Udskriftsdato: 5. december 2025

AFG nr 9988 af 28/09/2021 (Gældende)

Forskerskatteordningen - udskudt bonus og feriegodtgørelse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-1384975

Forskerskatteordningen - udskudt bonus og feriegodtgørelse

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgeren kunne beskattes under forskerskatteordningen i kildeskattelovens §§ 48 E-F af kontante bonusudbetalinger i perioden 2020 til 2025, der var optjent under et ansættelsesforhold med H1 i perioden 1. maj 2016 til 31. december 2019. Spørgeren fraflyttede Danmark samtidig med ansættelsesforholdets ophør. Bonusbeløbene var ikke retserhvervet ved fratrædelsen/fraflytningen. Det var Skatterådets opfattelse, at spørgeren blev almindelig begrænset skattepligtig af den bonus, han modtog fra H1 på udbetalingstidspunktet, dog senest 6 måneder efter den endelige retserhvervelse.

Skatterådet fandt endvidere, at beskatning af feriegodtgørelse, der relaterede sig til de udbetalte bonusser, tidligst kunne ske, når der var sket retserhvervelse af beløbet. Feriegodtgørelsen var først retserhvervet, når den bonus, der var omfattet af spørgsmål 1, var retserhvervet. Feriegodtgørelsen skulle herefter beskattes på samme tidspunkt og på samme måde som den bonus, den var beregnet af, det vil sige som almindelig begrænset skattepligtig indkomst.

Skatterådsmøde 28. september 2021 - SKM2021. 547. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at spørgeren i forbindelse med kontante bonusudbetalinger fra H1 i perioden 2020 til 2025 kan beskattes i henhold til kildeskattelovens §§ 48 E-F?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at feriegodtgørelse, der relaterer sig til de udbetalte bonusser, skal beskattes på samme tidspunkt som den bonus, den vedrører?

Svar

1. Nej
2. Ja, se dog Skatterådets begrundelse.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørgeren var i perioden 1. maj 2016 til 31. december 2019 ansat hos H1 i Danmark. I denne forbindelse var spørgeren fuldt skattepligtig og skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, og han var omfattet af beskatning iht. kildeskattelovens §§ 48 E-F. Spørgeren har ikke tidligere været skattepligtig til Danmark.

I denne periode var spørgeren omfattet af en resultatafhængig bonusordning, hvor dele af bonussen udskydes til levering over efterfølgende år.

Ved ophøret af sin danske ansættelseskontrakt forlader spørgeren Danmark, og i denne forbindelse bryder han sin fulde danske skattepligt. Efterfølgende er spørgeren udelukkende begrænset skattepligtig til Danmark i forbindelse med fremtidige indkomster, som vedrører ansættelsen hos H1.

Spørgeren modtager i perioden 2020-2025 kontante bonusudbetalinger samt særskilt aktiebaseret aflønning, som vedrører ansættelsen hos H1. Udbetalingerne forventes at svinge, men Skatterådet bedes lægge til grund, at beløbene altid vil opfylde det lønkrav, som er fastsat i kildeskattelovens § 48E, stk. 3, nr. 3. Dette også i forbindelse med at lønkravet i kildeskattelovens § 48E årligt reguleres (2020 på 68.100 kr. og 2021 på 69.600 kr., efter fradrag af ATP).

Indkomsterne (bonus m.v.) var ikke retserhvervet i forbindelse med ophøret af spørgerens danske skattepligt.

Spørgeren har siden januar 2020 været ansat hos G1 i X-land.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Det er spørgers opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med "ja".

Repræsentanten har henvist til, at eventuel dansk beskatning af vederlag efter ophøret af den fulde danske skattepligt skal ske i henhold til kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, 1 pkt., som har følgende ordlyd:

"Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke er omfattet af § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, jf. dødsboskattelovens § 1, stk. 3, for så vidt de pågældende personer eller dødsboer:

1. Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet."

Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1 er således den grundlæggende danske hjemmel til at beskatte efterfølgende bonusser m.v. Det centrale er, at kildeskattelovens § 48E, stk. 1, er formuleret 100% identisk.

Kildeskattelovens § 48E, stk. 1, er formuleret således:

"Personer, som bliver skattepligtige efter § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1, af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold hos en arbejdsgiver, som er omfattet af § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 4, selskabsskattelovens§ 1, § 2, stk. 1, litra a, eller § 3, fondsbeskatningslovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, kan vælge at blive beskattet af vederlag i penge, jf. § 43, stk. 1, efter § 48 F."

Begge bestemmelser bygger altså på "vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold".

At kildeskattelovens § 48E, stk. 1, er opbygget og formuleret med baggrund i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, er naturligvis ikke et tilfælde. Ved lov 2018-12-05 nr. 1432 skete der en forenkling af ansættelseskravet i kildeskattelovens §§ 48E-F. Resultatet af denne lov er, at vurderingen af, om der foreligger det fornødne "ansættelsesforhold" i henhold til § 48 E, stk. 1, baseres på de selvsamme kriterier, som der gælder ved vurderingen af begrænset skattepligt af vederlag for arbejde i tjenesteforhold efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, 1. pkt. Vi kan henvise til blandt andet side 5 i lovforslag nr. L 30 fremsat 3. oktober 2018.

Såfremt der består et ansættelsesforhold iht. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, 1. pkt., består der altså ligeledes et ansættelsesforhold iht. kildeskattelovens § 48E, stk. 1. Dette fremgår også meget tydeligt af lovforslaget, hvor det er angivet at vurderingen af, om der består et ansættelsesforhold med en dansk arbejdsgiver, skal foretages efter samme kriterier, som anvendes i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1.

Udgangspunktet må derfor være, at indkomst der er skattepligtig iht. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, også kan beskattes iht. kildeskattelovens § 48F, hvis betingelserne i kildeskattelovens § 48E, stk. 3, nedenfor i øvrigt er opfyldt. Dette er i øvrigt også angivet i bemærkningerne til lovforslaget nr. L 30.

"Stk. 3. Det er en betingelse for anvendelsen af stk. 1, at:

1. den skattepligtige ikke inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen har været skattepligtig efter § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1-4, 7 eller 9-27, eller stk. 2, jf. dog stk. 5 og 6,

2. den skattepligtige ikke har eller inden for de seneste 5 år forud for ansættelsen har haft direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller væsentlig indflydelse på den virksomhed, med hvilken ansættelsesforholdet er indgået, jf. § 43, stk. 2, litra i, 3.-6. pkt.,

3. vederlaget i penge i henhold til ansættelseskontrakten som et gennemsnit inden for samme kalenderår udgør et grundbeløb på mindst 59.500 kr. (2010-niveau) om måneden, hvilket reguleres efter personskattelovens § 20, hvortil kommer bidrag efter lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension, jf. dog stk. 4, og således at der ved opgørelsen af vederlaget ses bort fra perioder med barselsorlov."

Betingelse nr. 1 er opfyldt i kraft af kildeskattelovens § 48F, stk. 2, 3. pkt. og kildeskattelovens § 48E, stk. 6, idet spørgeren udelukkende har været fuldt skattepligtig til Danmark med beskatning iht. kildeskattelovens §§ 48E-F og begrænset skattepligtig til Danmark af indkomster, der vedrører denne ansættelsesperiode.

Nr. 2 er opfyldt, idet H1 er et stort børsnoteret selskab, hvor spørgeren ingen kontrol eller væsentlig indflydelse har (eller har haft).

Nr. 3 er opfyldt i kraft af, at lønkravet blot gennemsnitligt skal være opfyldt forholdsmæssigt for perioden med en aktiv ansættelse i indkomståret. Skatterådet bedes lægge til grund, at lønkravet i kraft af bonusudbetalingen vil være opfyldt.

