

Udskriftsdato: onsdag den 17. juni 2026

AFG nr 9418 af 28/05/2024 (Gældende)

Mobilitetspakker til forskere fra fond

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 24-0189019

Mobilitetspakker til forskere fra fond

H1 ydede støtte til visse forskere i form af mobilitetspakker. H1 havde etableret en særskilt fond i form af Spørger til at administrere den støtte, der blev bevilliget til den enkelte forsker.

Støtten blev ydet som en donation til forskeren. Enten ved at forskeren fik udbetalt et pengebeløb inden for bevillingen, eller ved at forskeren helt eller delvist fik betalt eller refunderet udgifter, som kunne støttes via mobilitetspakken. Støtten kunne anvendes af den enkelte forsker til bl.a. husleje, løn til forskerens ægtefælle, udgifter til dagtilbud og privatskole til forskerens børn, sprogundervisning til forskeren og forskerens ægtefælle mv.

Skatterådet kunne bekræfte, at støtten skulle beskattes som B-indkomst. Det var henset til, at støtten var skattepligtig efter statsskattelovens § 4, stk. 1, litra c, og hverken kunne anses for A-indkomst med hjemmel i kildeskattelovens § 43, stk. 1, eller § 43, stk. 2, jf. kildeskattebekendtgørelsens § 18 modsætningsvist.

Skatterådet kunne derudover bekræfte, at støtten ikke skulle indgå i grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag.

Skatterådsmøde 28. maj 2024 - SKM2024.304.SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at støtte, der udbetales af Spørger til en forsker fra en mobilitetspakke, skal beskattes som B-indkomst?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at støtte, der udbetales af Spørger til en forsker fra en mobilitetspakke, ikke indgår i grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at støtte, der ydes af Spørger til en forsker fra en mobilitetspakke ved, at Spørger helt eller delvist betaler eller refunderer udgifter, som kan støttes via mobilitetspakken, skal beskattes som B-indkomst?
4. Kan Skatterådet bekræfte, at støtte, der ydes af Spørger til en forsker fra en mobilitetspakke ved, at Spørger helt eller delvist betaler eller refunderer udgifter, som kan støttes via mobilitetspakken, ikke indgår i grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja
4. Ja

Offentliggjort i redigeret og forkortet form.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørgers baggrund og formål

Spørger er stiftet med henblik på at fremme excellent forskning i Danmark gennem international mobilitet og rekruttering.

Spørger er etableret af H1, der er en ikke-erhvervsdrivende almennyttig fond, som støtter teknisk og naturvidenskabelig forskning samt miljømæssige, sociale og kulturelle formål i ind- og udland.

H1 vurderer, at det er vigtigt for dansk forskning at tiltrække talentfulde forskere fra udlandet til Danmark, og at det er vigtigt for dansk forskning at udsende danske forskere på forskningsophold i udlandet, da en sådan mobilitet inden for forskning bidrager til at højne de danske forskningsmiljøer.

H1 har imidlertid konstateret, at Danmark som et mindre land og sprogområde kan have vanskeligt ved at tiltrække udenlandske topforskere i konkurrence med bl.a. førende amerikanske og engelske universiteter.

H1 anmodede derfor i 2018 et eksternt konsulentfirma om at undersøge, hvad der skal til for at tiltrække sådanne forskere til Danmark. Denne undersøgelse viste, at det af mange udenlandske forskere opfattes som meget besværligt og krævende at flytte til og arbejde i Danmark, og at det navnlig er tilfældet, når den udenlandske forsker ønsker at medbringe sin familie under forskningsopholdet.

H1 har derudover været i dialog med flere danske universiteter, som alle har udtrykt sig positivt over for et støttetiltag målrettet forskeres flytning og etablering i forbindelse med udenlandske forskeres forskningsophold i Danmark og danske forskeres forskningsophold i udlandet.

Universiteterne har imidlertid i den forbindelse oplyst, at universiteterne ikke har hjemmel til at yde al den støtte, der er nødvendig for at reducere de af forskerne påpegede udfordringer.

Universiteterne har herved henvist til, at det af tekstanmærkningerne til Finansloven, 2.11.5, bl.a. fremgår, at *"Universiteterne kan i forbindelse med udstationering af ansat videnskabeligt personale samt ved ansættelse af videnskabeligt personale, der er rekrutteret i udlandet, afholde dokumenterede rimelige udgifter til rejse- og flytteomkostninger mv. i forhold til den pågældende medarbejder og i begrænset omfang dennes evt. medfølgende familie"*, og at *"Universiteterne kan afholde udgifter til betaling af de gebyrer, der pålægges videnskabeligt personale rekrutteret fra tredjelande ved anmodning om arbejds- og opholdstilladelse, herunder gebyr for forlængelse af arbejds- og opholdstilladelse og for skift i stillingskategori. Ligeledes kan universitetet afholde udgifter til gebyr for medfølgende ægtefælle og børn"*.

H1 vurderede på denne baggrund, at det var nødvendigt at etablere en ny fond, som kunne administrere den støtte, der er nødvendig for at reducere de af forskerne påpegede udfordringer.

H1 etablerede på denne baggrund Spørger med følgende formål:

"Fondens formål er at fremme excellent forskning [...].

Fonden er en almennyttig fond. [...]

Fonden kan virke for sit formål ved at yde økonomisk støtte i form af donation eller lån. [...]

Fonden yder støtte til at muliggøre og smidiggøre forskerens flytning til og etablering i et andet land end der, hvor forskeren har udøvet den væsentligste del af sin hidtidige forskning i forbindelse med et forskningsprojekt."

De indgivne spørgsmål er dog alene relateret til situationer, hvor støtten ydes som donationer til forskeren og ikke de situationer, hvor støtten ydes som lån.

Foruden donationer i form af naturalier eller ved at stille faciliteter til rådighed yder fonden også støtte i form af en kontant betaling, fx ved refusion af konkrete afholdte udgifter af den art, der er omtalt nedenfor.

Spørger er etableret som en ikke-erhvervsdrivende almennyttig fond underlagt Civilstyrelsen som fondsmyndighed. Spørger er skattepligtig efter fondsbeskatningslovens § 1.

Uddelingernes baggrund og formål

H1 yder i overensstemmelse med H1s formål støtte til forskere gennem en række forskellige programmer, fx A-program og B-program, der støtter internationalt anerkendte forskere, der bliver eller allerede er etableret på et dansk universitet, samt C-program, der støtter kvindelige forskere, der har færdiggjort en ph.d. i Danmark, og som med tilknytning til et dansk universitet planlægger et forskningsophold i udlandet (herefter tilsammen omtalt som "Forskningsprogrammerne").

H1 uddeler til disse formål bevillinger i størrelsesordenen x-yy mio. kr.

H1 har herudover, med henblik på at fremme mobiliteten for forskere under Forskningsprogrammerne, etableret en tillægsbevilling, der medfører, at H1 kan yde støtte til forskeres etablering og ophold i udlandet eller i Danmark (herefter omtalt som "Mobilitetspakken").

En udenlandsk forsker kan på denne baggrund sammen med sit danske universitets internationale kontor ansøge H1 om en Mobilitetspakke, når forskeren bevilges et forskningsophold i Danmark under et af Forskningsprogrammerne.

En dansk forsker kan på samme baggrund sammen med sit danske universitets internationale kontor ansøge H1 om en Mobilitetspakke, når forskeren bevilges et forskningsophold i udlandet under et af Forskningsprogrammerne.

Hvis H1 godkender en sådan ansøgning om en Mobilitetspakke, bliver der bevilget en Mobilitetspakke på op til xx kr. til Spørger til fordel for en navngiven forsker.

Når Spørger har modtaget en bevilling af en Mobilitetspakke fra H1, bliver forskeren og det danske universitets internationale kontor informeret om bevillingen.

Universitetets internationale kontor foretager en visitation med henblik på at afklare forskerens konkrete støttebehov inden for rammerne af Spørgers formål og bevillingen fra H1. Universitetets internationale kontor ansøger herefter på vegne af forskeren om støtte fra Mobilitetspakken ved Spørger.

