) og 25. oktober 2021 (...), anvender WHO ikke staff assessment. Dette bekræftes også i WHO's skrivelse af 1. december 2025 (...) hvoraf det bl.a. fremgår, at konceptet "gross v. net salary" ikke anvendes i WHO (spørgsmål 3.3), samt at "staff assessment plan" i WHO er en teoretisk beregning, der intet link har til de enkelte WHO-ansattes lønninger.
- (518) At WHO ikke anvender staff assessment betyder konkret, at der på intet tidspunkt opgøres eller indtægtsføres et beløb svarende til forskellen mellem net base salary og en afledt gross base salary, hverken for alle WHO-ansatte samlet set, eller for de enkelte ansatte. Den af Skatteministeriet påståede "skat" forstået som forskellen på en gross base salary og net base salary er således ikkeeksisterende. I det omfang ordene staff assessment og gross base salary overhovedet optræder i tilknytning til WHO's ansatte, er det indholdsløse ord, som skyldes at WHO har kalkeret FN's lønklassifikationssystem (The Common System), men uden at implementere det. Realiteten er, at WHO's ansatte ikke har og ikke kan få krav på en gross base salary, og at skatterefusionsmekanismen i WHO heller ikke er baseret på en opgørelse af gross base salary.
- (519) WHO har således ganske vist regnskabsmæssige hensættelser til en Tax Equalization Fund som anvendes til refusion af navnlig amerikanske ansattes skattebetalinger til USA, men som det indgående er beskrevet og dokumenteret i afsnit 7.5, fungerer skattegodtgørelsessystemet i WHO overordnet på følgende måde:

- I budgettet fastlægges et arbitrært ("runt") beløb, som tilskrives Tax Equalization Fund, der medtages i grundlaget for medlemsstaternes "bruttobidrag".
- Samtidig krediteres de medlemsstater, der ikke opkræver skat af WHO-ansattes lønninger, en andel af deres (brutto)medlemsbidrag svarende til deres relative andel (scale of assessment) af det beløb, som i budgettet er afsat til Tax Equalization Fund. Disse medlemsstater opkræves herefter alene assessed contributions på nettobasis, dvs. baseret på WHO's effective working budget.
- For så vidt angår de medlemsstater, der opkræver skat af WHO-lønninger, estimeres det beløb, som forventeligt skal bruges til refusion af de pågældende medlemsstaters skatteopkrævninger, og fratrækkes de pågældende medlemsstaters credits. Herved sikres det, at Tax Equalization Fund tilføres tilstrækkelige midler fra disse medlemslande til refusion af de ansattes forventede nationale skattebetalinger af vederlag fra WHO til de samme lande.
- I WHO's regnskaber ses det i overensstemmelse hermed, at det beløb, som benævnes "staff assessment" er det i budgetterne fastsatte, arbitrære bruttobeløb, der i budgettet henføres til Tax Equalization Fund, at der opgøres et skønnet beløb til dækning af skatterefusion, som opkræves fra de medlemsstater, der beskatter WHO-lønninger og overføres til Tax Equalization Fund, samt at den tilbageværende difference krediteres medlemsstaterne, således at der altid er tale om et nulsumsspil for alle andre medlemsstater, end de som beskatter WHO-lønninger.
- Den eneste pengestrøm gennem Tax Equalization Fund går derfor fra de skatteopkrævende medlemsstater via WHO og til de ansatte for refusion af betalt indkomstskat. Pengestrømmen går ikke den modsatte vej, som ville have været tilfældet, hvis staff assessment havde været en skat.

(520) Det er vigtigt at understrege, at der er tale om en ren budgetbeslutning, der sker ved siden af WHO's "Effective Working Budget", som er organisationens reelle budget. Øvelsen resulterer i, at den assessed contribution, som betales af medlemsstater, der beskatter vederlag fra WHO forhøjes med et beløb, der svarer til de forventede udgifter til refusion af WHO-ansatte for national indkomstskat betalt til den pågældende medlemsstat. Alle andre beløb er blot fiktive mellemregninger i budgetteringsfasen, der hverken indgår som indtægt eller udgift i organisationens budgetter eller regnskaberne.

(521) Som gennemgået i afsnit 7.5.2 ovenfor kan eksempelvis budgetperioden 1998-1999 bruges til at illustrere denne pointe. For 1998-1999 blev der fastsat et arbitrært bidrag til Tax Equalization Fund på USD 80.000.000 (...). Ud af dette beløb skulle Danmark bære 0,68 % eller USD 568.000. I forbindelse med opkrævningen af Danmarks assessed contributions fik Danmark så en præcist tilsvarende kreditering på USD 568.000 (...). Der er og var ingen form for efterregulering.

- (522) Det er således en kendsgerning, at Danmarks kreditering ikke blev opgjort på grundlag af en beregnet "indkomst" fra "staff assessment" relateret til medarbejdere i WHO, men derimod blot var resultatet af en mekanisk bruttوفي-cering og helt tilsvarende kreditering baseret på Danmarks andel af WHO's medlemsbidrag (scale of assessment). Dette gælder ikke blot for Danmark, men for alle lande, der ikke opkræver skat af WHO-lønninger.
- (523) WHO's budgetter, regnskaber og medlemsstatsopkrævninger dokumenterer således, at der er tale om cirkulære, budgetmæssige poster, som alene har reel effekt på de skatteopkrævende medlemsstats medlemsbidrag. Medlemsstaternes bidrag til WHO ligger fuldstændig fast allerede inden regnskabsåret påbegyndes. Der er ingen forbindelse til de ansattes budgetterede eller faktiske lønninger.
- (524) Hvis det over tid viser sig, at de budgetterede udgifter til refusion af indkomstskatter er mindre end de faktiske udgifter, således at der opstår et underskud i WHO's Tax Equalization Fund, så udlignes dette underskud ved i de efterfølgende budgetter at opjustere bruttobeløbene og herigennem de estimerede skatterefusionsudgifter, som opkræves hos de få medlemsstater, der beskatter WHO-lønninger, jf. hertil afsnit 7.5.27.5.3 ovenfor samt ...
- (525) At der er tale om en ren skrivebordsøvelse illustreres i øvrigt på glimrende vis af, at Sundheds- og Ældreministeriet, som står for betalingen af Danmarks medlemsbidrag til WHO, har bekræftet, at der ikke sker en "nedsættelse af medlemsbidraget til WHO som følge af staff assessment eller en skat opkrævet hos de ansatte" (...), hvad der da også er fuldstændig sandt.
- (526) Dette bekræftes endvidere direkte af WHO i WHO's skrivelse af 1. december 2025 (...). Som en del af besvarelsen af spørgsmål 5.3 anføres "*Staff assessment plan is a notional calculation, as such it does not have any link with salaries of the individual staff-members*". ("Notional" betyder "imaginær" eller "teoretisk").
- (527) Videre bekræftes kendsgerningen tillige af en gennemgang af WHO's regnskaber, jf. afsnit 7.5.3.
- (528) For det første indeholder WHO's regnskab ikke nogen indkomst for WHO i form af en skat, som fradrages medarbejdernes lønninger, jf. f.eks. ... og
- (529) Hensættelserne ("appropriations") til Tax Equalization Fund kommer derimod fra medlemsstaternes assessed contributions (...). Det er disse arbitrære budgetbeløb, der i regnskaberne benævnes "staff assessment".
- (530) Det fremgår videre af WHO's budget og regnskab, at hensættelsen til Tax Equalization Fund fastsættes af WHA, og ikke er et provenu af en påstået skatteopkrævning (for 1998/99 ... og for 2006/2007 ...).
- (531) Hovedparten af bruttohensættelsen til Tax Equalization Fund er på forhånd bestemt til straks at blive krediteret opkrævningen af assessed contributions hos medlemsstater, som ikke opkræver skat af WHO- ansatte (...),

idet den resterende del af bruttohensættelsen belastes de få medlemsstater, som opkræver skat af WHO-ansatte.

