

Beskatningen af godtgørelser der ydes i forbindelse med fratræden

Artiklen analyserer gældende ret vedrørende beskatningen af godtgørelser der ydes i forbindelse med fratræden med udgangspunkt i Jane Ferniss' artikel U.2015B.42. Det konkluderes, at alle godtgørelser der ydes i forbindelse med fratræden beskattes i henhold til ligningslovens § 7 U.

Af advokatfuldmægtig Kristian Bro, Dansk Erhverv

1. Indledning

Den skattemæssige behandling af godtgørelser der ydes i forbindelse med fratræden har i en årrække været forbundet med usikkerhed.(1) Problemstillingen omhandler hvorvidt godtgørelserne skal beskattes i henhold til ligningslovens § 7 U eller statskattelovens §§ 4 og 5.

Jane Ferniss analyserer i artiklen U.2015B.42 begrebet »godtgørelser« i ligningslovens § 7 U. Det konkluderes i artiklen, at Skatterådets praksis, hvorefter at ”*alle former for godtgørelser, der udbetales i forbindelse med fratræden af stilling efter ligebehandlingslovens § 16 og forskelsbehandlingslovens § 7 er omfattet af ligningslovens § 7 U*”, næppe er korrekt. Jane Ferniss konkluderer, at den ”*skattemæssige behandling af en godtgørelse må afhænge af, hvad godtgørelsen skal dække i det konkrete tilfælde. Ligesom grovheden i krænkelsen må have stor betydning.*”

På denne baggrund foretages der en analyse af gældende ret vedrørende beskatningen af godtgørelser der ydes i forbindelse med fratræden. I den forbindelse inddrages lovens forarbejder som et fortolkningsbidrag til forståelsen af ligningslovens § 7 U, mens relevant administrativ praksis og retspraksis analyseres.

Artiklen er disponeret således, at der indledningsvis foretages en begrebssondring. Der redegøres nærmere for indholdet af til ligningslovens § 7 U samt forarbejderne hertil. Det analyseres herefter hvilke godtgørelser der er omfattet af ligningslovens § 7 U. Afslutningsvist følger en konklusion og retspolitiske bemærkninger.

Artiklen behandler ikke i hvilket omfang udgifter til godtgørelser kan fradrages i henhold til statskattelovens § 6, litra a.

2. Begrebssondring

Erstatning udgør kompensation for økonomisk skade, således at den skadelidte økonomisk stilles som om skaden ikke var sket. I ansættelsesretlig sammenhæng kan erstatning f.eks. udgøre kompensation for manglende løn i opsigelsesperioden, som følge af uberettiget bortvisning.

En godtgørelse udgør kompensation for ikke-økonomisk skade. Fælles for godtgørelserne er, at disse udbetales med hjemmel i lovgivning eller overenskomst i henhold til betingelserne herfor og ikke udgør erstatning.

I praksis sondres der ikke skarpt imellem begreberne, hvilket gennemgangen af praksis i afsnit 4 illustrerer.(2) Dette vanskeliggør den skattemæssige behandling af erstatninger samt godtgørelser. Højesteret har i en række tilfælde anvendt begrebet kompensation som samlet begreb for et beløb der dækker over erstatning og godtgørelse.(3) Det har herefter stået uklart i hvilket omfang der var tale om erstatning eller godtgørelse, hvilket har givet anledning til tvivl i forbindelse med den skattemæssige behandling af beløbet.

I artiklen anvendes begrebet »ydes i tidsmæssig sammenhæng med fratræden« om den tidsmæssige sammenhæng mellem udbetaling af godtgørelse og fratræden, mens begrebet »ydes i forbindelse med fratræden« omhandler situationen hvor retskravet på godtgørelsen i henhold til lovgrundlaget har sammenhæng med fratræden, herefter omtalt som kausalitet mellem godtgørelsen og fratræden.

3. Ligningslovens § 7 U

Ligningslovens § 7 U udgør såvel beskatningsgrundlag samt et skattefrit bundfradrag på 8.000 kr. For en nærmere fortolkning af bestemmelsen er det relevant at foretage en opsplitting af heraf, således at begrebet »godtgørelser« og sætningen ”ydes i forbindelse med en medarbejders fratræden af stilling” analyseres nærmere. Det er en betingelse for at bestemmelsen finder anvendelse, at den skattepligtige person er ansat som lønmodtager i den udbetalende virksomhed, og at godtgørelsen ikke træder i stedet for løn i en opsigelsesperiode i henhold til aftale eller lovgivningens almindelige regler.

3.1 Begrebet »godtgørelser«

Det fremgår af det lovforberedende arbejde i forbindelse med fremsættelsen af lovforslaget der resulterede i ligningslovens § 7 U, at formålet med loven var at afskaffe de særlige regler for beskatning af fratrædelsesgodtgørelser, således at disse fremover blev beskattet på samme måde som løn.(4) Lovforslaget blev fremsat som følge af Det uafhængige Skatteretsråds rapport fra juni 1999, hvoraf det fremgik, at der i praksis var en række afgrænsningsproblemer mellem ”hvad der er fratrædelsesgodtgørelse omfattet af ligningslovens § 7 O, og hvad der er personlig indkomst, der beskattes efter de almindelige regler”. (5) Skatteretsrådets anbefaling var, at der ikke længere var behov for at opretholde særlige regler om beskatning af fratrædelsesgodtgørelse og påpegede herudover, at en ophævelse af disse regler tillige ville indebære en væsentlig forenkling for skattemyndighederne.