Vi gør i denne forbindelse opmærksom på, at der forud for udbetalingen af en bonus vil blive udarbejdet et bonusbrev/ansættelseskontrakt, således at det kan dokumenteres, at lønkravet efter kildeskattelovens § 48E, stk. 3, nr. 3 er opfyldt. Heraf vil blandt andet bonusbeløbet naturligvis fremgå. Det siger sig selv, at den pågældende bonus vil, på det tidspunkt hvor bonusbrevet bliver lavet, være garanteret jf. kildeskattelovens § 48E, stk. 3, nr. 3. Dermed er bonussen naturligvis også garanteret på tidspunktet for genindtræden i ordningen (beskatningstidspunktet).

Vi er opmærksomme på, at der i forslaget til afbureaukratisering af forskerordningen (L30) er angivet, at bonusser, som først retserhverves efter fratrædelsen, ikke kan beskattes under forskerordningen. Vi skal dog gøre opmærksom på, at der i denne forbindelse (i L 30) rutinemæssigt henvises til TfS 1996,822 TSS, som er en dom, der bygger på et for længst forældet lovgrundlag.

I forbindelse med L30 har man netop ændret lovgrundlaget for anvendelsen af ordningen, herunder grundlæggende ændret arbejdsgiverbegrebet og definitionen af, hvad der i relation til kildeskattelovens §§ 48E-F menes med en "ansættelseskontrakt". Denne ændring får afgørende betydning ved vurderingen af beskatning af bonusudbetalinger som angivet i denne anmodning.

Man angiver også flere steder i lovforslaget L30, at afbureaukratisering af ordningen i realiteten vil medføre de ændringer og konsekvenser, som vi har angivet ovenfor. I denne forbindelse glemmer man dog tilsyneladende - i relation til bonusser - at en "sideeffekt" af de ændringer til kildeskattelovens § 48E, stk. 1, som der kom via L 30, rent lov-mekanisk betyder, at en efterfølgende bonus - som ikke før L 30 kunne omfattes - nu skal kunne omfattes.

Den lovtekniske begrænsning, der tidligere var indbygget i kildeskattelovens § 48E, stk. 1, 1. sætning, blev fortolket på den måde, at en bonus, for at kunne beskattes efter kildeskattelovens § 48E, definitivt skulle være skattepligtig inden for den periode, hvor der rent ansættelsesretligt bestod en juridisk set perfekt dansk ansættelseskontrakt. Med L30 er dette princip imidlertid forladt. Hele hensigten med L 30 er at ændre denne retstilstand. Det vil sige, at man via L30 har forladt den retstilstand, hvor adgangen til ordningen definitivt er betinget af en perfekt dansk ansættelseskontrakt.

Med L 30 var formålet at forenkle "ansættelseskravet". Som nævnt er formuleringen af (og grundbetingelsen i) kildeskattelovens § 48E, stk. 1, blevet 100% synkroniseret med selve hjemlen til lønbeskatning af en person, som er begrænset skattepligtig - nemlig kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1 (L30 beskriver indgående denne sammenhæng). Effekten af ændringen af kildeskattelovens § 48E, stk. 1, er, at adgangen

til at omfatte en bonus af kildeskattelovens § 48E ikke længere kan begrænses til den periode, hvor der fra et ansættelsesretligt perspektiv består en perfekt dansk ansættelseskontrakt.

Kravet om en ansættelsesretligt perfekt ansættelseskontrakt er jo forladt til fordel for en konkret skattemæssig vurdering af, om der udløses en skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1 ("vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold"), og hvis svaret herpå er bekræftende, så er der synkront og simultant opfyldt den grundbetingelse i kildeskattelovens § 48E, stk. 1, som giver adgang til beskatning efter kildeskattelovens § 48E, stk. 1 ("vederlag for personligt arbejde i ansættelsesforhold").

Endeligt vil vi også fremhæve, at L30 også afskaffede det såkaldte "samtidighedskrav". Dette gjorde man blandt andet for at sikre, at virksomhedernes etableringsform ikke påvirkede mulighederne for at anvende ordningen. Dette vil man dog ikke have opnået, såfremt "spørgsmål 1" ikke bekræftes af Skatterådet.

Dette skyldes, at der i så fald vil være afgørende forskel på, om beskatning under ordningen i Danmark udløses af en lokal dansk ansættelse, som ophører i forbindelse med ophøret af arbejdet i Danmark, eller af en udenlandsk ansættelse som fortsætter efter ophøret af arbejdet i Danmark.

Dette kan belyses ved nedenstående to scenarier:

1. En person er ansat hos selskabet A, som er en koncern med hovedsæde i land X (udenfor Danmark). Personen ophører sin ansættelse hos det udenlandske selskab A i forbindelse med, at der indgås en lokal dansk ansættelseskontrakt med det danske selskab B, som er et dansk datterselskab til det udenlandske moderselskab A.

I forbindelse med ansættelsen hos det danske selskab B, udføres der arbejde i Danmark, som bliver beskattet under forskerordningen (fuld skattepligt). Efterfølgende ophører ansættelsen hos det danske selskab B, samtidig med, at personen påbegynder en ny ansættelse hos det udenlandske selskab A (på samme lønvilkår som i Danmark). I forbindelse med ophøret af ansættelsen hos det danske selskab B ophører ligeledes personens danske skattepligt. I det efterfølgende år udbetales der en bonus, som vedrører ansættelsen hos det danske selskab B.

2. En person er ansat hos selskabet A, som er en koncern med hovedsæde i land X (udenfor Danmark). Personen udfører i forbindelse med sin ansættelse hos selskabet A arbejde for et fast driftssted, som det udenlandske selskab A har i Danmark, og personen bliver i denne forbindelse beskattet under forskerordningen med baggrund i en skattemæssig vurdering af, at der er en dansk arbejdsgiver (fuld skattepligtig). Der foreligger intet tillæg mv. til ansættelseskontrakten med A.

I forbindelse med ophøret af arbejdet i Danmark ophører ligeledes personens danske skattepligt, og personen genoptager sit tidligere arbejde for selskabet A uden for Danmark. I det efterfølgende år udbetales der en bonus, som vedrører arbejdet for det faste driftssted i Danmark.

Ovenstående scenarier er - på trods af forskelle i karakteren af den danske arbejdsgiver - identiske i forhold til kildeskattelovens § 48E, stk. 1, og kravet om et "ansættelsesforhold", der skattemæssigt gælder dér.

Omvendt er eksemplerne vidt forskellige ud fra en rent ansættelsesretlig vurdering. I scenarie 2 består det ansættelsesforhold, som dannede grundlag for den indledende beskatning under forskerordningen, altså fortsat på det efterfølgende tidspunkt, hvor der sker beskatning af bonussen. Det gælder endvidere, at den bonus der udbetales, jo er skattepligtig efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, baseret på, at der er tale om "vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold" (samme grundlag som for den løbende beskatning under forskerordningen).

Bonussen er i sagens natur et lønelement, der udbetales og vedrører det danske ansættelsesforhold, og der er på udbetalingstidspunktet tale om et garanteret beløb (som skriftligt dokumenteres i en ansættelsesaftale). Kildeskattelovens § 48E, stk. 1 er, hvad angår "vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold", som beskrevet ovenfor formuleret helt identisk med kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, og derved må bonussen kunne beskattes efter kildeskattelovens § 48E ("vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold"), hvis betingelserne herfor ellers i øvrigt er opfyldt.