Spørgers bestyrelse vurderer herefter konkrete ansøgninger om udbetaling af midler fra Mobilitetspakken, der er tildelt forskeren, under hensyntagen til Spørgers formål, rammerne for bevillingen (Mobilitetspakken) og denne visitation.

Spørger varetager på nuværende tidspunkt administrationen af bevillinger af Mobilitetspakker fra H1, samt en bevilling fra G1 og en bevilling fra T1. Dette er i overensstemmelse med hensigten om, at Spørger skal kunne modtage og administrere midler fra andre fonde, som efterfølgende skal kunne uddeles af Spørger i overensstemmelse med Spørgers formål og inden for rammerne af de givne bevillinger.

De udgifter, der efter godkendelse af Spørgers bestyrelse kan dækkes helt eller delvist af Mobilitetspakkerne, er defineret på baggrund af konklusionerne i den ovenfor nævnte undersøgelse af, hvad der skal til for at tiltrække topforskere til Danmark.

De uddelinger, der er defineret som mulige, er endvidere inspireret af de tiltag, som de største danske erhvervsvirksomheder med succes har gennemført med henblik på at tiltrække talentfulde udenlandske medarbejdere og med henblik på at give talentfulde danske medarbejdere incitament til at flytte til udlandet for at arbejde i kortere eller længere perioder.

Mobilitetspakkerne kan på denne baggrund anvendes til støtte til følgende (der kan ansøges om støtte i hhv. op til 12 eller 24 måneder afhængig af, hvilket Forskningsprogram forskeren er tilknyttet hos H1):

a) Boligsøgning.

- b) Husleje i en kortere periode (op til 12/24 måneder).
- c) Jobsøgning og evt. omkostninger til headhunter til forskerens ægtefælle/samlever.
- d) Løn til forskers ægtefælle/samlever i en kort periode (op til 12/24 måneder).
- e) Udgifter til dagtilbud og privatskole (dog ikke kostskole) til forskerens børn (op til 12/24 måneder).
- f) Løn til barselsvikar (postdoc-niveau) under forskerens barsels- og forældreorlov.
- g) Rejse- og flytteomkostninger for forskeren, dennes ægtefælle/samlever og evt. børn.
- h) 1-2 årlige hjemrejser under forskningsopholdet til forskeren, dennes ægtefælle/samlever, evt. børn og efter omstændighederne bedsteforældre.
- i) Sprogundervisning til forskeren og dennes ægtefælle/samlever.
- j) Rådgivning i forbindelse med indrejse til forskeren og ægtefælle/samlever og evt. børn.
- k) Udgifter til øvrig relevant rådgivning, herunder fx skattemæssig rådgivning i forbindelse med forskningsopholdet.
- l) Universitetet kan ansøge om op til 10 % (maks. 90.000 kr. per Mobilitetspakke) til rekrutteringsaktiviteter af internationale forskningstalenter.
- m) Universitetet kan ansøge om op til 15 % (maks. 130.000 kr. per Mobilitetspakke) til indirekte projektomkostninger i forbindelse med administrationen af bevillingen.

De indgivne spørgsmål omfatter dog ikke situationer, hvor der ydes støtte af den art, der er nævnt i under "f)", "l)" og "m)".

Mobilitetspakkerne kan ikke anvendes til kompensation for forskerens beskatning eller til kompensation for de skattemæssige konsekvenser, som støtten måtte have for forskeren i øvrigt.

Det er med et tidligere bindende svar bekræftet, at både de beskrevne uddelinger fra H1 til Spørger og de beskrevne bevillinger fra Spørger til universiteterne og forskerne er at anse som almenyttige uddelinger.

Mobilitetspakken er knyttet op på forskeren. Det betyder, at hvis forskerens ansættelsesforhold ændres, mens den bevilgede Mobilitetspakke løber, følger Mobilitetspakken forskeren, så længe forskeren udøver den forskning, der er støttet af H1 via Forskningsprogrammerne.

Hvis det efterfølgende viser sig, at en forsker ikke skal anvende hele sin Mobilitetspakke, som er blevet tildelt den pågældende og uddelt til Spørger, kan Spørger uddele den resterende del af den pågældende Mobilitetspakke til dækning af udgifter omfattet af Mobilitetspakker, der er tildelt andre forskere under Forskningsprogrammerne.

Støtten udbetales som udgangspunkt direkte til forskeren. I visse tilfælde udbetales støtten dog til universitetet på vegne af forskeren, hvis universitetet i første omgang har dækket udgiften på vegne af forskeren.

De indgivne spørgsmål er i det hele relateret til den situation, hvor støtten udbetales til en forsker, der er fuldt skattepligtig til Danmark.

Støtten er ikke en bevilling til forskning, der administreres af Uddannelses- og Forskningsstyrelsen.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad spørgsmål 1 og 2

Vi har anmodet Skatterådet om at bekræfte, at støtte, der udbetales af Spørger til en forsker fra en Mobilitetspakke som den ovenfor beskrevne, skal henregnes til modtagerens/forskerens B-indkomst, således at støtte kan udbetales uden indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag.

Vi bemærker til støtte herfor:

Støtten, der udbetales til modtageren/forskeren af en Mobilitetspakke, må anses som skattepligtig indkomst for modtageren/forskeren, jf. statsskattelovens § 4.

Støtte, der udbetales af Spørger til en forsker fra en Mobilitetspakke som den ovenfor beskrevne, udbetales imidlertid af Spørger efter ansøgning.

Spørgers bestyrelse træffer beslutning om tildeling ud fra en vurdering af, om støtten, der er ansøgt om, ligger inden for rammerne af den bevilling, der er meddelt fra H1, og Spørgers formål, som er anerkendt i det hele at være almennyttige eller på anden måde almenvelgørende.

Støtte, der udbetales af Spørger, udbetales i det hele af midler, der er uddelt til Spørger ved en tillægsbevilling af en såkaldt Mobilitetspakke fra H1, som også er anerkendt i det hele at være almennyttige eller på anden måde almenvelgørende.

Der er således ikke tale om en situation, der er sammenlignelig med den situation, som Skatterådet tog stilling til med SKM2011. 150. SR, hvor det var en arbejdsgiver, der påtænkte at afholde udgifter til den ekstern rådgivning mv. til arbejdsgiverens ansatte, når disse skulle ind- eller udstationeres.

Visitationen, der er foretaget af universitetet som arbejdsgiver for forskeren, indgår i den her forelagte situation udelukkende som en del af grundlaget for Spørgers bestyrelses beslutning. Universitetet, som er forskerens arbejdsgiver, kan ikke træffe beslutning om tildeling af midler fra Mobilitetspakken. Denne kompetence er i det hele henlagt til Spørger, der ved sin beslutning skal tage stilling til, om den ansøgte støtte falder inden for rammerne af den bevilling, der er givet, og som i det hele er anset som almennyttig eller på anden måde almenvelgørende, og inden for rammerne af Spørgers formål, som også i det hele er anset som almennyttig eller på anden måde almenvelgørende.

Forskeren opretholder endvidere retten til at modtage støtte fra en Mobilitetspakke, der er tildelt fra H1, uanset om forskeren skifter universitet/arbejdsgiver. Forskeren kan efter tildeling af en Mobilitetspakke fra H1 modtage støtte, så længe forskeren udøver forskningen, der er omfattet af Forskningsprogrammerne.

Støtten, der udbetales til forskeren af en Mobilitetspakke som den ovenfor beskrevne, må på denne baggrund anses for at være udbetalt til modtageren/forskeren, uden at udbetalingen kan anses at være sket på vegne af universitetet, hvor forskeren er ansat, eller som følge af forskerens ansættelse ved det pågældende universitet.

