

Udskriftsdato: 15. december 2025

SKR nr 9947 af 30/06/2022 (Gældende)

Styresignal - praksisændring - kildeskattelovens §§ 48 E-F - vederlagskrav - genoptagelse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-0090279

Styresignal - praksisændring - kildeskattelovens §§ 48 E-F - vederlagskrav - genoptagelse

SKM2022. 346. SKTST

1. Sammenfatning

Efter kildeskattelovens §§ 48 E-F kan nøglemedarbejdere vælge at blive beskattet efter den særlige forskerskatteordning under forudsætning af, at en række betingelser er opfyldt. Hvis betingelserne er opfyldt, kan nøglemedarbejderen blive bruttolønsbeskattet med 27 pct. (2022-niveau) plus arbejdsmarkedsbidrag i en eller flere perioder af indtil 7 års samlet varighed.

En af betingelserne for at blive omfattet af ordningen fremgår af kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 3, og vedrører et krav til størrelsen af nøglemedarbejderens vederlag. Herefter skal vederlaget i penge efter ansættelseskontrakten eller udstationeringskontrakten som et gennemsnit inden for samme kalenderår udgøre et grundbeløb på mindst 70.400 kr. plus bidrag til ATP (2022-niveau) om måneden.

Såfremt det er nødvendigt at foretage en regulering af vederlaget for at sikre, at et kommende års vederlagskrav bliver opfyldt, har det tidligere været praksis, at der forud for påbegyndelsen af kalenderåret skulle foreligge dokumentation på, at det gennemsnitlige minimumskrav til vederlaget ville være opfyldt - typisk i form af et tillæg til ansættelseskontrakten, som garanterede minimumskravet efter den årlige regulering.

Dette styresignal indeholder en ændring af praksis vedrørende muligheden for at foretage regulering af vederlaget efter kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 3. Praksisændringen sker på baggrund af landsrettens dom i SKM2022. 33. ØLR, som underkender Skattestyrelsens praksis om, hvornår der kan ske regulering af vederlaget.

Praksisændringen medfører, at det accepteres, at der i løbet af et igangværende kalenderår indgås aftale om en ændring af vederlaget efter kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 3, med det formål, at det sikres, at vederlagskravet for det igangværende kalenderår bliver opfyldt. Praksisændringen vedrører året efter indtræden i forskerskatteordningen og efterfølgende år, hvor der er tale om ændring af vederlaget som følge af den årlige regulering af vederlagskravet ifølge personskattelovens § 20.

2. Det retlige grundlag

Kildeskattelovens § 48 E (LBK nr 824 af 28/04/2021):

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

(...)

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 personskat-

telovens § 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.

Den juridiske vejledning - afsnit C. F. 6.1.4.

Beskrivelse af minimumslønnen

Ud over beløbsstørrelsen gælder det, at minimumslønnen skal være

- A-indkomst i penge eller
- personalegoder omfattet af LL § 16, der er A-indkomst
- opfyldt som et gennemsnit inden for samme kalenderår
- sikret medarbejderen som en gennemsnitlig månedsløn i henhold til ansættelseskontrakten.

(...)

Gennemsnitlig månedsløn

Hvis kravet om en gennemsnitlig minimumsløn er opfyldt efter ansættelseskontrakten for kalenderåret som helhed, er det muligt at aftale en lavere aflønning i fx en ferieperiode. Medarbejderen kan også have en måned uden løn, hvis lønnen i de øvrige måneder er så høj, at minimumslønnen samlet set er opfyldt inden for kalenderåret. Se bemærkningerne i Lovforslag nr. 162/2007.

Kravet om minimumsløn skal være opfyldt i henhold til medarbejderens ansættelseskontrakt, hvad enten der er tale om en lokalkontrakt eller en udstationeringskontrakt, og lønudgiften til medarbejderen skal bæres af den danske arbejdsgiver/enhed, som løbende har pligt til at afregne danske skatter i henhold til KSL § 46. Se også SKM2019. 525. LSR.

(...)

3. Gældende praksis

Nøglemedarbejdere fra udlandet kan efter kildeskattelovens §§ 48 E-F vælge at blive beskattet efter en særlig ordning (forskerskatteordningen) under forudsætning af, at en række betingelser er opfyldt. Såfremt betingelserne er opfyldt, kan nøglemedarbejderen vælge at blive bruttolønsbeskattet med 27 pct. (2022-niveau) plus bidrag til ATP i en eller flere perioder af indtil 7 års samlet varighed.

Betingelserne for at blive omfattet af forskerskatteordningen fremgår af kildeskattelovens § 48 E. Der skal indtræde fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1 eller begrænset skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, i forbindelse med, at nøglemedarbejderen modtager vederlag i et tjenesteforhold vedrørende arbejde, der som udgangspunkt skal udføres i Danmark. Der kan være tale om lokalansættelse direkte hos en arbejdsgiver i Danmark eller en udstationering til arbejde for en udenlandsk virksomheds enhed i Danmark. Afgrænsningen af, hvad der skal anses for personligt arbejde i tjenesteforhold, foretages efter de samme retningslinjer som i skattelovgivningen i øvrigt herunder cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, pkt. 3.1.1.1.