- (532) Adspurgt, om der er nogen regnskabsmæssige transaktioner og/eller pengestrømme forbundet med staff assessment i WHO, og hvor disse i så fald fremgår af WHO's regnskab for 2006-2007, svarer WHO uden videre "no" (...).
- (533) Regnskaberne viser i øvrigt også, at WHO over årene i stigende grad er finansieret via voluntary contributions. Eftersom en påstået "skat" på lønninger finansieret af voluntary contributions selvsagt ikke tilbageføres til den frivillige bidragsyder eller til medlemsstaterne, ville en reel skatteindtægt fra lønningerne føre til stigende "skatteindtægter" for WHO. Regnskaberne dokumenterer, at noget sådant ikke er tilfældet.
- (534) I den forbindelse bemærkes, at A ansættelse i hvert fald delvist var finansieret af frivillige bidrag dels af Østrig (AUT) og Holland (NET), dels af Østrig (AUT), Holland (NET) og Schweiz (SWI). (...).
- (535) Uanset den overvældende dokumentation for, at staff assessment ikke anvendes af WHO, så gør Skatte- ministeriet gældende (...), at WHO's Staff Rules and Staff Regulations (...) skulle vise, at staff assessment (som forstået af Skatteministeriet) anvendtes af WHO i sagsperioden.
- (536) At både net base salary og gross base salary fremgår af WHO's Staff Rules and Staff Regulations og WHO's salary scale er imidlertid blot en konsekvens af, at WHO anvender The Common System. Som redegjort for i afsnit 6.3, anvendes The Common System af organisationer på tværs af FN-systemet, herunder organisationer, der anvender staff assessment. Dette bekræftes også af WHO's daværende Titel , F , som i erklæringen af 30. juli 2021 (...) anfører: "*The WHO Staff Regulations and Rules are informed by and aligned to the Staff Regulations and Rules of the UN Secretariat.*"
- (537) Selvom begreberne staff assessment og gross base salary optræder i WHO's Staff Rules and Staff Regulations og WHO's salary scale, fremgår det imidlertid tydeligt af det samme materiale, at WHO udelukkende anvender net base salary.
- (538) Ifølge WHO's Staff Rules and Staff Regulations, punkt 310.2 (...) udgør "*remuneration*" i WHO således "*the sum of the net base salary, allowances and post adjustment*". Af punkt 320 (...) og afsnit 7.7 ovenfor fremgår videre, at indplaceringen i lønsystemet i WHO sker med henvisning til net base salary.
- (539) WHO anvender heller ikke gross base salary eller henvisninger til staff assessment i WHO's jobopslag (...), jf. afsnit 7.6.1.
- (540) De i sagen fremlagte ansættelseskontrakter, jf. afsnit 7.6.2, samt lønsedler, jf. afsnit 7.6.3, for A nævner heller ikke gross base salary eller staff assessment. Det fremgår, at der udelukkende tildeles net base salary.

- (541) I erklæring af 1. december 2025 (...) oplyser WHO i svaret på spørgsmål 3.2, at ansættelseskontrakter og lønsedler i WHO generelt udelukkende nævner net base salary.
- (542) B og A opfattelse understøttes endvidere af de øvrige erklæringer fra WHO og underskrevet af I ,
Titel , WHO, samt E
Titel WHO, jf. afsnit 7.8.
- (543) Til sidst bemærkes for en ordens skyld, at B og A ubestridt ikke på noget tidspunkt under deres ansættelser i WHO har været skattepligtige til USA eller andre stater, der opkræver skat af WHO-lønninger. B og A har dermed aldrig skulle betale national indkomstskat af deres løn og ydelser fra WHO til USA, og de har derfor heller ikke modtaget refusion for betalt national indkomstskat. Skattegodtgørelsessystemet, som staff assessment og Tax Equalization Fund er en del af, og som er beskrevet ovenfor, har derfor aldrig haft nogen betydning for hverken B eller A .
- (544) B og A har hermed dokumenteret, at staff assessment forstået som en opkrævning af en såkaldt FN-skat hos de ansatte bestående i forskellen på gross base salary og net base salary ikke finder anvendelse i WHO.
- (545) WHO's indbetalinger til de sagsøgte pensionsordninger i UNJSPF er allerede af den grund ikke sket med skattemæssig bortseelsesret efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, eftersom de aldrig har haft krav på en gross base salary. Derfor skal B og A frifindes.

12.1 Staff assessment anvendtes ikke i UNEP vedrørende lønninger finansieret af frivillige bidrag

- (546) C stilling i UNEP fra hendes indtræden i pensionsordningen i UNJSPF d. 1990 til 1994 var finansieret af voluntary contributions. I denne periode blev hendes vederlag afholdt af UNEP og var indeholdt i UNEP's regnskaber, som er fremlagt i sagen (...).
- (547) Som redegjort for i bl.a. afsnit 8.7, har staff assessment og Tax Equalization Fund ingen anvendelse eller funktion i det omfang den ansattes løn er finansieret af frivillige bidrag. Dette skyldes, at brugen af staff assessment og Tax Equalization Fund forudsætter, at en medlemsstats assessed contributions kan forhøjes til dækning af de ydede skatterefusioner for betalt national indkomstskat.
- (548) Skatterefusion af ansatte, hvis løn er finansieret af frivillige bidrag (voluntary contributions), bliver i stedet finansieret direkte af de samme frivillige bidrag, som finansierer vedkommendes løn og ydelser. Dette fremgår direkte af Generalsekretærens rapport af 29. april 1994, punkt 28 (...).

- (549) Rapporten bekræfter endvidere, at udgifter til løn og ydelser for ansatte, hvis løn er finansieret af frivillige bidrag, alene budgetteres og bogføres som net base salary. Differencen mellem gross base og net base salary gav for disse ansatte således ikke anledning til hverken pengestrømme eller indtægter i UNEP. Differencen var kun et tal på lønsedlen, som aldrig blev bogført i UNEP's regnskab eller andet steds. UNEP har ingen Tax Equalization Fund, og der er derfor ingen henvisninger til hverken staff assessment eller Tax Equalization Fund i UNEP's regnskab (...).

13 STAFF ASSESSMENT I FN'S REGULAR BUDGET - UNEP og UNON

- (550) Fra den [REDACTED] 1994 indtil sin fratræden ved udgangen af 1995 var C stilling i UNEP finansieret af FN's regular budget, og i den efterfølgende periode fra den [REDACTED] 1996 indtil den [REDACTED] 2015 var C ansat i FN's sekretariat (UNON). I de perioder indgik udgifterne forbundet med C ansættelse i FN's regular budget og regnskabsaflæggelse.
- (551) Kun for stillinger finansieret af regular budget i FN, finder staff assessment og Tax Equalization Fund, som nævnt, anvendelse.
- (552) Som redegjort for i afsnit 8.7 ovenfor, er det imidlertid en kendsgerning, at staff assessment og Tax Equalization Fund-mekanismerne, hvor de anvendes, ikke har det indhold, som Skatteministeriet tilskriver dem. Det forholder sig nemlig præcis, som FN's øverste finansielle chef, Titel G har anført i redegørelsen af 12. november 2021 om C ansættelsesforhold (...): ...
- (553) Som videre redegjort for i afsnit 8.7 ovenfor med udgangspunkt i Generalsekretærens Rapport af 29. april 1994 (...), FN's budget for 2014 (...) samt FN's regnskab for 2014 (...), er staff assessment og Tax Equalization Fund - hvor de faktisk anvendes - ikke andet og mere end budgetteringsmekanismer, der udelukkende påvirker størrelsen af assessed contributions (medlemsbidragene) for visse medlemsstater, som beskatter vederlag fra FN.
- (554) At staff assessment og Tax Equalization Fund-mekanismerne finder anvendelse fsva. ansættelser finansieret af regular budget, og altså dermed for en del af C ansættelsesperiode, betyder således ikke, at der sker en skatteopkrævning fra FN rettet mod de ansatte i FN som påstået af Skatteministeriet.
- (555) Staff assessment som anvendt i FN's sekretariat er ikke en betaling, som det har påhvilet de ansatte at udrede af et vederlag, som de havde erhvervet ret til. Den af Skatteministeriet påståede skat har ikke på noget tidspunkt manifesteret sig som reelle midler, som de ansatte eller FN kunne råde over eller opkrævninger rettet mod de ansatte. Der er tale om et cirkulært system, hvis eneste praktiske formål er at opkræve forhøjede medlemsbidrag fra visse medlemsstater (primært USA), og som så herudover med ICSC's ord har et "konceptuelt" formål, nemlig at give indtryk af et beskatningssystem, men uden at være det.

