

Den skattemæssige behandling af godtgørelser der relaterer sig til fratræden

Af advokatfuldmægtig, Kristian Bro, Dansk Erhverv

1. Indledning

Skatterådet har i to bindende svar truffet afgørelse om den skattemæssige behandling af godtgørelser efter forskelsbehandlingsloven der relaterer sig til fratræden samt hvorvidt udbetalingen af godtgørelsen var fradragsberettiget for arbejdsgiver.¹ Skatterådet følger praksis vedr. beskatningen af godtgørelser i henhold til forskelsbehandlingsloven i minimum 3 afgørelser i perioden 2007 til 2011,² hvorfor der ikke er tale om en ændring af den administrative praksis på området.³ Begrundelsen i de to bindende svar er en videreførelse af den tidligere administrative praksis, hvorfor det er bemærkelsesværdigt at netop SKAT har ændret deres vurdering af problemstillingen.⁴

Denne artikel indeholder en række bemærkninger til de to bindende svar i forlængelse af min artikel i HR JURA Magasinet, 4. udg. sommer 2013. Det er alene den skattemæssige behandling af godtgørelser der relaterer sig til fratræden der behandles.

Det konkluderes, at Skatterådets bindende svar er i strid med gældende ret, hvilket er en fastholdelse af det tidligere fremsatte synspunkt.⁵

2. Skatterådets bindende svar

Skatterådets begrundelse for afgørelserne i de to bindende svar er særdeles kortfattet, og lyder ”*begrundelsen for udbetalingen af godtgørelserne er at kompensere for den retsstridige krænkelse, som medarbejderne har lidt ved at blive forskelsbehandlet*

¹ SKM2014.85.SR og SKM2014.86.SR

² Skatteankenævn Nærum 18/12/2007, Bindende svar af 31/5/2010 og Bindende svar af 6/4/2011

³ SJ Law og Moalem Weitemeier Bendtsen anfører i nyhedsbreve efter afgørelserne, at SKM2014.85 og SKM2014.86 gør op med praksis, hvorefter godtgørelser efter forskelsbehandlingsloven beskattes i henhold til ligningslovens § 7 U. Jeg er ikke bekendt med trykt administrativ praksis, hvorefter en godtgørelse efter forskelsbehandlingsloven er blevet behandlet efter ligningslovens § 7 U.

⁴ Dette må ligeledes antages at være baggrunden for at sagen først på nuværende tidspunkt prøves, da SKAT tidligere har givet fuld skattefrihed for godtgørelser i henhold til forskelsbehandlingsloven

⁵ Den skattemæssige behandling af godtgørelser efter lige- og forskelsbehandlingsloven, HR JURA Magasinet, 4. udg. s. 64 ff.

efter den nævnte bestemmelse i forskelsbehandlingsloven”.

Det er korrekt, at formålet med godtgørelse i henhold til forskelsbehandlingsloven er at kompensere for det ikke-økonomiske tab en person lider ved at blive forskelsbehandlet, men Skatterådet tager i de bindende svar ikke stilling til hvorvidt der er speciallovgivning der, i henhold til lex specialis princippet, går forud for den generelle skattelovgivning i statsskattelovens §§ 4 og 5. Skatterådet går iagtager ikke ligningslovens § 7 U, men konkluderer at der er tale om en godtgørelse for ikke-økonomisk skade, som traditionelt i skatteretten er behandlet i henhold til statsskattelovens § 5, litra a.

Afgørende er således at tage stilling til om der er et grundlag for beskatning eller ej, og ikke hvad godtgørelsen dækker over.⁶

Det er min vurdering, at Ligningslovens § 7 U udgør en sådan speciallovgivning.

2.1 Repræsentantens bemærkninger i de bindende svar

Medarbejdernes repræsentant fremsætter i de bindende svar 2 overordnede betragtninger:

1. at godtgørelsen ikke er en fratrædelses-godtgørelse og at beløbet derfor heller ikke er omfattet af ligningslovens § 7U
2. at godtgørelsen herefter skal behandles efter statsskattelovens § 5, litra a

Skatterådet tiltræder med resultatet i de bindende svar disse betragtninger.

