

Udskriftsdato: 30. december 2025

AFG nr 10254 af 24/02/2014 (Gældende)

Bindende svar - Bonus - bonusudbetaling - beskatning

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 14-4113422

Bindende svar - Bonus - bonusudbetaling - beskatning

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at hele bonusudbetalingen fra spørgers ApS' planlagte LTIC bonusprogram til funktionærer skulle beskattes på det sædvanlige årlige udbetalingspunkt i januar. Der gjaldt dog særlige regler i dødsfaldstilfælde.

Skatterådet bekræftede, at funktionærer skulle beskattes løbende af bonusbeløbet uanset, at bonusen først blev udbetalt i januar året efter. For direktører skete beskatningen dog på det sædvanlige årlige udbetalingspunkt i januar.

Skatterådsmøde 24. februar 2014 - SKM2015. 392. SR

Spørgsmål

1. Skal hele bonusudbetalingen fra spørger ApS' planlagte LTIC bonusprogram til funktionærer beskattes på det sædvanlige årlige udbetalingsstidspunkt i januar?
2. Hvis spørgsmålet besvares med nej, bedes Skatterådet bekræfte, at funktionærer skal beskattes løbende af bonusbeløbet uanset, at bonussen først udbetales i januar året efter. Spørger ApS overvejer følgende to muligheder for beskatningen:—a) Forholdsmæssig (1/12 af 85 %) månedlig beskatning og indeholdelse af A-skat i månederne januar til juni med resterende beskatning i januar året efter, når medarbejderen får udbetalt hele LTIC bonussen eller—b) beskatning og indeholdelse af A-skat af 50 % af 85 % af bonusbeløbet i juli med resterende beskatning og indeholdelse i januar året efter, når medarbejderen får udbetalt hele LTIC bonussen.
3. Hvis spørgsmål 1 besvares med nej, vil Skatterådets besvarelse af spørgsmål 1 ændres til et ja, hvis spørger ApS' moderselskab forringer deres ansatte funktionærers retsstilling og indsætter en lokal betingelse for Danmark, hvor:—a) LTIC bonus ikke udbetales forholdsmæssigt til arvinger til medarbejdere omfattet af funktionærloven, der dør før vesting/udbetalingstidspunktet i januar alternativt,—b) at det alene er op til spørger ApS, om de ønsker at udbetale LTIC bonus ved funktionærers død?
4. Skatterådet bedes bekræfte, at hele bonusudbetalingen fra spørger ApS' planlagte LTIC bonusprogram beskattes på det sædvanlige årlige udbetalingsstidspunkt i januar, når det drejer sig om direktører, der ikke er omfattet af funktionærloven?

Svar

1. Nej, se dog begrundelsen
2. Ja, se dog begrundelsen
3. Ja, se dog begrundelsen
4. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger ApS' moderselskab er en global massemediekoncern med flere tusinder medarbejdere på globalt plan. Koncernen har besluttet at implementere et nyt globalt langsigtet bonusprogram (LTIC) for samtlige selskaber i koncernen.

Ved at gå fra aktiebaserede ordninger som optioner mv. til et kontant performance bonusprogram, der udbetales over en årrække, er det koncernens forventning, at medarbejderne får et større incitament til at træffe langsigtede forretningsbeslutninger for de lokale selskaber. Begrundelsen er, at aflønning i højere grad vil afspejle medarbejderens faktiske langsigtede performance i stedet for aktiekursen for hele koncernen.

LTIC bonusprogrammet er kendetegnet ved følgende:

- LTIC bonus udbetales alene som en kontant bonus.
- Januar i år 0 modtages et "grant" på x antal kroner.
 - I de følgende 4 år "vester" og udbetales 25 % af det oprindelige grant med en faktor på mellem 85 % og 115 % af de årlige 25 %.
 - Det er op til ledelsen at bestemme, om medarbejderen årligt skal have 85 % eller 115 %, hvilket afgøres dels på baggrund af det årlige resultat for spørger ApS og dels på baggrund af medarbejderens performance.
- "Vesting" og udbetaling er altid i januar i år 1-4.
- Medarbejderne tildes et nyt grant hvert år.

Et eksempel på variationen i udbetalingen er følgende:

- År 0 i januar gives et grant på 100.000 kr.
- År 1 i januar udbetales der 25 % med faktor 85 % dvs. 21.250 kr.
- År 2 i januar udbetales der 25 % med faktor 100 % dvs. 25.000 kr.
- År 3 i januar udbetales der 25 % med faktor 110 % dvs. 27.500 kr.
- År 4 i januar udbetales der 25 % med faktor 115 % dvs. 28.750 kr.

Det årlige udbetalte beløb kan derfor variere med op til 30 %, hvilket ikke er en ubetydelig variation.

I relation til retserhvervelse er der bundet følgende betingelser til LTIC programmet:

- Medarbejderen skal være ansat på det årlige vesting tidspunkt i januar for at modtage bonusbeløbet.
- Ved dødsfald vester hele bonussen og spørger ApS udbetaler det fulde beløb til de efterladte.

På baggrund af gennemgangen er det klart, at LTIC bonusprogrammet kombinerer de erhvervsmæssige fordele ved en langsigtet og årlig performancebonus i et forsøg på at få medarbejderne til at træffe langsigtede beslutninger samtidig med, at den enkelte medarbejder belønnes for den årlige performance.

