

Kontant bonus - skatteret

DAVID MUNCH
ADVOKAT (L)



En betydelig sign-on-bonus er ikke ualmindelig i forbindelse med rekruttering af udenlandske sportsfolk og bankfolk. Man bør her være opmærksom på, at dansk beskatning kan indtræde med det samme, og at skattemyndighedernes afgørelser herom er meget konkrete. Endvidere bør man sørge for at undersøge skatteforholdene for så vidt angår ansøgerens hjemland.

Der foreligger to afgørelser offentliggjort på SKATs hjemmeside. Kort fortalt opererer man med to beskatningsmuligheder:

1. Ansøgeren beskattes som følge af fuld skattepligt, jf. Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1
2. Ansøgeren beskattes som følge af begrænset skattepligt, jf. Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1

Fuld skattepligt

Fuld skattepligt kræver som udgangspunkt, at ansøgeren har bopæl i Danmark og har taget ophold i Danmark, dvs. tiltrædelsesbonus er kun skattepligtig til Danmark efter reglerne om fuld skattepligt, hvis ansøgeren erhverver ret til bonussen på et tidspunkt, hvor disse betingelser er opfyldt.

I byretsdommen refereret i SKM2013.444 havde en professionel fodboldspiller bosiddende i Tyskland købt en helårsbolig i Danmark med overtagesdag den 1. juli 2005. Den 21. juli 2005 ankom han til Danmark og underskrev kontrakt med dansk fodboldklub. Det fremgik af kontrakten: "Straks efter kontraktens underskrift betales et

"sign on beløb" på 4.000.000 kr. ..." Samme dag blev beløbet på 4 mio. kr. overført til hans konto. Han overnattede på hotel i Tyskland fra den 21. juli til den 22. juli 2005. Den 22. juli 2005 påbegyndte han træning hos den danske fodboldklub.

Byretten lagde til grund, at fodboldspilleren tiltrådte straks ved underskrivelsen af kontrakten, at han havde erhvervet ret til bonussen på dette tidspunkt, og at fodboldspilleren tog ophold i Danmark samme dag, den 21. juli 2005. Da han havde erhvervet bopæl den 1. juli 2005, var han på første opholdsdag den 21. juli 2005 fuldt skattepligtig til Danmark, jf. Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1. Opholdet den 21. juli 2005 blev således ikke anset for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende, der ikke medfører fuld skattepligt, jf. § 7, stk. 1. Byretten omtaler ikke Told- og Skattestyrelsens meddelelse i SKM2002.110TSS i sin afgørelse, hvilket må antages at skyldes, at mulig skattefrihed, jf. meddelelsen, forudsætter, "at kontrakten er underskrevet, inden den skattepligtige bliver fuldt skattepligtig til Danmark".

Begrænset skattepligt

Begrænset skattepligt kræver, at der foreligger vederlag for arbejde udført i Danmark. Spørgsmålet er, om en tiltrædelsesbonus, der erhverves inden arbejde faktisk udføres, kan omfattes af begrænset skattepligt.

Landsskatterettens afgørelse refereret i SKM2009.407.LSR omhandlede spørgsmålet om, hvorvidt der skulle betales

arbejdsmarkedsbidrag af en tiltrædelsesbonus til en aktieanalytiker, der skulle tiltræde den 1. juli 2007. Udbetalingsdagen var ligeledes den 1. juli 2007. Landsskatte retten fandt, at tiltrædelsesbonus var "... så nært knyttet til det arbejde, der skal udføres i det tjenesteforhold, som modtageren er på vej ind i, at det ikke kan adskilles fra dette, og SKAT's fortolkning af, hvad der er vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, jf. SKM 2007.370. SKAT, ligger efter rettens opfattelse dermed inden for rammerne af lovens ordlyd."

Meddelelsen i SKM2002.110TSS nævnt ovenfor blev ophævet ved meddelelsen i SKM2007.370.SKAT, der anser sign on bonus for forskud på løn, idet bonussen tages til indtægt i det indkomstår, hvori arbejdsforpligtelsen påbegyndes. Synspunktet om "forskud på løn" indebærer, at sign on bonus kan anses for vederlag for arbejde udført i Danmark og dermed omfattet af begrænset skattepligt.