2.1.1 Retsgrundlaget

Det følger af ligningslovens § 7 U, stk. 1, at:

”Gaver, godtgørelser og gratialer fra den skattepligtiges arbejdsgiver, der ydes i forbindelse med en medarbejders fratræden af stilling eller i forbindelse med arbejdsgiverens eller medarbejderens jubilæum,

⁶ Der er i flere tilfælde sket beskatning efter ligningslovens § 7 U for en godtgørelse for ikke-økonomisk skade. Se hertil f.eks. SKM.2007.575.ØLR

medregnes til den skattepligtige indkomst med det beløb, hvormed de samlede erhvervelser i løbet af indkomståret overstiger 8.000 kr.". Det er således ikke korrekt, som anført af repræsentanten, at ligningslovens § 7 U ikke udgør en materiel beskatningshjemmel af en godtgørelse der relaterer sig til fratræden, men blot udgør en undtagelse til statskattelovens § 4 af de første 8000 kr. Det følger direkte af bestemmelsens ordlyd, at godtgørelser der ydes i forbindelse med en medarbejdes fratræden af stilling "medregnes til den skattepligtige indkomst med det beløb, hvormed de samlede erhvervelser i løbet af indkomståret overstiger 8000 kr."

Spørgsmålet er herefter hvilke godtgørelser der er omfattet af ligningslovens § 7 U. I den forbindelse er det relevant at foretage en ordlydsfortolkning af bestemmelsen samt inddrage andre relevante retskilder for en fortolkning heraf.

2.1.2 Ordlydsfortolkning

Det følger af ligningslovens § 7 U, at gaver, godtgørelser og gratialer fra den skattepligtiges arbejdsgiver, der ydes i forbindelse med fratræden af stilling eller i forbindelse med arbejdsgiverens eller medarbejderens jubilæum, medregnes til den skattepligtige indkomst.

På baggrund af ordlyden kan det således ikke slås fast, at godtgørelser der tilkendes som følge af en godtgørelse for ikke-økonomisk tab, i henhold til f.eks. forskelsbehandlingsloven eller ligebehandlingsloven, ikke udgør en godtgørelse i henhold til ligningslovens § 7. Begrebet "godtgørelser" udgør alle godtgørelser, da der ikke er foretaget en negativ afgrænsning af hvilke godtgørelser der ikke er omfattet af bestemmelsen.

2.1.3 1999-forarbejderne til ligningslovens § 7 U

Repræsentanten anfører, at det ikke har været formålet med ligningslovens § 7 U, at beskatte en godtgørelse udbetalt i forbindelse med fratræden for en ikke-økonomisk skade. Dette er efter min vurdering i direkte modstrid med det i forarbejderne til loven anførte jf. nedenfor.

Repræsentanten gennemgår forhistorien til ligningslovens § 7 U, men undlader at inddrage relevante passager i forarbejderne til lovændringen i 1999, som er en helt afgørende retskilde, da hjemlen til beskatning opstår i forbindelse med denne lovændring.

Det fremgår af forarbejderne til ligningslovens § 7 U, at LO og HK har modtaget nedenstående svar⁷:

Det anføres af LO:

"For så vidt angår fratrædelsesgodtgørelser frygter LO, at konsekvenserne bliver lavere udbetalte, godtgørelser for LO's medlemsgrupper. Det vil bl.a. ramme usagligt afskedigede personer - herunder kvinder, der afskediges som følge af graviditet m.v. Det skyldes, at der ikke kan forventes fuld overvæltning af den skærpede beskatning på bruttobeløbene."

Hvilket kommenteres således:

"Reglerne om beskatning af fratrædelsesgodtgørelser er efter forslaget gjort så enkelte og gennemsigtige som muligt. Det fastholdes derfor, at alle godtgørelser ved fratræden, bortset fra uddannelsesstøtte, beskattes som lønindkomst."

Det fremgår af spørgsmålet fra LO, at lovændringen vil medføre, at bl.a. usagligt afskedigede personer, herunder gravide kvinder, der afskediges som følge af graviditet, skal beskattes i henhold til ligningslovens § 7 U. Kommentaren må herefter på klar vis underbygge, at alle godtgørelser ved fratræden beskattes i henhold til ligningslovens § 7 U, da dette har været formålet med loven.

Det anføres af HK:

"HK finder det beklageligt, at godtgørelsesbeløb, der udspringer af eller er fastsat i henhold til lov eller overenskomst også omfattes af de nye regler. HK opfordrer derfor til, at de nævnte beløb gøres til en undtagelse fra reglerne."

Hvilket kommenteres således:

"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."

På denne baggrund kan det konkluderes, at formålet med lovændringen bl.a. har været at beskatte alle godtgørelser der relaterer sig til fratræden på samme måde i henhold til ligningslovens § 7 U.