Det følger af kildeskattelovens § 43, at alle former for vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, herunder fri kost og logi, henregnes til A-indkomsten. Det følger endvidere, at de indkomstarter, der af skatteministeren er gjort til A-indkomst, og som er opregnet i kildeskattebekendtgørelsens § 18, skal henregnes til A-indkomsten.

Personer, der er skattepligtige her til landet, skal i henhold til arbejdsmarkedsbidragslovens § 1 tillige svare skat i form af arbejdsmarkedsbidrag til staten med 8 pct. af den bidragspligtige indkomst efter reglerne i den nævnte lov.

Reglerne i arbejdsmarkedsbidragslovens §§ 2-6 fastlægger grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag som vederlag for personligt arbejde, idet bidragspligten for vederlag i naturalier er begrænset.

Der ses ikke med reglerne at være givet hjemmel til at kvalificere støtte, der er modtaget, uden at der er leveret en modydelse, som A-indkomst med arbejdsmarkedsbidrag.

Det er i overensstemmelse hermed i Den juridiske vejledning, afsnit C. A. 12.3 Personer, der ikke er i ansættelsesforhold, anført, at:

Vederlag

Begrebet »vederlag« er et centralt begreb i forhold til karakteristikkene af persongruppen og bidragsgrundlaget. Der ligger i begrebet en forudsætning om en modydelse - at der sker en honorering af et arbejde eller en ydelse, som modtageren af vederlaget har præsteret i en eller anden form.

Der kan i sagens natur være tale om en arbejdsydelse eller vederlag for medlemskab af en bestyrelse eller lignende. Der kan eksempelvis også være tale om en ydelse i form af, at et immaterielt gode stilles til rådighed for andre. Dette kaldes ofte royalties, men bestemmelsen er ikke begrænset af eventuelle ophavsretlige forhold. Vederlag for at stille et kunstnerisk arbejde til rådighed for offentligheden er derfor omfattet. Dette gælder også, hvor der er tale om arvede rettigheder. Det afgørende er kort sagt, at modtageren erhverver et vederlag uden for ansættelsesforhold.

En livsvarig ydelse fra Statens Kunstfond til en komponist skulle ikke regnes med til bidragsgrundlaget. Tildelingen var udelukkende begrundet ved en vurdering af kvaliteten i hans kunstneriske produktion. Der var ikke forudsat en modydelse. Se SKM2002. 168. LSR.

[...]

Støtte, der udbetales af Spørger til en forsker fra en Mobilitetspakke som den ovenfor beskrevne, skal derfor henregnes til modtagerens/forskerens B-indkomst, og dermed uden at der ved udbetalingen skal indeholdes A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, jf. kildeskattelovens § 43, kildeskattebekendtgørelsens § 18 og §§ 2-6 i lov om arbejdsmarkedsbidrag.

Ad spørgsmål 3 og 4

Vi har anmodet Skatterådet om at bekræfte, at støtte, der udbetales af Spørger til en forsker fra en Mobilitetspakke som den ovenfor beskrevne ved, at Spørger helt eller delvis betaler eller refunderer udgifter som kan støttes via Mobilitetspakken, skal henregnes til modtagerens/forskerens B-indkomst, således at betaling eller refusion kan ske uden indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag.

Vi bemærker til støtte herfor:

Spørgsmål 3 og 4 er stillet med henblik på at opnå Skatterådets bekræftelse af, at den skattemæssige virkning for modtageren/forskeren af, at Spørger udbetaler støtte til en forsker fra en Mobilitetspakke som den ovenfor beskrevne, er som i det under besvarelsen af spørgsmål 1-2 anførte, uanset at støtten ydes ved hel eller delvis betaling eller som refusion af udgifter, til hvilke der kan ydes støtte fra en Mobilitetspakke.

Vi henviser derfor i det hele til bemærkningerne ovenfor.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at støtte, der udbetales af Spørger til en forsker fra en mobilitetspakke, skal beskattes som B-indkomst.

Begrundelse

Det er oplyst, at H1 yder støtte til visse forskere i form af såkaldte mobilitetspakker. H1 har etableret en særskilt fond i form af Spørger til at administrere den støtte, der bevilliges til den enkelte navngivne forsker.

Støtten ydes som en donation til forskeren. Enten ved at forskeren får udbetalt et pengebeløb inden for bevillingen, eller ved at forskeren helt eller delvist får betalt eller refunderet udgifter, som kan støttes via mobilitetspakken.

Spørgsmål 1 angår den situation, hvor Spørger inden for rammerne af den mobilitetspakke, som forskeren har fået bevilliget af H1, udbetaler et pengebeløb til forskeren.

B-indkomst er skattepligtig indkomst, hvori der hverken skal indeholdes A-skat, udbytteskat efter kilde-skatteovens afsnit VI eller royaltyskat, jf. kildeskatteoven § 41, stk. 2.

For at afgøre, om støtten, der udbetales af Spørger til en forsker fra en mobilitetspakke, skal beskattes som B-indkomst, er det derfor som det første relevant at vurdere, om støtten er skattepligtig indkomst.

Det er oplyst, at der er tale om støtte målrettet både udenlandske forskeres forskningsophold i Danmark og danske forskeres forskningsophold i udlandet. Det er i den forbindelse oplyst, at der i begge tilfælde er tale om forskere, der er fuldt skattepligtige til Danmark.

Personer, der er fuldt skattepligtige til Danmark, skal medregne samtlige indtægter ved indkomstopgørelsen. Det gælder også gaver, som ikke falder ind under afsnit II i lov om afgift af dødsboer og gaver (boafgiftsloven), jf. statsskatteovens § 4, stk. 1, litra c. Støtten udbetalt af Spørger er derfor som udgangspunkt skattepligtig, jf. statsskatteovens § 4, stk. 1, litra c.

Under visse betingelser er der dog skattefrihed for støtte i form af legater, der er betinget af, at de anvendes til dækning af omkostninger ved videnskabelige arbejder, jf. ligningsloven § 7 K, stk. 4.

Ved et "legat" forstås en gave, dvs. en ydelse, der ikke er betinget af egentlige modydelser, sådan at der er tale om en gensidig bebyrdende kontrakt som fx en ansættelseskontrakt eller et forfatterhonorar. Beløb, der ydes af en arbejdsgiver som led i ansættelsesforholdet, anses således ikke for legater. Legater omfatter ydelser fra fonde, institutioner og i visse tilfælde det offentlige, jf. lovforslag nr. L 204, fremsat den 23. januar 1992, bemærkninger til enkelte bestemmelser, til § 1.

Det er oplyst, at støtten ydes som en donation. Det lægges derfor til grund, at støtten ikke er betinget af, at forskeren skal yde egentlige modydelser til Spørger som ved en gensidigt bebyrdende kontrakt.

Det er endvidere oplyst, at støtten som udgangspunkt udbetales direkte til forskeren, men at støtten i visse tilfælde udbetales til universitetet på vegne af forskeren, hvis universitetet i første omgang har dækket udgiften på vegne af forskeren. Det følger af SKM2012. 623. SR, at det forhold, at et legat udbetales til en forskningsinstitution, som administrerer en udbetaling til dækning af diverse omkostninger, ikke ændrer ved vurderingen af, at det er ansøgeren, der erhverver ret til legatet. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at støtten ikke skal anses for ydet af universitetet som led i ansættelsesforholdet.

Det er på den baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at støtten fra Spørger skal anses for et legat fra Spørger, der er en fond.

Hvorvidt der er tale om "videnskabelige arbejder" afgøres på grundlag af indholdet af de forskningsaktiviteter, som legatet er ydet til, og legatmodtagerens uddannelsesniveau, hvor der mindst skal være tale om forskningsniveauet for en Ph.d.-stipendiat, jf. SKM2012. 623. SR og SKM2019. 561. SR.