Ved besvarelsen af spørgsmål 4 bedes Skatterådet forudsætte, at ansættelseskontrakten med medarbejdere, der ikke er funktionærer, henviser til bestemmelserne i spørger ApS' internationale LTIC. Dvs. uden den dødsfaldsundtagelse som spørger ApS overvejer at indsætte for funktionærer afhængig af besvarelsen af spørgsmål 1, jf. spørgsmål 3.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad spørgsmål 1

Indledningsvis skal det understreges, at spørger ApS' LTIC bonusprogram er et internationalt bonusprogram, der er udarbejdet for hele koncernen. Et bonusprogram, hvor det forretningsmæssigt er besluttet, at der skal ske en årlig bonusudbetaling på mellem 85 % og 115 % af et på forhånd aftalt beløb hvert år i op til 4 år. Spørger ApS har ønsket at indbygge en sikkerhed i programmet for medarbejderen og hans familie gennem en vis årlig udbetaling i op til 4 år ved fortsat ansættelse samt en større udbetaling til de efterladte ved et eventuelt dødsfald.

Det afgørende for Skatterådets svar, er, som vi ser det, om kombinationen af funktionærlovens § 17a, der har til hensigt at beskytte medarbejderen kombineret med KSL § 46, stk. 2, får den konsekvens, at spørger ApS skal udskille og anse en del af bonussen (85 %) som retserhvervet løbende. Dette uanset, at bonussen årligt udbetales efter en optjeningsperiode på 1 år og opgøres på baggrund af årets performance, som må anses at være helt sædvanligt for bonusprogrammer.

Hvis 85 % anses som retserhvervet løbende og dermed skal udskilles og beskattes løbende i løbet af året, vil det have den uheldige konsekvens, at medarbejderen skal betale skat af en del af en bonus, han først

har krav på at få udbetalt op til et år senere. Den konkrete konsekvens for medarbejderen er en meget svingende effekt på den løn, der udbetales efter skat.

Vi vil i det følgende gennemgå:

1. Finder funktionærlovens § 17 a anvendelse på LTIC bonusordningen.
2. Formuleringen i KSL § 46, stk. 2 og kildeskattebekendtgørelsen § 20, stk. 1.
3. Retspraksis for lignende situation.

Funktionærlovens § 17a

Funktionærlovens § 17a har følgende formulering:

§ 17 a. Såfremt en funktionær, der ifølge aftale eller sædvane delvis vederlægges med tantieme, gratiale eller lignende ydelser, fratræder sin stilling i et løbende regnskabsår, tilkommer der ham en i forhold til hans ansættelsestid i regnskabsåret afpasset andel af den ydelse, han ville have fået udbetalt, dersom han havde været ansat i virksomheden ved regnskabsårets afslutning eller på det tidspunkt, ydelserne i øvrigt udbetales.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse på købe- eller tegningsrettigheder til aktier m.v., der er omfattet af lov om brug af køberet eller tegningsret til aktier m.v. i ansættelsesforhold.

Det danske retssystem har generelt fortolket funktionærlovens § 17 a, stk. 1, udvidet for at fastholde en stærk retsbeskyttelse af funktionærer og det er kun i helt konkrete tilfælde, at tantieme eller lignende ydelser falder uden for funktionærlovens § 17 a, stk. 1. Et eksempel på den restriktive fortolkning er Højesteretsdom 243/2009, hvor en fastholdelsesbonus på baggrund af en helt konkret vurdering blev anset som ydet ud fra et meget specifikt forretningsmæssigt behov for at fastholde medarbejdere. Fastholdelsesbonusen blev anset som ydet ud over den sædvanlige løn alene for at fastholde medarbejderen og var derfor ikke afhængig af medarbejderens performance og dermed ikke omfattet af funktionærlovens § 17 a, stk. 1. (Højesteretsdom 243/2009 er fremsendt til SKAT).

I den konkrete sag er det vores vurdering, at LTIC bonusprogrammet er omfattet af funktionærlovens § 17 a, stk. 1, idet der er tale om en generel bonus, der er knyttet op på medarbejderens arbejdsindsats uanset, at bonussen har visse fastholdelsesegenskaber.

Det betyder, at medarbejderen ved fratrædelse i løbet af året i år 1 har ret til en forholdsmæssig andel af år 1's 25 % bonusandel med en faktor på mellem 85 % og 115 %, som udbetales i januar året efter. Dermed følger også, at 25 % bonusandelen for år 2, 3 og 4 fortabes, da medarbejderen ikke er ansat i disse år og dermed ikke har krav på en forholdsmæssig årlig bonusandel efter funktionærlovens § 17 a, stk. 1.

Det skal for god ordens skyld oplyses, at spørger ApS er fuldt ud klar over deres forpligtelser ved medarbejderens fratrædelse.

Vi gør venligst opmærksom på, at opgørelsen af den bonus, der skal udbetales ved en eventuel fratrædelse, ikke adskiller sig væsentligt mellem spørger ApS bonusprogram i forhold til et årligt bonusprogram, hvor bonussen f.eks. kan variere på mellem 0-100.000 kr. Et årligt variabelt bonusprogram vil ofte være bygget op på nogle personlige performancekrav, afdelingsperformance og selskabets samlede resultat. Ved en fratrædelse vil eventuelle kvartalsregnskaber, afdelingsregnskaber og den personlige performance være tilgængelig og man vil derfor kunne opgøre dele af den variable bonus, hvis man ville, uanset at visse elementer som selskabets samlet årlige performance afventer årsregnskabet.

