



# ØSTRE LANDSRET DOM

afsagt den 4. juni 2019

---

**Sag BS-8524/2017-OLR**

(15. afdeling)

HK Danmark som mandatar for

A

(advokat Martin Simonsen)

mod

Skatteministeriet

(advokat Bodil Marie Søes Petersen)

Landsdommerne Anne Thalbitzer, Joachim Kromann og Martin Nyvang (kst.) har deltaget i sagens afgørelse.

Denne sag, der er anlagt ved Retten i Roskilde den 16. august 2017, er ved kendelse af 19. januar 2018 henvist til behandling ved Østre Landsret i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1. Sagen drejer sig om, hvorvidt en til A tilkendt kompensation på 15.000 kr. efter erhvervsuddannelseslovens § 65, stk. 1, for uberettiget ophævelse af uddannelsesaftale er skattepligtig.

## **Påstande**

A har nedlagt påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at A ikke er skattepligtig af den erstatning på 15.000 kr., som Højesteret ved dom af 6. marts 2014 tilkendte hende i henhold til erhvervsuddannelseslovens § 65, stk. 1, for uberettiget ophævelse af uddannelsesaftale.

Skatteministeriet har påstået frifindelse.

### **Sagsfremstilling**

A indgik den 8. april 2008 en uddannelsesaftale med tandlæge B. Ifølge aftalen skulle A uddannes til klinikassistent i perioden fra den 9. april 2008 til den 8. oktober 2010. Den 28. maj 2009 ophævede tandlæge B uddannelsesaftalen ensidigt. Parterne var ikke enige om baggrunden for ophævelsen, og efter forgæves forligsforhandlinger anlagde HK/Privat på vegne af A sag ved Tvistighedsnævnet med påstand om erstatning efter funktionærlovens § 3, godtgørelse for tab af uddannelsesgode og godtgørelse for seksuel chikane. Ved Tvistighedsnævnets afgørelse af 27. juli 2011 blev A tilkendt erstatning for uberettiget ophævelse af uddannelsesaftalen efter funktionærlovens § 3, men ikke godtgørelse for tab af uddannelsesgode eller for seksuel chikane.

Den 20. september 2011 anlagde HK Danmark som mandatar for A sag mod tandlægen med påstand om, at hun – udover erstatning for uberettiget ophævelse af uddannelsesaftalen efter funktionærlovens § 3 – var berettiget til en godtgørelse på 30.000 kr. for tab af uddannelsesgode efter erhvervsuddannelseslovens § 65, stk. 1. Sagen blev i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1, henvist til behandling ved landsretten i 1. instans. I landsretten blev tandlægen frifundet. Ved Højesterets dom af 6. marts 2014 blev A i medfør af erhvervsuddannelseslovens § 65, stk. 1, tilkendt en yderligere kompensation på 15.000 kr. Af højesteretsdommens præmisser fremgår blandt andet:

”Den minimalerstatning, der tilkendes efter funktionærlovens § 3, dækker alene mistet lønindtægt. Beløbet på 30.000 kr. dækker efter den nævnte praksis mere end mistet lønindtægt og udgør således en kompensation, der ikke er identisk med minimalerstatningen efter § 3. En elev, der er tilkendt erstatning efter § 3, kan derfor ikke af den grund afskæres fra at få tilkendt yderligere kompensation, men ved fastsættelsen af kompensationsbeløbet skal der efter Højesterets opfattelse tages hensyn til, at eleven er tilkendt minimalerstatning efter funktionærloven.

I den foreliggende sag finder Højesteret, at [A] har krav på yderligere kompensation, som passende fastsættes til 15.000 kr.”

Efter højesteretsdommen anmodede Tandlægeforeningen på vegne af tandlæge B Skatterådet om bindende svar blandt andet på, om A er skattepligtig af den kompensation, hun blev tilkendt ved Højesterets dom af 6. marts 2014. Ved bindende svar af 24. juni 2014 besvarede Skatterådet spørgsmålet med ”Ja”.