- (556) Realiteten for så vidt angår staff assessment mekanismen i FN er således følgende.
- (557) Som led i budgetprocessen i FN opgøres en budgetteret brutto "udgift" vedrørende staff assessment (appropriation section 28/36 i budgetterne for 1994-1995 henholdsvis 2014-2015), jf. afsnit 8.7.3 ovenfor. Denne "udgiftspost" pålægges formelt medlemsstaterne, som en del af deres (brutto)medlemsbidrag (gross assessed contributions), jf. ligeledes afsnit 8.7.3.
- (558) Samtidig opgøres der en budgetteret brutto "indkomst", der angives som "collected by deduction from gross salaries". Uanset, at der tales om et beløb "collected" altså indsamlet eller opkrævet fra "gross salaries", er det væsentligt at være opmærksom på, at der i praksis aldrig foretages en sådan faktisk opkrævning. Den eneste faktiske opkrævning, er de nettomerbidrag, der opkræves fra de skatteopkrævende medlemsstater via staff assessment "udgiftsposten" (appropriation section 28 henholdsvis 36 i budgetterne for 1994-1995 henholdsvis 2014-2015), jf. afsnit 8.7.3.
- (559) For så vidt angår den budgetterede "indkomst" fra staff assessment, så undergives den visse mindre reguleringer, hvorefter budgetposten benyttes til direkte modregning i medlemsstaternes bruttobidrag til den budgetterede staff assessment "udgift". Som videre redegjort for i bl.a. afsnit 8.7.2 foretages denne forhåndsmodregning dog ikke i relation til USA, som i stedet opkræves det fulde (forholdsmæssige) bruttobidrag. Det skyldes, som nævnt, at USA står for langt den største del af beskatningen af FN-lønninger. For de få øvrige medlemsstater, der ligeledes beskatter FN-lønninger, foretages blot en direkte efteropkrævning af udgifterne til FN's skatterefusioner til medarbejderne, jf. i det hele afsnit 8.7.2 ovenfor.
- (560) Både allokeringen af den budgetterede staff assessment "udgift" og den budgetterede staff assessment "indkomst" sker, som ligeledes redegjort for, på grundlag af medlemsstaternes scale of assessment, altså deres relative andel af medlemsbidragene til dækning af FN's budget.
- (561) I praksis udligner "udgiften" og "indkomsten" dermed hinanden for alle andre medlemsstater end USA, idet der dog fra år til år forekommer mindre reguleringer, som udlignes over tid.
- (562) Nettoeffekten af staff assessment og Tax Equalization Fund-mekanismerne er dermed blot, at der via en komplekst udseende budgetteringsmekanisme opkræves et ekstra medlemsbidrag fra USA, med henblik på at dække udgifterne til FN's refusion af de indkomstskatter, som USA opkræver hos FN-medarbejdere. For andre medlemsstater, der også opkræver national indkomstskat af løn og ydelser fra FN, foregår opkrævningen ex post på basis af FN's faktiske udgifter til skatterefusioner relateret til disse lande.
- (563) Dermed er det også en kendsgerning, at staff assessment - forstået som den samlede forskel mellem de net og gross salary for FN-ansatte finansieret af regular budget - på intet tidspunkt har givet anledning til reelle pengestrømme eller bestået som reelle midler, der stod til rådighed for FN eller kunne henføres til de enkelte ansatte, eksempelvis C .

- (564) De eneste faktiske pengestrømme *til* Tax Equalization Fund (indtægter) er de nettomidler, som tilføres Tax Equalization Fund. Disse midler hidrører imidlertid ikke fra beskatning af de ansatte, men kommer fra medlemsstaterne selv, i praksis USA. De medlemsstater, der ikke beskatter FN-lønninger (herunder Danmark) bidrager ikke til Tax Equalization Fund. De eneste faktiske pengestrømme *fra* Tax Equalization Fund (udgifter) er skatterefusionerne til de ansatte. Hvis staff assessment havde været en skat, som påstået af Skatteministeriet, ville pengestrømmene være gået den modsatte vej.
- (565) Samlet set er staff assessment og Tax Equalization Fund altså, som også redegjort for i afsnit 8.7 ovenfor, et lukket kredsløb, hvor USA betaler et netotomerbidrag til FN, som modsvarer de skatter, der opkræves af amerikanske FN-ansatte, og hvor FN herefter kan finansiere skatterefusioner til de FN-ansatte, som undergives amerikansk beskatning.
- (566) At staff assessment og Tax Equalization Fund-mekanismerne som anvendt af FN udgør et lukket kredsløb uden betydning for medarbejdernes løn bekræftes i øvrigt af den kendsgerning, at staff assessment-satserne kan ændres uden at det påvirker medarbejdernes nettoløn, jf. eksempelvis The Common System (...), ICSC's Compendium (...) og eksempelvis afsnit 8.7.2 ovenfor. Årsagen til dette er netop, at staff assessment er en budgetterings- eller bruttoficeringsmekanisme, der lægges oveni i de ansattes nettoløn. Effekten af at ændre på staff assessment-satserne er således blot, at "gross salary" ændres uden at det påvirker medarbejdernes faktiske løn.
- (567) Det bemærkes i øvrigt for en ordens skyld, at C på intet tidspunkt under sine ansættelser i UNEP og UNON har været skattepligtig til USA (eller andre medlemsstater, der opkræver skat af FN-lønninger). C har dermed aldrig skullet betale national indkomstskat af sin løn og ydelser fra UNEP og UNON til USA, og hun har heller ikke modtaget refusion for betalt national indkomstskat.
- (568) Dermed er det en kendsgerning, at staff assessment og Tax Equalization Fund aldrig har haft nogen betydning for C.
- (569) Heraf følger videre, at C - heller ikke i de perioder, hvor hendes løn blev finansieret via FN's regular budget - har haft skattemæssig "bortseelsesret" efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, for de foretagne arbejdsgiverindbetalinger til hendes pensionsordning i UNJSPF.
- (570) Staff assessment (og gross base salary) som anvendt i FN er således ikke en skat pålagt C, men et mermedlemsbidrag pålagt USA, og derfor var der heller ikke noget skattepligtig indkomst for C, hvori der kunne bortses fra pensionsindbetalingerne.
- (571) Allerede af denne grund skal C frifindes.