På samme måde er det med spørger ApS' LTIC bonusprogram, hvor 85 % kan opgøres ved en fratrædelse, men hvor den endelige bonusudbetaling alene kan opgøres, når året er gået og selskabets ledelse har besluttet, om der skal gives 85 % til 115 % ud fra spørger ApS' resultat og dermed bonuspuljens størrelse samt medarbejderens performance.

Kildeskattelovens § 46, stk. 2 og formålet med 6 måneders grænsen

Kildeskattelovens § 46, stk. 2 har følgende formulering:

"Stk. 2. Indeholdelse skal foretages ved udbetalingen af A-indkomsten. Har udbetaling ikke fundet sted på et tidspunkt, der ligger 6 måneder efter, at indkomstmodtageren har erhvervet endelig ret til den pågældende indkomst, skal indeholdelse dog foretages på dette tidspunkt. For ydelser, der kommer til udbetaling efter indtjeningsperiodens udløb, såsom feriepenge og søgnehelligdagsbetaling, kan Skatteministerens fastsætte særlige bestemmelser om tidspunktet for indeholdelsen og om, i hvilket indkomstår ydelserne skal beskattes. Skatteministeren kan endvidere, når praktiske hensyn i særlig grad taler derfor, bestemme, at indeholdelse af skat i en vis art af A-indkomst skal foretages på et andet tidspunkt end fastsat foran. "

Det fremgår derfor klart, at hovedreglen er, at der indeholdes A-skat ved udbetaling af A-indkomst.

Undtagelsen herfor er dog, at arbejdsgiver skal indeholde A-skat senest seks måneder efter, at indkomstmodtageren har erhvervet endelig ret til den pågældende indkomst, hvis udbetaling ikke har fundet sted inden da. Seks-måneders grænsen udgør dermed den maksimale udskydelse af beskatningstidspunktet i forhold til retserhvervestidspunktet.

Seks-måneders reglen i KSL § 46, stk. 2, blev indsat i forbindelse med lov 189 af 31. maj 1968. I bemærkningerne til nr. 17 er følgende anført om begrundelsen for seks-måneders reglen:

Efter reglen i Kildeskattelovens § 46, stk. 3, skal A-skat som hovedregel beregnes og indeholdes ved indkomstens udbetaling. For i alle tilfælde at opnå samtidighed mellem indeholdelse og beskatning er det dog fastsat, at indeholdelse ikke kan ske senere end det tidspunkt, hvor retten til den pågældende indkomst er endeligt erhvervet. Denne regel vil imidlertid være vanskelig for arbejdsgiverne at praktisere, f.eks. hvor det drejer sig om tantieme, hvis størrelse er afhængig af vedkommende virksomheds driftsresultat. For at afhjælpe disse vanskeligheder foreslås det, at arbejdsgiveren i sådanne tilfælde kan vente med indeholdelse til udbetalingstidspunktet, dog ikke længere end seks måneder efter den endelige retserhvervelse. Har en arbejdstager f.eks. erhvervet endelig ret til et tantiemebeløb den 31. december 1970, men først får udbetalt beløbet den 1. maj 1971, skal arbejdsgiveren først foretage indeholdelse af A-skat i beløbet den 1. maj 1971....

Det er tydeligt, at lovgiver ved fastsættelse af seks-måneders reglen var opmærksom på problemerne ved retserhvervelse, beskatning og indeholdelse af skat af tantiemer (bonusordninger).

Det fremgår tydeligt af kommentarerne, at når størrelsen af bonussen er afhængig af virksomhedens driftsresultat, så sker der først retserhvervelse af bonussen ved regnskabsårets udløb.

En sædvanlig årlig bonusudbetaling vil ud over f.eks. personlig performance ofte være afhængig af virksomhedens driftsresultat i de fleste danske virksomheder. Når alle betingelserne for beregning af endelig bonus og dermed udbetaling af bonussen først er tilstede efter regnskabsårets udløb, giver seks-måneders grænsen mulighed for, at indeholdelsen først skal ske på udbetalingstidspunktet (dog senest seks måneder efter regnskabsårets udløb). Seks-måneders grænsen sikrer derfor, at arbejdsgiver ikke pålægges administrativt omkostningstunge løbende opgørelser og indeholdelse af et bonusbeløb, der ikke med sikkerhed kan opgøres før efter regnskabsåret. Samtidig har lovgiver været opmærksom på ikke

at udskyde udbetalingen uendelig, og der er derfor indsat en rimelig seks-måneders grænse til at opgøre tantiemebeløbet efter udløbet af regnskabsåret.

Formålet med seks-måneders grænsen er derfor at sikre hovedreglen om indeholdelse ved udbetaling af A-indkomst samtidig med, at man får en vis tidsmæssig sammenhæng mellem retserhvervelse, indeholdelse af A-skat og udbetaling af bonusser, der er afhængig af virksomhedens årlige resultat.

I relation til LTIC bonusordningen er der tale om en sædvanlig bonusordning, der udbetales årligt og er afhængig af bl.a. spørger ApS' årlige resultat. Der sker derfor med udgangspunkt i bemærkningerne til KSL § 46, stk. 2, først retserhvervelse af LTIC bonusbeløbet efter regnskabsårets udløb, da bonusbeløbet først kan endeligt opgøres, og forudsætningerne for udbetaling først er tilstede efter regnskabsårets udløb. Det er først på dette tidspunkt, at den danske ledelse på baggrund af årets resultater og medarbejderens årlige performance kan beslutte, hvad den enkelte medarbejder skal have i årligt LTIC bonusbeløb.