Skatterådets bindende svar blev af A indbragt for Landsskatteretten, der den 17. maj 2017 stadfæstede Skatterådets afgørelse. Af Landsskatterettens afgørelse fremgår af begrundelsen blandt andet:

”For erstatninger, der udbetales ved et engangsbeløb gælder det, at erstatningen beskattes på samme måde, som det, den træder i stedet for. Hvis erstatningen er en kompensation for en del af indkomstgrundlaget, er den skattefri. Hvis erstatningen er en kompensation for et tab i det løbende afkast/indkomsterhvervelse, er den skattepligtig.

Det fremgår af ligningslovens § 7 U, at

”Gaver, godtgørelser og gratialer fra den skattepligtiges arbejdsgiver, der ydes i forbindelse med en medarbejders fratreden af stilling eller i forbindelse med arbejdsgiverens eller medarbejderens jubilæum, medregnes til den skattepligtige indkomst med det beløb, hvormed de samlede erhvervelser i løbet af indkomståret overstiger 8.000 kr., jf. dog stk. 2-4 og § 31. Det er en forudsætning for skattefriheden, at den skattepligtige person, der modtager gaven, godtgørelsen eller gratialet, er ansat som lønmodtager i den virksomhed, der foretager udbetalingen. Reglen i 1. pkt. gælder ikke, i det omfang beløbet træder i stedet for, hvad modtageren ville have oppebåret i indtægt af stillingen for tiden efter fratredelsen og indtil det tidspunkt, til hvilket modtageren kunne være opsagt i henhold til sin kontrakt eller lovgivningens almindelige regler.

Stk. 2. For fratrædelsesgodtgørelser er det en betingelse for skattefrihed efter stk. 1, at

- 1) den skattepligtige person, der modtager godtgørelsen, fuldstændig ophører med at være ansat i den udbetalende virksomhed, og at
- 2) godtgørelsesbeløbet udbetales i tidsmæssig tilknytning til fratredelsen.

(...)”

Højesteret har ved dom af 6. marts 2014 tilkendt klageren en yderligere kompensation udgørende 15.000 kr. i henhold til erhvervsuddannelseslovens § 65, stk. 1, som en godtgørelse for uberettiget ophævelse af elevforholdet.

Tre af rettens medlemmer, herunder retsformanden finder:

Det følger af forarbejderne til ligningslovens § 7 U, L 88 fremsat den 4. november 1999, under bemærkninger til de enkelte bestemmelser, nr.

11, at "alle ydelser, der udbetales i forbindelse med en medarbejders fratræden anses for at være fratrædelsesgodtgørelser."

Den tilkendte godtgørelse anses som en skattepligtig fratrædelsesgodtgørelse i henhold til ligningslovens § 7 U, jf. eksempelvis SKM2007.575.ØLR, hvor en tillidsmand fik udbetalt en godtgørelse for uberettiget afskedigelse efter reglerne om tillidsmandsbeskyttelse.

Det bemærkes, at der ikke er grundlag for at anse nogen del af den udbetalte godtgørelse som en skattefri godtgørelse for en retsstridig krænkelse, jf. princippet i erstatningsansvarslovens § 26, og SKM2014.357.BR.

Disse retsmedlemmer voterer derfor for at stadfæste Skatterådets afgørelse.

Et retsmedlem finder:

Den erstatning, som klageren ved Højesterets dom af 6. marts 2014, er tilkendt på 15.000 kr. for tab af uddannelsesgode, er ikke en kompensation for mistet lønindtægt. Der er tale om en kompensation for andre forhold i form af tab af ære, forsinket uddannelse og forringelse af indtægtsgrundlaget.

En sådan erstatning vil efter substitutionsprincippet og statsskatte-lovens § 5 være skattefri.

Dette retsmedlem voterer derfor for at ændre Skatterådets afgørelse i overensstemmelse med den af klageren nedlagte påstand, således at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Der træffes afgørelse efter stemmeflertallet, hvorfor Skatterådets afgørelse stadfæstes."

### **Anbringender**

**HK som mandatar for A** har anført navnlig, at der ikke i lignings-lovens § 7 U er hjemmel til at beskatte det kompensationsbeløb på 15.000 kr., som hun blev tilkendt ved Højesterets dom af 6. marts 2014. Kompensationsbeløbet er derimod skattefritaget i medfør af statsskatte-lovens § 5, litra a.