Såfremt "spørgsmål 1" ikke bekræftes af Skatterådet, vil der dermed fortsat bestå en afgørende forskel på muligheden for anvendelse af forskerordningen, ift. hvordan virksomhederne strukturerer sig. Nærmere bestemt forringes anvendelsen af ordningen, såfremt der i forbindelse med arbejdet i Danmark indgås en separat ansættelseskontrakt. Det vil altså stride imod lovens formål, såfremt Skatterådet ikke svarer bekræftende på "spørgsmål 1".

Spørgers høringssvar af 29. april 2021

Bemærkning nr. 1

Skattestyrelsen angiver at: *"På det tidspunkt, hvor spørgeren modtager sin bonus, er hans ansættelsesforhold med H1 ophørt, og han er dermed ikke længere omfattet af forskerskatteordningen. Den indkomst, han modtager som begrænset skattepligtig, vil dermed være undergivet almindelig indkomstbeskatning i henhold til kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1. Da beskatningstidspunktet som nævnt ligger efter det tidspunkt, hvor han er udtrådt af forskerskatteordningen, er det ikke muligt at tilbageføre bonussen til perioden med beskatning efter kildeskattelovens §§ 48 E-F. Dette periodiseringsprincip gælder også, selv om bonussen kan henføres til et ansættelsesforhold under forskerskatteordningen."*

Det skal i denne forbindelse bemærkes, at spørgeren ikke længere ville være omfattet af forskerskatteordningen, uanset om hans ansættelsesforhold med H1 var fortsat uafbrudt, idet han bryder med fuld dansk skattepligt, og ikke længere udfører arbejde i Danmark. Det skal endvidere bemærkes, at indkomsten ikke ønskes tilbageført til perioden med beskatning efter kildeskattelovens §§ 48 E-F. I stedet genindtræder spørger i ordningen i forbindelse med beskatningen af bonusudbetalingen. Præcis som hvis han igen havde danske arbejdsdage for en dansk arbejdsgiver.

Bemærkning nr. 2

Skattestyrelsen angiver at: *"Hertil bemærker Skattestyrelsen, at kravet om minimumsløn skal være opfyldt i henhold til ansættelseskontrakten og gælder i den periode, hvor en medarbejder er registreret som omfattet af forskerskatteordningen. Kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 3, finder derfor ikke anvendelse på udbetalinger, der retserhverves efter medarbejderens udtræden af ordningen. Sådanne udbetalinger beskattes som nævnt ovenfor som almindelig skattepligtig indkomst. Ydermere bemærkes, at de pågældende bonusudbetalinger efter det oplyste vedrører ansættelsen i H1 i perioden 1. maj 2016 til 31. december 2019. De kan derfor ikke indgå som vederlag i et nyt ansættelsesforhold som beskrevet af repræsentanten."*

Vi gør opmærksom på, at der ikke længere er noget specifikt formkrav til kontraktens udformning. Endvidere er optjeningsperioden ikke relevant ift. at vurdere beskatningstidspunktet/formen, og lønkravet skal kun være opfyldt for den periode, forskerordningen anvendes. Princippet omkring relevans af optjeningsperioden er fastlagt i praksis, og dette har tidligere medført, at indkomster ikke kunne beskattes under forskerordningen. Dette princip må altså fortsat være gældende, selvom det efter lovændringen nu fører til det modsatte resultat.

Bemærkning nr. 3

Skattestyrelsen angiver at: *"Repræsentanten er af den opfattelse, at såfremt der består et ansættelsesforhold i henhold kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, 1. pkt., så består der ligeledes et ansættelsesforhold i henhold til kildeskattelovens § 48 E, stk. 1. Udgangspunktet må derfor være, at indkomst, der er skattepligtig i henhold til kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, også kan beskattes i henhold til kildeskattelovens § 48 F, hvis betingelserne i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, i øvrigt er opfyldt. Hertil bemærker Skattestyrelsen, at spørgeren under sit ansættelsesforhold hos H1 var omfattet af fuld skattepligt i henhold til kildeskattelovens § 1, stk.1, nr. 1. Der har således ikke bestået et ansættelsesforhold omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1. Som det fremgår af § 2, stk. 1, nr. 1, 3. pkt., omfatter bestemmelsen også vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, som er erhvervet efter ophør af arbejdet her i landet."*

Det er korrekt, at spørger var skattepligtig iht. kildeskattelovens § 1, stk. 1 nr. 1. Dette ændrer dog ikke på, at den lovhjemmel, der anvendes til efterfølgende beskatning af bonusudbetalingen, har samme arbejdsgiverbegreb, som der nu anvendes under forskerordningen. Efterfølgende anerkender Skattestyrelsen da også, at der er tale om samme vurdering af ansættelsesforholdet i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, 1 pkt. og kildeskattelovens §§ 48 E-F.

Skattestyrelsen angiver så endvidere, at dette ikke indebærer, at al indkomst beskattet iht. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, 1 pkt. kan henføres til en tidligere ansættelses periode under forskerordningen. Her skal vi dog igen gøre opmærksom på, at indkomsten ikke skal henføres til en tidligere periode. Den skal beskattes med en nye indtræden i forskerordningen på beskatningstidspunktet. Som argumentation for deres synspunkt henviser Skattestyrelsen til kildeskattelovens § 48 E stk. 6.

"Personer, som tidligere har været omfattet af denne paragraf og § 48 F, anses for at opfylde betingelserne i stk. 3, nr. 1, selv om de pågældende inden for de seneste 10 år har været skattepligtige efter § 2, stk. 1, nr. 1, af vederlag, der er udbetalt på baggrund af en ansættelsesperiode, som har dannet grundlag for beskatning efter § 48 F. Formålet med bestemmelsen fremgår af lovforarbejderne (L30/2018): Det foreslås, at personer, som tidligere har været omfattet af kildeskattelovens §§ 48 E og 48 F, anses for at opfylde betingelserne i stk. 3, nr. 1, selv om de pågældende inden for de seneste 10 år har været skattepligtige efter § 2, stk. 1, nr. 1, af vederlag, der er udbetalt på baggrund af en ansættelsesperiode, som har dannet grundlag for beskatning efter § 48 F."

Som angivet i vores anmodning om bindende svar skal vi dog gøre opmærksom på, at lovgiver ikke har været opmærksom på den fulde effekt af den nye lov. Endvidere vil ovenstående bestemmelse fortsat have relevans for de situationer, den er tiltænkt. Nemlig i forbindelse med efterfølgende beskatning af aktieaflønning der ikke kan omfattes af forskerordningen.

Bemærkning nr. 4

Skattestyrelsen henviser til SKM2018. 439. SR og TfS 1996, 822 TSS. Vi vil i denne forbindelse blot gøre opmærksom på, at begge disse afgørelser ligger forud for lovændringerne vedr. forskerordningen, og at deres konklusion dermed bygger på et forældet lovgrundlag.

Spørgsmål 2

Det er spørgers opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares med "ja".

Repræsentanten har henvist til, at i henhold til Bekendtgørelsen om kildeskat § 20, stk. 1, beskattes A-indkomst som udgangspunkt på udbetalingstidspunktet - dog senest 6 måneder efter endelig retserhvervelse og ved løn under ferie/afspadsering senest 6 måneder efter afholdelse.

I henhold til Bekendtgørelsen om kildeskat § 20, stk. 3, beskattes feriegodtgørelse iht. Ferielovens § 16, stk. 4, i fratrædelsesåret (fratrædelsesmåneden).

I henhold til Bekendtgørelsen om kildeskat § 22 beskattes ferie optjent inden skattepligtens ophør senest på ophørstidspunktet for dansk skattepligt.

I forbindelse med ovenstående skal det bemærkes, at der både i Ferielovens § 16 og Bekendtgørelsen om kildeskat § 22 henvises til optjent ferie, og at ferien faktisk må anses for optjent i forbindelse med fratrædelsen/skattepligtens ophør. Det skal dog også bemærkes, at feriegodtgørelsen overordnet set relaterer sig til indkomstskattepligtige lønbeløb.