14 SAMMENFATTENDE - STAFF ASSESSMENT ER IKKE EN SKAT OG DE SAGSØGTE HAR IKKE HAFT FRADRAGS- ELLER BORTSEELSESRRET

- (572) For alle de sagsøgte gælder, at arbejdsgivernes indbetalinger UNJSPF ikke er sket med bortseelsesret i henhold til pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, idet staff assessment - selv hvor det anvendes - hverken er eller kan sidestilles med en skat. Staff assessment er ikke et led i opgørelsen af en indkomstskat, sådan som begreberne fradrags- og bortseelsesret i pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, forudsætter.
- (573) Staff assessment-mekanismen har et helt andet formål end at opkræve skat, nemlig at forøge medlemsbidragene fra de lande, som opkræver skat af de ansattes lønninger. Staff assessment påvirker derfor heller ikke størrelsen af den enkelte ansattes løn, og staff assessment har ingen effekt eller funktion for hverken Danmark eller de ansatte, der som de sagsøgte ikke har betalt nationale indkomstskatter af deres vederlag.
- (574) Selvom det gerne må se ud som om, at de ansatte i FN og WHO betaler skat, gør de det i virkeligheden ikke. Både FN's generalsekretær i 1994-rapporten punkt 9 (...) og ICSC (...) har åbent erkendt, at et konceptuelt formål med staff assessment er, at få det til at se ud som om, de ansatte betaler skat, men samtidig fremhæver bl.a. FN's Income Tax Unit (...): ...

14 *Formålet med staff assessment er ikke at generere et skatteprovenu*

- (575) Formålet med staff assessment systemet er beskrevet i FN's generalsekretærs rapport A/48/932, punkt 9 (...), som nærmere redegjort for i afsnit 8.7.1 ovenfor.

"9. In order to implement the principle of equality among staff members, some of whom were subject to taxation, the General Assembly, in its resolution 239 (III) of 18 November 1948, imposed a direct assessment on United Nations staff members which is comparable to national income taxes. A system of gross and net salaries was established, with staff assessment being the difference between the two salary levels. As indicated in resolution 239 (III) and in the debates prior to its adoption, the establishment of the staff assessment scheme was intended to accomplish three aims:

- (a) Encourage those Member States which had not adhered to the Convention on the Privileges and Immunities of the United Nations, under which United Nations officials were to be exempt from national taxation of their United Nations emoluments, to do so;
- (b) Create funds from which to grant relief from double taxation to those staff members who were subject to national taxation on their United Nations emoluments;
- (c) Ensure, in the interest of public understanding, that United Nations officials were not treated as a privileged group exempt from any form of taxation."

- (576) Et system med et sådant formål kan ikke på nogen måde sidestilles med et skattesystem. Det var da også netop hvad Landsskatteretten konstaterede i C sag, jf. Landsskatterettens begrundelse i afgørelsen af 26. september 2022, side 46 og 47 (...): ...
- (577) Landsskatterettens præmisser er eksemplarisk tydelige og korrekte, og Østre Landsret bør anlægge samme bedømmelse.
- (578) WHO og FN har da heller ikke kompetence til at opkræve skat. Hverken WHO eller FN er stater, men mellemstatslige organisationer. Medlemsstaterne har ikke overladt beskatningskompetence til disse organisationer. Der er således hverken i FN's eller WHO's vedtægter hjemmel til at opkræve skatter. Da medlemsstaterne ikke har delegeret beskatningskompetence til WHO eller FN, kan disse organisationer – som mellemstatslige organisationer – selvsagt heller ikke selv beslutte at udøve en sådan kompetence.
- (579) FN's beslutning om at operere med staff assessment og Tax Equalization Fund – for regular budget, men ikke i relation til den halvdel af det samlede budget, der finansieres af frivillige bidrag - samt WHO's beslutning om at operere alene med en Tax Equalization Fund, er da også omhyggeligt udformet, så det ikke indebærer en skatteopkrævning.
- (580) Staff assessment og Tax Equalization Fund udgør i stedet interne mekanismer med det formål at lade de lande, som ikke indrømmer FN-ansatte skattefrihed, bære den meromkostning, som følger heraf. Sådanne medlemsbidragsmekanismer har både FN og WHO til gengæld efter deres vedtægter kompetence til at indføre, idet det i FN's vedtægters artikel 12 (...) henholdsvis WHO's vedtægters artikel 56 (...) er bestemt, at organisationerne kan bestemme, hvordan medlemsbidrag opkræves blandt medlemsstaterne.
- (581) At staff assessment ikke er en skat genbekræftes i øvrigt af ILOAT's afgørelse i Arbuckle-sagen (...), hvor ILOAT som led i tribunalets begrundelse for, at Mr. Arbuckle ikke kunne få staff assessment "tilbagebetalt", udtalte, at staff assessment ikke er et skattesystem, men et system til at undgå uligheder som følge af beskatning foretaget af medlemsstater, jf. herom afsnit 8.10 ovenfor.
- (582) B , A og C har da heller ikke på noget tidspunktet skullet opføre en skattepligtig indkomst overfor WHO eller FN. Staff assessment-systemet indebærer nemlig (selvsagt) ikke, at der foretages en indkomstopgørelse. De sagsøgte har heller ikke indleveret selvangivelser eller lignende til WHO eller FN, og hverken WHO eller FN har udarbejdet skatteansættelser eller lignende, som svarer til opgørelsen af en skattepligtig indkomst.
- (583) Når de danske skattemyndigheder ikke desto mindre har den fejlopfattelse, at de sagsøgte har været underlagt en "FN-skat", så skyldes det formentlig blot en misforståelse afledt af, at FN gerne selv har villet give indtryk af, at der var tale om et skattesystem, men uden at der i realiteten var det.

- (584) Dette indbyggede "synsbedrag" i staff assessment systemet er blandt andet, som redegjort for i afsnit 8.7.1 ovenfor, direkte påpeget i ICSC's Compendium (...).
- (585) Staff assessments formål i denne henseende beskrives altså som "konceptuelt", og det konceptuelle formål beskrives som "tenuous" (på dansk: spinkel eller svag) og "subjective" (dvs. ikke objektiv, afhængig af personlig opfattelse). Det fremgår endda, at staff assessment og Tax Equalization Fund helt kunne undværes, hvis alle medlemsstaterne tilsluttede sig Konventionerne om De Forenede Nationers Privilegier og Immuniteter uden forbehold (...).
- (586) Meningen med staff assessment-mekanismen - udover af sikre midler til skatterefusion - er således at give indtryk af, at FN-ansatte betaler skat, selvom de reelt er skattefrie. Et sådant "synsbedrag" kan imidlertid ikke føre til, at der er tale om en skat.
- (587) Ikke desto mindre gør Skatteministeriet i replikken af 19. december 2023, side 11, afsnit 3.2 (...) gældende, at staff assessment under alle omstændigheder må have et beskatningsformål, da staff assessment har progressive takster.
- (588) Som redegjort for i afsnit 8.7.2, er staff assessment ikke noget, der trækkes fra, men noget der lægges til nettolønnen. Som beskrevet i afsnit 8.8 er de forskellige satser derfor også udelukkende blevet benyttet til at simulere et nationalt progressivt skattesystem (USA's) og sikre, at der bliver tilført Tax Equalization Fund tilstrækkelige midler (fra USA). Men de har ingen effekt på det beløb, den enkelte ansatte får udbetalt som løn.