Uden for de få lovregulerede tilfældegrupper, hvoraf ingen er relevante i den foreliggende sag, bedømmes spørgsmålet om beskatning efter de gængse regler i statsskatte-lovens § 4 om skattepligtige indtægter og § 5 a om skattefrie formuegevinster. For så vidt angår spørgsmålet om beskatning af erstatninger mv.

gælder det såkaldte substitutionsprincip, som lader den skatteretlige bedømmelse være bestemt af, hvilken type tab erstatningen dækker.

Udbetales erstatningen mv. for mistede skattepligtige indtægter, er beløbet skattepligtigt i medfør af statsskattelovens § 4, hvorimod erstatningen mv. er skattefri, hvis den udbetales for et formuetab, en mistet økonomisk fordel, som vedrører formuesfæren, eller for tab af eller skade på selve indkomstgrundlaget, jf. statsskattelovens § 5 a. F.eks. er erstatning for skade på privat indbo skattefri. Skader på en persons krop og sind sidestilles i praksis med formueskade, og erstatning for personskade i form af svie og smerte, tab af erhvervsevne samt tort er således skattefri.

Der skal således efter substitutionsprincippet foretages en konkret vurdering af, hvad erstatningen træder i stedet for.

Det følger af en tidligere afsagt højesteretsdom (U 2009.97 H), at elever, der er funktionæransatte, og hvis uddannelsesaftale uberettiget ophæves af virksomheden, ikke er afskåret fra minimalerstatningen efter funktionærlovens § 3.

Ved dommen i As sag afklarede Højesteret den tvivl, der bestod om, hvorvidt elever, der er funktionæransatte, og hvis uddannelsesaftale uberettiget ophæves af virksomheden, har krav på godtgørelse efter erhvervsuddannelseslovens § 65 for mistet uddannelsesgode udover erstatningen efter funktionærloven. Højesteret bestemte, at tilkendelse af minimalerstatning efter funktionærlovens § 3 ikke afskærer elever fra yderligere erstatning, men at denne yderligere erstatning størrelsesmæssigt skal fastsættes under hensyntagen til den ydede minimalerstatning efter funktionærloven.

Retsstillingen er herefter sådan, at funktionæransatte elever, hvis uddannelsesaftale uberettiget ophæves af virksomheden, kan være berettiget såvel til minimalerstatning efter funktionærlovens § 3 som til godtgørelse efter erhvervsuddannelseslovens § 65.

Den minimalerstatning, der tilkendes efter funktionærlovens § 3, dækker mistet lønindtægt.

Erhvervsuddannelseslovens § 65 bestemmer, at Tvistighedsnævnet kan træffe afgørelse bl.a. om erstatning og godtgørelse. Bestemmelsen har karakter af en kompetenceregulering. Efter forarbejderne var det hensigten, at Tvistighedsnævnet kunne fortsætte sin hidtidige praksis med at tilkende godtgørelse i henhold til ansættelsesbevisloven og forskelsbehandlingsloven samt godtgørelse for tort i henhold til erstatningsansvarsloven.

Tvistighedsnævnets praksis har været at tilkende elever, der ikke er omfattet af funktionærloven, 30.000 kr. i godtgørelse for uberettiget ophævelse af uddannelsesaftale, og for elever omfattet af funktionærloven var praksis før højsteretsdommen fra marts 2014 at nægte erstatning udover minimalerstatningen. Tvistighedsnævnet begrundede sidstnævnte praksis med, at erstatningen, der tilkendes efter funktionærlovens § 3, i realiteten er identisk med og beløbsmæssigt større end erstatningen for uberettiget ophævelse af ansættelsesforholdet. Dette fremgår af højsteretsdommen.

Denne praksis og bedømmelse af erstatningen til funktionæransatte elever, hvis uddannelsesaftale blev ophævet uberettiget, tilsidesatte Højesteret ved dommen. Først konstaterede Højesteret, at minimalerstatningen efter funktionærlovens § 3 alene dækker mistet lønindtægt. Dernæst udtalte Højesteret, at beløbet på de 30.000 kr. *"dækker efter den nævnte praksis mere end mistet lønindtægt og udgør således en compensation, der ikke er identisk med minimalerstatningen efter § 3"*. Indledningsvis i præmisserne lagde Højesteret til grund, at beløbet på 30.000 kr. efter Tvistighedsnævnets praksis forud for den første højsteretsdom blev tilkendt *"som compensation for en række forhold, herunder elevens indtægtstab, manglende eller forsinket uddannelse samt forstyrrelse af forhold og mistet selvagtelse"*.