Der er derfor ikke tvivl om, at de oprindelige beskyttelseshensyn med KSL § 46, stk. 2, hvor formålet var at beskytte arbejdsgiver for administrativt besværlige løbende opgørelse og indeholdelse af bonusbeløb, der ikke kan endelig opgøres, bør observeres i den konkrete sag. Det har aldrig været lovgivers intention, at arbejdsgivere skulle tvinges ud i administrativt besværlig, løbende indeholdelse af bonusser, der ikke kan endeligt opgøres før regnskabsårets udløb, hvilket er tilfældet for LTIC bonusordningen.

Da udbetalingen og indeholdelse af A-skat på spørger ApS' LTIC bonussen sker i januar efter regnskabsårets udløb, hvor det først er muligt at opgøre bonusbeløbet endeligt, er det vores opfattelse, at beskatning og indeholdelse på LTIC bonussen i januar er fuldt i overensstemmelse med kildeskattelovens regler om beskatning af årlige bonusbeløb.

Tidligere retspraksis

I SKM2010. 243. SR tog Skatterådet stilling til, om en kontant bonus, der ville blive udbetalt efter en ansættelsesperiode på tre år, skulle beskattes forholdsmæssigt årligt. Med begrundelse i funktionærlovens § 17a fastslog Skatterådet, at medarbejderen løbende retserhvervede en forholdsmæssig andel til bonussen uanset betingelsen i planen om, at medarbejderen skulle være ansat på treårsdagen for at få udbetalt bonussen. Der skulle derfor ske en løbende årlig beskatning af en forholdsmæssig andel af bonusbeløbet.

I relation til den konkrete sag er der flere forhold, der er forskellige.

For det første må det lægges til grund, at bonussen i SKM2010. 243. SR udgjorde en form for fast beløb, hvor den forholdsmæssige retserhvervelse kunne opgøres løbende uden tilknytning til virksomhedens finansielle resultater. Det følger af SKATs begrundelse under spørgsmål 1, hvor der lægges vægt på:

"Henset til, at ikke hele bonussen kan fortabes efter tildeling, idet bonusmodtager uanset årsag til eventuel fratrædelse vil modtage en forholdsmæssig del af den aftalte bonus, er det SKATs opfattelse, at der sker løbende retserhvervelse..."

Det må derfor forudsættes, at alle betingelser for bonussens opgørelse og udbetaling løbende var tilstede i hele optjeningsperioden. Det var alene betingelsen om ansættelse tre år efter, at bonussen blev lovet af selskabet, der medførte, at bonussen først blev udbetalt tre år senere. Bonussen var dermed ikke årligt variabel og knyttet til virksomhedens resultat på samme måde som spørger ApS' LTIC ordning, hvor alle betingelserne for opgørelse og udbetaling af det årlige LTIC bonusbeløb først er tilstede efter regnskabsårets afslutning.

For det andet opgøres LTIC bonussen årligt, hvilket må anses som en sædvanlig optjeningsperiode for bonusordninger, hvor en del af bonussen er afhængig af virksomhedens årsresultat.

I SKM2010. 479. SR tog Skatterådet stilling til, om en kontant bonusordning med henholdsvis udbetaling efter tre år eller med årlige udbetalinger medførte, at medarbejderne først skulle beskattes på det årlige udbetalingstidspunkt eller udbetalingstidspunktet efter tre år. Skatterådet bekræftede, at der først skulle ske beskatning på udbetalingstidspunktet, idet bonusbeløbet først kunne endeligt opgøres på udbetalings-tidspunktet.

Skatterådet noterede, at det afgørende i forhold til retserhvervelsen helt overordnet er:

"Det afgørende i forhold til retserhvervelsen er således ifølge de anførte afgørelser, at alle betingelser for udbetaling er tilstede. Forhold, som kun medarbejderen kan påvirke, udskyder ikke retserhvervelsen"

I relation til afgørelsen af, om alle betingelser for udbetalingen er tilstede, lagde Skatterådet i SKM2010. 479. SR vægt på følgende fire vilkår:

- Den del af bonussen, der udskydes, kan variere betydeligt i forhold til det opsparede "grundbeløb".
- Medarbejderen har ikke rådighed over det opsparede beløb.
- Der er forbud mod hedging.
- Da bonussen er afhængig af nogle fremtidige forhold.

Med baggrund i de ovenstående fire vilkår konkluderede Skatterådet, at retserhvervestidspunktet var udskudt, til vilkårene i bonusordningerne var opfyldt enten årligt eller efter treårsperioden. Der var derfor sket udskydelse af retserhvervelsen indtil udbetalingstidspunktet, og medarbejderne skulle først beskattes på udbetalingstidspunktet, da dette ikke lå seks måneder efter retserhvervestidspunktet.

I relation til spørger ApS' LTIC bonusordning gør de samme forhold sig gældende:

- Det lovede bonusbeløb varierer med 85 til 115 %.
- Medarbejderen har ikke rådighed over bonusbeløbet, før det udbetales.
- Medarbejderne kan ikke benytte sig af hedging, da bonussen er bundet op på egen performance og det danske selskabs performance. Medarbejderen har dermed en reel risiko, der ikke kan afdækkes.
- LTIC bonussen er afhængig af medarbejderens fremtidige performance i kalenderåret og spørger ApS' performance.

Det er derfor vores vurdering, at medarbejderne først skal beskattes på det årlige udbetalingstidspunkt i januar.