I det oprindelige lovforslags § 16 I var ordlyden begrænset til, at ”gaver og godtgørelser fra den skattepligtiges arbejdsgiver, der ydes i forbindelse med en medarbejders fratræden af stilling, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. dog § 31.” Lovforslagets § 31 omhandlede, at ydelser til dækning af udgifter i forbindelse med uddannelser, herunder i forbindelse med fratræden, ikke skulle medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Lovforslaget blev ikke vedtaget i sin oprindelige form, men fik sin endelige ordlyd på baggrund af en række ændringsforslag under lovgivningsprocessen. Ændringerne i forbindelse med lovgivningsprocessen var bl.a., at der blev indsat et en beløbsgrænse på kr. 8.000,00, hvorefter beløb herover alene skulle medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Herudover blev der i bestemmelsen indsat en nærmere afgrænsning af betingelserne for skattefriheden af beløbet under kr. 8.000,00, nemlig at arbejdstageren er ansat i den virksomhed der foretager udbetalingen og at godtgørelsen ikke træder i stedet for løn. Det blev endvidere tilføjet, at skattefriheden i forbindelse med fratrædelsesgodtgørelser bortfalder, såfremt arbejdstageren ikke ophører fuldstændigt i virksomheden eller hvis godtgørelsesbeløbet ikke udbetales i tidsmæssig tilknytning til fratræden. Det oprindelige formål med loven, at skabe en forenklet skattemæssig behandling, blev således videreført igennem hele lovgivningsprocessen og udmøntet i det endelige lovforslag.

Det fremgår af betænkning afgivet af Skatteudvalget d. 8. december 1999, som en bemærkning til et fremsat ændringsforslag af et mindretal i folketinget, at: ”De såkaldte gyldne håndtryk udgør en begrænset del af fratrædelsesgodtgørelserne, jf. regeringens lovforslags tabel 3. De væsentligste fratrædelsesgodtgørelser er hjemlet i funktionærlovens § 2 a og 2 b, der

henholdsvis vedrører godtgørelser ved fratræden efter 12, 15 og 18 års anciennitet i virksomheden, og udløser henholdsvis 1, 2 og 3 måneders ekstra løn ved fratræden, dog ikke ved pensionering og godtgørelser for urimelig opsigelse eller bortvisning. Det er således primært funktionærer og arbejdere, der afskediges på grund af graviditet, barselsorlov, alder og andre usaglige afskedigelsesbegrundelser, der rammes af regeringens lovforslag.”(6) Henset til, at der henvises til såvel graviditet og alder, må det stå klart at det har været hensigten, at godtgørelser fra såvel ligebehandlingsloven og forskelsbehandlingsloven skulle behandles skattemæssigt i henhold til ligningslovens § 7 U. Det fremgår af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, at ”alle ydelser, der i fremtiden udbetales i anledning af en medarbejders fratræden, vil indgå i den personlige indkomst ved skatteberegningen, medmindre der er tale om uddannelsesydelser, som foreslås at skulle være skattefrie efter ligningslovens § 31”.(7) Det fremgår af udvalgsbehandlingen, at ”udbetalinger, der af den hidtidige arbejdsgiver udredes i umiddelbar forbindelse med og direkte som følge af fratræden eller en væsentlig ændring af ansættelsen, [er] blevet anset for at være fratrædelsesafgørelser. De foreslåede ændringer ændrer ikke ved denne praksis”(8)

En række organisationer fremsendte høringssvar i forbindelse med lovforslaget. Af kommentaren fra Skatteministeriet til et høringssvar fra Dansk Arbejdsgiverforening fremgår det at, ”Det er valgt at behandle alle godtgørelser skattemæssigt ens, uanset på hvilket grundlag de udbetales. Dermed gøres regelsættet så enkelt som muligt”. Skatteministeriet bemærker herudover til et høringssvar fra det daværende Dansk Handel & Service, hvoraf det fremgår at de foreslåede ændringer vil ramme hårdt og medføre, at lønmodtagere vil søge kompensation i form af højere godtgørelser, at lovforslaget sikrer ”at de forskellige ydelser, der betales til medarbejdere beskattes ens, uanset om det drejer sig om løn eller godtgørelsesbeløb” og ”hvis reglerne begrænses til særlige godtgørelser, vil der kunne opstå afgrænsningsproblemer”.(9) Til et høringssvar fra HK bemærker Skatteministeriet, at ”forslaget medfører, at alle godtgørelser – også de lovpligtige – fremtidigt beskattes som almindelig indkomst. Regeringen ønsker ikke at komplicere lovforslaget ved at lave særregler for lovpligtige godtgørelser”.

Hertil kommer ordførertalerne (10) i forbindelse med behandlingen af lovforslaget, hvoraf det fremgår, at lovforslaget ville omfatte godtgørelser udbetalt som følge af at være usagligt ”afskediget – det kan være på grund af graviditet, det kan være andre tilfælde, hvor arbejdsgiveren optræder urimeligt.”(11) Under 1. behandlingen af lovforslaget udtalte Sonja Albrink, at ”Især forslaget om fratrædelsesgodtgørelser har efter vores opfattelse nogen slagside. Husk på, det er jo ikke kun de gyldne håndtryk, som forslaget rammer; der er også de godtgørelser, som tilkendes personer, som er blevet afskediget uden saglig grund, eller kvinder som f.eks. afskediges uberettiget i forbindelse med graviditet eller barselorlov.”(12) Ordførertalerne er således i tråd med ovenstående høringssvar fra arbejdsmarkedets parter, hvorefter det var formålet med ligningslovens § 7 U at omfatte alle godtgørelser, der ydes i forbindelse med fratræden.

Lovens forarbejder og lovgivningsprocessen viser, at det var formålet med ligningslovens § 7 U, at skabe en enkel og gennemsigtigt beskatning, hvorefter alle godtgørelser, der ydes i forbindelse med fratræden blev beskattet på samme måde, uanset på hvilket grundlag godtgørelserne blev udbetalt.

3.2 Betydningen af ”ydes i forbindelse med fratræden”

Der rejser sig et spørgsmål omkring hvornår der er en kausalitet mellem godtgørelse og fratræden der medfører, at godtgørelsen er omfattet af ligningslovens § 7 U. Det er uklart på baggrund af en ordlydsfortolkning hvorvidt ”ydes i forbindelse med fratræden” omfatter alle godtgørelser der tidsmæssigt udbetales i sammenhæng med fratræden eller om det er konneksiteten mellem

godtgørelse og opsigelse der er afgørende. Ligningslovens § 7 U omtaler alene et krav om tidsmæssig sammenhæng med fratræden i relation til skattefriheden jf. ligningslovens § 7 U, stk. 2, nr. 2, mens der i stk. 1 er anvendt ordet ”forbindelse”.