Domstolene har ikke taget stilling til, hvorvidt sign on bonus kan anses for forskud på løn. I byretsdommen nævnt ovenfor gjorde Skatteministeriet subsidiært gældende, at de 4 mio. kr. reelt var et forskud på løn. Dette tog byretten ikke stilling til, da Skatteministeriet fik medhold på baggrund af reglerne om fuld skattepligt.

Tiltrædelsesbonus anses således for "forskud på løn", indtil denne retsstilling måtte blive ændret ved dom. Det bemærkes, at begrænset skattepligt af tiltrædelsesbonus øger risikoen for uenighed med et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, og hvor personen er hjemmehørende, idet OECD Model Overenskomstens artikel 15 tilsvarende Kildeskatteloven indeholder formuleringen "arbejdet er udført i den anden kontraherende stat". Uddrag af OECD-kommentaren er gengivet nedenfor.

Bonus ved til- og fraflytning

Ligesom ved tiltrædelsesbonus har det betydning for den skattemæssige situation, om medarbejderen bliver/er fuldt eller begrænset skattepligtig til Danmark.

Hvis en medarbejder rekrutteret fra udlandet erhverver ret til en bonus for arbejde udført i udlandet, før medarbejderen bliver fuldt skattepligtig til Danmark, er bonussen ikke skattepligtig i Danmark, uanset om bonussen udbetales efter, at medarbejderen er blevet fuldt skattepligtig til Danmark. Dette fremgår af Landsskatteretsafgørelsen refereret i SKM2012.435.LSR, hvor en fratrædelsesgodtgørelse blev anset for retserhvervet, inden medarbejderens fulde skattepligt til Danmark genindtrådte.

Hvis en medarbejder fra udlandet alene er begrænset skattepligtig til Danmark med hensyn til arbejde udført i Danmark, og medarbejderen modtager en bonus for arbejde udført i Danmark, som medarbejderen erhverver ret til efter, at medarbejderen ikke længere er begrænset skattepligtig, dvs. er holdt op med at arbejde her i landet, så er bonussen skattepligtig i Danmark, jf. Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, 3. pkt. I forhold til situationen ved tiltrædelsesbonus, jf. ovenfor, er denne "efterbeskatning" mindre problematisk, når medarbejderen er hjemmehørende i et land med "OECD DBO", da den må anses for ikke at være i strid med OECD-Kommentaren til art. 15, pkt. 2.2, indsat i OECD 2005 kommentaren: "Betingelsen i artiklen for, at kildestaten kan beskattes, er, at gage, løn og andet lignende vederlag hidrører fra arbejde, udført i denne stat. Dette er tilfældet uanset hvornår indkomsten betales til eller krediteres arbejdstageren, eller på anden måde endeligt erhverves af denne."

Hvis en medarbejder, der er fuldt skattepligtig til Danmark, flytter til udlandet for at bo og arbejde og modtager bonus for arbejde udført i Danmark, der retserhverves efter, at medarbejderens fulde skattepligt til Danmark er ophørt, beskattes denne bonus ikke i Danmark, idet der ikke gælder en "efterbeskatningsregel" svarende til Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, 3 pkt., omtalt ovenfor.

Bonus til forskere og højtlønnede omfattet af særlig beskatningsordning

For så vidt angår medarbejdere rekrutteret i udlandet og ansat i henhold til reglerne i Kildeskattelovens §§ 48 E-F, er det i praksis et relevant spørgsmål, om bonus, der udbetales efter udløbet af perioden, beskattes i henhold til ordningen.

Bonus må anses for omfattet af den særlige beskatningsordning, hvis bonussen er i henhold til ansættelseskontrakten, jf. § 48 F, stk. 1, og er retserhvervet inden for ansættelsesperioden, jf. § 48 F, stk. 2.

SKATs juridiske vejledning, afsnit C.F.6.2.1, om bonus, der udbetales efter udløbet af perioden med beskatning under en KSL §§ 48 E-F-ordning, er upræcis:

"Bonus, der udbetales efter udløbet af perioden med beskatning under forskerskatteordningen, er skattepligtig almindelig indkomst. Se TfS 1996.822 TSS." TfS 1996.822 TSS er omtalt i stikord som følger: "Told- og Skatte styrelsen 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."

Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 1

Stk. 1. Pligt til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:

1) personer, der har bopæl her i landet,

Kildeskatteloven § 2, stk. 1, nr. 1

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.

Om bonus ved ophør af skattepligt: "Hvis medarbejderens skattepligt er ophørt, eller medarbejderen er blevet hjemmehørende i udlandet, Færøerne eller Grønland efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst samtidigt 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."

Bonus til medarbejdere

Når en virksomhed ønsker at tilbyde medarbejdere en kontant bonusordning, kan motivationen være en fastholdelsesbonus, en præstationsbonus, der afhænger af medarbejderens indsats, eller en incitamentsbonus, der afhænger af udvikling af aktiekurs.

Beskatningstidspunkter

Beskatningstidspunktet er udbetalingstidspunktet, hvis bonusen er retserhvervet mindre end 6 måneder før udbetalingstidspunktet, jf. Kildeskattelovens § 46. Hvis retserhvervestidspunktet er i andet halvår, kan udbetalingstidspunktet (beskatningstidspunktet) lægges i det næste kalenderår, jf. Kildeskattelovens § 46 og kildeskattebekendtgørelsen, § 20, samt SKM2013.116. Placering i det følgende kalenderår kan have stor praktisk betydning, hvis der er en sandsynlighed for, at medarbejderens skattepligtige indtægt vil være betydeligt lavere, f.eks. hvis medarbejderen er opsagt. Medarbejderen vil herved kunne opnå at skulle betale mindre i topskat eller ingen topskat.

Bonus, der ville blive beskattet på udbetalingstidspunktet, kan indskydes af arbejdsgiveren på pensionsordning med bortseelsesret uden beskatning, se SKM2012.619.SR om fratrædelsesgodtgørelse.

Hvis bonusordningen løber over mere end 6 måneder, er det relevant at fastsætte retserhvervestidspunktet, da både retserhvervestidspunktet og udbetalings-tidspunktet således ikke ligger inden for 6-måneders grænsen i Kildeskattelovens § 46. SKATs praksis sonderer mellem bonusordninger, hvor bonus kan udgøre 0 kr., og bonusordninger, hvor bonus vil udgøre et positivt beløb. Retserhvervestidspunktet udskydes f.s.v.a. førstnævnte ordninger og udskydes ikke f.s.v.a. sidstnævnte ordninger. SKATs praksis om sidstnævnte ordninger er baseret på Funktionærlovens § 17 a (retserhvervelse svarende til krav på forholdsmæssig andel). Som eksempler på denne praksis omtales tre afgørelser offentliggjort på SKATs hjemmeside:

Et tidspunkt for mulig udbetaling af bonus

Skatterådets bindende svar i SKM2012.143.SR omhandlede nye regler for aflønningspolitikken i den finansielle sektor, jf. lov nr. 1556 af 21. december 2010. Udskudt kontant bonus var underlagt en række betingelser og tildeltes kun den pågældende person, hvis en række specifikke økonomiske mål mv. opfyldtes for koncernen i en periode på 1-5 år. Hver gang betingelserne for en periode var opfyldt, skete der udbetaling af den del af den kontante bonus, der vedrørte den overståede periode. For direktionsmedlemmer gjaldt, at såfremt visse økonomiske resultater for koncernen ikke blev nået i den enkelte periode, så kunne den kontante bonus for denne periode bortfalde helt eller delvist. For øvrige deltagere gjaldt, at såfremt visse økonomiske resultater for den enkelte division ikke blev nået i den enkelte periode, så kunne den kontante bonus for denne periode bortfalde helt eller delvist. Skatterådet bekræftede spørgerens svar på spørgsmål 1, at beskatningstidspunktet var udbetalingstidspunktet, da der var en reel usikkerhed for, om den udskudte kontante bonus blev udbetalt, idet det var forudsat, at udbetaling ikke skete mere end 6 måneder efter retserhvervestidspunktet, dvs. tidspunktet, hvor det kunne konstateres, at der skulle ske udbetaling.