Repræsentanten anfører, at såfremt "udsagnet skulle forstås, som anført af SKAT, ville det indebære, at heller ikke godtgørelse for tort kan udbetales skattefri i overensstemmelse med den både før efter dette udsagn faste praksis". Hertil kan det bemærkes, at såfremt en godtgørelse ikke relaterer sig til fratræden vil beskatningshjemlen i ligningslovens § 7 U ikke finde anvendelse, hvorfor en tort-godtgørelse i henhold til

⁷ 1999/1 LF 88, Tillæg A 2394

erstatningsansvarslovens § 26 der ikke relaterer sig til fratræden beskattes i henhold til statsskattelovens § 5, litra a – såvel som enhver anden godtgørelse der ikke relaterer sig til fratræden.⁸

2.1.4 henvisning til praksis

Repræsentanten henviser til TfS 1999.273, som er en afgørelse truffet inden ændringen af ligningsloven ved L 88/1999. TfS 1999.273 er korrekt, da der på dette tidspunkt ikke var en særlig beskatningshjemmel, hvorfor de almindelige regler i statsskattelovens §§ 4 og 5 fandt anvendelse.

2.1.5 retspolitiske bemærkninger

Repræsentanten fremfører, at en ” beskatning af godtgørelser tilkendt for aldersdiskrimination ved fratræden med henvisning til ligningslovens § 7 vil i øvrigt føre til den **helt uantagelige retsstilling** (min fremhævning), at en person, der bliver aldersdiskrimineret i forbindelse med en ansættelsessituation eller under ansættelsen, kan modtage godtgørelsen skattefrit, mens samme type diskrimination udøvet i forbindelse med afskedigelse af medarbejdere efter SKATs opfattelse skal udløse beskatning af godtgørelsen - uanset at den er tilkendt for præcis samme adfærd fra arbejdsgiverens side”

Denne bemærkning hører ikke hjemme i en juridisk argumentation, da retskilderne må udgøre retsgrundlaget fremfor repræsentantens politiske synspunkter.

3. Praksis

Administrativ praksis vedr. godtgørelser i forbindelse med fratræden der relaterer sig til perioden før lovændringen i udgangen af 1999 er ikke relevant, da den er baseret på de almindelige regler i statsskattelovens § 5, litra a.

Som eksempler kan nævnes Skatteafgørelse af 11/11/1996 fra Told- og Skatteregion Ballerup, TfS 1999.273, SKM2001.281.LSR og SKM2001.536.LSR.

Der er efter lovændringen i 1999 afsagt en række relevante afgørelser, hvorefter en godtgørelse for ikke-økonomisk skade beskattes i henhold til ligningslovens § 7U:

Godtgørelser for ikke-økonomisk skade i henhold til erhvervsuddannelsesloven⁹, ligebehandlingslovens § 16, stk. 2¹⁰, funktionærlovens § 2b¹¹ og forenings-

frihedslovens § 4¹² er alle i perioden efter lovændringen i udgangen af 1999 behandlet skattemæssigt af Landsskatteretten samt Østre Landsret i henhold til ligningslovens § 7 U.

4. Ligningslovens § 7 U og godtgørelse for tort

Ved gennemlæsning af afgørelserne i tabel 1 vil der stå et billede af, at der i forbindelse med den skatteretlige behandling af en godtgørelse skal tages udgangspunkt i om der er tale om tort i henhold til erstatningsansvarslovens § 26 eller ej.

I Østre Landsrets afgørelse af 22.10.2007¹³ anføres det, at ”Landsretten finder efter en samlet vurdering, at X ikke har godtgjort, at der ved afskedigelsen forelå sådanne omstændigheder, at der er grundlag for at anse den udbetalte godtgørelse for en retsstridig krænkelse af Xs ære eller person jf. princippet i erstatningsansvarslovens § 26.” Det er herefter muligt at slutte begrundelsen således, at såfremt der var tale om en godtgørelse jf. princippet i erstatningsansvarslovens § 26 skulle denne beskattes i henhold til statsskattelovens § 5, litra a.

Lignende betragtninger gør sig i gældende i Landsskatterettens afgørelse af 29.3.2011:

”Repræsentantens forklaringer om, at erstatningen udgjorde en skattefri torterstatning, er ikke bestyrket af objektive kendsgerninger eller sandsynliggjort ved beviser med tilstrækkelig vægt.”

Jeg kan ikke tiltræde synspunktet om at der skal finde en afvejning sted, som følge af ordlyden og forarbejderne til ligningslovens § 7 U, hvorefter alle godtgørelser der relaterer sig til fratræden – uanset om et retskrav er opstået som følge af æreskrænkelser, forskelsbehandling på grund af graviditet eller usaglig opsigelse skal beskattes i henhold til ligningslovens § 7 U.¹⁴ Det fremgår af forarbejderne, at lovforslaget ikke skulle kompliceres ved at lave særregler for lovpligtige godtgørelser og at alle godtgørelser er omfattet.

5. Konsekvensen af Skatterådets bindende svar

Skatterådets bindende svar medfører en usikker retstilstand, da begrundelserne er utilstrækkelige i forhold til en nærmere forståelse af hvorfor ligningslovens § 7 U ikke udgør et materielt beskatningsgrundlag.