Med baggrund i højsteretsdommen i As sag kan der herefter foretages følgende karakteristik af erstatningen, der under hensyntagen til, at hun havde fået minimalerstatning blev fastsat til 15.000 kr.: For det første er erstatningen positivt afgrænset til at være erstatning for en række forhold, herunder manglende eller forsinket uddannelse samt forstyrrelse af forhold og mistet selvagtelse. Samlet kan det vel betegnes som erstatning for tab af uddannelsesgode. For det andet er erstatningen negativt afgrænset derved, at den ikke omfatter indtægtstab/mistet lønindtægt. Det følger således utvivlsomt af præmisserne, at erstatningen ikke omfatter indtægt.

Det retlige grundlag for erstatning for tab af uddannelsesgode er reelt erhvervsuddannelseslovens § 60, dersom en betryggelse for eleven – indeholder et forbud mod opsigelse af uddannelsesaftaler. Opsiger en arbejdsgiver en uddannelsesaftale i strid med nævnte bestemmelse, handler arbejdsgiveren direkte i strid med et lovbestemt forbud, som er begrundet i, at uddannelsesaftaler har et videregående formål end almindelige ansættelsesaftaler.

Erstatning for tab af uddannelsesgode er herefter erstatning for en retsstridig handling, som kommer på tale, når arbejdsgiveren har begået lovbrud og krænket den betryggelse, som loven har tilsikret eleven ved at gøre uddannelsesaftalen uopsigelig. Arbejdsgiveren fratager uretmæssigt eleven betryggelsen. Arbejdsgiveren fratager ulovligt eleven dennes uddannelsesgode. Der er en betydelig grovhed i krænkelsen, og der er tale om erstatning for ikke-økonomisk skade. Det er uholdbart, at det i skattemæssig henseende ikke skal sidestilles

med erstatning for den immaterielle skade, der efter praksis er skattefri i medfør af statsskattelovens § 5 a, jf. erstatningsansvarslovens § 26 og princippet heri.

Erstatning for skade, som forvoldes ved krænkelse af selv- og æresfølelse, er ubestridt skattefri i medfør af statsskattelovens § 5 a, jf. erstatningsansvarslovens § 26 og princippet heri. Højesteret har gjort det klart, at erstatningen for tabet af uddannelsesgodet bl.a. dækker As mistede selvagtelse.

Da der herefter ikke kan foretages beskatning efter ligningslovens § 7 U, er erstatningen skattefri, jf. statsskattelovens § 5 a.

HK som mandatar for A har vedrørende Skatteministeriets synspunkt om, at en fratrædelsesgodtgørelse er skattepligtig i medfør af ligningslovens § 7 U, medmindre *"der foreligger sådanne særlige omstændigheder, at der er grundlag for at anse den udbetalte godtgørelse som en skattefri godtgørelse for en rets-stridig krænkelse af [medarbejderens] ære eller person, jf. princippet i erstatnings-ansvarslovens § 26, jf. statsskattelovens § 5"*, anført, at der er tale om en uholdbar indsnævring af området for skattefrihed.

Ligningslovens § 7 U, som foreskriver en lidt lempet beskatning (skattefri bundgrænse på 8.000 kr.), vedrører efter sin ordlyd i stk. 1, 1. pkt., *"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"*, og bestemmelsen definerer eller afgrænser ikke, hvilke godtgørelser i forbindelse med en medarbejders fratræden, der omfattes af bestemmelsen. Der er alene i den efterfølgende ordlyd den negative afgrænsning, at beløb, som træder i stedet for, hvad modtageren ville have oppebåret i opsigelsesperioden, og beløb, der ikke udbetales i tidsmæssig tilknytning til fratrædelsen, ikke er omfattet.