Det følger af de almindelige bemærkninger til ligningslovens § 7 U, at ”*fratrædelsesgodtgørelser og lignende udbetalinger*” beskattes i henhold til bestemmelsen og at ”*lovforslaget ændrer ikke ved den hidtidige praksis for, hvad der er omfattet af begrebet fratrædelsesgodtgørelse*”.(13) I de almindelige bemærkninger til lovforslaget redegøres der for vurderingen af den hidtidige praksis, hvorefter ”*de særlige regler for fratrædelsesgodtgørelser omfatter udbetalinger, der af den hidtidige arbejdsgiver udredes i umiddelbar forbindelse med og direkte som følge af fratræden eller en væsentlig ændring af ansættelsesforholdet.*”(14) Heraf kan udledes, at det formentlig har været lovgivers formål med loven, at stille krav om såvel tidsmæssig sammenhæng med udbetalingen samt kausalitet mellem godtgørelse og fratræden. Det har således ikke været hensigten at beskatte godtgørelser uden kausalitet til opsigelse i henhold til ligningslovens § 7 U.

Retspraksis forholder sig ikke specifikt til problemstillingen omkring kravet om kausalitet, men det kan modsætningsvist slutes af den førende dom SKM2007.575.ØLR, at en godtgørelse for tort i forbindelse med det løbende ansættelsesforhold betragtes som skattefri i henhold til statsskattelovens § 5, litra a jf. afsnit 4.2.1. Det kan herudover udledes af administrativ praksis, at godtgørelser der udbetales i tidsmæssig sammenhæng med fratræden uden kausalitet til opsigelsen, ikke er omfattet af ligningslovens § 7 U jf. afsnit 4.2.2 og 4.2.3.

I de specifikke bemærkninger til lovforslagets bestemmelse nr. 11 fremgår det, at forslaget betyder ”*at der ikke længere er forskel på den skattemæssige behandling af løn og fratrædelsesgodtgørelser*” og ”*at også andre ydelser, der udbetales i forbindelse med fratrædelse af stilling, vi blive beskattet som lønindkomst, da alle ydelser, der udbetales i forbindelse med en medarbejder fratræden, anses for at være fratrædelsesgodtgørelser.*”(15) Der er herefter ikke i forarbejderne taget specifik stilling til beskatningen af godtgørelser der ikke ydes i forbindelse med fratræden eller den nærmere betydning af den tidsmæssige tilknytning af udbetalingen til fratræden, hvilket ville have været hensigtsmæssigt, henset til at formuleringen ”*ydes i forbindelse med*” ikke synes klar i forhold til en ordlydsfortolkning heraf.

3.2.1 Situationsafgræsning

For en nærmere analyse af sætningen ”*ydes i forbindelse med fratræden*” i ligningslovens § 7 U må de forskellige faktiske situationer afgrænses. Lovgivning og overenskomster udgør hjemmel til at opnå retskrav til en lang række godtgørelser inden for ansættelsesretten. Fælles for godtgørelserne der udløses som følge af opsigelse er, at de som det helt klare udgangspunkt i praksis medfører en efterfølgende fratræden. Der kan opstilles 5 situationer, som særskilt må vurderes i forhold til dækningsområdet i ligningslovens § 7 U.

I situation 1 udbetales en godtgørelse, som følge af opsigelse med efterfølgende fratræden. I denne situation vil der altid være kausalitet mellem godtgørelse og fratræden, og samtlige godtgørelser der udbetales som følge af opsigelse er i skattemæssig henseende identiske. Der er således ikke forskel på en godtgørelse som følge af en opsigelse i strid med forskelsbehandlingsloven pga. handicap og en godtgørelse som følge af usaglig opsigelse jf. funktionærloven i relation til kausalitet i ligningslovens § 7 Us forstand.

I situation 2 udbetales en godtgørelse, som følge af andre omstændigheder end opsigelse uden efterfølgende fratræden. Godtgørelsen anses herefter ikke for ydet i forbindelse med fratræden, da medarbejderen ikke fratræder, hvorfor ligningslovens § 7 U ikke finder anvendelse.

I situation 3 udbetales en godtgørelse, som følge af opsigelse, hvorefter arbejdsgiver annullerer opsigelsen inden fratræden. Undtagelsesvist annullerer arbejdsgiver opsigelsen af lønmodtageren i opsigelsesperioden, fordi der kan bestå et retskrav herom(16) eller frivilligt, hvorefter der ikke sker fratræden. I en situation hvor der opstår et retskrav på at opsigelsen annulleres kan dette være tilkendt/forligt frem for en godtgørelse, hvorefter der ikke er en skattemæssig problemstilling, henset til den manglende godtgørelse. Det er herefter alene i en situation hvor der består et retskrav på en godtgørelse som følge af opsigelse, hvorefter arbejdsgiver ombestemmer sig og annullerer opsigelsen, der kan opstå en teoretisk problemstilling omkring hvorvidt ligningslovens § 7 U finder anvendelse. Der foreligger ikke offentliggjort praksis herom, men i en situation hvor der ikke sker fratræden vil ligningslovens § 7 U formentlig ikke udgøre beskatningshjemmel, henset til ordlyden og manglende stillingtagen hertil i forarbejderne, hvorefter de almindelige regler i statsskattelovens §§ 4 og 5 finder anvendelse.

I situation 4 udbetales en godtgørelse, som følge af opsigelse, hvorefter arbejdstageren fratræder og efterfølgende genansættes. Der er således tale om en tilsvarende situation som i situation 1, hvorefter godtgørelsen vil være ydet i forbindelse med fratræden og herefter være omfattet af ligningslovens § 7 U.