I styresignalet SKM2009. 749. SKAT redegør SKAT for betingelser af suspensiv karakter, der kan udskyde den skattemæssige retserhvervelse til det tidspunkt, hvor betingelsen opfyldes. I relation til aftaler, hvor der skal nås økonomiske mål, fastsætter SKAT følgende:

"En betingelse knyttet til udnyttelsen af købe- og tegningsretter om, at nærmere fastsatte økonomiske mål for den ansatte eller i virksomheden skal nås, vil som udgangspunkt medføre, at retserhvervelsen udskydes til det tidspunkt, hvor betingelsen er opfyldt. "

Udgangspunktet er derfor, at når betingelsen er knyttet op på økonomiske mål, medfører det, at der sker udskydelse af retserhvervelsen.

Konklusion

Med baggrund i, at kun en del af spørger ApS' LTIC bonusprogram kan løbende opgøres og udbetales som fastsat i funktionærlovens § 17a for kontante årlige bonusordninger, er det vores vurdering, at LTIC bonusordningen ikke adskiller sig væsentligt fra andre årlige bonusordninger uden et delvist fast bonuselement. Andre fuldstændigt variable årlige bonusordninger vil formentlig kunne opgøres delvist

løbende eller ved en opsigelse, ligesom en del først kan endeligt opgøres, når virksomhedens årlige resultat foreligger. Akkurat som det er tilfældet for spørger ApS' LTIC bonusordning.

Dertil kommer, at der er tale om en sædvanlig årlig bonusordning, hvor bonusbeløbet først kan endeligt opgøres og forudsætningerne for udbetaling først er tilstede i januar efter regnskabsårets udløb, hvor den danske ledelse på baggrund af årets resultater, beslutter, hvad den enkelte medarbejder skal have i årligt LTIC bonusbeløb. Da det endelige bonusbeløb er afhængig af virksomhedens resultat, fremgår det tydeligt af lovgivers bemærkninger til seks-måneders grænsen i KSL § 46, stk. 2, at der først sker retserhvervelse af bonussen efter regnskabsårets udløb. KSL § 46, stk. 2, beskytter samtidig arbejdsgiver mod administrativt besværlig løbende indeholdelse af bonusbeløb, der ikke kan opgøres endeligt. Beskatning af spørger ApS' LTIC bonus skal derfor først ske på udbetalingstidspunktet, da bonusordninger bl.a. varierer med virksomhedens resultat og udbetaling sker i januar, hvorved det sikres, at seks-måneders grænsen efter regnskabsårets udløb ikke overskrides.

De vilkår, der udskyder retserhvervelsen til udbetalingstidspunktet, som sammenlignelig retspraksis har lagt vægt på, jf. SKM2010. 479. SR og SKATs eget styresignal om suspensive betingelser, er tilstede og opfyldt i spørger ApS' LTIC bonusordning.

Vi mener derfor, at spørgsmål 1 skal besvares med ja.

Spørgsmål 2

Hvis Skatterådet besvarer spørgsmål 1 med nej, skal spørger ApS afgøre, hvorledes medarbejderne skal beskattes af bonusbeløbet og hvordan indeholdelse dermed skal ske, før den årlige bonus udbetales, som medarbejderen aftaleretligt først har krav på at få udbetalt i januar efter indkomståret.

Spørger ApS planlægger følgende løbende beskatning af medarbejdernes LTIC bonusser:

- a) Forholdsmæssig (1/12 af 85 %) månedlig beskatning og indeholdelse af A-skat i månederne januar til juni med resterende beskatning, når medarbejderen får udbetalt hele LTIC bonussen på udbetalingstidspunktet i januar året efter eller
- b) beskatning og indeholdelse af A-skat af 50 % af 85 % af bonusbeløbet i juli med resterende beskatning og indeholdelse, når medarbejderen får udbetalt hele LTIC bonussen på udbetalingstidspunktet i januar året efter.

Begge modeller opfylder efter vores opfattelse de danske beskatningsregler i KSL § 46, stk. 1 og 2. Den forholdsmæssige andel af bonussen for januar til juni beskattes i indkomståret, hvor bonusbeløbet retserhverves, mens den forholdsmæssige andel for juli til december har en udskudt beskatning til det efterfølgende indkomstår, hvor beskatningstidspunktet er udbetalingstidspunktet i januar på grund af seks-måneders reglen i KSL § 46, stk. 2.

Vi mener derfor, at spørgsmål 2 a og b skal besvares med ja.

Spørgsmål 3

Hvis Skatterådet svarer nej til spørgsmål 1, vil en løbende beskatning af bonussen før udbetaling medføre forholdsvis høje administrationsomkostninger for spørger ApS samtidig med, at medarbejderen får en uheldig likviditetsbelastning fra løbende betaling af skat på en bonus, der først udbetales op til et år efter. Derfor overvejer spørger ApS at indsætte en suspensiv betingelse i programmet, der udskyder retserhvervelsen til den årlige udbetaling i januar. På den måde sikrer spørger ApS, at deres LTIC bonusprogram med årlige udbetalinger af et variabelt bonusbeløb skattemæssigt behandles som andre årlige bonusordninger, der beskattes på udbetalingstidspunktet.

Spørgsmålet er, om en forringelse af de ansatte funktionærers retsstilling ved at indsætte en lokal betingelse for Danmark udskyder retserhvervelsen? En betingelse, hvor LTIC bonus ikke udbetales forholdsmæssigt til medarbejdere omfattet af funktionærloven, der dør før vesting/udbetalingstidspunktet i januar. Spørger ApS overvejer alternativt, at det alene er op til spørger ApS at udbetale LTIC bonus ved funktionærers død.