14.2 Staff assessment fradrages ikke den enkelte ansattes løn

- (589) Det er en helt central kendsgerning, at staff assessment ikke fradrages den enkelte ansattes løn - uanset at FN visse steder i sin kommunikation giver indtryk heraf.
- (590) Realiteten er således, at de sagsøgte (samt WHO og FN for den sags skyld) aldrig har erhvervet ret til differencen mellem gross base salary og net base salary.
- (591) Ansatte i WHO og FN er kun berettigede til net base salary plus diverse tillæg uafhængigt af størrelsen af staff assessment og gross base salary. Der er altså ikke tale om, at de sagsøgte modtager et vederlag, som de skal betale en andel af i "skat" eller staff assessment efter selvstændige skatteregler m.v. Der er tale om, at ansættelsesvilkårene i sig selv definerer vederlaget som net base salary.
- (592) Det fremgår tydeligt af The Common System (...), at udgangspunktet er net base salary, og at gross base salary er afledt af net base salary ved omvendt anvendelse af staff assessment skalaen (bruttoficering). Staff assessment er altså noget, der lægges oveni net base salary, og ikke noget der trækkes fra gross base salary. ...

- (593) Heraf følger, at staff assessment satserne og dermed gross base salary kan variere efter behov, så Tax Equalization Fund tilføres tilstrækkelige midler til dækning af skatterefusion af ansatte, uden at det på- virker net base salary og dermed den udbetalte løn og ydelser for de ansatte. Dette er der flere eksempler på i ICSC's Compendium (...), som gennemgået i afsnit 8.7.1.
- (594) At FN-systemets ansatte kun erhverver ret til net base salary bekræftedes også af ILOAT i Arbuckle-sagen (...). Af afgørelsen fremgår, at Mr. Arbuckle kun havde krav på net base salary, og aldrig kunne få krav på gross base salary. ILOAT begrundede bl.a. resultatet med, at forskellen mellem net base salary og gross base salary, det vil sige staff assessment, kun bruges som et middel til interne regnskabsmæssige formål, og som sådan alene er et anliggende mellem organisationen og medlemsstaten. Differencen - staff assessment - er den enkelte ansatte uvedkommende.
- (595) For så vidt angår WHO, er realiteten, at WHO slet ikke anvender gross base salary eller differencen mellem net og gross base salary som en del af sit lønsystem eller opkrævningen af medlemsbidrag, jf. i det hele afsnit 7.5 ovenfor. Derfor har WHO naturligvis heller aldrig erhvervet ret til differencen mellem net og gross salaries ifølge FN's lønskalamodel.
- (596) Også for så vidt angår FN er realiteten, at FN aldrig erhverver ret til differencen mellem net og gross base salary, dvs. "staff assessment". Det eneste FN erhverver ret til, er merbidraget fra USA samt efteropkrævningerne rettet mod de øvrige skatteopkrævende medlemsstater, jf. afsnit 8.6 ovenfor.
- (597) Uanset om man ser på staff assessment med udgangspunkt i de ansatte eller med udgangspunkt i WHO henholdsvis FN, er det således en kendsgerning, at der ikke er tale om noget, der reelt eller i praksis fradrages de ansattes løn.

14.3 Staff assessment har ingen effekt for Danmark eller andre lande, som ikke opkræver skat af vederlag til FN-ansatte.

- (598) C var skattemæssigt hjemmehørende i Kenya, mens hun var ansat i UNEP og UNON. B og A var skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. Ingen af landene opkræver skat af vederlag til FN-ansatte/WHO-ansatte, og det gør derfor ingen forskel, om man fokuserer på Danmarks eller Kenyas situation.
- (599) Skatteministeriet gør i replikken af 19. december 2023, side 19, 4. afsnit, (...) gældende, at staff assessment har karakter af en skat, idet midlerne fra staff assessment i sidste ende tilfalder medlemsstaterne, herunder Danmark, som ifølge ministeriet får nedsat deres bidrag til den pågældende organisation. Ifølge Skatteministeriet skulle dette i sig selv dokumentere, at staff assessment har karakter af en skat. Dette er ikke korrekt, og Skatteministeriet har ikke dokumenteret, at et provenu hidrørende fra den faktiske difference mellem de ansattes gross base salary og net base salary tilgår Danmark.

- (600) Det er korrekt, at Danmark og Kenya skulle have betalt et større bidrag til FN og WHO, hvis Danmark eller Kenya beskattede ansatte hos FN og WHO, men det betyder jo ikke, at Danmark får en skatteindtægt, når nu Danmark og Kenya ikke beskatter WHO/FN-ansatte, jf. konventionernes bestemmelse om skattefrihed.
- (601) For både Danmark og Kenya gælder det - i relation til WHO såvel som i relation til FN - at der, som det fremgår af Rapporten, pkt. 17, (...) og som redegjort for i afsnit 7.5.2 henholdsvis 8.7.2 ovenfor, sker en modregning allerede ved budgetlægningen, således at Danmark, Kenya og de øvrige ikke-skatteopkrævende medlemsstater hverken betaler et forhøjet bidrag eller får en faktisk rabat. Deres medlems- bidrag opgøres på forhånd på nettoniveau.
- (602) Staff assessment systemet er skabt for at pålægge lande som USA et ekstra medlemsbidrag, ikke for at tilføre Danmark, Kenya eller nogen andre skatteindtægter.

14.4 Skatten på EU-ansatte er en reel skat og uden betydning for sagen

- (603) Skatteministeriets henviser i processkrift 2, afsnit 2 (...) til en afgørelse fra Landsskatteretten LSR2022.20-0040316 (...), der vedrører beskatning af udbetalinger fra en EU-pensionsordning.
- (604) Skatteministeriets henvisning til den skat, som ansatte i EU betaler, er irrelevant, eftersom den skat, som EU-ansatte betaler er en reel skat, som EU råder over. Af protokol nr. 7 til Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmøde følger således i artikel 12 (...), at:

"Løn, vederlag og honorarer, som Unionen udbetaler sine tjenestemænd og øvrige ansatte, beskattes til fordel for Unionen på de betingelser og efter den fremgangsmåde, der fastsættes af Europa-Parlamentet og Rådet ved forordning efter den almindelige lovgivningsprocedure og efter høring af de berørte institutioner.

Tjenestemændene og de øvrige ansatte fritages for national beskatning af løn, vederlag og honorarer, som de modtager fra Unionen."

- (605) Som det fremgår, er der således ikke blot tale om en bestemmelse om fritagelse for national beskatning, idet medlemsstaterne samtidig har afgivet suverænitet til at lade EU opkræve skat af medarbejdernes lønninger til fordel for EU selv.
- (606) I modsætning til EU, som er en overstatslig organisation, er WHO og FN mellemstatslige organisationer til hvilke Danmark ikke har afgivet nogen suverænitet, f.eks. til opkrævning af skat på vegne af Danmark eller til eget formål.

15 DE SAGSØGTES KONVENTIONSBESTEMTE SKATTEFRIHED KAN IKKE BEGRUNDE BESKATNING EFTER PENSIONSBSKATNINGSLOVENS § 53 A, STK. 5

(607) Skatteministeriet gør subsidiaært gældende, at B , A og C under alle omstændigheder skal behandles, som om de har haft fradrags- eller bortseelsesret som følge af, at pensionsindbetalingerne ikke har været medregnet til de sagsøgte respektive skattepligtige indkomst, jf. replikken af 3. februar 2023, side 6, afsnit 1.3, (...) samt replikken af 19. december 2023, side 21, afsnit 4.2 (...).

(608) Til støtte for dette subsidiaire synspunkt henviser Skatteministeriet til udtalelser i de danske lovforarbejder om, at hensigten med indførelsen af pensionsbeskatningslovens § 53 A har været at skabe symmetri i beskattningen af pensionsordninger.