SKM2012. 623. SR angik Spørger "A", der under forskningsprogrammet "B" hvert år ydede støtte i form af legater til forskningsaktiviteter, der havde til formål at styrke forsknings- og innovations samarbejdet mellem Danmark og en række andre lande. Skatterådet bekræftede i den forbindelse, at legater udstedt til en dansk forsker, der blev benyttet til at dække en udenlandsk forskers rejse- og opholdsomkostninger i op til 90 dage, var skattefri for den danske forsker, jf. ligningslovens § 7 K, stk. 4. Legatet ansås for at medgå til at dække omkostninger ved videnskabelige arbejder. Skatterådet begrundede sit svar i bl.a. ansøgers og deltagernes uddannelsesniveau, udvælgelsesprocessen af ansøgninger, at der var tale om dækning af den udenlandske forskers merudgifter omfattet af Tjenesterejsecirkulæret samt opfyldelse af formålet med B. I den forbindelse fandt Skatterådet, at der hverken i lovgivning, lovforarbejder eller praksis er forhold, der indikerede, at begrebet "videnskabelige arbejder" skal forstås snævert.

SKM2019. 561. SR angik en Spørger, der modtog et studielegat fra Danmarks Frie Forskningsfond til studier ved et canadisk universitet. Legatet var omfattet af begrænset skattepligt her til landet. Skatterådet fandt, at den del af legatet, der blev anvendt til dækning af "driftsomkostninger", var skattefri i henhold til ligningslovens § 7 K, mens den del, der blev anvendt til dækning af "private udgifter", ikke var omfattet af skattefriheden efter denne bestemmelse.

Bruges legatet til at dække andre udgifter end til dækning af omkostninger ved videnskabelige arbejder, er legatet skattepligtigt. Skattefriheden omfatter således ikke legater, som anvendes til dækning af private udgifter, herunder kost og logi, børnepasning mv., jf. herom Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C. A. 6.5.3.

Det er oplyst, at støtte fra mobilitetspakken kan anvendes af den enkelte forsker til følgende:

- Boligsøgning.
- Husleje i en kortere periode (op til 12/24 måneder).
- Jobsøgning og evt. omkostninger til headhunter til forskerens ægtefælle/samlever.
- Løn til forskers ægtefælle/samlever i en kort periode (op til 12/24 måneder).
- Udgifter til dagtilbud og privatskole (dog ikke kostskole) til forskerens børn (op til 12/24 måneder).
- Rejse- og flytteomkostninger for forskeren, dennes ægtefælle/samlever og evt. børn.
- 1-2 årlige hjemrejser under forskningsopholdet til forskeren, dennes ægtefælle/samlever, evt. børn og efter omstændighederne bedsteforældre.
- Sprogundervisning til forskeren og dennes ægtefælle/samlever.
- Rådgivning i forbindelse med indrejse til forskeren og ægtefælle/samlever og evt. børn.
- Udgifter til øvrig relevant rådgivning, herunder f.eks. skattemæssig rådgivning i forbindelse med forskningsopholdet.

Det er derudover oplyst, at H1 har fundet støtten nødvendig, idet en undersøgelse har vist, at det af mange udenlandske forskere opfattes som besværligt og krævende at flytte til og arbejde i Danmark, navnlig når den udenlandske forsker ønsker at medbringe sin familie under forskningsopholdet.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at de typer af udgifter, som støtten kan anvendes til, har karakter af omkostninger, der er private for den enkelte forsker.

Støtten vil derfor som udgangspunkt være skattepligtig efter statskattelovens § 4, stk. 1, litra c. Anden støtte, som konkret skal anvendes til dækning af omkostninger til forskningsaktivitet, og hvor der mindst er tale om forskningsniveauet for en ph.d.-stipendiat, vil kunne være omfattet af ligningslovens § 7 K, stk.

4, om dækning af omkostninger ved videnskabelige arbejder. Det vil bero på en konkret vurdering for den enkelte forsker. Se SKM2012. 623. SR og SKM2019. 561. SR, som nævnt ovenfor.

Skattestyrelsen er enig med Spørger i, at der ikke er tale om en situation, der er sammenlignelig med den situation, som Skatterådet tog stilling til i SKM2011. 150. SR, hvor en arbejdsgiver havde påtænkt at afholde udgifter til en række forskellige relocationydelser til arbejdsgiverens ansatte, når disse skulle ind- eller udstationeres. Skattestyrelsen henser i den forbindelse bl.a. til, at forskeren ikke modtager støtten af sin arbejdsgiver, som det var tilfældet for de ansatte i SKM2011. 150. SR.

Det er herefter relevant at vurdere, om der er tale om indkomst, hvori der ikke skal indeholdes A-skat, for at afgøre, om støtten, der udbetales af Spørger til en forsker fra en mobilitetspakke, skal beskattes som B-indkomst, jf. herom kildeskatteloven § 41, stk. 2. Det lægges i den forbindelse til grund, at støtten hverken har karakter af udbytte eller royalty.

Indeholdelse af A-skat skal ske i forbindelse med enhver udbetaling af A-indkomst, jf. kildeskattelovens § 46, stk. 1.

Til A-indkomst henregnes enhver form for vederlag i penge samt i forbindelse hermed ydet kost og logi for personligt arbejde i tjenesteforhold, herunder løn, feriegodtgørelse, honorar, tantieme, provision, drikkepenge og lignende ydelser, jf. kildeskattelovens § 43, stk. 1. Ydes der alene vederlag i form af naturalydelser, eller ydes vederlag i form af andre naturalydelser end fri kost og logi, anses disse vederlag som B-indkomst, jf. herom lovforslag nr. 17, fremsat den 7. december 1966, bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, til § 43.

En forudsætning for, at støtten til forskeren i form af det udbetalte pengebeløb skal anses som A-indkomst efter kildeskattelovens § 43, stk. 1, er således, at der er tale om et vederlag i penge for personligt arbejde i tjenesteforhold.

Det er oplyst, at støtten ydes som en donation. Det lægges derfor som en forudsætning for besvarelsen til grund, at støtten ikke er betinget af egentlige modydelser som ved en gensidigt bebyrdende kontrakt. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke er tale om et vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold. Støtten til forskeren kan således ikke anses for A-indkomst med hjemmel i kildeskattelovens § 43, stk. 1.

Til A-indkomst kan endvidere henregnes de indkomstarter, der i medfør af kildeskattebekendtgørelsens § 18 er gjort til A-indkomst, jf. kildeskattelovens § 43, stk. 2.

Donationer fra en fond som de i sagen nævnte er ikke omfattet af kildeskattebekendtgørelsens § 18. Støtten udbetalt af Spørger kan således efter Skattestyrelsens opfattelse heller ikke anses for A-indkomst med hjemmel i kildeskattelovens § 43, stk. 2, jf. kildeskattebekendtgørelsens § 18 modsætningsvist. Der henses i den forbindelse til, at der ifølge det oplyste ikke er tale om en bevilling til forskning, der administreres af Uddannelses- og forskningsstyrelsen.

Det er derfor samlet set Skattestyrelsens opfattelse, at støtten skal anses for skattepligtig indkomst, hvori der ikke skal indeholdes A-skat. På den baggrund kan Skattestyrelsen bekræfte, at støtte, der udbetales af Spørger til en forsker fra en mobilitetspakke skal beskattes som B-indkomst hos forskeren, jf. kildeskatteloven § 41, stk. 2.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at støtte, der udbetales af Spørger til en forsker fra en mobilitetspakke, ikke indgår i grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag.

Begrundelse

Spørgsmål 2 angår ligesom spørgsmål 1 den situation, hvor Spørger inden for rammerne af den mobilitetspakke, som forskeren har fået bevilliget af H1, udbetaler et pengebeløb til forskeren.

Personer uden for ansættelsesforhold skal betale arbejdsmarkedsbidrag af ethvert vederlag i penge eller naturalier, som en person modtager uden at være ansat hos den, der udbetaler vederlaget, jf. arbejdsmarkedsbidragsloven § 2, stk. 1, nr. 2.