I situation 5 udbetales en godtgørelse, som følge af andre omstændigheder end opsigelse, hvorefter disse forhold bevirker at lønmodtageren opsiges sin stilling og fratræder. Der vil ikke være kausalitet mellem godtgørelsen og opsigelsen i denne situation, da godtgørelsen ikke er en direkte følge af fratræden, hvorfor godtgørelsen ikke vil være omfattet af ligningslovens § 7 U.

4. Afgrænsningen af godtgørelser omfattet af ligningslovens § 7 U

Nedenfor følger en gennemgang af praksis for godtgørelser der ydes i forbindelse med fratræden i afsnit 4.1 og godtgørelser der ikke ydes i forbindelse med fratræden i afsnit 4.2.

4.1 Godtgørelser der ydes i forbindelse med fratræden

4.1.1 Funktionærloven

Godtgørelser i henhold til funktionærlovens §§ 2 a og 2 b beskattes efter praksis i henhold til ligningslovens § 7 U.(17)

Funktionærlovens § 2a udgør hjemmel til en godtgørelse efter 12 eller 17 års uafbrudt ansættelse i en virksomhed, hvorefter medarbejderen har krav på henholdsvis 1 eller 3 måneders løn i forbindelse med fratræden. Funktionærlovens § 2 b, stk. 1 udgør hjemmel for godtgørelse for usaglig opsigelse, og finder ligeledes anvendelse i en situation hvor lønmodtageren heller ikke kunne være opsagt ved uberettiget bortvisning jf. lovens § 2b, stk. 3. Det er således ikke muligt, at få en godtgørelse isoleret set for uberettiget bortvisning i henhold til funktionærlovens § 2b, men der er derimod hjemmel til en godtgørelse såfremt arbejdstageren heller ikke kunne være opsagt som følge af forholdene på tidspunktet for bortvisningen.(18)

I SKM2007.575.ØLR var en tillidsrepræsentant opsagt og som følge heraf blev der udarbejdet protokollat med fagforbund, hvorefter tillidsrepræsentanten modtog 12 måneders løn i særlig fratrædelsesgodtgørelse. Landsdommerne fandt, at det følger af ordlyden af ligningslovens § 7 U og forarbejderne til bestemmelsen, at *”alle ydelser, der udbetales af arbejdsgiveren i forbindelse med en medarbejders fratræden af stilling, er skattepligtige i det omfang de overstiger*

8.000 kr. Af forarbejderne til bestemmelsen fremgår det, at det med denne bestemmelse var tilsigtet at indføre en ensartet og neutral beskatning i alle tilfælde, hvor der i forbindelse med fratræden af stilling udbetales et beløb, som overstiger den skattepligtiges sædvanlige aflønning." Landsdommerne bemærkede, at tillidsrepræsentanten ikke havde løftet bevisbyrden for at den særlige fratrædelsesgodtgørelse var en "skattefri godtgørelse for en retsstridig krænkelse af As ære eller person, jf. princippet i erstatningsansvarslovens § 26", hvorefter den særlige fratrædelsesgodtgørelse skulle beskattes jf. ligningslovens § 7 U.

Landsdommernes klare præmisser, hvorefter det var hensigten bag ligningslovens § 7 U at indføre en ensartet og neutral beskatning i alle tilfælde, hvor der i forbindelse med fratræden udbetales et beløb som overstiger den skattepligtiges sædvanlige aflønning underbygger, at der ikke skal foretages en vurdering af graden af usaglighed eller forskelsbehandling i forbindelse med den skattemæssige behandling af en godtgørelse, der ydes i forbindelse med fratræden. Domstolene foretager derimod en vurdering af grovheden i forbindelse med fastlæggelsen af godtgørelsens størrelse, som er den skattemæssige behandling af godtgørelsen uvedkommende.

En godtgørelse for usaglig opsigelse i henhold til Hovedaftalen mellem DA og LO samt en godtgørelse i henhold til Lederaftalen mellem Lederne og DA vil ligeledes skulle beskattes i henhold til ligningslovens § 7 U.

4.1.2 Foreningsfrihedsloven

Landsskatteretten fandt i SKM2007.443.LSR, at godtgørelser i henhold til funktionærlovens § 2b og lov om foreningsfrihed på arbejdsmarkedets § 4, stk. 1, litra a skulle beskattes i henhold til ligningslovens § 7 U.

I SKM2007.443.LSR udmeldte to procesoperatører sig af 3F, hvorefter 400 lønmodtagere nedlagde arbejdet. Arbejdsgiveren omplacerede herefter de to procesoperatører til stillinger der hovedsageligt bestod af rengøringsarbejde. Byretten i Aalborg fandt i sagen, at stillingsændringen var væsentlig og herefter kunne sidestilles med en opsigelse, som blev fundet usaglig i henhold til funktionærlovens § 2b og i strid med lov om foreningsfrihed på arbejdsmarkedet § 4, stk. 1, litra a. Medarbejderne fratrådte efterfølgende, som følge af opsigelsen.

En væsentlig stillingsændring skal varsles med det individuelle opsigelsesvarsel, hvorefter lønmodtageren kan acceptere ændringen med udgangen af opsigelsesvarslet eller betragte sig som opsagt. I dette tilfælde gennemførte arbejdsgiveren den væsentlige stillingsændring uden varsel herom, og retten fandt at dette kunne betragtes som en opsigelse, da lønmodtageren betragtede sig som opsagt. Lønmodtageren modtog løn i perioden indtil fratræden og blev i henhold til dom af 21. december 2006 fra Byretten i Aalborg tilkendt en godtgørelse i henhold til funktionærlovens § 2b samt lov om foreningsfrihed på arbejdsmarkedets § 4, stk. 1, litra a, som begge blev ydet i forbindelse med opsigelsen og havde kausalitet til medarbejderens efterfølgende fratræden.