¹¹ SKM.2007.575.ØLR

¹² SKM.2007.443.LSR

¹³ SKM.2007.575.ØLR

¹⁴ Henset til Østre Landsrets begrundelse i SKM.2007.575.ØLR er der på nuværende tidspunkt ikke praksis der underbygger mit synspunkt

⁸ Forudsat at anden særlovgivning ikke finder anvendelse

⁹ SKM.2003.77.TSS, LSR 16.4.2012 og LSR 25.6.2012

¹⁰ LSR 29.3.2011 og LSR 20.12.2012

SJ Law har anført at ”resultatet kan udstrækkes til andre typer af godtgørelse, herunder godtgørelse ydet efter ligebehandlingslovens § 16, stk. 2-3 til lønmodtagere, der afskediges på grund af graviditet, barsel eller adoption.”¹⁵ Dette vil efter min vurdering være korrekt, såfremt de to bindende svar er udtryk for gældende ret. Der foreligger imidlertid et primært retsgrundlag i ligningslovens § 7 U, forarbejderne hertil samt en række afgørelser der trækker i den anden retning.

De to bindende svar fra Skatterådet må iagttages i forhold til en vurdering af gældende ret, men efter en samlet vurdering af relevante retskilder kan afgørelsernes resultat problematiseres.

For en nærmere forståelse af ligningslovens § 7 U bør samtlige afgørelser af betydning indgå i vurderingen af hvordan godtgørelser beskattes fremadrettet.

Det ville have været hensigtsmæssigt med en uddybende begrundelse, da de to bindende svar ikke bør tillægges så stor betydning som det har været tilfældet i omtalen heraf. For en afklaring af problemstillingen vil det være nødvendigt med en prøvelse via den administrative rekurs af Landsskatteretten eller alternativt domstolene. Dette ville skabe en afklaring af et praktisk problem i forbindelse med udbetalingen af godtgørelser der relaterer sig til fratræden – uanset hvad resultatet måtte blive.

6.0 Konklusion

Formålet med lovændringen i L 88/1999 var bl.a. at gøre ”Reglerne om beskatning af fratrædelsesgodtgørelser er efter forslaget gjort så enkelte og gennemsigtige som muligt.” Min artikel i HR JURA Magasinet, 4. udg. sommer 2013 samt denne uddybende artikel med baggrundsmaterialet for min analyse illustrerer, at beskatningen ikke er enkel og gennemsigtig. Baggrunden herfor er sammenblandingen af de almindelige skatteretlige principper i statsskattelovens §§ 4 og 5, og særlovgivningen i ligningslovens § 7 U.

På baggrund af ordlyden i loven, forarbejderne hertil samt relevant praksis jf. afsnit 3.0 konkluderes det at Skatterådets bindende svar af 28.1.2014 er i strid med gældende ret.

Jeg modtager gerne afgørelser, herunder om tortgodtgørelser der relaterer sig til fratræden, der ikke er omtalt i artiklen samt bemærkninger af relevans for problemstillingen via kristian@kristianbro.com eller LinkedIn.

¹⁵ SJ Laws nyhedsbrev af 31.1.2014

**Tabel 1 – Oversigt over den skattemæssige
behandling af godtgørelser:**

Afgørelser	SSL § 5a	LL § 7U
Ligebehandlingslovens § 14		
Skatteafgørelse af 11/11/1996	X	
TfS 1999.273 LSR	X	
Bindende svar 4/3/2010	X	
Ligebehandlingslovens § 16,2		
<u>LSR 29/3/2011</u>		X
<u>LSR 20/12/2012</u>		X
Forskelsbehandlingslovens § 7		
Skatteankenævn Nærum 18/12/2007	X	
Bindende svar 31/5/2010	X	
Bindende svar 6/4/2011	X	
SKM.2014.85 SR	X	
SKM.2014.86 SR	X	
Ansættelsesbevisloven		
TfS.1996.632	X	
Funktionærlovens § 2b		
<u>SKM2007.575.ØLR</u>		X
Erstatningsansvarsloven § 26		
TfS.2000.326	X	
Arbejdstidsdirektivet		
Bindende svar 21/7/2010	X	
Erhvervsuddannelseslovens § 65		
<u>SKM 2003.77.TSS</u>		X
<u>LSR 16/04/2012</u>		X
<u>LSR 25/06/2012</u>		X
Foreningsfrihedslovens § 4		
<u>SKM 2007.443 LSR</u>		X
Tort (tilsidesættelse af forvaltningsretlige krav) – relaterer sig til inden lovændringen i 1999		
<u>SKM 2001.281 LSR</u>	X	
<u>SKM 2001.536 LSR</u>	X	