Bestemmelsen i ligningslovens § 7 U om fratrædelsesgodtgørelser blev vedtaget i 1999. Forud for 1999-loven havde Skatterådet adresseret en omsiggribende spekulation, der blev foretaget i de dagældende regler om fratrædelsesgodtgørelse. Det handlede om, at mange forsøgte at kamuflere løn som fratrædelsesgodtgørelse med lavere beskatning til følge.

Der var ikke med 1999-loven tiltænkt nogen ændring af begrebet fratrædelsesgodtgørelse. Lovforslaget havde – i tråd med Skatterådets vurdering – alene til formål at standse den omtalte spekulation i at omkvalificere løn til fratrædelsesgodtgørelse. Begrebet fratrædelsesgodtgørelse er i det hele uændret fra vedtagelsen af lov om særlig indkomstskat m.v. og således under bestemmelsens flytning til ligningslovens § 7 W med virkning fra 1992, videre til ligningslovens § 7 O med virkning fra 1996 og til ligningslovens § 7 U med virkning fra 2000.

Ved indførelsen af lov om særligt indkomstskat mv. i 1958 var situationen den, at der i forvejen skete beskatning i de tilfælde, hvor udbetalingen måtte opfattes som en slags tillæg til den løn, medarbejderen havde oppebåret gennem sin ansættelse. Hjemlen hertil var statsskattelovens § 4. Med lov om særlig indkomstskat mv. blev der indført hjemmel til beskatning af erstatning for tab af stilling, dvs. tab af fremtidig indtægtskilde. Der er tale om indførelse af en særhjemmel, hvorved erstatning for tab af stilling – og dermed tab af indkomstgrundlaget – ændrede status fra at være skattefrit i medfør af statsskatteloven til at blive skattepligtigt. Der er med denne undtagelsesregel til statsskattelovens hovedprincip om skattefrihed i § 5 a alene indført hjemmel til at beskatte erstatning for tab af stilling i form af tab af fremtidig indtægtskilde.

Skatteministeriets fortolkning, hvorefter *"alle ydelser fra den skattepligtiges arbejdsgeber, der ydes i forbindelse med en medarbejders fratrædelse af stilling"*, er skattepligtige, stemmer ikke med bestemmelsens baggrund. Det gør heller ikke Skatteministeriets supplerende synspunkt om, at det er alle ydelser med mindre *"der foreligger sådanne særlige omstændigheder, at der er grundlag for at anse den udbetalte godtgørelse som en skattefri godtgørelse for en retsstridig krænkelse af [medarbejderens] ære eller person, jf. princippet i erstatningsansvarslovens § 26, jf. statsskattelovens § 5"*. Tilføjjelsen er i øvrigt helt uomtalt i lovforarbejderne. Der er tale om en udvidende fortolkning af det, som reelt kom ind i lovgivningen for mange år siden som en undtagelsesregel. Dette er i strid med princippet om, at undtagelsesregler skal fortolkes indskrænkende – ikke udvidende.

As erstatning for tab af uddannelsesgode omfatter ikke tab af lønindtægt, men en række andre forhold, herunder manglende eller forsinket uddannelse samt forstyrrelse af forhold og mistet selvagtelse. Dette stemmer på ingen måde overens med den type erstatning i form af tab af fremtidig indtægtskilde, som reglen om beskatning af fratrædelsesgodtgørelser skulle omfatte, og der er herefter ikke hjemmel til at gennemføre beskatningen i medfør af ligningslovens § 7 U.

HK som mandatar for A har endelig anført, at erstatningen i øvrigt ikke omfattes af ligningslovens § 7 U, da den ikke er ydet i forbindelse med fratrædelsen, men først blev tillagt ved højesteretsdommen flere år efter hendes fratræden.

**Skatteministeriet** har anført navnlig, at det retlige udgangspunkt for så vidt angår engangsudbetalinger ved en arbejdstagers fratræden af stilling er, at beløbet enten skal beskattes efter statsskattelovens § 4 eller er skattefritaget efter statsskattelovens § 5, medmindre engangsudbetalingen omfattes af særlovgivning.



En sådan særlovgivning foreligger i ligningslovens § 7 U, hvorefter fratrædelsesgodtgørelser, der udbetales i forbindelse med den skattepligtiges fratræden, er skattepligtige.