Fleere tidspunkter for mulig udbetaling af bonus

Landsskatterettens afgørelse refereret i SKM2012.440.LSR omhandlede to bonusprogrammer (2007 og 2009), hvor størrelsen af medarbejderens bonus afhang af udviklingen i moderselskabs aktie på børsen. Ved tildeling modtog medarbejderen oplysning om, hvor mange aktier beregningen af bonusbeløb blev baseret på. Løbetiden var 5 år, heraf var de første 2 år en modningsperiode, hvor medarbejderen ikke kunne modtage bonus. Efter de 2 år kunne medarbejderen i 3 år vælge at få beregnet og betalt bonus på 11 forud fastsatte datoer hvert år i 2007-ordningen, på 4 forud fastsatte datoer hvert år i 2009-ordningen. Udbetaling af bonus var i begge programmer betinget af, at medarbejderen på udnyttelsestidspunktet stadig var ansat i selskabet eller i et koncernselskab. Der gjaldt særlige regler i tilknytning hertil. I 2007-programmet beregnedes bonus som forskellen mellem en beregnet kurs og børskurs. I 2009-programmet beregnedes bonus på baggrund af et referenceindeks. Bonus var således afhængig af, at børsaktien havde udviklet sig bedre end referenceindekset. Spørgeren gjorde bl.a. gældende, at medarbejderens valgte udnyttelsestidspunkt udgjorde retserhvervestidspunktet, ikke et tidspunkt, hvor medarbejderen havde mulighed for at udnytte.

Landsskatteretten fandt, at den endelige retserhvervelse til bonus, som medarbejderne kunne opnå i henhold til 2007- og 2009-ordningen, indtrådte ved den første ud-

nyttelsesmulighed medarbejderen havde efter udløbet af den 2-årige modningsperiode. Endvidere fremgår det af afgørelsen, at såfremt et beløb beskattet ved retserhvervelsen var forskelligt fra det beløb, som medarbejderen fik udbetalt ved konkret udnyttelse i et efterfølgende år, ville medarbejderen kunne anmode SKAT om genoptagelse af skatteansættelsen for retserhvervelsesåret, så der kunne ske regulering af det tidligere beskattede beløb, så det stemte overens med det reelt oppebårne beløb. Det bemærkes hertil, at medarbejderen kun ville have interesse i at anmode om genoptagelse, hvis det reelt oppebårne beløb var lavere end det beskattede beløb, f.eks. kunne bonusbeløbet være 0 kr. på beskatningstidspunktet og et positivt beløb på det faktiske udnyttelsestidspunkt.

Bonus vil udgøre et positivt beløb

Skatterådets bindende svar refereret i SKM2010.243.SR omhandlede et selskab, der ønskede at tildele udvalgte medarbejdere en bonus i 2010 i henhold til et bonusprogram, der gav medarbejderen ret til at få udbetalt bonussen kontant på årsdagen 3 år efter tildeling, forudsat at medarbejderen var ansat på denne dato, uanset årsagen til ansættelsesforholdets eventuelle fortidige ophør, dog ville medarbejderen få udbetalt bonussen i tilfælde af førtidspension og i tilfælde af død (udbetales til dødsboet). Spørgeren bemærkede, at opsigelsesvilkårene formentlig ikke var fuldt i overensstemmelse med funktionærlovens § 17 a. hvorefter medarbejderen løbende ville optjene en forholdsmæssig andel af bonussen. Spørgeren gjorde bl.a. gældende, at den skattemæssige retserhvervelse af bonussen var udskudt til udbetalingstidspunktet, og at der ikke blev anvendt et successivt retserhvervelsesprincip ved den skattemæssige vurdering.

Skatterådet fandt, at en forholdsmæssig del af bonussen skulle beskattes i henholdsvis 2010, 2011, 2012 og 2013. Der blev bl.a. henvist til, at ikke hele bonussen kunne fortabes, uanset årsag til eventuel fratrædelse, og at funktionærlovens § 17 a indebar, at medarbejderen ville erhverve løbende ret til bonussen.

En konsekvens af at lægge funktionærlovens § 17 a til grund for bedømmelsen af det skattemæssige retserhvervestidspunkt ses at være, at spørgsmålet vil kunne være uafklaret i årevis, hvis der føres sag om funktionærlovens § 17 a i relation til bonusordningen. Et nyligt eksempel på en sådan sag er Højesterets dom refereret i Ugeskrift for Retsvæsen, 2012.1315H, hvor Højesteret afgjorde, at en fastholdelsesbonus ikke kunne anses for et vederlag omfattet af funktionærlovens § 17 a, stk. 1.