Jane Ferniss anfører, at "det kan imidlertid diskuteres om godtgørelsen egentlig er omfattet af ligningslovens § 7 U, idet overflytningen til et andet arbejde ikke medfører, at han reelt bliver opsagt på dette tidspunkt, og det er en betingelse for at være omfattet af ligningslovens § 7U, at den pågældende reelt ophører med ansættelsen. Det at han et par måneder efter ophører med at arbejde i virksomheden er en anden sag. Hvis han var blevet i virksomheden, havde der i hvert fald ikke været tvivl om, at godtgørelsen ikke var omfattet af ligningslovens § 7U. Godtgørelsen ville i stedet for være blevet anset for en skattefri tortlignende godtgørelse." (19) Det kan hertil bemærkes, at lønmodtagerne havde krav på et opsigelsesvarsel, som følge af den væsentlige stillingsændring der blev sidestillet med en opsigelse, og at der alene i sager hvor ansættelsesforholdet ophører uden varsel vil ske umiddelbar fratræden. I en situation hvor lønmodtageren ikke var opsagt, og således havde accepteret den væsentlige stillingsændring, ville det ikke være muligt at modtage en

godtgørelse i henhold til funktionærlovens § 2b og lov om foreningsfrihed på arbejdsmarkedet § 4, stk. 1, litra a. Der ville herefter ikke være en skatteretlig problemstilling vedr. en godtgørelse i henhold til disse bestemmelser, såfremt lønmodtageren ikke var opsagt, som følge af den væsentlige stillingsændring.

4.1.3 Erhvervsuddannelsesloven

Godtgørelser for tabt uddannelsesgode i henhold til erhvervsuddannelseslovens § 65, stk. 1 beskattes i henhold til praksis jf. ligningslovens § 7 U.(20) Erstatninger i henhold til de almindelige erstatningsregler, som tvistighedsnævnet i henhold til erhvervsuddannelseslovens § 65, stk. 1 kan tilkende, er derimod ikke omfattet af ligningslovens § 7 U, men beskattes som det erstatningen træder i stedet for.(21)

I SKM2014.357.BR var en elev blevet udsat for et knyttnæveslag i ansigtet fra afdelingslederen på arbejdspladsen, og havde som følge heraf ophævet uddannelsesaftalen. Tvistighedsnævnet og efterfølgende retten i Esbjerg fandt, at eleven var berettiget til en erstatning for tab af uddannelsesgode, men ikke en godtgørelse for tort i henhold til erstatningsansvarslovens § 26, stk. 1. Under en efterfølgende retssag om den skattemæssige behandling af ”erstatningen” fandt Retten i Esbjerg, at erstatningen for tab af uddannelsesgode ikke ”kan betragtes som en erstatning for arbejdsgiverens misligholdelse, der er omfattet af ligningslovens § 7U, men derimod som en erstatning givet som følge af en retsstridig krænkelse af [elevens] ære eller person, jf. principperne i erstatningsansvarslovens § 26, hvorfor beløbet ikke beskattes i henhold til statskattelovens § 5, litra a.” og at det ikke kan føre til et andet resultat, at Retten i Esbjerg ved den oprindelige dom ikke fandt grundlag for at tilkende eleven en godtgørelse for tort.

Retten i Esbjerg anså erstatningen i henhold til erhvervsuddannelseslovens § 65, stk. 1 som en erstatning udbetalt efter principperne i erstatningsansvarslovens § 26, på trods af at byretten i forbindelse med tilkendelsen af erstatningen gjorde det klart at der ikke var grundlag for en godtgørelse for tort. Denne argumentation er ikke holdbar. Herudover fremgår det af dommen, at ”erstatning for arbejdsgivers misligholdelse” kan være omfattet af ligningslovens § 7 U, hvilket ikke er korrekt, da ligningslovens § 7 U alene omhandler godtgørelser og ikke erstatning. Der kan herudover sættes spørgsmålstegn ved hvorvidt det tilkendte beløb på 30.000 kr. i den oprindelige dom(22) udgør erstatning, da der tilsyneladende ikke er tale om kompensation for økonomisk skade, men derimod en godtgørelse for ikke-økonomisk skade. Sagen er et godt eksempel på, at en uklar sondring fra tvistighedsnævnet(23) og retten i Esbjerg(24) komplicerer den skattemæssige behandling. Såfremt der reelt var tale om erstatning ville den skattemæssige behandling heraf bero på hvilken økonomisk skade erstatningen kompenserede for, og henset til at Retten i Esbjerg havde slået fast at dette ikke var tort, må der være tale om økonomisk tab i form af løn eller lignende eller en forkert begrebssondring mellem godtgørelse og erstatning.

4.1.4 Ligebehandlingsloven

En lønmodtager hvis rettigheder krænkes i henhold til ligebehandlingsloven kan opnå en godtgørelse jf. lovens §§ 14, 15 og 16. Godtgørelser i henhold til ligebehandlingslovens § 14 ydes ikke nødvendigvis i forbindelse med fratræden, mens dette med undtagelse af opsigelsens annullation i opsigelsesperioden vil være tilfældet for godtgørelser i henhold til ligebehandlingslovens §§ 15 og 16.

Inden ikrafttrædelsen af ligningslovens § 7 U blev godtgørelser i henhold til ligebehandlingslovens § 14 beskattet jf. statskattelovens § 5, litra og godtgørelser i henhold til §§ 15 og 16 jf. ligningslovens § 7 O.(25) Der foreligger et bindende svar fra 2010 vedr. beskatningen af godtgørelser i henhold til ligebehandlingslovens § 14 der ydes i forbindelse med fratræden,

hvorefter godtgørelserne anses for skattefrie i henhold til statsskattelovens § 5, litra a. Det bindende svar er begrundet i Ligningsrådets afgørelse af 26. januar 1999 der relaterer sig til gældende ret inden ligningslovens § 7 Us ikrafttrædelse.(26) Det bindende svar vurderes at være i strid med gældende ret, da ligningslovens § 7 U udgjorde et beskatningsgrundlag. Beskatningen af godtgørelser i henhold til ligebehandlingslovens § 14 må vurderes efter hvorvidt godtgørelsen ydes i forbindelse med fratræden og herefter beskattes i henhold til ligningslovens § 7 U og såfremt dette ikke er tilfældet de almindelige regler i statsskattelovens §§ 4 og 5.