Det følger af ligningsvejledningens kapitel C. A. 5.17.4.4 vedrørende resterhvervelsestidspunktet for købe- og tegningsretter. Følgende er beskrevet:

Ad b) Udnyttelse af købe- og tegningsretten er betinget af, at den ansatte er i live på udnyttelsestidspunktet

Hvis aktielønsaftalen indeholder en betingelse om, at købe- eller tegningsretten kun kan udnyttes, hvis den ansatte er i live på udnyttelsestidspunktet, kan dette tale for, at betingelsen skal tillægges suspensiv virkning. Der forekommer aktielønsaftaler, der ikke udtrykkeligt regulerer retsstillingen i tilfælde af den ansattes død. Hvis den ansattes død medfører, at tildelte uudnyttede købe- eller tegningsretter bortfalder, og at boet ikke vil få tildelt yderligere retter, vil SKAT lægge til grund, at det er en betingelse for udnyttelse af købe- eller tegningsretterne, at den ansatte er i live på udnyttelsestidspunktet. Også i sådanne situationer vil den skatteretlige retserhvervelse som udgangspunkt blive udskudt, indtil betingelsen er opfyldt.

Udgangspunktet er derfor, at en betingelse om, at den ansatte fortsat skal være i live, er en suspensiv betingelse.

I relation til kontante bonusordninger har Ligningsrådet og Skatterådet truffet afgørelse i SKM2001. 556. LR og TfS 2007, 1066 (SKM2007. 502. SR) om, hvorvidt kravet om, at den ansatte skal være i live på udnyttelsestidspunktet, er en suspensiv betingelse i relation til kontante bonusser.

I SKM2001. 556. LR blev fantomaktier, hvor medarbejderen ville få 1 % af selskabets værdi for hvert år, der gik, først anset for retserhvervet i det femte år. Det var uomtvisteligt, at den årlige indkomst kunne opgøres hvert år, i hvilket medarbejderen "ejede" fantomaktierne. Ligningsrådet lagde vægt på, at medarbejderen ikke ville få udbetalt noget, hvis han døde inden det femte år og at en denne betingelse var af suspensiv karakter og medførte, at der først skete retserhvervelse efter det femte år, hvor medarbejderen kunne kræve beløbet udbetalt. Efter retserhvervelsen skulle der ske en løbende årlig beskatning af værditilgangen. Der ville ikke ske regulering i nedadgående retning ved senere års samlede værdinedgang.

I TfS 2007, 1066 (SKM2007. 502. SR) afgjorde Skatterådet, at en bonusordning med en forventet løbetid på 8-10 år først skulle anses for retserhvervet, når bonussen kunne endeligt opgøres enten ved målopfyldelse i henhold til aftalen eller ved faktisk udbetaling af bonussen i henhold til en ledelsesbeslutning. SKAT lagde i indstillingen vægt på, at udbetalinger fra bonusordningen bortfaldt ved medarbejderens død og tillagde derfor denne betingelse suspensiv karakter.

Det skal kort bemærkes, at funktionærlovens § 17a har til hensigt at beskytte funktionærers retsstilling. En skattemæssig praksis med begrundelse i funktionærlovens § 17 a, der medfører en uheldig beskatning af en årlig variabel bonus, inden bonussen udbetales, kombineret med høje administrative omkostninger for en virksomhed med et globalt fastsat bonusprogram, er efter vores vurdering problematisk. Det kan medføre, at virksomheden og medarbejderen accepterer en væsentlig forringelse af medarbejderens retsstilling for at undgå ikke uvæsentlige omkostninger for begge parter uanset, at hverken medarbejderen eller virksomheden ønsker at forringe medarbejderens retsstilling.

Med udgangspunkt i den juridiske vejledning og retspraksis må en særlig dansk betingelse i spørger ApS' globale LTIC bonusprogram om, at danske funktionærer skal være i live på det årlige vesting tidspunkt i januar for at kunne kræve LTIC bonussen udbetalt, være af suspensiv karakter. Spørgsmål 3 a medfører, at medarbejderens efterladte med garanti ikke får bonussen udbetalt. Spørgsmål 3 b medfører, at medarbejderens efterladte risikerer ikke at få noget udbetalt uden, at de efterladte eller medarbejderen kan kontrollere, hvad der udbetales, hvilket efter vores vurdering er en suspensiv betingelse.

Det er derfor vores opfattelse, at spørgsmål 3 a og b skal besvares med ja.

Spørgsmål 4

Under spørgsmål 4 er der tale om direktører, der ikke er omfattet af funktionærloven. Aftalen skal derfor vurderes efter betingelserne i spørger ApS' LTIC program.

Udbetalingen af LTIC bonussen er efter LTIC programmets betingelser betinget af, at direktøren er ansat på det officielle vesting tidspunkt i januar, og direktøren er derfor ved spørger ApS' opsigelse inden vesting tidspunktet ikke berettiget til LTIC bonusudbetaling. Da direktøren ikke selv kan kontrollere, om han bliver opsagt af spørger ApS, er der tale om en suspensiv betingelse, der udskyder retserhvervelsen til udbetalingstidspunktet.

Vi mener derfor, at spørgsmål 4 skal besvares med ja.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at hele bonusudbetalingen fra spørger ApS' planlagte LTIC bonusprogram til funktionærer skal beskattes på det sædvanlige årlige udbetalingstidspunkt i januar?