Af ligningslovens § 7 U fremgår det således, at alle ydelser fra arbejdsgiveren, der ydes i forbindelse med en medarbejders fratrædelse af stilling, medregnes til den skattepligtige indkomst med det beløb, hvormed de samlede erhvervelser i løbet af indkomståret overstiger 8.000 kr.

Reglen gælder ikke, i det omfang beløbet træder i stedet for, hvad modtageren ville have oppebåret i indtægt fra stillingen for tiden efter fratrædelsen og indtil det tidspunkt, til hvilket modtageren kunne være opsagt i henhold til sin kontrakt eller lovgivningens almindelige regler, jf. ligningslovens § 7 U, stk. 1. Efter ligningslovens § 7 U, stk. 2, er det yderligere en betingelse for skattefrihed med grundbeløbet efter stk. 1, at den skattepligtige person, der modtager godtgørelsen, fuldstændig ophører med at være ansat i den udbetalende virksomhed, og at godtgørelsesbeløbet udbetales i tidsmæssig tilknytning til fratrædelsen.

Reguleringen af fratrædelsesgodtgørelser i ligningslovens § 7 U udspringer af en bestemmelse i lov om særlig indkomstskat, som er indført i 1958. Af forarbejderne til bestemmelsen fremgår blandt andet:

”Engangsudbetalinger fra en arbejdsgiver til en funktionær i forbindelse med fratrædelse af stilling beskattes fuldt ud i de tilfælde, hvor udbetalingen kan opfattes som en slags tillæg til den løn, som den pågældende har modtaget i de år, han har været ansat i virksomheden. Det kan imidlertid også forekomme, at en éngangsudbetaling helt går fri for beskatning, nemlig hvis den kan betragtes som det, man kalder ”erstatning for tab af stilling”. Skattefriheden begrundes i disse tilfælde med det synspunkt, at der er tale om vederlag for tab af indtægtskilde, altså for tab af fremtidige arbejdsindtægter. Det er i praksis ofte meget svært at afgøre, om en udbetaling er af den ene eller den anden art, og det forekommer ikke rimeligt, at fratrædelsesgodtgørelser skal underkastes så forskellig skattemæssig behandling på grundlag af så usikre kriterier. Bestemmelsen i § 13, nr. 4 tilsigter at gennemføre en rimelig og ensartet beskatning i alle tilfælde, hvor der ved fratræden af stilling udbetales et beløb, som overstiger den skattepligtiges sædvanlige aflønning.”

Reglen om beskatning af fratrædelsesgodtgørelser blev således indført for at sikre en ensartet beskatning af alle udbetalinger i forbindelse med fratrædelse af stilling henset til, at det i praksis ofte gav anledning til vanskeligheder at afgøre, om engangsudbetalingen fra arbejdsgiveren rettelig skulle kvalificeres som en ydelse efter statskattelovens § 4 eller efter statskattelovens § 5. Formålet med reglerne var dermed at gennemføre en retsstilling, hvorefter beskatning

af beløb udbetalt ved fratræden af stilling ikke længere skulle afhænge af, om beløbet kunne betragtes som "erstatning for tab af stilling".

I 1999 gennemførtes en skærpelse af den bestemmelse i ligningsloven, der grundlæggende var en videreførelse af bestemmelsen om fratrædelsesgodtgørelser i lov om særlig indkomstskat. Af forarbejderne til denne lovændring fremgår det klart, at alle godtgørelser, der udbetales af den hidtidige arbejdsgiver i forbindelse med og som følge af fratræden, er omfattet af bestemmelsen.

Af Skatteministeriets besvarelse af HK Danmarks bemærkninger til lovforslaget fremgår endvidere, at alle godtgørelser – også de lovpligtige – var omfattet af den foreslåede skærpede beskatning, og at der ikke ønskedes særregler for lovpligtige godtgørelser. I overensstemmelse hermed fremgår det flere steder i forarbejderne, at godtgørelser efter funktionærlovens §§ 2 a og 2 b er omfattet af lovbestemmelsen om beskatning af fratrædelsesgodtgørelser.