Landsskatteretten og Skatterådet har afgjort, at godtgørelser i henhold til ligebehandlingslovens § 16, stk. 2 jf. § 9 beskattes i henhold til ligningslovens § 7 U.(27) Det samme gælder godtgørelser i henhold til ligebehandlingslovens § 15 jf. §§ 2-4.(28)

4.1.5 Forskelsbehandlingsloven

I perioden 2007 – 2011 traf Skatteankenævn(29) og SKAT(30) en række afgørelser, hvorefter godtgørelser i henhold til forskelsbehandlingslovens § 7, som følge af opsigelse, blev beskattet i henhold til statsskattelovens § 5, litra a, og herefter var skattefrie. Denne praksis betød, at den skattemæssige behandling af godtgørelser, som følge af opsigelse på baggrund af graviditet, var skattepligtig, mens godtgørelser som følge af opsigelse på baggrund af handicap eller alder ikke var skattefrie. Skatterådet fulgte denne praksis i SKM2014.85.SR og SKM2014.86.SR, men omgjorde herefter praksis i maj 2014 ved SKM2014.354.SR således at godtgørelser i henhold til forskelsbehandlingslovens § 7, som følge af forskelsbehandling i forbindelse med opsigelse beskattes i henhold til ligningslovens § 7 U.

I SKM2014.354.SR fandt Skatterådet, at en godtgørelse i henhold til forskelsbehandlingsloven der blev ydet i forbindelse med fratræden var skattefri med henvisning til forarbejderne til ligningslovens § 7 U og SKATs indstilling og begrundelse i SKM2014.85.SR og SKM2014.86.SR.

Jane Ferniss anfører, at Skatterådets praksis efter SKM2014.354.SR næppe kan anses for korrekt, som følge af Landsskatterettens praksis jf. landsskatterettens afgørelse af 29.11.2012 samt at ”*de to diskriminationslove indeholder mange forskellige typer af rettighedskrænkelser.*”(31)

Landsskatterettens afgørelse af 29.11.2012 omhandler den skattemæssige behandling af en godtgørelse der blev ydet i forbindelse med fratræden. Der var i sagen uenighed mellem parterne omkring hvilket retligt grundlag godtgørelsen var udbetalt som følge af. Landsskatteretten fandt i sagen, at klager ikke havde løftet bevisbyrden for at godtgørelsen var udbetalt i henhold til forskelsbehandlingsloven, da klager ikke havde godtgjort at arbejdsgiveren ”*havde kendskab til klagerens diagnoser forud for afskedigelsen*”. Afgørelsen indeholder ikke obiter dictum, hvorefter en godtgørelse i henhold til forskelsbehandlingsloven der ydes i forbindelse med fratræden skal beskattes i henhold til statsskattelovens § 5, litra a.(32)

Afgørende for den skattemæssige behandling i henhold til ligningslovens § 7 U er ikke i hvilken grad forskelsbehandlingsloven er overtrådt, men derimod hvorvidt godtgørelsen ydes i forbindelse med fratræden. Det er således ikke relevant, hvorvidt en lønmodtager er opsagt som følge af handicap, alder, graviditet mv. og under hvilke omstændigheder, men alene hvorvidt der udbetales en godtgørelse som følge heraf i henhold til lovgrundlaget med tidsmæssig sammenhæng samt kausalitet til fratræden.

Landsskatteretten har i SKM2015.285.LSR omgjort SKM2014.354.SR, således at godtgørelsen blev beskattet i henhold til statsskattelovens § 5, litra a. Klagerens argumentation var i sagen baseret på at ligningslovens § 7 U ikke udgjorde beskatningshjemmel, hvorfor det er interessant at Landsskatterettens omgørelse er begrundet med at ”*Skatterådets afgørelse i klagesagen er udtryk for en skærpelse af praksis, der alene kunne ske med fremadrettet virkning*”.(33) Det kan herefter modsætningsvist slutes, at Landsskatteretten finder at ligningslovens § 7 U udgør beskatningshjemmel, da SKM2014.354.SR ikke omgøres med henvisning til statsskattelovens § 5, litra a.

Godtgørelser i henhold til forskelsbehandlingsloven der ydes i forbindelse med fratræden fra d. 12. december 2014 og fremadrettet beskattes herefter i henhold til ligningslovens § 7 U.(34) Godtgørelser i henhold til forskelsbehandlingsloven der ikke ydes i forbindelse med fratræden beskattes i henhold til statsskattelovens § 5, litra a.

4.2 Godtgørelser der ikke ydes i forbindelse med fratræden

4.2.1 Erstatningsansvarslovens § 26

Det følger af en række afgørelser, at godtgørelser i henhold til erstatningsansvarsloven § 26 ikke beskattes i henhold til ligningslovens § 7 U, men derimod statsskattelovens §§ 4 og 5.(35) Inden vedtagelsen af ligningslovens § 7 U blev der ved den skattemæssige behandling af godtgørelser foretaget en vurdering i henhold til statsskattelovens §§ 4 og 5 samt evt. speciallovgivning såsom ligningslovens § 7 O. Godtgørelser der lignede en godtgørelse for tort blev i praksis beskattet i henhold til statsskattelovens § 5, litra, a.

Godtgørelser for tort tilkendes som følge af en retsstridig krænkelse af en andens frihed, fred, ære eller person. En opsigelse eller bortvisning vil ikke udgøre en krænkelse som kan udløse en godtgørelse i henhold til erstatningsansvarsloven, hvorfor der må søges et andet hjemmelsgrundlag til en kompensation for den ikke økonomiske skade som følge af usaglig opsigelse i strid med f.eks. funktionærloven, Hovedaftalen, forskelsbehandlingsloven mv. Der kan derimod tilkendes en godtgørelse for tort for en culpøs krænkelse af en vis grovhed og en godtgørelse for tort kan tilkendes sideløbende med en godtgørelse for usaglig opsigelse mv.(36) At opsigelse af en lønmodtager på baggrund af alder, handicap, graviditet mv. udgør ikke isoleret set tort.(37) Inden forskelsbehandlings- og ligebehandlingslovens ikrafttræden var det ikke efter dansk ret muligt at opnå en godtgørelse som følge af forskelsbehandling ved opsigelse.