Et vederlag er kendetegnet ved, at modtageren har præsteret en ydelse, der honoreres. I modsætning hertil står betalinger, hvor modtageren ikke har præsteret en ydelse, der honoreres. Betalinger, som ikke har karakter af et vederlag, dvs. hvor modtageren ikke har præsteret en ydelse, som honoreres, skal ikke regnes med i bidragsgrundlaget. Dette gælder eksempelvis private legater, hvor modtageren ikke præsterer en modydelse over for giveren, jf. Lovforslag nr. L 196, fremsat den 22. april 2009, bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, til § 2, samt Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C. A. 12.3.

Det er oplyst, at støtten ydes som en donation. Skattestyrelsen lægger derfor som en forudsætning for besvarelsen til grund, at støtten ikke er betinget af egentlige modydelser som ved en gensidigt bebyrdende kontrakt. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke er tale om et vederlag, hvorfor indkomst i form af støtte udbetalt af Spørger efter Skattestyrelsens opfattelse ikke anses for arbejdsmarkedsbidragspligtigt efter arbejdsmarkedsbidragsloven § 2, stk. 1, nr. 2.

Skattestyrelsen kan på den baggrund bekræfte, at støtte, der udbetales af Spørger til en forsker fra en mobilitetspakke, ikke indgår i grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag.

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at støtte, der ydes af Spørger til en forsker fra en mobilitetspakke ved, at Spørger helt eller delvist betaler eller refunderer udgifter, som kan støttes via mobilitetspakken, skal beskattes som B-indkomst?

Begrundelse

Spørgsmål 3 angår den situation, hvor Spørger inden for rammerne af den mobilitetspakke, som forskeren har fået bevilliget af H1, helt eller delvist betaler eller refunderer udgifter for forskeren i stedet for at udbetale et pengebeløb til forskeren, som det er tilfældet under spørgsmål 1 og 2.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der også i den situation er tale om indkomst, der som udgangspunkt vil være skattepligtig efter statskattelovens § 4, stk. 1, litra c. Det er henset til, at de typer af udgifter, som støtten kan anvendes til, som udgangspunkt vil have karakter af omkostninger, der er private for den enkelte forsker, og at støtten derfor i udgangspunktet ikke kan anses for at medgå til dækning af udgifter, som er omfattet af skattefriheden i ligningslovens § 7 K, stk. 4. Skattestyrelsen henviser til Skattestyrelsens indstilling og begrundelsen ved besvarelse af spørgsmål 1.

Det er endvidere Skattestyrelsens opfattelse, at der også i den situation er tale om indkomst, der ikke kan henregnes til A-indkomst efter kildeskattelovens § 43, stk. 1 eller stk. 2. Det er henset til at støtten ydes som en donation, hvorfor der ikke er tale om et vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, samt at det lægges til grund, at støtten hverken har karakter af udbytte eller royalty. Det er endvidere henset til, at der ikke er tale om en indkomst, som er omfattet af kildeskattebekendtgørelsens § 18. Skattestyrelsen henviser til Skattestyrelsens indstilling og begrundelse ved besvarelse af spørgsmål 1.

Skattestyrelsen kan derfor bekræfte, at støtte, der ydes af Spørger til en forsker fra en mobilitetspakke ved, at Spørger helt eller delvist betaler eller refunderer udgifter, som kan støttes via mobilitetspakken, skal beskattes som B-indkomst.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at støtte, der ydes af Spørger til en forsker fra en mobilitetspakke ved, at Spørger helt eller delvist betaler eller refunderer udgifter, som kan støttes via mobilitetspakken, ikke indgår i grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag.

Begrundelse

Spørgsmål 4 angår ligesom spørgsmål 3 den situation, hvor Spørger inden for rammerne af den mobilitetspakke, som forskeren har fået bevilliget af H1, helt eller delvist betaler eller refunderer udgifter for forskeren i stedet for at udbetale et pengebeløb til forskeren, som det er tilfældet under spørgsmål 1 og 2.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke er tale om et vederlag, hvorfor støtten, der udbetales af Spørger ikke skal anses for arbejdsmarkedsbidragspligtig efter arbejdsmarkedsbidragsloven § 2, stk. 1, nr. 2. Skattestyrelsen henviser til Skattestyrelsens indstilling og begrundelse ved besvarelse af spørgsmål 2.

Skattestyrelsen kan på den baggrund bekræfte, at støtte, der ydes af Spørger til en forsker fra en mobilitetspakke ved, at Spørger helt eller delvist betaler eller refunderer udgifter, som kan støttes via mobilitetspakken, ikke indgår i grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1 og 3

Lovgrundlag

Kildeskatteloven

" § 41. [...]

Stk. 2. Foreløbige beløb, der tilsvares ved indeholdelse efter reglerne i §§ 43-49, benævnes A-skat. Foreløbige beløb, som tilsvares ved indeholdelse efter reglerne i §§ 49 A-49 D, benævnes indeholdt ar-

bejdsmarkedsbidrag Arbejdsmarkedsbidrag, som tilsvares i henhold til skattebillet, benævnes foreløbigt arbejdsmarkedsbidrag. Skattepligtig indkomst, hvori A-skat skal indeholdes, benævnes A-indkomst. Skattepligtig indkomst, hvori arbejdsmarkedsbidrag skal indeholdes eller svares i henhold til skattebillet, benævnes arbejdsmarkedsbidragspligtig indkomst. Skattepligtig indkomst, hvori der hverken skal indeholdes A-skat eller den i afsnit VI omhandlede udbytteskat eller royaltyskat, benævnes B-indkomst. Foreløbige beløb, der tilsvares i henhold til skattebillet af B-indkomst, benævnes B-skat.

[...]

§ 43. 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 gruppelevsfor sikring 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.

Stk. 2. Til A-indkomst kan endvidere efter skatteministerens nærmere bestemmelse henregnes nedenævnte indkomstarter:

- a) Godtgørelse for medlemskab af eller som medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lignende.
- b) Pension og ventepenge samt lignende skattepligtige ydelser, når disse har sammenhæng med et tidligere tjenesteforhold.
- c) Folkepension, invalidepension og andre skattepligtige sociale ydelser, samt skattepligtige stipendier, der udbetales i henhold til lov om Statens Uddannelsesstøtte.
- d) Arbejdsløshedsdagpenge, strejke- og lockoutgodtgørelser, sygedagpenge efter lov om sygedagpenge og barseldagpenge efter barselloven.
- e) Understøttelser og andre lignende ydelser af skattepligtig art, der udredes af offentlige myndigheder eller institutioner eller af offentlige eller private fonds, legater eller lignende.
- f) Indkomstskattepligtige udbetalinger som nævnt i § 14 B, § 20, stk. 1 og 2, og § 46, stk. 1, i lov om beskatning af pensionsordninger m.v.
- g) Andre arter af skattepligtig indkomst, der i det væsentlige udgør en nettoindkomst for erhververen.
- h) Vederlag til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet af en virksomhed, der ikke har hjemting her i landet.
- i) Vederlag, der ikke er omfattet af litra a, som en person, der har været skattepligtig efter § 1, nr. 1, modtager fra en virksomhed her i landet som rådgiver, konsulent eller anden lignende medhjælp for virksomheden. Det er dog en betingelse, at personen har eller på noget tidspunkt inden for de seneste 5 år forud for ophøret af den fulde skattepligt har haft direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller væsentlig indflydelse på den virksomhed, der udreder vederlaget. Ved afgørelsen heraf henses, når den udbetalende virksomhed er et selskab m.v., til, om personen ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen eller råder eller har rådet over mere end 50 pct. af stemmевærdien i selskabet. Bestemmelserne i aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse. Er den udbetalende virksomhed personligt ejet, henses til, om den pågældende person ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af

egenkapitalen eller har eller har haft afgørende indflydelse i virksomheden. De for aktionærer gældende kriterier finder tilsvarende anvendelse.

j) Udbytte og udlodninger fra medarbejderinvesteringsselskaber, jf. ligningslovens § 7 N.

[...]