Dermed indtræder feriegodtgørelsen først i forbindelse med beskatningen af det lønbeløb, som den vedrører, og derfor er feriegodtgørelsen skattepligtig på samme tidspunkt som lønbeløbet.

Spørgers høringssvar af 29. april 2021

Skattestyrelsen bemærker, at Kildeskattebekendtgørelsens § 20, stk. 3 ikke forudsætter, at feriegodtgørelsen kan opgøres på tidspunktet for fratrædelsen. Dette er dog et grundlæggende princip for beskatningen, og såfremt Skattestyrelsens indstilling tiltrædes, skal der altså foretages beskatning af en indkomst på et tidspunkt, hvor denne hverken er kendt eller endeligt retserhvervet.

Det skal i denne forbindelse også bemærkes, at der i Kildeskattebekendtgørelsens §§ 20 og 22, er angivet henholdsvis "tilfalder" og "optjent", som forudsætning for at bestemmelsen finder anvendelse. Da bonusudbetalingen på fratrædelsestidspunktet ikke er endeligt optjent, er denne heller ikke endeligt tilfaldet spørger. Dette må analogt naturligvis ligeledes gøre sig gældende for de feriepenge, som er direkte afledt af bonusudbetalingen. Endeligt bemærkes det, at såfremt bonusudbetalingen var endeligt optjent på tidspunktet for ophør af dansk skattepligt, skal denne ligeledes beskattes på dette tidspunkt.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørgeren i forbindelse med kontante bonusudbetalinger fra H1 i perioden 2020 til 2025 kan beskattes i henhold til kildeskattelovens §§ 48E-F.

Begrundelse

Spørgeren har under sin ansættelse hos H1 i perioden 1. maj 2016 til 31. december 2019 været registreret hos Skattestyrelsen som omfattet af forsker-skatteordningen i kildeskattelovens §§ 48 E-F. Spørgerens fulde skattepligt ophørte ved udgangen af 2019 i forbindelse med fraflytning til X-land. Spørgeren har siden januar 2020 været ansat hos G1 i X-land.

Spørgeren var i henhold til sin ansættelseskontrakt med H1 berettiget til at modtage variable løndele i form af bonusbetalinger og aktiebaseret aflønning i perioden 2020-2025. Beløbene var ikke retserhvervet ved ophør af den fulde skattepligt, og der skal derfor ske beskatning ved udbetalingen i henhold til kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1. Efter denne bestemmelse omfatter den begrænsede skattepligt vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet, uanset om retten til indkomsten eller vederlaget er erhvervet efter ophør af arbejdet her i landet.

Kontant bonus, der udbetales for personligt arbejde i tjenesteforhold henregnes til A-indkomst, jf. kildeskattelovens § 43, stk. 1, 1. punktum. Beskatningstidspunktet for A-indkomst fremgår af § 20, stk. 1, i kildeskattebekendtgørelsen nr. 499 af 27. marts 2015. Bestemmelsen fastlægger, at A-indkomst, der kommer til udbetaling efter udløbet af den pågældende indtjeningsperiode, indkomstbeskattes i det

indkomstår, hvori udbetalingen finder sted. Har udbetaling ikke fundet sted på et tidspunkt, der ligger 6 måneder efter, at indkomstmodtageren har erhvervet endelig ret til den pågældende indkomst, er beløbet dog indkomstskattepligtigt på dette tidspunkt.

Spørgeren bliver således begrænset skattepligtig af den bonus, han modtager fra H1 på udbetalingstidspunktet, dog senest 6 måneder efter den endelige retserhvervelse.

På det tidspunkt, hvor spørgeren modtager sin bonus, er hans ansættelsesforhold med H1 ophørt, og han er dermed ikke længere omfattet af forskerskatteordningen. Den indkomst, han modtager som begrænset skattepligtig, vil dermed være undergivet almindelig indkomstbeskatning i henhold til kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1. Da beskatningstidspunktet som nævnt ligger efter det tidspunkt, hvor han er udtrådt af forskerskatteordningen, er det ikke muligt at tilbageføre bonussen til perioden med beskatning efter kildeskattelovens §§ 48 E-F. Dette periodiseringsprincip gælder også, selv om bonussen kan henføres til et ansættelsesforhold under forskerskatteordningen.

Repræsentanten har oplyst, at udbetalingerne forventes at svinge, men at Skatterådet kan lægge til grund, at beløbene altid vil opfylde det lønkrav, som er fastsat i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 3. Dette gælder også de årlige reguleringer af beløbet.

Der vil forud for udbetalingen af bonus blive udarbejdet et bonusbrev/ansættelseskontrakt, således at det kan dokumenteres, at lønkravet er opfyldt. Den pågældende bonus vil, på det tidspunkt, hvor bonusbrevet bliver lavet, være garanteret jf. kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 3. Dermed er bonussen også garanteret på tidspunktet for genindtræden i ordningen (beskatningstidspunktet).

Hertil bemærker Skattestyrelsen, at kravet om minimumsløn skal være opfyldt i henhold til ansættelseskontrakten og gælder i den periode, hvor en medarbejder er registreret som omfattet af forskerskatteordningen. Kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 3, finder derfor ikke anvendelse på udbetalinger, der retserhverves efter medarbejderens udtræden af ordningen. Sådanne udbetalinger beskattes som nævnt ovenfor som almindelig skattepligtig indkomst.

Ydermere bemærkes, at de pågældende bonusudbetalinger efter det oplyste vedrører ansættelsen i H1 i perioden 1. maj 2016 til 31. december 2019. De kan derfor ikke indgå som vederlag i et nyt ansættelsesforhold som beskrevet af repræsentanten.

Repræsentanten er af den opfattelse, at såfremt der består et ansættelsesforhold i henhold kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, 1. pkt., så består der ligeledes et ansættelsesforhold i henhold til kildeskattelovens § 48 E, stk. 1. Udgangspunktet må derfor være, at indkomst, der er skattepligtig i henhold til kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, også kan beskattes i henhold til kildeskattelovens § 48 F, hvis betingelserne i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, i øvrigt er opfyldt.

Hertil bemærker Skattestyrelsen, at spørgeren under sit ansættelsesforhold hos H1 var omfattet af fuld skattepligt i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Der har således ikke bestået et ansættelsesforhold omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1. Som det fremgår af § 2, stk. 1, nr. 1, 3. pkt., omfatter bestemmelsen også vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, som er erhvervet efter ophør af arbejdet her i landet.

Repræsentanten er af den opfattelse, at der ved lov nr. 1432 af 05/12/2018 (Afbureaukratisering af forskerskatteordningen) skete en forenkling af ansættelseskravet i kildeskattelovens §§ 48 E-F. Resultatet af denne lov er, at vurderingen af, om der foreligger den fornødne "ansættelsesforhold" i henhold til kildeskattelovens § 48 E, stk. 1, baseres på de selvsamme kriterier, som der gælder ved vurderingen af

begrænset skattepligt af vederlag for arbejde i tjenesteforhold efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, 1. pkt.

Effekten af lovændringen er ifølge repræsentanten, at adgangen til at omfatte en bonus af kildeskattelovens § 48 E, ikke længere kan begrænses til den periode, hvor der fra et ansættelsesretligt perspektiv består en perfekt dansk ansættelseskontrakt. Repræsentanten mener, at kravet om en ansættelsesretligt perfekt ansættelseskontrakt er forladt til fordel for en konkret skattemæssig vurdering af, om der udløses en skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1 ("vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold"), og hvis svaret herpå er bekræftende, så er der synkront og simultant opfyldt den grundbetingelse i kildeskattelovens § 48 E, stk. 1, som giver adgang til beskatning efter kildeskattelovens § 48 E, stk. 1.

