

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 fratrukket sin stilling, og skattepligten er ophørt, vil udgangspunktet være, at beløbet ikke kan beskattes under forskerordningen."