§ 46. I forbindelse med enhver udbetaling af A-indkomst skal den, for hvis regning udbetalingen foretages, indeholde foreløbig skat i det udbetalte beløb. Stk. 6 finder anvendelse for indbetalinger som nævnt i § 49 A, stk. 3, nr. 1 og 4, der indbetales til aldersforsikring, jf. pensionsbeskatningslovens § 10 A, aldersopsparring, jf. pensionsbeskatningslovens § 12 A, eller supplerende engangssum, jf. pensionsbeskatningslovens § 29 A. Indeholdelsespligten ved udbetaling af A-indkomst efter § 43, stk. 2, litra h, påhviler den, for hvem arbejdet udføres. Indeholdelsen foretages ved, at den indeholdelsespligtige beregner det beløb, der skal indeholdes, og tilbageholder dette beløb i A-indkomsten.

[...]"

Statsskatteloven

" § 4 Som skattepligtig Indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte Undtagelser og Begrænsninger den skattepligtiges samlede Aarsindtægter, hvad enten de hidrører her fra Landet eller ikke, bestaaende i Penge eller Formuegoder af Pengeværdi, saaledes f. Eks. :

[...]

c. af et Embede eller en Bestilling, saasom fast Lønning, Sportler, Embedsbolig, Naturalydelser, Emolumenter, Kontorholdsgodtgørelse (med Hensyn til Kontorudgifter jfr. § 6b.), samt Pension, Ventepenge, Gaver (jfr. dog herved Bestemmelsen i § 5b.), Understøttelser, Klosterhævning, Livrente, Overlevelsensrente, Aftægt og deslige;

[...]"

Ligningsloven

"§ 7 K. [...]

Stk. 4. Legater er indkomstskattefri, såfremt de er betinget af, at de anvendes til dækning af omkostninger ved videnskabelige arbejder, herunder en højere uddannelsesinstitutions udgifter til ph.d.-studerendes studier."

Kildeskattebekendtgørelsen

"§ 18. Udover indkomst som nævnt i kildeskattelovens § 43, stk. 1, henregnes følgende indkomstarter til A-indkomst:

- 1) Godtgørelse for medlemskab af eller som medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lignende.
- 2) Pension og ventepenge samt lignende skattepligtige ydelser, når disse har sammenhæng med et tidligere tjenesteforhold.
- 3) Skattepligtige udbetalinger efter lov om social pension, lov om højeste, mellemste, forhøjet almindelig og almindelig førtidspension m.v., lov om delpension, lov om social service, lov om aktiv socialpolitik,

lov om fleksydelse, lov om integration af udlændinge i Danmark (integrationsloven) og lov om en aktiv beskæftigelsesindsats.

- 4) Skattepligtige stipendier, der udbetales i henhold til SU-loven.
- 5) Ydelser, der udbetales af en arbejdsløshedskasse efter lov om arbejdsløshedsforsikring m.v.
- 6) Dagpengegodtgørelse for 1. og 2. ledighedsdag, der udbetales af arbejdsgivere i henhold til § 84 i lov om arbejdsløshedsforsikring m.v.
- 7) Strejke- og lockoutgodtgørelser til lønmodtagere og løn m.v., der udbetales af en arbejdsgiver under lønmodtagerens fravær fra arbejdet på grund af sygdom eller graviditet, barsel og adoption.
- 8) Dagpenge efter barselloven eller lov om sygedagpenge, bortset fra dagpenge, der erstatter B-indkomst eller ydes ved sygedagpengeforsikring efter § 45 i lov om sygedagpenge.
- 9) Løbende ydelser efter lov om arbejdsskadeforsikring, jf. lovbekendtgørelse nr. 450 af 25. juni 1987 med senere ændringer, lov om sikring mod følger af arbejdsskade, jf. lovbekendtgørelse nr. 943 af 16. oktober 2000 med senere ændringer og lov om arbejdsskadesikring.
- 10) Ydelser som nævnt i nr. 9 efter lov om erstatning til skadelidte værnepligtige m.fl.
- 11) Erstatning efter ulykkesforsikringsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 137 af 26. april 1968 med senere ændringer, til efterladte og invaliditetserstatning, når erstatningen ydes som en årlig ydelse.
- 12) Ydelser som nævnt i nr. 11 efter lov om erstatning til tilskadekomne værnepligtige m.fl., jf. lovbekendtgørelse nr. 138 af 26. april 1968 med senere ændringer.
- 13) Ydelser som nævnt i nr. 11 efter §§ 19-22 i lov om erstatning til besættelsestidens ofre, jf. lovbekendtgørelse nr. 279 af 14. marts 2013.
- 14) Krigs-ulykkesforsikringsrente efter loven om krigs-ulykkesforsikring for søfarende, jf. lovbekendtgørelse nr. 91 af 18. marts 1948.
- 15) Krigs-ulykkesforsikringsrente efter loven om krigs-ulykkesforsikringsrente til enker efter visse fiskere, jf. lovbekendtgørelse nr. 279 af 14. marts 2013.
- 16) Løbende ydelser i henhold til lov om invalideforsørgelse, jf. lovbekendtgørelse nr. 280 af 14. marts 2013.
- 17) Skattepligtig elevstøtte m.m. i henhold til lov om arbejdsmarkedsuddannelser m.v.
- 18) Skoleydelse, der udbetales af produktionsskoler i henhold til § 17 i lov om produktionsskoler.
- 19) Skolepraktikydelse, der ydes til elever efter § 66 k, stk. 1, i lov om erhvervsuddannelser, og skoleydelse, der ydes efter samme lovs § 66 t, stk. 1.
- 20) Godtgørelse, der ydes efter § 11, stk. 1 og 2, i lov om Arbejdsgivernes Uddannelsesbidrag.
- 21) Skattepligtig voksenuddannelsesstøtte (VUS), der udbetales til uddannelsessøgende i henhold til lov om støtte til voksenuddannelse, jf. § 23, stk. 3, i lovbekendtgørelse nr. 53 af 23. januar 2020 om statens voksenuddannelsesstøtte.
- 22) Elevstøtte, der ydes efter lov om vejledning om valg af uddannelse og erhverv samt pligt til uddannelse, beskæftigelse m.v.

- 23) Indkomstskattepligtige udbetalinger som nævnt i § 14 B, § 20, stk. 1-2, og § 46, stk. 1, i lov om beskatningen af pensionsordninger mv., samt § 50, stk. 4 og 8, i samme lov som affattet i lovekendtgørelse nr. 580 af 7. august 1991. Dette gælder dog ikke ydelser som nævnt i § 50, stk. 1, nr. 7, når ydelsen udbetales til personer, der er registreret med cvr-nr. eller SE-nr.
- 24) Tilskud, som ph.d.-studerende modtager fra stipendiegiver til afholdelse af rejseudgifter til studierejser i Danmark og i udlandet, herunder den godskrevne værdi af billetter og lignende, når ydelsen berettiger den ph.d.-studerende til supplerende ph.d.-stipendium efter SU-lovens § 52.
- 25) Godtgørelse i henhold til lov om godtgørelse og tilskud til befordring ved deltagelse i erhvervsrettet voksen- og efteruddannelse.
- 26) Værdien af hel eller delvis vederlags fri bil til rådighed, jf. ligningslovens § 16, stk. 4, herunder dagsafgift for privat benyttelse betalt af arbejdsgiveren m.v. i tilfælde, hvor en bil, der af arbejdsgiveren m.v. er stillet til rådighed for den skattepligtige udelukkende for erhvervmæssig kørsel, benyttes privat.
- 27) Andel i udbytte af fiskeri, når andelen modtages som betaling for personlig deltagelse i fiskeriet, og dette udøves fra et skib, der ikke helt eller delvis ejes af modtageren eller er stillet til dennes rådighed ved aftale om lån eller leje. Det anførte gælder også i tilfælde, hvor modtageren af udbytteandelen deltager i fiskeriet med egne redskaber.
- 28) Skattepligtig del af gaver, godtgørelser og gratialer fra den skattepligtiges arbejdsgiver, der ydes i forbindelse med medarbejderens fratræden samt jubilæumsgratialer, jf. ligningslovens § 7 U, for så vidt disse ikke er omfattet af kildeskattelovens § 43, stk. 1, men vedrører arbejde udført her i landet.
- 29) Skattepligtig del af vederlag for afløsning af pensionstilsagn, der ikke er afdækket i et pensionsinstitut, jf. ligningslovens § 7 O, stk. 1, nr. 3, og stk. 2.
- 30) Pension og lignende skattepligtige ydelser, når disse har sammenhæng med et tidligere medlemskab af eller ydes til en tidligere medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lignende.
- 31) Vederlag for påtagelse af indskrænkninger i adgangen til fri erhvervsudøvelse (konkurrenceklausuler), når vederlaget ydes én gang for alle, jf. afskrivningslovens § 40, stk. 3, og har sammenhæng med et nuværende eller tidligere tjenesteforhold.
- 32) Vederlag til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet af en virksomhed, der ikke har hjemting her i landet.
- 33) Vederlag til rådgiver, konsulent eller anden lignende medhjælp for en virksomhed her i landet efter kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra i.
- 34) Vederlag til domsmænd og nævninge ved domstolene.
- 35) Skattepligtig voksenuddannelsesstøtte (SVU), der udbetales til uddannelsessøgende i henhold til lov om statens voksenuddannelsesstøtte.
- 36) Skattepligtig del af tilskudsbevillinger til forskning, der administreres af Uddannelses- og Forskningsstyrelsen, for så vidt disse ikke er omfattet af kildeskattelovens § 43, stk. 1.
- 37) Erstatning for indtægtstab ved ledighed, der i henhold til en privattegnede arbejdsløshedsforsikring omfattet af pensionsbeskatningslovens § 49 udbetales af forsikringsselskabet til forsikringstageren.
- 38) Stipendium til dækning af leveomkostninger efter lov om universiteter (universitetsloven).