Skattestyrelsen er ikke enig i repræsentantens fortolkning af lov nr. 1432 af 05/12/2018. Formålet med loven fremgår af lovforarbejderne (L30/2018):

"For det andet indeholder lovforslaget en forenkling af ansættelseskravet, således at vurderingen af, om der består et ansættelsesforhold med en dansk arbejdsgiver, vil blive afgjort efter samme kriterier, som gælder ved afgørelse af begrænset skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, 1. pkt. Det medfører, at en medarbejder, der bliver skattepligtig af vederlag for arbejde i tjenesteforhold, som udgangspunkt kan anvende forskerskatteordningen, såfremt vedkommende opfylder de øvrige betingelser, der gælder for hhv. forskere og nøglemedarbejdere.

Den foreslåede forenkling af ansættelseskravet har til formål at undgå de situationer, som mange af de sager, der verserer i klagesystemet, handler om. Det vil sige situationer, hvor medarbejderen mangler en formel ansættelseskontrakt med en dansk arbejdsgiver ved ansættelsens begyndelse, men hvor der efter praksis alligevel er mulighed for at anvende ordningen, hvis konkrete foreliggende omstændigheder viser, at der er tale om et ansættelsesforhold. Formålet med at anvende de samme kriterier ved bedømmelsen af ansættelsesforholdet i henhold til kildeskattelovens § 48 E, som allerede kendes fra kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, er at skabe større forudsigelighed og gennemsigtighed, så retssikkerheden for virksomheder og medarbejdere, som anvender ordningen, forbedres.

...

I praksis vil en udstationering i koncernforhold typisk foregå således, at medarbejderen indgår en udstationeringskontrakt med sin udenlandske arbejdsgiver, hvoraf det fremgår, at den ansatte i en periode skal udføre arbejde for den danske del af koncernen. En sådan kontrakt vil efter omstændighederne være tilstrækkelig til, at der indtræder dansk skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, fordi medarbejderen kan anses for at være i et tjenesteforhold med den danske enhed i udstationeringsperioden. Kontrakten kan derfor også udgøre behørig dokumentation for, at der består et tjenesteforhold, og at f.eks. vederlagskravet er opfyldt. Ændringen afhjælper således tilfælde, hvor medarbejderen har en udstationeringskontrakt med sin udenlandske arbejdsgiver, mens der ikke - eller ikke i tide - er indgået en formel, lokal ansættelseskontrakt med den danske enhed.

Skattestyrelsen bemærker, at den omstændighed, at det er anført i lovbemærkningerne, at vurderingen af, om der består et ansættelsesforhold med en dansk arbejdsgiver, vil blive afgjort efter samme kriterier, som gælder ved afgørelse af begrænset skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, 1. pkt., ikke indebærer, at al indkomst, der er omfattet af denne bestemmelse kan henføres til en tidligere ansættelsesperiode omfattet af kildeskattelovens § 48 E, stk. 1. Som anført ovenfor omfatter bestemmelsen også vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, som er erhvervet efter ophør af arbejdet her i landet.

Dette er bekræftet ved kildeskattelovens § 48 E, stk. 6, der blev indført ved lov nr. 1432 af 05/12/2018, der har følgende ordlyd:

"Personer, som tidligere har været omfattet af denne paragraf og § 48 F, anses for at opfylde betingelserne i stk. 3, nr. 1, selv om de pågældende inden for de seneste 10 år har været skattepligtige efter § 2, stk. 1, nr. 1, af vederlag, der er udbetalt på baggrund af en ansættelsesperiode, som har dannet grundlag for beskatning efter § 48 F."

Formålet med bestemmelsen fremgår af lovforarbejderne (L30/2018):

"Det foreslås, at personer, som tidligere har været omfattet af kildeskattelovens §§ 48 E og 48 F, anses for at opfylde betingelserne i stk. 3, nr. 1, selv om de pågældende inden for de seneste 10 år har været skattepligtige efter § 2, stk. 1, nr. 1, af vederlag, der er udbetalt på baggrund af en ansættelsesperiode, som har dannet grundlag for beskatning efter § 48 F.

Det betyder, at efterfølgende vederlag, der er skattepligtige efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, og som udbetales på baggrund af en ansættelsesperiode, som har dannet grundlag for beskatning under forskerskatteordningen, fortsat skal beskattes efter de almindelige regler, men at denne beskatning ikke indgår ved vurderingen af, om medarbejderen har været skattepligtig til Danmark inden for de seneste 10 år, såfremt vedkommende senere ønsker at anvende en resterende periode på ordningen. Det vil alene få betydning i tilfælde, hvor medarbejderens skattepligt til Danmark er ophørt samtidig med ansættelsen. Ændringen vil dog sikre, at en proces, som følger af generelle regler, ikke forhindrer, at medarbejdere, der ikke har opbrugt maksimumperioden på ordningen, vil kunne rekrutteres af andre danske virksomheder. På denne måde kan danske virksomheder forblive attraktive arbejdspladser ved at kunne tilbyde en lempelig og enkel beskatning til medarbejdere, der allerede har nyttig erfaring fra dansk erhvervsliv.

Såfremt det ikke fremgår af indberetningen, at der er tale om et vederlag, der kan henføres til en ansættelsesperiode under forskerskatteordningen, vil det påhvile personen, som på ny ønsker at blive omfattet af forskerskatteordningen, at påvise, at vederlaget hidrører fra en ansættelsesperiode, som tidligere har dannet grundlag for beskatning under ordningen."

Med hensyn til repræsentantens bemærkning om, at der vil være afgørende forskel på, om beskatning under ordningen i Danmark udløses af en lokal dansk ansættelse, som ophører i forbindelse med ophøret af arbejdet i Danmark, eller af en udenlandsk ansættelse som fortsætter efter ophøret af arbejdet i Danmark, er det Skattestyrelsens opfattelse, at dette ikke er tilfældet. Den begrænsede skattepligt af bonus efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, gælder for såvel tidligere ansættelse hos en dansk arbejdsgiver som ansættelse hos en udenlandsk arbejdsgiver med fast driftssted i Danmark.

Skatterådets afgørelse SKM2018. 439. SR omhandlede en spørger, der havde boet i Danmark siden 1. maj 2017 og havde været omfattet af kildeskattelovens §§ 48 E-F. Spørger overvejede at opsige sin stilling og flytte til Tyskland den 1. juni 2018. Spørger var omfattet af et bonusprogram, hvor bonussen var afhængig af det finansielle resultat for hele 2018 og der forelå reel usikkerhed om, hvorvidt de økonomiske mål ville blive opfyldt. Skatterådet kunne bekræfte, at bonussen ikke var retserhvervet den 1. juni 2018, hvor spørger ville fraflytte Danmark. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at bonussen kunne beskattes i henhold til kildeskattelovens §§ 48 E-F. Skatterådet kunne heller ikke bekræfte, at bonussen kunne beskattes i henhold til kildeskattelovens §§ 48 E-F, hvis spørger valgte ikke at fraflytte Danmark, når bonussen blev retserhvervet efter udløbet af perioden, hvor spørger var omfattet af kildeskattelovens §§ 48E-F.

Det anføres i Skatterådets begrundelse, at "*det er ansættelsesforholdet, der har betydning for, om der kan vælges beskatning efter kildeskattelovens § 48 F. Når personen i forbindelse med påbegyndelse af ansættelsesforholdet bliver skattepligtig efter § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1, kan den gunstige beskatning vælges. Det er således fra begyndelsen af ansættelsesforholdet og så længe dette består, at den særlige*

beskatning kan vælges. Beløb, der er retserhvervet og udbetalt efter ansættelsesforholdets ophør, kan derfor ikke medtages til beskatning efter kildeskattelovens § 48 E-F.