Lovgrundlag

Funktionærlovens § 17 a:

Såfremt en funktionær, der ifølge aftale eller sædvane delvis vederlægges med tantieme, gratiale eller lignende ydelser, fratræder sin stilling i et løbende regnskabsår, tilkommer der ham en i forhold til hans ansættelsestid i regnskabsåret afpasset andel af den ydelse, han ville have fået udbetalt, dersom han havde været ansat i virksomheden ved regnskabsårets afslutning eller på det tidspunkt, ydelserne i øvrigt udbetales.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse på købe- eller tegningsrettigheder til aktier m.v., der er omfattet af lov om brug af køberet eller tegningsret til aktier m.v. i ansættelsesforhold.

Kildeskattelovens § 46, stk. 2:

Indeholdelse skal foretages ved udbetalingen af A-indkomsten. Har udbetaling ikke fundet sted på et tidspunkt, der ligger 6 måneder efter, at indkomstmodtageren har erhvervet endelig ret til den pågældende indkomst, skal indeholdelse dog foretages på dette tidspunkt. For ydelser, der kommer til udbetaling efter indtjeningsperiodens udløb, såsom feriepenge og søgnehelligdagsbetaling, kan skatteministeren fastsætte særlige bestemmelser om tidspunktet for indeholdelsen og om, i hvilket indkomstår ydelserne skal beskattes. Skatteministeren kan endvidere, når praktiske hensyn i særlig grad taler derfor, bestemme, at indeholdelse af skat i en vis art af A-indkomst skal foretages på et andet tidspunkt end fastsat foran.

Bekendtgørelse om kildeskat nr. 1159 af 3. december 2012, § 20, stk. 1:

Arbejdsmarkedsbidragspligtig indkomst, for hvilken der skal foretages indeholdelse, samt A-indkomst, der kommer til udbetaling efter udløbet af den pågældende indtjeningsperiode, indkomstbeskattes i det indkomstår, hvori udbetalingen finder sted, jf. dog stk. 2 og 3. Har udbetaling ikke fundet sted på et tidspunkt, der ligger 6 måneder efter, at indkomstmottageren har erhvervet endelig ret til den pågældende indkomst, er beløbet dog indkomstskattepligtigt på dette tidspunkt, jf. dog stk. 4-8. 2. pkt. gælder ikke A-indkomst og arbejdsmarkedsbidragspligtig indkomst, der udbetales af den indeholdelsespligtiges konkursbo. For løn under ferie, løn under afspadsering og løn under afvikling af opsparet/konverteret frihed skal indeholdelse på grundlag af skattekort m.v. foretages senest 6 måneder efter afholdelse eller afvikling af henholdsvis ferie, afspadsering eller frihed.

Praksis

SKM2010. 479. SR:

Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling om udskydelse af beskatningstidspunktet for en del af en optjent bonus. En andel af den optjente bonus blev opsparet, og udbetalingen var gjort afhængig af resultatkrav over en 3 års periode. Retserhvervelsen blev udskudt for den opsparede andel af bonussen, indtil udbetalingen fandt sted.

SKM2010. 243. SR:

Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling om beskatningstidspunktet i relation til en kontant bonus. Af bonusaftalen fremgik det, at bonussen vestede 3 år efter tildelingen, at vestingen blev fremrykket i tilfælde af medarbejderens død og hvis medarbejderen blev uarbejdsdygtig så vestede bonussen alligevel som forudsat ved tildelingen. Henset til, at ikke hele bonussen kunne fortabes efter tildeling idet bonusmodtager uanset årsag til eventuel fratrædelse ville modtage en forholdsmæssig del af den aftalte bonus var det SKATs opfattelse, at der skete løbende retserhvervelse. Beskatning skulle ske ved udbetalingen forudsat at denne ikke skete mere end seks måneder efter retserhvervelsestidspunktet (kildeskattebekendtgørelsens § 20). Det var SKATs opfattelse, at et forholdsmæssigt beløb, skulle beskattes i hvert af de år, der forløb indtil bonussen blev udbetalt.

Begrundelse

Indledningsvis bemærkes, at praksis på aktielønsområdet ikke kan finde anvendelse, når der er tale om kontantbonus omfattet af funktionærlovens § 17 a. At det forholder sig således, er lagt til grund af Skatterådet i det bindende svar gengivet i SKM2010. 243. SR.

Det fremgår af Den Juridiske Vejledning, afsnit C. A. 1.2.1 blandt andet, at beskatningen af en indtægt generelt skal ske på det tidspunkt, hvor der er erhvervet ret til det omhandlede beløb.

I den foreliggende aftale om udbetaling af bonus ses der ikke at foreligge sådanne betingelser for udbetaling, som kan udskyde retserhvervelsen til tidspunktet for den samlede årlige udbetaling. Principperne i SKM2010. 479. SR om udskudt retserhvervelse grundet usikkerhed om kontantbonussens størrelse finder således ikke anvendelse.

Retserhvervelsen til den omhandlede bonus sker herefter i henhold til funktionærlovens § 17 a løbende. Der henvises herved til Skatterådets afgørelse SKM2010. 243. SR.

Der erhverves løbende ret til mindst 85 % af den aftalte bonus, hvorfor den løbende beskatning sker på dette grundlag. Eventuelle efterfølgende reguleringer beskattes ved udbetalingen.

Den løbende beskatning af den omhandlede bonus - og beskatningen af eventuelle reguleringsbeløb - sker ved udbetalingen, forudsat at denne ikke foretages mere end 6 måneder efter retserhvervelsestidspunktet jf. bekendtgørelse nr. 1159 af 3. december 2012, § 20.