(609) Skatteministeriet har således f.eks. i stævningen mod A henvist til følgende bemærkninger til lovforslaget vedrørende indførelsen af pensionsbeskatningslovens § 53 A (...):

"Det foreslås at beskatningsreglerne for de omhandlede pensionsordninger m.v., gøres ensartet symmetriske, således at den manglende fradragsret eller bortseelsesret for indbetalinger i alle tilfælde modsvares af, at udbetalinger er skattefri, jf. forslagets § 53 A, stk. 2 og 5. Efter de gældende regler er løbende udbetalinger fra f.eks. pensionskasseordninger, syge- og ulykkesforsikringer indkomstskattepligtige, selvom der ikke har været fradragsret eller bortseelsesret for indbetalingerne, jf. § 50, stk. 1. Sumudbetalinger skattefri, også når der er tale om livsforsikringer, hvortil alle indbetalinger har været fradrags- eller bortseelsesberettigede i udlandet, jf. § 53 A, stk. 5 og 6, og § 50, stk. 3. Det foreslås at disse asymmetrier fjernes." (Skatteministeriets understregninger)

(610) Skatteministeriet henviser samme sted tillige til forarbejderne til lov nr. 1524 af 19. december 2007 om ændring af pensionsbeskatningsloven og forskellige andre love, jf. lovforslag nr. 9 af 28. november 2007, § 1 til nr. 35 ...

(611) Symmetribetragtningen skal - ifølge Skatteministeriet - forstås på den måde, at hensigten med loven var, at der ved pensionsudbetalingen skal ske beskatning, såfremt pensionsindbetalingen ikke er sket med allerede beskattede midler. Det skulle angiveligt være lovens hensigt, at beskatning finder sted enten i forbindelse med optjening af vederlaget/indsuddet på pensionsordningen eller ved udbetalingen af pensionen.

(612) Som det tydeligt fremgår af citaterne selv og af ordlyden af pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, angår den påberåbte symmetri imidlertid alene sammenhængen mellem fradrags- eller bortseelsesret ved indbetalingen og beskattningen ved udbetalingen. Pensionsudbetalingerne er kun skattepligtige i det omfang, de tilsvarende pensionsindbetalinger er sket med midler, der som følge af en fradragsret eller bortseelsesret er ubeskattede eller har været undergivet en reduceret beskatning. Der skal med andre ord være årsagsforbindelse mellem pensionsindbetalingen og fradrags- eller bortseelsesretten.

- (613) Årsagen til, at B , A og C ikke blev beskattet i Danmark og Kenya af deres arbejdsgiveres indbetalinger til pensionsordningerne i UNJSPF på indbetalingstidspunktet var, at hele deres vederlag som ansatte i henholdsvis WHO og UNEP/UNON - og herunder arbejdsgiverens indbetaling på deres pensionsordning - var skattefritaget efter intern (dansk/kenyansk) ret som følge af de dagældende konventioner om skattefritagelse. Årsagen var ikke, at midlerne blev indbetalt på en pensionsordning.
- (614) Der var derfor ikke den årsagssammenhæng mellem pensionsindbetalingen og skattefriheden, som pensionsbeskatningslovens § 53, stk. 5, kræver som forudsætning for beskatning på udbetalingstidspunktet.
- (615) Symmetribetragtningerne i forarbejderne drejer sig ikke om at sikre, at midler, der udbetales fra en pension altid beskattes, når midlerne ikke blev beskattet på det tidspunkt, hvor de blev optjent.
- (616) Det er derfor irrelevant, om midlerne på en pensionsordning på indbetalingstidspunktet har været beskattet eller er ubeskattede. Hvis indbetalingen er sket med ubeskattede midler, er det ligeledes irrelevant, hvorfor midlerne har været ubeskattede, dvs. om personen på indbetalingstidspunktet var hjemmehørende (i) i et land der slet ikke opkræver indkomstskat (ii) i et land, hvor beskatningen af løn er 0 %, (iii) hvor den konkrete indkomst er objektivt skattefritaget, selvom løn som udgangspunkt beskattes, eller (iv) i et land, der opkræver indkomstskat af f.eks. arbejdsgiverens indbetalinger til pensions, men hvor personen konkret ikke har betalt indkomstskat af de indbetalte beløb, idet hverken personen, personens arbejdsgiver eller økonomiske rådgiver oplyser pensionsbidraget til det pågældende lands skattemyndigheder.
- (617) Punkt (i), (ii), (iii) og (iv) er bekræftet af Skatteministeriet selv i et svar på en henvendelse fra Forsikring og Pension af 26. september 2008 (...), ligesom retsstillingen for så vidt angår (ii) tillige bekræftes af Skattestyrelsens egne blanketter, herunder blanket 07.062 (...).
- (618) Den samme konklusion nåede Landsskatteretten i C sag...
- (619) Der er også gode reale grunde til, at en udbetaling fra en pensionsordning ikke skal beskattes, blot fordi den tilsvarende indbetaling sker med ubeskattede midler.
- (620) For det første skal pensionsbeskatningslovens § 53 A ikke blot dække pensionsordninger knyttet til et ansættelsesforhold men også rent private pensionsopsparinger, som skatteyderen har indbetalt til med egne midler. Konsekvensen af skatteministeriets synspunkt er således eksempelvis, at en skatteydere indskud af provenuet fra et i Danmark foretaget skattefrit salg af fast ejendom på en § 53 A-ordning, skal undergives beskatning ved udbetaling. Der intet i hverken ordlyden eller forarbejderne, som tilsiger en sådan beskatning.

- (621) For det andet er det generelt et gode - også for den danske stat - at personer, som flytter til Danmark, har en pensionsopsparing. Pensionsopsparinger er typisk en mere sikker formueplacering end private investeringer, og pensionsopsparinger modvirker, at staten må træde til med sociale ydelser. Konsekvensen af den uhjemlede og ordlydsstridige fortolkning, som Skatteministeriet forsøger at lægge ned over pensionsbeskatningslovens § 53 A vil være, at personer, som er underlagt beskatningsordninger i udlandet eller herhjemme, som giver mulighed for skattefrie indtægter, vil undgå at foretage indbetalinger på pensionsordninger eller vil hæve allerede etablerede ordninger inden (tilbage)flytning eller helt undlade at flytte til Danmark, da det i så fald vil være skattemæssigt mere gunstigt at have midlerne placeret som en ren privat formueplacering eller blive i udlandet.

16 ARBEJDSGIVERENS INDBETALINGER TIL PENSIONSORDNINGERNE ER OMFATTET AF DEN KONVENTIONSBESTEMTE SKATTEFRIHED OGSÅ PÅ UDBETALINGSTIDSPUNKTET

- (622) Der er i sagen enighed om, at B, A og C under deres ansættelser i WHO henholdsvis UNEP og UNON var fritaget for national indkomstskat af deres vederlag fra WHO, UNEP og UNON, og at Danmark gennem konventionerne om privilegier og immuniteter var forpligtet til at indrømme en sådan fritagelse. For C vedkommende var beskatning til Danmark dog heller ikke på tale allerede af den grund, at hun ikke var skattemæssigt hjemmehørende i Danmark under ansættelsen.
- (623) Denne skattefritagelse gælder ikke blot faktiske lønudbetalinger, med også den del af vederlaget, der under deres tjeneste blev indbetalt til UNJSPF. De danske skattemyndigheder har da heller ikke krævet skat af indbetalingerne på indbetalingstidspunktet.
- (624) Den enkeltes opsparing eller "investment" i UNJSPF tilhører den enkelte medarbejder, og midlerne udgør vederlag modtaget under tjenesten - også selvom midlerne er indskudt i UNJSFP. Medarbejderens opsparing består dels af midler indbetalt direkte af den enkelte og dels af midler indbetalt af arbejdsgiveren på vegne af medarbejderen. Midlerne udgør af den grund vederlag modtaget fra FN på indbetalingstidspunktet og er dermed omfattet af skattefritagelsen i konventionerne om privilegier og immuniteter, jf. afsnit 6.4.2. Det ville således være i strid med konventionerne, hvis Danmark alligevel kunne opkræve skat af arbejdsgiverens indbetalinger til UNJSPF ved blot at udskyde beskatningstidspunktet indtil FN-ansættelsen er ophørt.
- (625) Den opfattelse bekræftes af FN's juridiske afdelings (OLA's) memorandum underskrevet af L d. 2. juni 2021 (...), erklæringen af 12. november 2021 afgivet af G, Titel vedrørende C, erklæringen af 27. februar 2017 afgivet af K, Titel New York Office, UNOPS (...), samt af OLA ved M i et brev af 17. marts 2025 vedrørende en norsk statsborgers beskatning af vedkommendes UNJSPF-ordning (...), jf. afsnit 6.4.2.