Når A's bonus retserhverves efter ophør af perioden med beskatning efter kildeskattelovens § 48 E-F, enten fordi ansættelsesforholdet ophører eller fordi maksimumperioden for ordningens anvendelse er udløbet, vil A være undergivet almindelig indkomstbeskatning, enten som begrænset skattepligtig eller som fuldt skattepligtig. Der vil ikke ud fra en ordlydsfortolkning være hjemmel til at tilbageføre bonussen til perioden med beskatning efter kildeskattelovens § 48 E-F, selv om optjening af bonussen kan henføres til denne periode."

I TfS 1996, 822 TSS blev der taget stilling til, om en bonus kunne henføres til perioden under forskerskatteordningen, hvis den var optjent i denne periode, men først blev retserhvervet efterfølgende. I afgørelsen nåede man frem til, at skattelovgivningens almindelige regler skulle finde anvendelse og dermed at bonussen ikke kunne beskattes under forskerskatteordningen. Der var med andre ord ikke mulighed for at henføre bonussen til en periode, hvor vedkommende var omfattet af forskerskatteordningen.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at de omhandlede kontante bonusudbetalinger skal beskattes som almindelig skattepligtig indkomst i henhold til kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at feriegodtgørelse, der relaterer sig til de udbetalte bonusser, skal beskattes på samme tidspunkt som den bonus, den vedrører.

Begrundelse

I henhold til dagældende ferielovs § 26, stk. 1, beregner arbejdsgiveren feriegodtgørelse og ferietillæg af ethvert indkomstskattepligtigt lønbeløb og personalegode, for hvilket der ikke indrømmes fradrag i indtægten, og som er vederlag for arbejde under ansættelsen. Værdien af personalegoder beregnes på grundlag af de af Skatterådet fastsatte takster for optjeningsåret.

Når en lønmodtager, der har ret til ferie med løn, fratræder, beregnes der feriegodtgørelse, jf. § 25, stk. 6, for det løbende optjeningsår og for den del af de tidligere optjeningsår, som lønmodtageren ikke har holdt ferie for endnu. Feriegodtgørelsen udgør 12,5 pct. af lønnen i optjeningsåret, jf. § 24.

Hvis en lønmodtager fratræder i forbindelse med flytning til udlandet og framelder sig Det Centrale Personregister udbetales feriegodtgørelse for tidligere og løbende optjeningsår til lønmodtageren af arbejdsgiveren, Feriekonto, eller den, der i medfør af ferielovens dagældende § 31 administrerer feriegodtgørelsen, jf. § 30, stk. 1, nr. 2.

I henhold til kildeskattelovens § 43, stk. 1, udgør feriegodtgørelse A-indkomst. Der skal indeholdes A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved udbetalingen, jf. kildeskattelovens § 46, stk. 2 og § 49 A, stk. 1. 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.

Det fremgår af dagældende § 20, stk. 3, i kildeskattebekendtgørelsen (BEK nr. 499 af 27/03/2015), at feriegodtgørelse, der tilfalder lønmodtageren ved ansættelsesforholdets ophør efter (dagældende) ferielovens § 23, stk. 6, samt afspadseringsgodtgørelse og kontant godtgørelse for opsparet/konverteret frihed, beskattes i fratrædelsesåret. Indeholdelse skal foretages i fratrædelsesmåneden.

En lønmodtager, der hidtil har modtaget løn under ferier og medregnet ferielønnen til indkomsten i modtagelsesåret, skal ved opgørelsen for fratrædelsesåret medregne både eventuelt modtagen løn under ferie og den optjente feriegodtgørelse i fratrædelsesåret, jf. kildeskattebekendtgørelsen § 20, stk. 3. Hvis den tidligere optjente feriegodtgørelse ikke tidligere er regnet med i indkomstopgørelsen eller afviklet ved modtagelse af løn under ferie, skal den også regnes med i fratrædelsesåret.

I henhold til lov nr. 58 af 30/01/2018 om forvaltning og administration af tilgodehavende feriemidler skulle arbejdsgivere senest den 31. december 2020 indberette tilgodehavende feriemidler for deres ansatte, der var optjent i perioden fra 1. september 2019 til 31. august 2020 til Lønmodtagernes Feriefond. Arbejdsgiverens indbetaling til Lønmodtagernes Feriefond af ferietilgodehavende i form af ret til løn under ferie og i form af feriegodtgørelse i feriekortordninger uden feriekasser medregnes ikke til lønmodtagerens skattepligtige indkomst. Beskatningen af feriemidlerne sker ved udbetaling, når lønmodtageren har nået folkepensionsalderen, jf. § 15, stk. 1.

Dog kan Fonden i henhold til § 15, stk. 2, nr. 5, efter ansøgning udbetale tilgodehavende feriemidler til lønmodtagere, der har forladt arbejdsmarkedet, når lønmodtageren har taget varigt ophold i udlandet.

Skattestyrelsen er af den opfattelse, at det følger af kildeskattebekendtgørelsen § 20, stk. 3, at feriegodtgørelse skal beskattes i fratrædelsesåret. Beskatningen knytter sig til optjeningsperioden, og bestemmelsen forudsætter ikke, at feriegodtgørelsen kan opgøres på tidspunktet for fratrædelsen.

Skattestyrelsen indstiller herefter, at feriegodtgørelsen beskattes ved spørgerens fratræden, uagtet at der ikke på dette tidspunkt er sket retserhvervelse af den bonus, som feriegodtgørelsen beregnes af. Da beskatningen sker samtidig med spørgerens udtræden af forskerskatteordningen, kan feriegodtgørelsen beskattes under ordningen.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse for så vidt angår spørgsmål 1.

Skatterådet finder, at spørgsmål 2 skal besvares med "Ja, se dog Skatterådets begrundelse".

Skatterådet er af den opfattelse, at beskatning af feriegodtgørelsen tidligst kan ske, når der er sket retserhvervelse af beløbet. Feriegodtgørelsen er først retserhvervet, når den bonus, der er omfattet af spørgsmål 1, er retserhvervet.

Feriegodtgørelsen skal herefter beskattes på samme tidspunkt og på samme måde som den bonus, den beregnes af, det vil sige som almindelig begrænset skattepligtig indkomst.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Kildeskatteloven § 2, stk. 1

Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke er omfattet af § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, jf. dødsboskattelovens § 1, stk. 3, for så vidt de pågældende personer eller dødsboer:

1. Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet. Skattepligten omfatter endvidere vederlag for påtagelse af indskrænkninger i adgangen til fri erhvervsudøvelse (konkurrenceklausuler), når det modtagne vederlag har sammenhæng med et nuværende eller tidligere tjenesteforhold her i landet. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i, samt om retten til indkomsten eller vederlaget er erhvervet efter ophør af arbejdet her i landet. Skattepligten omfatter endvidere fratrædelsesgodtgørelser, løn i en opsigelsesperiode og lignende ydelser, når sådan indkomst erhverves i forbindelse med ophør af et ansættelsesforhold, der har omfattet arbejde udført her i landet, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskatning. Vedrører en indkomst som nævnt i 4. pkt. arbejde udført såvel i som uden for Danmark, omfatter skattepligten kun den del, der forholdsmæssigt kan henføres til arbejde udført i Danmark.