39) Tilskud til dækning af arbejdstageres løntab i forbindelse med selvvalgt kompetenceudvikling i henhold til kollektiv overenskomst.

40) Den skattepligtige værdi af fri telefon, herunder fri datakommunikationsforbindelse, jf. ligningslovens § 16, stk. 3, nr. 3, og stk. 12.

41) Støtte efter kapitel 3 a i lov om litteratur (Fribyordning).

42) Arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger m.v. og den arbejdsgiverbetalte præmie for forsikringer, der dækker de pågældende behandlinger, bortset fra arbejdsgiverbetalte præmier for forsikringer, der dækker sundhedsbehandlinger m.v., og som efter aftale mellem arbejdsgiver og en arbejdstager indgår som en ikke adskilt del af en livsforsikringsordning, der er omfattet af pensionsbeskatningslovens § 19.

43) Skattepligtige udbytter og udlodninger fra medarbejderinvesteringsselskaber, jf. ligningslovens § 7 N.

44) Engangsbeløb, der udbetales i henhold til cirkulære af 18. juni 2018 om aftale om engangsbeløb til tjenestemænd efter optjening af 37 års pensionsalder, Aftale af 24. september 2015 mellem Kommunernes Landsforening og Forhandlingsfællesskabet om engangsbeløb til tjenestemænd efter optjening af 37 års pensionsalder eller Aftale af 28. september 2015 mellem Regionernes Lønnings- og Takstnævn og Forhandlingsfællesskabet om engangsbeløb til tjenestemænd efter optjening af 37 års pensionsalder."

Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C. A. 6.5.3

"[...]

Legater til videnskabeligt arbejde

Legater, der ydes til dækning af omkostninger ved videnskabelige arbejder, herunder en højere uddannelsesinstitutions udgifter til ph.d.-studerendes studier, er skattefrie. Se LL § 7 K, stk. 4.

Legaterne er kun skattefrie, hvis følgende betingelser er opfyldt:

- Legatet skal dække udgifter til videnskabelige arbejder.
- Hvis der er tale om et legat til en studerendes studier, skal det være en ph.d.-studerendes studier eller en forskeruddannelse, der kan sidestilles med et ph.d.-studium.

Bestemmelsen i LL § 7 K, stk. 4 omfatter dermed ikke legater eller stipendier, som anvendes til dækning af ph.d.-studerendes private udgifter til kost og logi mv. Se SKM2023. 147. SR, hvor den del af legatet, der var tildelt til dækning af spørgers private udgifter til kost og logi mv., ikke var omfattet af skattefriheden i LL § 7 K, stk. 4.

En dansk forskers afholdelse af udgifter til rejse- og ophold for en udenlandsk kollega i op til 90 dage som led i et forskningsprojekt blev anset som omkostninger ved videnskabeligt arbejde. Udgifterne kunne derfor dækkes af skattefri legatmidler efter LL § 7 K, stk. 4. Se SKM2012. 623. SR.

Landsskatteretten fandt, at et legat ydet til at dække studieudgiften vedrørende universitetsuddannelsen "Master of Public Health" var indkomstskattepligtigt, fordi uddannelsen ikke var en forskeruddannelse, der kunne sidestilles med et ph.d.-studium. Se SKM2001. 586. LSR.

Hvis der er tale om et legat til dækning af en højere uddannelsesinstitutions udgifter til forskerstuderendes studier, kan der være tale om uddannelsesinstitutionens udgifter til fx

- vejledning af den studerende
- materialeudgifter
- en andel af institutionens generelle administrationsomkostninger

Andre udgifter

Bruges legatet til at dække andre udgifter end til dækning af omkostninger ved videnskabelige arbejder, er legatet skattepligtigt. Det kan fx være skattepligtigt, hvis legatet bruges til udgifter til børnepasning.

Bruges legatet kun delvis til formålet, er den resterende del skattepligtig.

Landsretten fandt, at et tilskud på 4.000 kr. fra en fond til betaling af terminsydelse var skattepligtigt og ikke kunne anses som et skattefrit legat til videnskabeligt arbejde. Det gjorde ingen forskel, at skatteyderen havde ansøgt fonden om tilskud til andre formål og benyttet tilskuddet til dækning af andre udgifter. Se Tfs 1995, 725 VLR.

[...]"

Forarbejder

Lovforslag nr. L 204, fremsat den 23. januar 1992, bemærkninger til enkelte bestemmelser, til § 1.

"[...]

Ved et legat forstås en gave. Den må ikke være betinget af egentlige modydelser, således at der er tale om en gensidigt bebyrdende kontrakt, som f.eks. en ansættelseskontrakt eller et forfatterhonorar. Legater omfatter ydelser fra fonde, institutioner eller det offentlige.

[...]

Beløb, som ydes af en arbejdsgiver som led i ansættelsesforholdet eller beløb fra familiemedlemmer anses ikke for legater.

[...]"

Lovforslag nr. 17, fremsat den 7. december 1966, bemærkninger til lovforslaget, bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, til § 43

"[...]

Det er efter den foreslåede bestemmelse en forudsætning, at vederlaget ydes i penge eller i form af fri kost og logi i tilslutning til et vederlag i penge; den indeholdelsespligtige må i sidstnævnte tilfælde lægge et beløb for værdien af fri kost og logi sædvanligvis beregnet på grundlag af de af ligningsrådet fastsatte værdier af fri kost og logi til den kontante løn, forinden A-skatten beregnes. Ydes der alene vederlag i form af naturalydelser, eller ydes vederlag i form af andre naturalydelser end fri kost og logi, anses disse vederlag som B-indkomst; har den skattepligtige A-indkomst ved siden af disse vederlag, vil vederlagene dog eventuelt kunne inddrages under indeholdelsen i A-indkomsten gennem en reduktion af fradragene på skattekortet, jfr. § 51.

[...]"