Dette var også de danske skattemyndigheders oprindelige opfattelse. Departementschefen i Skatteministeriet har i et brev af 16. marts 2006 (...) bekræftet, at de årlige udbetalinger fra UNJSPF i deres helhed var skattefrie, mens den optjente årlige rente beskattes...

- (626) Brevet blev sendt til WHO i forbindelse med en lovændring, der bl.a. medførte, at WHO-ansatte med pensionsordninger oprettet før den 18. februar 1992 (herunder B) inden den 2006 skulle træffe et bindende valg om, hvorvidt deres UNJSPF-pensionsordninger fortsat skulle beskattes i henhold til statsskatteloven § 4, litra c, eller om ordningen fremadrettet skulle beskattes efter pensionsbeskatningslovens § 53 A. Skatteministeriets synspunkt i nærværende sag er således i direkte modstrid med, hvad ministeriet tidligere og helt utvetydigt har oplyst som gældende ret direkte til WHO, hvor udmeldingen blev lagt til grund som forudsætning for WHO-ansattes uigenkaldelige valg af beskatningsform for deres pensionsordninger.
- (627) Bl.a. i replikken af 3. februar 2023 i sagen mod A anfører Skatteministeriet på side 5, afsnit 1.2.2. (...), at Højesteret i SKM2006.486.HR (...) har slået fast, at vederlag fra WHO i form af medarbejdernes og arbejdsgiverens indbetalinger til UNJSPF ikke er omfattet af den konventionsbestemte skattefrihed, fordi midlerne først udbetales, efter ansættelsen er ophørt.
- (628) Skatteministeriet fejllæser Højesterets afgørelse. Højesteret har ikke med SKM2006.486.HR (...) taget stilling til de argumenter, som fremføres af de sagsøgte og FN's juridiske kontor.
- (629) SKM2006.486.HR (...) angik pensionsbeskatning i henhold til statsskattelovens § 4, litra c. Pensionsbeskatning i henhold til statsskattelovens § 4, litra c, sker i modsætning til beskatning i henhold til pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5 - ikke efter et krone-for-kroneprincip. I henhold til statsskattelovens § 4, litra c, er det hele udbetalingen, der beskattes, uanset om der på indbetalingstidspunktet har været en fradrags- eller bortseelsesret, og uanset om udbetalingen svarer til den oprindelige arbejdsgiverindbetaling, den ansattes egen indbetaling eller afkast af pensionsordningen. Det var derfor heller ikke under den nævnte højesteretssag muligt at identificere de oprindelige indbetalinger fra arbejdsgiveren, og et synspunkt om skattefrihed for netop denne del, blev heller ikke gjort gældende. Højesteret tog ikke stilling til staff assessment, men fandt det uden betydning om appellantens skulle have betalt skat til FN under ansættelsen, og efter statsskattelovens § 4, litra c, var beskatningsforholdene på indskudstidspunktet da også klart irrelevante
- (630) Beskatning i henhold til pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, indebærer derimod, at det kun er den del af udbetalingen, der svarer til indbetalinger (opgjort efter et krone-for-krone princip), som der har været fradrags- eller bortseelsesret for, der skal beskattes. Det vil sige, at Højesteret ved SKM2006.489.HR (...) kun har taget stilling til beskatning af en samlet pensionsydelse, hvor de oprindelige arbejdsgiverindbetalinger ikke udskilles, hvorimod Højesteret ikke har taget stilling til en situation som

nærværende, hvor den del af pensionsudbetalingen, der én-til-én svarer til arbejdsgiverens indbetalinger, opgøres og behandles særskilt.

- (631) Det fastholdes derfor, at det vil være i strid med den konventionsbestemte skattefritagelse, hvis Danmark alligevel opkræver skat af arbejdsgiverens indbetalinger til pensionsfonden opgjort efter et krone-for-krone princip ved blot at udskyde beskatningstidspunktet indtil efter FN-ansættelsen er ophørt. Pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, skal derfor fortolkes konventionskonformt, således at man undgår en konventionsstridig beskatning af den arbejdsgiverindbetaling, som de sagsøgte erhvervede ret til som vederlag under deres ansættelse."

Landsrettens begrundelse og resultat

Den konventionsbestemte skattefrihed

Sagerne angår, om de sagsøgte, A, B og C, er skattepligtige af de pensionsudbetalinger fra UNJSPF, som svarer til arbejdsgiverindbetalingerne fra henholdsvis WHO, UNEP og UNON. Det er ubestridt mellem parterne, at den del af pensionsudbetalingerne, der krone for krone svarer til de sagsøgte egne indbetalinger til pensionsfonden, er skattefri efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5.

For så vidt angår A angår sagen indkomstårene 2017, 2018 og 2019, og for så vidt angår B angår sagen indkomstårene 2012, 2013 og 2014. I sagen mod C er der nedlagt en anerkendelsespåstand.

A var ansat i WHO fra den [redacted] 1995 til den [redacted] 2006 og var i hele perioden medlem af FN's pensionsfond, UNSJPF. B var ansat i WHO fra den [redacted] 1988 til den [redacted] 2011 og var ligeledes medlem af pensionsfonden i hele perioden. C var ansat i UNEP fra den [redacted] 1988 til den [redacted] 1995, og i UNON fra den [redacted] 1996 til den [redacted] 2015. Hun var medlem af pensionsfonden fra den [redacted] 1990 og indtil sin fratræden i 2015.

Som medlemmer af pensionsfonden har de sagsøgte af deres løn fra FN-organisationerne indbetalt en tredjedel af pensionsbidraget til pensionsfonden, mens deres arbejdsgivere har indbetalt de resterende to tredjedele.

De sagsøgte var under deres ansættelser omfattet af de særlige regler om privilegier og immuniteter for ansatte i FN og FN's særorganisationer, som bl.a. indebærer fritagelse for beskatning af løn og ydelser ("salaries and emoluments") fra organisationerne. Skattefritagelsen følger af artikel V, stk. 18, litra b, i Konventionen om De Forenede Nationers Privilegier og Immuniteter af 13. februar 1946 samt artikel VI, stk. 19, litra b, i Konventionen om De Forenede Nationers Særorganisationers Privilegier og Immuniteter af 21. november 1947. For så vidt angår WHO følger skattefritagelsen endvidere af artikel VIII, stk. 22, nr. 1, litra

b, i Agreement between the World Health Organization and the Government of Denmark af 29. november 1955.

Landsretten finder, at den konventionsbestemte skattefrihed alene omfatter løn og ydelser, der udbetales til personer under deres ansættelse i en FN-organisation, og således ikke pensionsydelser, der – som i de foreliggende sager – først udbetales efter ansættelsens og dermed immunitetens ophør, jf. herved Højesterets dom af 8. februar 2006 (UfR 2006.1439). Pensionsudbetalingerne er derfor ikke skattefri i medfør af den konventionsbestemte skattefrihed.

Sagernes afgørelse beror herefter på, om arbejdsgivernes indbetalinger til de sagsøgte pensionsordninger må anses for indbetalinger, som der ved opgørelsen af de sagsøgte skattepligtige indkomst har været hel eller delvis fradrags- eller bortseelsesret for, jf. pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5.