Herudover skal tre objektive betingelser være opfyldt. For det første må nøglemedarbejderen ikke have været skattepligtig til Danmark inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen, jf. nærmere kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1. For det andet må nøglemedarbejderen ikke inden for de seneste 5 år have haft del i ledelsen eller væsentlig indflydelse på den virksomhed, som medarbejderen ansættes i, jf. nærmere kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 2. For det tredje skal nøglemedarbejderens vederlag i penge efter ansættelseskontrakten eller udstationeringskontrakten som et gennemsnit inden for samme kalenderår udgøre et grundbeløb på mindst 70.400 kr. plus bidrag til ATP (2022-niveau) om måneden, jf. kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 3.

Der sker som udgangspunkt en årlig regulering af vederlagskravet i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 3, efter personskattelovens § 20. Den årlige regulering af vederlaget medfører ofte, at det for nøglemedarbejdere efter indtræden i forskerskatteordningen er nødvendigt, at der sker en årlig forhøjelse af deres vederlag for at sikre, at det kommende års gennemsnitlige minimumskrav til vederlaget opfyldes.

Det har hidtil været Skattestyrelsens praksis, at det blev accepteret, at der foretages ændringer af en ansættelseskontrakt undervejs i et ansættelsesforhold med henblik på at sikre, at vederlagskravet fortsat opfyldes. Det har dog været under forudsætning af, at en sådan aftale om regulering af vederlaget fandt sted forud for påbegyndelsen af kalenderåret med henblik på at sikre, at nøglemedarbejderen fortsat var garanteret et gennemsnitligt vederlag mindst svarende til vederlagskravet i det følgende kalenderår. Såfremt der ikke forud for påbegyndelse af kalenderåret forelå dokumentation for, at det gennemsnitlige minimumskrav til vederlaget for det følgende kalenderår, var opfyldt, ville dette medføre, at nøglemedarbejderen ikke længere kunne anvende forskerskatteordningen.

4. Baggrund for ændring af praksis

Landsretten har den 22. december 2021 afsagt dommen SKM2022. 33. ØLR. Sagen drejede sig om, hvorvidt vederlagskravet efter kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 3, for en nøglemedarbejder var overholdt i 2017. Nøglemedarbejderen indtrådte i forskerskatteordningen i 2016.

Nøglemedarbejderen havde indgået en ansættelseskontrakt den 13. september 2016 med et dansk selskab, hvor lønnen var fastsat til 62.500 kr. Beløbet var tilstrækkeligt til at opfylde vederlagskravet ved påbegyndelsen af ansættelsesforholdet i 2016, som var nøglemedarbejderens første år omfattet af forskerskatteordningen. Dog var vederlaget ikke tilstrækkeligt højt til at opfylde vederlagskravet i 2017, som udgjorde 63.700 kr. plus bidrag til ATP. Der var ikke via ansættelseskontrakten aftalt en forhøjelse af vederlaget for 2017 inden påbegyndelsen af 2017.

Parterne indgik en ny ansættelseskontrakt den 29. marts 2017, hvorefter det blev aftalt, at lønnen fra den 1. januar 2017 skulle udgøre 63.700 kr plus bidrag til ATP. Således skete der en forhøjelse af vederlaget for 2017 i løbet af det igangværende kalenderår. Nøglemedarbejderen havde i 2017 en faktisk gennemsnitlig månedsløn på 65.180 kr.

Sagen drejede sig således om, hvorvidt nøglemedarbejderen fra den 1. januar 2017 fortsat opfyldte vederlagskravet i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 3, og dermed kunne forblive omfattet af forskerskatteordningen i 2017.

Landsretten godkendte, at nøglemedarbejderen fortsat kunne anvende forskerskatteordningen i 2017 til trods for, at der først i løbet af 2017 mellem nøglemedarbejderen og arbejdsgiver var aftalt et vederlag, som opfyldte vederlagskravet for 2017. Landsretten accepterede således en regulering af vederlaget i løbet af et igangværende kalenderår i forhold til vurderingen af, hvorvidt vederlagskravet i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 3, var opfyldt i året efter nøglemedarbejderens indtræden i forskerskatteordningen.

5. Ny praksis

SKM2022. 33. ØLR ændrer praksis for, hvornår en arbejdsgiver og nøglemedarbejder kan indgå aftale om en mulig regulering af vederlaget efter kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 3, med henblik på at sikre, at det gennemsnitlige minimumskrav til vederlaget for et kommende kalenderår er opfyldt.

Praksisændringen er relevant for vurderingen af, hvorvidt vederlaget fortsat er opfyldt i et givent kalenderår efter indtræden i ordningen, dvs. året efter indtræden i forskerskatteordningen og efterfølgende år, hvor forskerskatteordningen ønskes anvendt.