En godtgørelse for tort udløses ikke som følge af en opsigelse isoleret set, men et retskrav kan opstå som følge af hændelser i det løbende ansættelsesforhold eller ved forhold omkring en opsigelse der kan opfylde kravene til godtgørelse for tort. Såfremt en lønmodtager tilkendes en godtgørelse for tort vil en sådan være skattefri jf. statsskattelovens § 5, litra a, da den ikke ydes i forbindelse med fratræden. Der vil ikke være en direkte sammenhæng mellem opsigelsen og godtgørelsen i ligningslovens § 7 Us forstand. En godtgørelse for tort kan kumuleres med en evt. godtgørelse for usaglig opsigelse i henhold til lov eller overenskomst samt evt. erstatning i en situation hvor lønmodtager hæver ansættelsesforholdet som følge af den væsentlige misligholdelse fra arbejdsgivers side.

I SKM.2007.575.ØLR, omtalt i afsnit 4.1.1, fremgår det af begrundelsen, at lønmodtageren ikke havde løftet bevisbyrden for, at der *”forelå sådanne særlige omstændigheder, at der er grundlag for at anse den udbetalte godtgørelse som en skattefri godtgørelse for en retsstridig krænkelse af X's ære eller person, jf. princippet i erstatningsansvarslovens § 26.”* Det kan heraf sluttes, dog uden nærmere begrundelse i relation til betydningen af sammenhængen med fratræden, at Østre Landsret fandt at en godtgørelse for tort i henhold til erstatningsansvarslovens § 26 er skattefri jf. statsskattelovens § 5, litra a.

4.2.2 Ansættelsesbevisloven

I situationer hvor arbejdsgiver ikke har overholdt sin oplysningspligt om vilkårene for et ansættelsesforhold, kan det medføre, at en lønmodtager modtager en godtgørelse i henhold til ansættelsesbevislovens § 6. Der foreligger alene praksis, der relaterer sig til perioden inden

ligningslovens § 7 U(38), men herefter behandles disse godtgørelser i henhold til statsskattelovens § 5, litra a. En godtgørelse for mangler i ansættelsesbeviset vil ikke blive ydet i forbindelse med fratræden, da der ikke er kausalitet til fratræden.

4.2.3 Arbejdstidsdirektivet

Arbejdstidsdirektivet (39) er implementeret ved overenskomster samt arbejdstidsloven.(40) Det er muligt at opnå en godtgørelse for overtrædelse af arbejdstidsreglerne. I bindende svar af 21. juli 2010 blev en godtgørelse for overtrædelse af 48 timers reglen jf. arbejdstidslovens § 4 fundet at være skattefri. Godtgørelser i henhold til arbejdstidsloven ydes ikke i forbindelse med fratræden, da godtgørelsen ikke har kausalitet til opsigelsen, hvorfor godtgørelsen er skattefri jf. statsskattelovens § 5, litra a.(41)

5. Konklusion

På baggrund af en ordlydsfortolkning af ligningslovens § 7 U, forarbejderne til ligningslovens § 7 U, administrativ praksis og retspraksis, herunder i særdeleshed SKM.2007.575.ØLR, konkluderes det, at alle godtgørelser der ydes i forbindelse med fratræden skal beskattes i henhold til ligningslovens § 7 U. Tidsmæssig sammenhæng mellem udbetalingen af en godtgørelse er i henhold til praksis og forarbejderne til loven ikke tilstrækkeligt for at ligningslovens § 7 U finder anvendelse, da det herudover er et krav at der er kausalitet mellem godtgørelsen og fratræden. Godtgørelser der ikke ydes i forbindelse med fratræden skal herefter behandles efter statsskattelovens §§ 4 og 5.

Det fremgår tydeligt af forarbejderne til ligningslovens § 7 U, at det var formålet med loven at behandle alle godtgørelser skattemæssigt ens uanset på hvilket grundlag de udbetales. SKM.2007.757.ØLR og administrativ praksis underbygger fortolkningen af forarbejderne til ligningslovens § 7 U og ordlyden heraf.

Den skattemæssige behandling af godtgørelser afhænger ikke af hvad godtgørelsen skal dække i det konkrete tilfælde eller grovheden af krænkelsen der udløser godtgørelsen, men derimod om betingelserne i ligningslovens § 7 U er opfyldt eller ej. Såfremt der er tale om erstatning eller godtgørelser der ikke ydes i forbindelse med fratræden, som for f.eks. tort og mangler i ansættelsesbevis, vil ligningslovens § 7 U ikke finde anvendelse.

Afsnit 4 viser, at administrativ praksis er ved at være ensrettet, på trods af en usikker skattemæssig behandling af godtgørelser siden ligningslovens § 7 Us ikrafttræden. Henset til at ovenstående gennemgang af administrativ praksis må anses at være i overensstemmelse med de klare bemærkninger i SKM.2007.575.ØLR, synes den skattemæssige behandling af godtgørelser at være klar fremadrettet i forhold til godtgørelser som følge af opsigelse og efterfølgende fratræden. Lovgiver har i forbindelse med vedtagelsen af ligningslovens § 7 U ikke forholdt sig til beskatningen af godtgørelser der ikke ydes i forbindelse med fratræden, men offentliggjort praksis er ensrettet i forhold hertil. Egentlige lovindgreb bør herefter alene ske med udgangspunkt i et politisk ønske herom for at ændre den nuværende retstilstand samt evt. tilpasning i forhold til den teoretiske problemstilling omkring beskatningen af en godtgørelse som følge af opsigelse uden efterfølgende fratræden på grund af arbejdsgivers frivillige annullation.