Staff assessment

Landsretten lægger efter bevisførelsen til grund, at de tre sagsøgte er blevet aflønnet af WHO, UNEP og UNON i overensstemmelse med FN-systemets fælles lønskala, hvori der indgår en intern beregningsmekanisme benævnt "staff assessment". Landsretten lægger i den forbindelse til grund, at staff assessment indgår som et standardiseret instrument i FN-systemets lønstruktur, og at der internt foretages en teknisk beregning af en nominelt angivet bruttoløn, idet bruttolønnen beregnes som nettolønnen med tillæg af staff assessment.

På baggrund af navnlig de fremlagte budgetter og regnskaber for FN og WHO samt de fremlagte erklæringer fra organisationerne lægger landsretten herefter til grund, at staff assessment som budget- og regnskabsteknisk begreb har været anvendt både i FN og i de særorganisationer, som er omfattet af de foreliggende sager. Der er således sket budgetmæssige konteringer vedrørende staff assessment i sammenhæng med de såkaldte "credits" til medlemsstaterne ved beregningen af medlemsstaternes obligatoriske bidrag til FN's ordinære budget.

Det fremgår af det fremlagte regnskabsmateriale, at det samlede budgetterede beløb vedrørende staff assessment allokeres til FN's interne Tax Equalization Fund og herfra anvendes til at refundere beløb til FN-medarbejdere svarende til de indkomstskatter, som visse medlemsstater – navnlig USA – opkræver af deres statsborgere ansat i FN-systemet. Formålet med refusionsordningen er at sikre, at FN-medarbejdere på samme løntrin opnår den samme nettoløn, uanset om de på grund af deres nationalitet er undergivet national indkomstbeskatning af deres FN-vederlag eller ej. Landsretten lægger i den forbindelse til grund, at det beløb, som budgetmæssigt føjes til Tax Equalization Fund, svarer til de yderligere bidrag, som de medlemsstater, der opkræver indkomstskat af deres statsborgere ansat i FN-systemet, skal betale til FN ud over den procent-

vide andel af organisationens obligatoriske budgetbidrag, som fastsættes af FN's Generalforsamling.

Landsretten finder herefter, at staff assessment må anses for en intern udlignings- og finansieringsmekanisme i FN-systemet, der er knyttet til Tax Equalization Fund, og som har til formål at sikre budgetmæssig udligning mellem medlemsstaterne samt at neutralisere forskelle i medlemsstaternes nationale beskatning af FN-ansatte.

Pensionsbeskatningsloven

Der er enighed om, at de sagsøgte pensionsordninger i UNJSPF er omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 1, nr. 3, om pensionskasseordninger, der ikke omfattes af pensionsbeskatningslovens kapitel 1.

Det følger af § 53 A, stk. 5, 1. pkt., at udbetalinger fra en sådan pensionsordning, der svarer til indbetalinger på ordningen, som der ved opgørelsen af ejers skattepligtige indkomst har været hel eller delvis fradrags- eller bortseelsesret for her i landet eller i udlandet, medregnes til den skattepligtige indkomst.

Bestemmelsen forudsætter efter sin ordlyd, at der foreligger en indkomstopgørelse i et skattesystem, hvori indbetalingerne skattemæssigt er at anse for at være fradrags- eller bortseelsesberettigede. Af forarbejderne til bestemmelsen fremgår bl.a., at udbetalinger, der modsvares af indbetalinger, som ikke har været "skattebegunstiget", er skattefri. Hverken ordlyden eller forarbejderne bidrager imidlertid til en afklaring af den nærmere karakter af en sådan skat eller skattebegunstigelse. Det forudsættes blot, at pensionsmodtageren enten har eller ikke har haft hel eller delvis fradrags- eller bortseelsesret for en sådan skat her i landet eller i udlandet.

Landsretten finder efter bestemmelsens formål, at der skal være tale om beskatning, der tilfalder en stat eller anden offentlig skattemyndighed, dvs. en form for national beskatning, som der er foretaget fradrag i eller set bort fra. En sådan forståelse stemmer også med skattemyndighedernes tidligere administrative praksis vedrørende FN's pensionsfond, som den kom til udtryk i Den Juridiske Vejledning 2012-2, afsnit C.A.10.4.3.7, der var gældende indtil medio 2012.

Herefter, og når henses til det ovenfor anførte om karakteren og funktionen af staff assessment i FN-systemet, og til, at staff assessment ikke opkræves af eller tilfalder en stat eller anden offentlig skattemyndighed men udgør et internt FN-instrument, der har til formål udligne medlemsstaternes bidrag gennem tax equalization-systemet, at ændringer i satserne for staff assessment ikke påvirker medarbejdernes nettoløn på en måde, der kan sidestilles med ændringer i natio-

nal beskatning, og *at* de sagsøgte ikke har haft mulighed for at disponere over eller kræve tilbagebetaling af staff assessment-beløbet, finder landsretten, at staff assessment ikke kan anses for eller sidestilles med en skat i pensionsbeskatningslovens forstand.

Det forhold, at staff assessment inden for FN-organisationen i visse tilfælde er omtalt som en intern "tax" eller "FN-skat", og at staff assessment i ovennævnte højesteretsdom (UfR 2006.1439) er omtalt som bl.a. "skat til FN" og "FN-skat", kan ikke føre til en anden vurdering.

Staff assessment kan endvidere ikke sammenlignes med den særligt hjemlede "EU-skat", som pålægges EU-tjenestemænds løn i medfør af EU-retten og udgør en egentlig skat med hjemmel i et overstatsligt skattesystem.

Landsretten finder herefter, at der ikke – hverken her i landet eller i udlandet – har foreligget hel eller delvis fradrags- eller bortseelsesret for arbejdsgiverindbetalingerne til de sagsøgte pensionsordninger i UNJSPF.

Det af Skatteministeriet anførte om symmetriprincippet i pensionsbeskatningslovens § 53 A, herunder vedrørende forarbejderne til pensionsbeskatningslovens § 20, stk. 4, og Højesterets dom af 13. juni 2016 (UfR 2016.3269), kan ikke føre til et andet resultat. Bestemmelsen i § 53 A, stk. 5, finder efter sin ordlyd alene anvendelse, når indbetalingerne har været skattemæssigt begunstiget ved fradrags- eller bortseelsesret, og en sådan skattemæssig begunstigelse foreligger ikke i sagerne.

Landsretten tager herefter A , B og C
påstande om frifindelse til følge.

Sagsomkostninger

Efter sagernes udfald skal Skatteministeriet i sagsomkostninger betale i alt 261.750 kr., således at der betales 87.250 kr. til hver af de sagsøgte. 225.000 kr. af beløbet er til dækning af udgifter til advokatbistand inkl. moms og 36.750 kr. er til dækning af udgifter til tolkning inkl. moms.

Ud over sagernes værdi er der ved fastsættelsen af beløbet til udgifter til advokatbistand taget hensyn til sagernes omfang og forløb, hovedforhandlingens varighed samt sagernes betydning. Der er endvidere taget hensyn til, at de tre sagsøgte har været repræsenteret af de samme advokater, og at der har været overvejende sammenfald i de spørgsmål, som sagerne har rejst i forhold til den enkelte sagsøgte.

THI KENDES FOR RET:

A , B og C frifindes.

I sagsomkostninger skal Skatteministeriet betale 87.250 kr. til A
, 87.250 kr. til B og 87.250 kr. til C .

Sagsomkostningerne skal betales inden 14 dage og forrentes efter rentelovens §
8 a.

Publiceret til portalen d. 20-03-2026 kl. 10:00

Modtagere: Sagsøgte A, Sagsøger Skatteministeriet