Praksisændringen medfører, at der ikke længere er krav om, at en arbejdsgiver og nøglemedarbejder på et tidspunkt forud for påbegyndelsen af et kalenderår har aftalt, hvad vederlaget for kalenderåret skal være med henblik på at sikre, at det aktuelle gennemsnitlige minimumsvederlag efter kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 3, fortsat opfyldes. Der er således ikke krav om, at der forud for påbegyndelsen af kalenderåret foreligger dokumentation på, at det aktuelle vederlagskrav for det kommende kalenderår vil være opfyldt.

Som følge af praksisændringen vil det derfor være muligt, at man i løbet af et igangværende kalenderår aftaler en ændring af vederlaget efter kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 3, med det formål, at man sikrer, at det gennemsnitlige minimumskrav til vederlaget for det igangværende kalenderår bliver opfyldt.

Praksisændringen medfører imidlertid ikke en ændring i, at vederlaget fortsat skal være sikret som et garanteret gennemsnitligt minimumsvederlag i henhold til ansættelseskontrakten eller udstationeringskontrakten. Er det aktuelle gennemsnitlige minimumskrav til vederlaget ikke opfyldt, vil det således stadig ikke være muligt at udbetale en bonus ved udgangen af året for at sikre, at vederlagskravet efter kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 3, opfyldes.

6. Genoptagelse

6.1. Frister for genoptagelse

6.1.1. Ordinær genoptagelse

I henhold til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, kan der ske genoptagelse, hvis anmodning herom fremsættes senest den 1. maj i det 4. år efter udløbet af det pågældende indkomstår, såfremt der fremlægges oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen.

Der vil således på baggrund af dette styresignal kunne ske genoptagelse af skatteansættelser fra og med indkomståret 2018, hvis der fremsættes anmodning herom senest den 1. maj 2022. Det betyder, at såfremt anmodningen om genoptagelse først fremsættes efter den 1. maj 2022, vil fristen for genoptagelse af indkomståret 2018 være udløbet.

6.1.2. Ekstraordinær genoptagelse

Hvis fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, er udløbet, kan der i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse, såfremt hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en afgørelse fra skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn eller Landsskatteretten eller ved en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. I disse tilfælde kan der ske genoptagelse til gunst for den skattepligtige fra og med det indkomstår, der har været til prøvelse i den første sag, der resulterede i en underkendelse af praksis, eller fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 3 år forud for underkendelsen af praksis.

Praksis blev underkendt ved landsrettens dom i SKM2022. 33. ØLR. Dommen blev afsagt den 22. december 2021 og vedrører indkomståret 2017. Hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt, kan der derfor i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, efter anmodning, ske ekstraordinær genoptagelse fra og med indkomståret 2017.

6.2. Reaktionsfrist

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, at en anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder efter den skattepligtige er kommet til kendskab om det forhold, der begrunder fravigelse af fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2.

Reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på SKAT.dk.

6.3. Anmodning om genoptagelse

En anmodning om genoptagelse kan indgives til Skattestyrelsen via TastSelv eller fremsendes som fysisk post til adressen:

Skattestyrelsen, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing.

Anmodningen skal indeholde oplysninger om navn, adresse, CPR-nr. eller CVR-nr.

Følgende personer har pligt til at indgive anmodningen om genoptagelse via TastSelv:

- Fysiske personer, der efter skattekontrollovens § 11 har pligt til at give oplysninger om skattepligtig indkomst senest den 1. juli i året efter indkomstårets udløb. Dette følger af § 3 i bekendtgørelse 2019-11-25 nr. 1197.
- Selskaber, foreninger m.v., som er omfattet af pligten til at oplyse digitalt i henhold til § 4 i bekendtgørelse 2018-11-14 nr. 1303.

6.4. Dokumentation

Det er en betingelse for genoptagelse, at den skattepligtige fremlægger oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen.

Den skattepligtige skal kunne dokumentere, at der er foretaget en korrektion af vederlaget, således at vederlagskravet for det konkrete kalenderår er opfyldt. Dette kan fx ske via indgåelse af en ny ansættelseskontrakt eller via en tillægsaftale til en eksisterende ansættelseskontrakt i løbet af kalenderåret efter indtræden i forskerskatteordningen eller i et efterfølgende år, hvor der er tale om ændring af vederlaget som følge af den årlige regulering af vederlagskravet ifølge personskattelovens § 20.

7. Gyldighed

I det omfang praksisændringen er til gunst for den skattepligtige, har praksisændringen virkning fra datoen for offentliggørelsen af dette styresignal.

Den ændrede praksis, som er indeholdt i styresignalet, vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning, 2023-1, afsnit C. F. 6.1.4.

Efter offentliggørelsen i Den juridiske vejledning 2023-1 og udløbet af reaktionsfristen, jf. ovenfor, er styresignalet ophævet.

Skattestyrelsen, den 30. juni 2022