6. Retspolitiske bemærkninger

Det anføres af Jane Ferniss, at det kan virke krænkende for retsbevidstheden, at en godtgørelse for en retlighedskrænkelse behandles forskelligt afhængig af om den ydes i forbindelse med fratræden

eller ej. Det er i den sammenhæng afgørende at påpege, at en godtgørelse for afskedigelse som følge af forskelsbehandling jf. ligebehandlingslovens § 16, stk. 2 og forskelsbehandlingslovens § 7 normalt vil udgøre mellem 9-12 måneders løn, mens godtgørelser der ikke ydes i forbindelse med fratræden jf. ligebehandlingslovens § 14 og forskelsbehandlingslovens § 7 normalt udgør 25.000 kr. Hvorvidt godtgørelser skal beskattes er et politisk spørgsmål, som der i forbindelse med det lovforberedende arbejde jf. afsnit 3.1 er taget stilling til. For praktikere er det afgørende at der er klarhed over den skattemæssige behandling, således at arbejdsgivere og arbejdstagere kan indrette sig i henhold hertil.

Domstole og det fagretlige system bør i domme og kendelser specificere hvordan en samlet kompensation er opgjort og være konsekvente i begrebssondringen, således at erstatning og godtgørelse tydeligt kan adskilles i forbindelse med den skattemæssige behandling heraf.

- 1 Christian Harlang, TfS 2001.469, Kristian Bro, Den skattemæssige behandling af godtgørelser efter lige- og forskelsbehandlingsloven, HR JURA Magasinet, nr. 4, 2013, s. 64-67 og Jane Ferniss, U.2015B.42
- 2 Se hertil SKATs styresignal af 26. september 2014 og servicebrev af 17. juni 2012 til alle fagforeninger og fagforbunds hovedkontorer samt Advokatsamfundet og Danske Advokater
- 3 Højesterets domme af 12. maj 1999 og 6. marts 2014
- 4 jf. 1999/1 LSF 88, afsnit 1.3, litra a
- 5 Skatteretsrådets redegørelse af juni 1999, Den skattemæssige behandling af fratrædelsesgodtgørelser og jubilæumsgratualer, afsnit 2.7
- 6 Betænkning afgivet af Skatteudvalget d. 8. december 1999, bemærkninger til nr. 12, 1999/1 LSF 88 – bilag 51
- 7 1999/1 LSF 88, De almindelige bemærkninger, afsnit 3.3
- 8 Skatteudvalget, 1999/LSF 88 – bilag 27, J.nr. 12.99-311-159
- 9 Se ligeledes bemærkningerne til høringssvar fra Finansrådet, Finanssektorens Arbejdsgiverforening og LO, almindelige bemærkninger til 1999/1 LSF 88, afsnittet ”Høringssvar og kommentarer hertil vedrørende fratrædelsesgodtgørelser m.v. og uddannelsesydelser
- 10 Se f.eks. tale 1 af Kristian Jensen under 2. behandlingen af 1999/1 LSF 88, 14. december 1999
- 11 Tale 14 af Flemming Kofod-Svendsen under 2. Behandlingen af 1999/1 LSF 88, 14. december 1999
- 12 Tale 21 af Sonja Albrink under 1. behandlingen af 1999/1 LSF 88, 17. november 1999
- 13 1999/1 LSF 88, afsnit 3.3, litra a
- 14 1999/1 LSF 88, afsnit 2.3, litra a
- 15 1999/1 LSF 88, bemærkninger til nr. 11
- 16 jf. f.eks. ligebehandlingslovens § 16 eller hovedaftalens § 4, stk. 3, litra e – se hertil Helge Werner, Hovedaftalen, 1. udg., 2015, kap. 4, s. 305
- 17 SKATs juridiske vejledning 2015-2.3 C.A.3.5.2.2.
- 18 Cfr. Jane Ferniss, U.2015B.44, afsnit 3.2.1
- 19 Jane Ferniss, U.2015B.46, afsnit 3.2.2
- 20 SKM2003.77.TSS og Landsskatterettens afgørelse af 16. april 2012
- 21 Se hertil f.eks. bindende svar af 24. juni 2014, SKM2014.482.SR

- 22 Retten i Esbjergs dom af 26. november 2010
- 23 Kendelse af 8. oktober 2009 fra Tvistighedsnævnet
- 24 Retten i Esbjergs dom af 26. november 2010
- 25 Se hertil Ligningsvejledningen 1997, afsnit A.B.1.4.1 og TfS 1999, 273SKATLR
- 26 Bindende svar af 4. marts 2010 fra SKAT Syddanmark
- 27 Landsskatterettens afgørelse af 29. marts 2011, Landsskatterettens afgørelse af 20. december 2012 og SKM2014.355.SR
- 28 SKATs juridiske vejledning 2015-2.3 C.A.3.5.2.2
- 29 Skatteankenævns afgørelserne fra Nærum af 18. december 2007 samt Haderslev og Kolding af 21. August 2013 (j.nr. 13-0105268, W16961)
- 30 SKATs afgørelser fra Syddanmark af 4. marts 2010 (j.nr. 10-037299, W13219), 31. maj 2010 (j.nr. 10-081799, W12918) og 6. april 2011
- 31 Jane Ferniss, U.2015B.47, afsnit 3.2.4
- 32 Landsskatterettens afgørelse af 29.11.2012, j.nr. 11-0297505
- 33 SKM2015.285.LSR
- 34 SKM2014.801.SKAT
- 35 SKM2007.575.ØLR og SKM.2001.281.LSR
- 36 U.2005.1131Ø og U.2007.1967V
- 37 se f.eks. SKM.2007.575.ØLR og LSR af 29. marts 2011 (j. Nr. 10-03484)
- 38 TfS 1996,632
- 39 Rdir 93/104/EF
- 40 LBK nr. 896 af 24/08/2004
- 41 Se ligeledes SKATs juridiske vejledning C.A.3.7. Erstatninger mv.