Det er således det klare udgangspunkt, at alle ydelser fra arbejdsgiveren i forbindelse med fratrædelse skal beskattes efter særreglen i ligningslovens § 7 U, uanset om ydelsen efter sin karakter er en godtgørelse for tab af indtægtskilde.

En godtgørelse vil kun være skattefri efter statskattelovens § 5, hvis den har karakter af en godtgørelse for en retsstridig krænkelse af den pågældendes ære eller person, jf. principperne i erstatningsansvarslovens § 26 om tort, jf. også Østre Landsrets dom trykt i SKM2007.575.ØLR.

I nævnte landsretsdom lægges der afgørende vægt på forarbejderne til ligningslovens § 7 U, hvoraf det klart fremgår, at bestemmelsen omfatter enhver godtgørelse "ved fratræden af stilling", hvis beløbet overstiger den skattepligtiges sædvanlige aflønning, herunder engangsbetalinger, som kan betragtes som "erstatning for tab af stilling". Dette gælder alle erstatninger eller godtgørelser, der betales i anledning af eller som følge af, at ansættelsesforholdet ophører, herunder godtgørelser for uberettiget afskedigelse. Det fastslås i øvrigt i dommen, at det – på grundlag af forarbejdernes henvisning til ønsket om en ensartet og neutral beskatning – ikke har betydning for beskatningen i medfør af § 7 U, om arbejdsgiveren er forpligtet til at udbetale fratrædelsesgodtgørelsen, eller om arbejdsgiveren udbetaler godtgørelsen frivilligt.

Heroverfor står godtgørelser, der har karakter af tortgodtgørelser, jf. princippet i erstatningsansvarslovens § 26, der fastslår, at den, der er ansvarlig for en retsstridig krænkelse af en anden persons frihed, fred, ære eller person, skal betale den forurettede en godtgørelse for tort. En tortgodtgørelse udbetales altså ikke som følge af eller i anledning af, at et ansættelsesforhold ophører, men derimod som compensation for en retsstridig krænkelse af en andens frihed, fred, ære eller person. Godtgørelser for tort er skattefri, jf. statskattelovens § 5 a.

Sondringen illustreres af Retten i Esbjergs dom af 25. februar 2014 trykt i SKM2014.357.BR. Af præmisserne fremgår, at godtgørelse efter erhvervsuddannelseslovens § 65 som udgangspunkt er omfattet af ligningslovens § 7 U, medmindre det findes godtgjort, at godtgørelsen konkret er tildelt for en retsstridig krænkelse af skatteyderens ære eller person.

Det påhviler den skattepligtige at godtgøre, at godtgørelsen konkret har en sådan karakter, at den er undtaget fra beskatning efter statsskattelovens § 5, jf. SKM2007.575.ØLR. Dette illustreres også af to nyere domme af 5. marts og 18. august 2018 fra henholdsvis Retten i Roskilde (SKM2018.201.BR) og Københavns Byret (SKM2018.479.BR). I begge sagerne, som omhandlede godtgørelse efter henholdsvis ligebehandlingsloven og forskelsbehandlingsloven, fandt retten, at det generelt påhviler den skattepligtige at godtgøre, at et udbetalt beløb ikke skal beskattes, og at skatteyderne i de konkrete sager ikke havde løftet denne bevisbyrde.

Den godtgørelse, A er tilkendt i medfør af erhvervsuddannelseslovens § 65, stk. 1, er omfattet af ligningslovens § 7 U.

Det fremgår som anført af ordlyden af ligningslovens § 7 U, at alle ydelser fra arbejdsgiveren, der ydes i forbindelse med en medarbejders fratrædelse af stilling, beskattes efter bestemmelsen. Af forarbejderne fremgår endvidere, at særegnen om beskatning af fratrædelsesgodtgørelser havde til hensigt at indføre en ensartet beskatning af alle udbetalinger i forbindelse med fratrædelse af stilling henset til, at det i praksis ofte gav anledning til vanskeligheder at afgøre, om en sådan udbetaling rettelig skulle kvalificeres som en ydelse efter statsskattelovens § 4 eller efter statsskattelovens § 5. Reglen indebærer således, at beskatning af alle beløb udbetalt i forbindelse med fratræden af stilling sker på samme måde, uanset om beløbet efter sin karakter kan betragtes som "erstatning for tab af stilling".