Kildeskatteloven § 43, stk. 1

Til A-indkomst henregnes enhver form for vederlag i penge samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi for personligt arbejde i tjenesteforhold, herunder løn, feriegodtgørelse, honorar, tantieme, provision, drikkepenge og lignende ydelser. Arbejdsgiverens indbetaling til gruppelivsforsikring som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 56, stk. 3 og 5, anses dog ikke for A-indkomst. Tilsvarende anses beløb, som indbetales fra den enkelte arbejdsgiver til et medarbejderinvesteringsselskab, jf. § 3 i lov om medarbejderinvesteringsselskaber, og som for den enkelte medarbejder ikke overstiger beløbsgrænsen på 30.000 kr. i ligningslovens § 7 N i kalenderåret, ikke for A-indkomst.

Kildeskatteloven § 48 E

Stk. 1. Personer, som bliver skattepligtige efter § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1, af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold hos en arbejdsgiver, som er omfattet af § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 4, selskabsskattelovens § 1, § 2, stk. 1, litra a, eller § 3, fondsbeskatningslovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, kan vælge at blive beskattet af vederlag i penge, jf. § 43, stk. 1, efter § 48 F.

Stk. 3. Det er en betingelse for anvendelsen af stk. 1, at 1) den skattepligtige ikke inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen har været skattepligtig efter § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1-4, 7 eller 9-27, eller stk. 2, jf. dog stk. 5 og 6,

2)den skattepligtige ikke har eller inden for de seneste 5 år forud for ansættelsen har haft direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller væsentlig indflydelse på den virksomhed, med hvilken ansættelsesforholdet er indgået, jf. § 43, stk. 2, litra i, 3.-6. pkt.,

3)vederlaget i penge i henhold til ansættelseskontrakten som et gennemsnit inden for samme kalenderår udgør et grundbeløb på mindst 59.500 kr. (2010-niveau) om måneden, hvilket reguleres efter personskattelovens § 20, hvortil kommer bidrag efter lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension, jf. dog stk. 4, og således at der ved opgørelsen af vederlaget ses bort fra perioder med barselsorlov.

Stk. 6 Personer, som tidligere har været omfattet af denne paragraf og § 48 F, anses for at opfylde betingelserne i stk. 3, nr. 1, selv om de pågældende inden for de seneste 10 år har været skattepligtige efter § 2, stk. 1, nr. 1, af vederlag, der er udbetalt på baggrund af en ansættelsesperiode, som har dannet grundlag for beskatning efter § 48 F.

Kildeskatteloven § 48 F

Stk. 2. Beskatning efter stk. 1 kan finde sted i en eller flere perioder af højst 84 måneders samlet varighed. Hvis nyt ansættelsesforhold, hvor vederlaget beskattes efter stk. 1, tiltrædes senest 1 måned efter ophør af tidligere tilsvarende ansættelsesforhold, er det ikke en betingelse, at skattepligt indtræder i forbindelse med det nye ansættelsesforholds påbegyndelse. Tidligere perioder, hvor beskatning efter stk. 1 har fundet sted, indgår ikke ved bedømmelsen efter § 48 E, stk. 3, nr. 1. Nyt ansættelsesforhold, der i medfør af 2. pkt. skulle være tiltrådt i perioden fra og med den 9. marts 2020 til og med den 30. juni 2020, kan beskattes efter stk. 1, såfremt ansættelsesforholdet tiltrædes senest den 1. august 2020.

Forarbejder

L30/2018 Forslag til Lov om ændring af kildeskatteloven, ligningsloven, lov om skattenedslag for seniorer og lov om forsøg med et socialt frikort (Afbureaukratisering af forskerskatteordningen, genoptagelse af afgørelser om skattenedslag, skattefrihed for godtgørelse til thalidomidofre m.v.)

Pkt. 2.1.2

"For det andet indeholder lovforslaget en forenkling af ansættelseskravet, således at vurderingen af, om der består et ansættelsesforhold med en dansk arbejdsgiver, vil blive afgjort efter samme kriterier, som gælder ved afgørelse af begrænset skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, 1. pkt. Det medfører, at en medarbejder, der bliver skattepligtig af vederlag for arbejde i tjenesteforhold, som udgangspunkt kan anvende forskerskatteordningen, såfremt vedkommende opfylder de øvrige betingelser, der gælder for hhv. forskere og nøglemedarbejdere.

Den foreslåede forenkling af ansættelseskravet har til formål at undgå de situationer, som mange af de sager, der verserer i klagesystemet, handler om. Det vil sige situationer, hvor medarbejderen mangler en formel ansættelseskontrakt med en dansk arbejdsgiver ved ansættelsens begyndelse, men hvor der efter praksis alligevel er mulighed for at anvende ordningen, hvis konkrete foreliggende omstændigheder viser, at der er tale om et ansættelsesforhold. Formålet med at anvende de samme kriterier ved bedømmelsen af ansættelsesforholdet i henhold til kildeskattelovens § 48 E, som allerede kendes fra kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, er at skabe større forudsigelighed og gennemsigtighed, så retssikkerheden for virksomheder og medarbejdere, som anvender ordningen, forbedres."

Til nr. 2

"I praksis vil en udstationering i koncernforhold typisk foregå således, at medarbejderen indgår en udstationeringskontrakt med sin udenlandske arbejdsgiver, hvoraf det fremgår, at den ansatte i en periode skal udføre arbejde for den danske del af koncernen. En sådan kontrakt vil efter omstændighederne være tilstrækkelig til, at der indtræder dansk skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, fordi medarbejderen kan anses for at være i et tjenesteforhold med den danske enhed i udstationeringsperioden. Kontrakten kan derfor også udgøre behørig dokumentation for, at der består et tjenesteforhold, og at f.eks. vederlagskravet er opfyldt. Ændringen afhjælper således tilfælde, hvor medarbejderen har en udstationeringskontrakt med sin udenlandske arbejdsgiver, mens der ikke - eller ikke i tide - er indgået en formel, lokal ansættelseskontrakt med den danske enhed."

Til nr. 5

"Det foreslås, at personer, som tidligere har været omfattet af kildeskattelovens §§ 48 E og 48 F, anses for at opfylde betingelserne i stk. 3, nr. 1, selv om de pågældende inden for de seneste 10 år har været skattepligtige efter § 2, stk. 1, nr. 1, af vederlag, der er udbetalt på baggrund af en ansættelsesperiode, som har dannet grundlag for beskatning efter § 48 F.

Det betyder, at efterfølgende vederlag, der er skattepligtige efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, og som udbetales på baggrund af en ansættelsesperiode, som har dannet grundlag for beskatning under forskerskatteordningen, fortsat skal beskattes efter de almindelige regler, men at denne beskatning ikke indgår ved vurderingen af, om medarbejderen har været skattepligtig til Danmark inden for de seneste 10 år, såfremt vedkommende senere ønsker at anvende en resterende periode på ordningen. Det vil alene få betydning i tilfælde, hvor medarbejderens skattepligtig til Danmark er ophørt samtidig med ansættelsen. Ændringen vil dog sikre, at en proces, som følger af generelle regler, ikke forhindrer, at medarbejdere, der ikke har opbrugt maksimumperioden på ordningen, vil kunne rekrutteres af andre danske virksomheder. På denne måde kan danske virksomheder forblive attraktive arbejdspladser ved at kunne tilbyde en lempelig og enkel beskatning til medarbejdere, der allerede har nyttig erfaring fra dansk erhvervsliv.

Såfremt det ikke fremgår af indberetningen, at der er tale om et vederlag, der kan henføres til en ansættelsesperiode under forskerskatteordningen, vil det påhvile personen, som på ny ønsker at blive omfattet af forskerskatteordningen, at påvise, at vederlaget hidrører fra en ansættelsesperiode, som tidligere har dannet grundlag for beskatning under ordningen."