SKAT udtaler vejledende, at indeholdelse af A-skat m.v. i henhold til kildeskattelovens § 46, stk. 2 skal ske ved udbetalingen, forudsat at denne ikke sker mere end 6 måneder efter retserhvervelsestidspunktet.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej, se dog begrundelsen".

Spørgsmål 2

Hvis spørgsmål 1 besvares med nej, ønskes det bekræftet, at funktionærer skal beskattes løbende af bonusbeløbet uanset, at bonussen først udbetales i januar året efter. Spørger ApS overvejer følgende to muligheder for beskatningen:

- a) Forholdsmæssig (1/12 af 85 %) månedlig beskatning og indeholdelse af A-skat i månederne januar til juni med resterende beskatning i januar året efter, når medarbejderen får udbetalt hele LTIC bonussen eller
- b) beskatning og indeholdelse af A-skat af 50 % af 85 % af bonusbeløbet i juli med resterende beskatning og indeholdelse i januar året efter, når med-arbejderen får udbetalt hele LTIC bonussen

Begrundelse

Der henvises om den løbende beskatning til begrundelsen ovenfor til spørgsmål 1.

Mulighed a) opfylder lovgivningens krav til beskatning, forudsat at der erhverves ret til lønnen i juli til og med december den første dag eller senere i hver af de månederne juli til og med december.

Mulighed b) overholder ikke kravet om løbende beskatning, idet der - uanset den i spørgsmålet skitserede ordning - erhverves ret til en fuld måneds bonus hver måned.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja, se dog begrundelsen".

Spørgsmål 3

Hvis spørgsmål 1 besvares med nej, ønskes det bekræftet, at besvarelsen af spørgsmål 1 vil ændres til et ja, hvis moderselskabet forringer deres ansatte funktionærers retsstilling og indsætter en lokal betingelse for Danmark, hvor:

- a) LTIC bonus ikke udbetales forholdsmæssigt til arvinger til medarbejdere omfattet af funktionærloven, der dør før vesting/udbetalingstidspunktet i januar alternativt,
- b) at det alene er op til spørger ApS, om de ønsker at udbetale LTIC bonus ved funktionærers død?

Praksis

SKM2007. 502. SR (TfS2007. 1066):

Da udbetaling fra en bonusordning i forbindelse med et ventureprojekt ikke kunne ske, hvis projektet blev afsluttet inden målopfyldelse, eller hvis medarbejderen døde inden dette tidspunkt, var retserhvervelsen udskudt, indtil det endelige bonusbeløb kunne opgøres.

Begrundelse

Det fremgår af Den Juridiske Vejledning, afsnit C. C. 2.5.3.4, at:

"Suspensive betingelser har en sådan karakter, at der hersker reel usikkerhed om, hvorvidt aftalen bliver gennemført eller ej. Suspensive betingelser medfører, at beskatningen først indtræder, når betingelsen er opfyldt. "

Det fremgår af SKM2007. 502. SR, at det anses for en suspensiv betingelse med udskudt retserhvervelse, såfremt udbetaling af en bonus er betinget af, at medarbejderen er i live på det aftalte udbetalingstidspunkt.

Det er herefter SKATs opfattelse, at den omhandlede bonusudbetaling beskattes på det sædvanlige årlige udbetalingstidspunkt i januar i den skitserede situation a), hvor der ikke udbetales bonus ved medarbejderens død.

Det er tillige SKATs opfattelse, at den omhandlede bonusudbetaling beskattes på det sædvanlige årlige udbetalingstidspunkt i januar i den skitserede situation b), hvor udbetalingen alene beror på, om spørger ApS ønsker at udbetale LTIC bonus ved funktionærers død.

Det er en forudsætning for SKATs indstilling, at medarbejderen ikke efter ansættelsesretlige regler har erhvervet ret til udbetaling fra bonusordningen på et tidligere tidspunkt.

Det er tillige en forudsætning for SKATs indstilling, at der i såvel situation a) som b) foreligger " reel usikkerhed om, hvorvidt aftalen bliver gennemført eller ej. " jf. formuleringen i Den Juridiske Vejledning,

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja, se dog begrundelsen"

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at hele bonusudbetalingen fra spørger ApS' planlagte LTIC bonusprogram beskattes på det sædvanlige årlige udbetalingstidspunkt i januar, når det drejer sig om direktører, der ikke er omfattet af funktionærloven?

Spørger ApS har under "Sagens faktiske forhold og oplysninger om dispositionen" særligt anmodet om følgende:

"Ved besvarelsen af spørgsmål 4 bedes Skatterådet forudsætte, at ansættelseskontrakten med medarbejdere, der ikke er funktionærer, henviser til bestemmelserne i spørger ApS' internationale LTIC program som fastsat i det fremsendte. Dvs. uden den dødsfaldsundtagelse som spørger ApS overvejer at indsætte for funktionærer afhængig af besvarelsen af spørgsmål 1, jf. spørgsmål 3."

Begrundelse

Reglerne i funktionærloven finder ikke anvendelse på direktører. Retserhvervelsen af den omhandlede bonus sker derfor for de omhandlede direktører på det sædvanlige årlige udbetalingstidspunkt i januar. Det forudsættes herved, at den enkelte direktør ikke i funktionærlovens forstand må anses for funktionær - uanset pågældendes titel af direktør.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "ja"

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling og begrundelse.