Praksis

SKM2012. 623. SR

Spørger "A" ydede under forskningsprogrammet "B" hvert år støtte i form af legater til forskningsaktiviteter, der havde til formål at styrke forsknings- og innovationssamarbejdet mellem Danmark og en række andre lande. Skatterådet bekræftede i den forbindelse, at legater udstedt til en dansk forsker, som af forskeren blev benyttet til at dække en udenlandsk forskers rejse- og opholdsomkostninger i op til 90

dage, var skattefri for den danske forsker, jf. ligningslovens § 7 K, stk. 4. Legatet blev anset for at medgå til at dække omkostninger ved videnskabelige arbejder. Skatterådet begrundede sit svar i bl.a. ansøgers og deltagernes uddannelsesniveau, udvælgelsesprocessen af ansøgninger, at der er tale om dækning af den udenlandske forskers merudgifter omfattet af Tjenesterejsecirkulæret samt opfyldelse af formålet med B. I den forbindelse fandt Skatterådet, at der hverken i lovgivning, lovforarbejder eller praksis var forhold, der indikerede, at begrebet "videnskabelige arbejder" skulle forstås snævert. Skatterådet bemærkede, at det forhold, at legatet blev udbetalt til en forskningsinstitution, som administrerede udbetaling til dækning af diverse omkostninger, ikke ændrede ved vurderingen af, at det er ansøgeren, der erhvervede ret til legatet.

SKM2019. 561. SR

Spørger modtog et studielegat fra Danmarks Frie Forskningsfond til studier ved et canadisk universitet.

Legatet var omfattet af begrænset skattepligt her til landet. Den del af legatet, der anvendtes til dækning af "driftsomkostninger", var skattefri i henhold til ligningslovens § 7 K, mens den del, der anvendtes til dækning af "private udgifter", ikke var omfattet af skattefriheden efter denne bestemmelse.

SKM2011. 150. SR

Sagen angik en arbejdsgiver, der havde påtænkt at afholde udgifter til en række forskellige relocation-ydelser til arbejdsgiverens ansatte, når disse skulle ind- eller udstationeres. Udgifterne omfattede bl.a. flytteudgifter, sprogundervisning, karriereplanlægning for ægtefælle og udsøgning af skole og børnehave.

Skatterådet fandt, at flytning kunne dækkes skattefrit efter SL § 6, litra a, forudsat at den udenlandske medarbejder bevarede ansættelsen hos sin nuværende udenlandske arbejdsgiver, dvs. det udenlandske medlemsfirma, var sikret tilbagegang til samme udenlandske arbejdsgiver efter indstationeringsperiodens ophør og at vedkommende blev indstationeret til spørger som et led i medarbejderens karriereplanlægning hos det udenlandske medlemsfirma, ifølge en samlet aftale mellem dette medlemsfirma og spørger.

Skatterådet fandt derudover, at spørger skattefrit kunne dække bl.a. deltagerbetaling i forbindelse med kurser mv. efter LL § 31. Kurset mv. måtte dog ikke udelukkende være af privat karakter for medarbejderen.

Det fremgik generelt af svarene i SKM2011. 150. SR, at udgifter til assistance til medfølgende familie anses for en betaling af private udgifter, som er skattepligtige og beskattes hos medarbejderen.

Spørgsmål 2 og 4

Lovgrundlag

Arbejdsmarkedsbidragsloven

"§ 2. Grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag for lønmodtagere m.v. er følgende indkomster, jf. dog stk. 2 og § 3:

1) Ethvert vederlag i penge eller naturalier, der kan henføres til personligt arbejde i ansættelsesforhold, herunder løn i opsigelsesperiode, løn under sygdom og barsel m.v., efterbetalinger, fratrædelsesgodtgørelser, efterløns- og pensionslignende ydelser m.v., når sådanne ydelser har sammenhæng med et tidligere ansættelsesforhold eller hverv.

2) Ethvert vederlag, som indgår i den personlige indkomst, i penge eller naturalier modtaget uden for ansættelsesforhold, når der ikke er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, herunder efterbetalinger m.v. i forbindelse hermed samt den skattepligtige værdi af udbytter som nævnt i ligningslovens § 16 A, stk. 5.

[...]"

Den juridiske vejledning 2024-1, afsnit C. A. 12.3

"[...]–Regel

Personer, der er skattepligtige her til landet, skal betale skat i form af arbejdsmarkedsbidrag med 8 pct. af bidragsgrundlaget. Se AML § 1. Hvis Danmark i henhold til en dobbeltbeskatningsaftale har givet afkald på beskatning af indkomsten, skal der ikke betales arbejdsmarkedsbidrag.

[...]

Bidragsgrundlag

Bidragsgrundlaget omfatter ethvert vederlag i penge eller naturalier, som en person modtager uden at være ansat hos den, der udbetaler vederlaget. Se AML § 2, stk. 1, nr. 2. Indkomsterne betegnes som honorarer, vederlag mv. Efterbetalinger mv. i forbindelse hermed samt den skattepligtige værdi af naturalier udgør også en del af bidragsgrundlaget.

Vederlag

Begrebet »vederlag« er et centralt begreb i forhold til karakteristikken af persongruppen og bidragsgrundlaget. Der ligger i begrebet en forudsætning om en modydelse - at der sker en honorering af et arbejde eller en ydelse, som modtageren af vederlaget har præsteret i en eller anden form.

[...]

Overførselsindkomster

Betalinger, som ikke har karakter af et vederlag, dvs. hvor modtageren ikke har præsteret en ydelse, som honoreres, skal ikke regnes med i bidragsgrundlaget. Dette gælder typisk offentlige overførselsindkomster, men også eksempelvis private legater, hvor modtageren ikke præsterer en modydelse over for giveren.

[...]"

Forarbejder

Lovforslag nr. L 196, fremsat den 22. april 2009, bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, til § 2

"§ 2, stk. 1, opregner grundlaget for opkrævning af arbejdsmarkedsbidrag hos lønmodtagere m.v. Reglerne er opstillet som »hovedregler«, der medtager alle indkomster af den art, der er nævnt under de enkelte punkter. Bidragspligten for naturalier er dog begrænset, således som det fremgår af § 2, stk. 2. De undtagelser, der i øvrigt foreslås, er opregnet i § 3, jf. bemærkningerne hertil nedenfor. Det er uden betydning for betalingen af arbejdsmarkedsbidrag, om en given indkomst er A-indkomst eller B-indkomst. Arbejdsmarkedsbidragsgrundlaget for lønmodtagere m.v. foreslås at skulle udgøres af en række forskellige indkomster. For det første ethvert vederlag i penge eller naturalier, der kan henføres til personligt arbejde i ansættelsesforhold.

[...]

Dernæst omfatter bidragsgrundlaget ethvert vederlag i penge eller naturalier, som en person modtager uden at være ansat hos den, der udbetaler vederlaget, og når der ikke er tale om udøvelse af selvstændig erhvervsvirksomhed, dvs. indkomst i form af honorarer m.v. Tilsvarende gælder efterbetalinger m.v. i forbindelse hermed samt den skattepligtige værdi af udbytter modtaget af en hovedaktionær i form af fri bil, fri bolig, fri sommerbolig og fri lystbåd. Der ligger i begrebet »vederlag« en forudsætning om en modydelse - at der sker en honorering af et arbejde eller en ydelse, som modtageren af vederlaget har præsteret i en eller anden form. Der kan i sagens natur være tale om en arbejdsydelse eller vederlag for medlemskab af en bestyrelse el. lign. Der kan eksempelvis også være tale om en ydelse i form af, at et immaterielt gode stilles til rådighed for andre - det som sædvanligvis betegnes som royalties - men bestemmelsen er ikke begrænset af eventuelle ophavsretlige forhold. Vederlag for at stille et kunstnerisk arbejde til rådighed for offentligheden er således omfattet. Det afgørende er kort sagt, at modtageren erhverver et vederlag uden for ansættelsesforhold.

[...]

Betalinger, som ikke har karakter af et vederlag - dvs. hvor modtageren ikke har præsteret en ydelse, som honoreres - falder uden for bestemmelsen i lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 2. Dette gælder således de offentlige overførselsindkomster, men også eksempelvis private legater, hvor modtageren ikke præsterer en modydelse over for giveren.

[...]"