Praksis

Den juridiske vejledning afsnit C. F. 6.2.1

Bonus, der udbetales efter udløbet af perioden med beskatning under forskerskatteordningen, er skattepligtig almindelig indkomst. Se TfS 1996, 822 TSS.

Bonus ved ophør af skattepligt

Hvis medarbejderens skattepligt er ophørt, eller medarbejderen er blevet hjemmehørende i udlandet, Færøerne eller Grønland efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst samtidig med, at beskatning under ordningen er ophørt, og medarbejderen på dette tidspunkt har erhvervet ret til beløbet, kan en bonus beskattes under ordningen, selv om den udbetales senere. Se kildeskattebekendtgørelsen § 22.

Efterfølgende retserhvervelse af bonus

Hvis medarbejderen erhverver ret til bonus, efter at medarbejderen er udtrådt af forskerskatteordningen, er beløbet ikke omfattet af forskerbeskatningen.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at en bonus kunne beskattes i henhold til kildeskattelovens §§ 48 E-F, når bonussen blev retserhvervet efter udløbet af perioden, hvor spørgeren var omfattet af KSL §§ 48 E-F. Se SKM2018. 439. SR.

SKM2018. 439. SR

Spørger har boet i Danmark siden 1. maj 2017 og har i perioden været omfattet af kildeskattelovens §§ 48 E-F. Spørger overvejer at opsige sin stilling og flytte til Tyskland den 1. juni 2018. Spørger er omfattet af et bonusprogram, hvor bonussen er afhængig af det finansielle resultat for hele 2018 og der foreligger reel usikkerhed om, hvorvidt de økonomiske mål vil blive opfyldt. Skatterådet kan bekræfte at bonussen ikke er retserhvervet den 1. juni 2018, hvor spørger fraflytter Danmark. Skatterådet kan ikke bekræfte, at bonussen kan beskattes i henhold til kildeskattelovens §§ 48 E-F. Skatterådet kan heller ikke bekræfte, at bonussen kan beskattes i henhold til kildeskattelovens §§ 48 E-F, hvis spørger vælger ikke at fraflytte Danmark, når bonussen retserhverves efter udløbet af perioden hvor spørger omfattes af kildeskattelovens §§ 48E-F.

TfS1996,822TSS

Told- og Skattestyrelsen fandt, at hvis retserhvervelsen af en bonus først er endelig og bindende, efter at personen har fratrådt sin stilling, og skattepligten er ophørt, vil udgangspunktet være, at beløbet ikke kan beskattes under forskerordningen.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Ferieloven (dagældende)

§ 23. En lønmodtager, der er antaget månedsvis eller for længere tid, og som har ret til fuld løn på søgnehelligdage og sygedage, får løn under ferie.

Stk. 2. Lønnen under ferie er den sædvanlige og fast påregnelige løn på ferietidspunktet. Hertil lægges værdien af eventuelle personalegoder, som lønmodtageren ikke råder over under ferien. En provisionslønnet har under ferien krav på en kompensation for den provision, der mistes som følge af ferieafholdelsen. Endvidere får lønmodtageren et ferietillæg på 1 pct. af lønnen i optjeningsåret, jf. § 26, stk. 1.

…

Stk. 6. En lønmodtager, der fratræder, får feriegodtgørelse, jf. § 24, for det løbende optjeningsår og for den del af de tidligere optjeningsår, som lønmodtageren ikke har holdt ferie for endnu.

§ 24. En lønmodtager, der ikke er omfattet af § 23, får feriegodtgørelse med 12,5 pct. af lønnen i optjeningsåret.

§ 26. Arbejdsgiveren beregner feriegodtgørelse og ferietillæg af ethvert indkomstskattepligtigt lønbeløb og personalegode, for hvilket der ikke indrømmes fradrag i indtægten, og som er vederlag for arbejde under ansættelsen. Værdien af personalegoder beregnes på grundlag af de af Skatterådet fastsatte takster for optjeningsåret.

Stk. 2. Arbejdsgiveren beregner desuden feriegodtgørelse og ferietillæg af lønmodtagerens bidrag til

1) pensionsordninger m.v., der er omfattet af afsnit I i pensionsbeskatningsloven,

2) arbejdsmarkedsbidrag i medfør af lov om arbejdsmarkedsbidrag,

3) den særlige pensionsopsparing i henhold til kapitel 5 c i lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension og

4) medarbejderinvesteringsselskaber, jf. ligningslovens § 7 N.

Stk. 3. Feriegodtgørelse og ferietillæg, som vedrører en lønperiode hen over et årsskifte, anses for optjent i det nye år.

Stk. 4. Arbejdsgiveren skal ikke beregne feriegodtgørelse og ferietillæg af feriegodtgørelse, løn under ferie eller ferietillæg.

§ 30, stk.1. Feriegodtgørelse for tidligere og løbende optjeningsår udbetales til lønmodtageren af arbejdsgiveren, FerieKonto eller den, der i medfør af § 31 administrerer feriegodtgørelsen,

1) hvis lønmodtageren forlader arbejdsmarkedet af alders- eller helbredsmæssige årsager, eller

2) hvis lønmodtageren fratræder i forbindelse med flytning til udlandet og framelder sig Det Centrale Personregister.

Lov nr. 58 af 30/01/2018 om forvaltning og administration af tilgodehavende feriemidler

§ 15, stk. 1. Fonden udbetaler tilgodehavende feriemidler med tillæg af årlige reguleringer, jf. § 13, til lønmodtageren, når lønmodtageren har nået folkepensionsalderen i henhold til kapitel 1 i lov om social pension, jf. dog stk. 2-5. Lønmodtageren og fonden kan aftale, at tilgodehavende feriemidler udbetales på et senere tidspunkt.

Stk. 2. Fonden udbetaler efter ansøgning tilgodehavende feriemidler til lønmodtagere, der har forladt arbejdsmarkedet, når lønmodtageren

…

5) har taget varigt ophold i udlandet.

Kildeskatteloven § 43, stk. 1

Til A-indkomst henregnes enhver form for vederlag i penge samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi for personligt arbejde i tjenesteforhold, herunder løn, feriegodtgørelse, honorar, tantieme, provision, drikkepenge og lignende ydelser. Arbejdsgiverens indbetaling til gruppelivsforsikring som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 56, stk. 3 og 5, anses dog ikke for A-indkomst. Tilsvarende anses beløb, som indbetales fra den enkelte arbejdsgiver til et medarbejderinvesteringsselskab, jf. § 3 i lov om medarbejderinvesteringsselskaber, og som for den enkelte medarbejder ikke overstiger beløbsgrænsen på 30.000 kr. i ligningslovens § 7 N i kalenderåret, ikke for A-indkomst.

Kildeskatteloven § 46, stk. 2

Indeholdelse skal foretages ved udbetalingen af A-indkomsten, jf. dog stk. 6. 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.

Kildeskatteloven § 49 A, stk. 1

Den arbejdsmarkedsbidragspligtige indkomst, for hvilken der foretages indeholdelse af arbejdsmarkedsbidrag, omfatter vederlag m.v. som nævnt i § 43, stk. 1.

Kildeskattebekendtgørelsen (BEK nr. 499 af 27/03/2015)

§ 20, stk. 3 (dagældende)

Stk. 3. Feriegodtgørelse, der tilfalder lønmodtageren ved ansættelsesforholdets ophør efter ferielovens § 23, stk. 6, samt afspadseringsgodtgørelse og kontant godtgørelse for opsparet/konverteret frihed, der tilfalder lønmodtageren ved ansættelsesforholdets ophør, beskattes i fratrædelsesåret. Indeholdelse skal foretages i fratrædelsesmåneden.