Yderligere fremgår det af forarbejderne til bestemmelsen, at hverken den omstændighed, at arbejdsgiveren har misligholdt en indgået aftale, eller at der er tale om en lovpligtig godtgørelse, indebærer, at godtgørelsen falder uden for anvendelsesområdet for ligningslovens § 7 U.

I den foreliggende sag er godtgørelsen netop tilkendt som følge af, at sagsøgerens ansættelsesforhold ophørte, og betingelserne for beskatning efter ligningslovens § 7 U er derfor opfyldt.

Der er ingen holdepunkter for, at godtgørelser tildelt i medfør af erhvervsuddannelseslovens § 65, som udbetales i forbindelse med medarbejderens fratræden af stilling, ikke som det klare udgangspunkt har karakter af en fratrædel-

sesgodtgørelse, der er omfattet af ligningslovens § 7 U. Den omstændighed, at godtgørelsen ikke tilsigter at dække et løntab, indebærer således ikke, at godtgørelsen falder uden for anvendelsesområdet for § 7 U, hvilket fremgår af de meget klare forarbejder til bestemmelsen.

Godtgørelser for mistet uddannelsesgode efter erhvervsuddannelseslovens § 65 udløses allerede af det forhold, at arbejdsgiver uberettiget har ophævet en uddannelsesaftale. Højesteret har med sin afgørelse i den foreliggende sag alene taget stilling til, at sagsøgeren var berettiget til en godtgørelse efter erhvervsuddannelseslovens § 65 udover minimumserstatningen i funktionærlovens § 3, idet udbetalte beløb efter de to bestemmelser ikke dækker det samme.

Højesteret har således ikke taget stilling til, hvorledes beløbet i skattemæssig henseende skal behandles, ligesom det forhold at godtgørelsen er tildelt ved dom, ikke er afgørende for den skattemæssige behandling af beløbet. Højesteret har heller ikke taget stilling til, om der ligger en krænkelse til grund for udbetalingen.

Højesteret har derimod i dom af 19. februar 2018 (UfR 2018.1766 H) slået fast, at godtgørelse efter erhvervsuddannelseslovens § 65 og godtgørelse efter funktionærlovens § 2 b i det væsentlige kompenserer for de samme forhold. Det fremgår af forarbejderne til ligningslovens § 7 U, at godtgørelser efter funktionærlovens § 2 b er omfattet af bestemmelsen, og højesteretsdommen underbygger derfor yderligere, at godtgørelser efter erhvervsuddannelseslovens § 65 – som det klare udgangspunkt – har karakter af fratrædelsesgodtgørelser omfattet af ligningslovens § 7 U.

Hertil kommer, at Østre Landsret i dom af 22. august 2007 (SKM 2007.575 ØLR) under henvisning til både ordlyden af ligningslovens § 7 U og forarbejderne hertil har slået fast, at alle ydelser, der udbetales af arbejdsgiveren i forbindelse med en medarbejders fratreden af stilling, er skattepligtige, i det omfang de overstiger 8.000 kr. Af dommen følger endvidere, at en godtgørelse, der som følge af særlige omstændigheder har karakter af en tortgodtgørelse, jf. princippet i erstatningsansvarslovens § 26, og som gives for en retsstridig krænkelse af en persons frihed, fred, ære eller person, ikke har karakter af en fratrædelsesgodtgørelse, jf. ligningslovens § 7 U. En sådan godtgørelse gives netop ikke som følge af eller i anledning af ansættelsesforholdets ophør, men derimod for den retsstridige krænkelse.

Det påhviler den skattepligtige at godtgøre, at en godtgørelse, der udbetales i forbindelse med fratreden, har karakter af en tortgodtgørelse og ikke en fratrædelsesgodtgørelse.

Sagsøgeren har ikke godtgjort, at der foreligger sådanne særlige omstændigheder, at der er grundlag for at anse den udbetalte godtgørelse som en skattefri godtgørelse for en retsstridig krænkelse af hendes ære eller person, jf. princippet i erstatningsansvarslovens § 26, jf. statsskattelovens § 5.

Det forhold, at berettigelsen til – og størrelsen af – compensationen først er blevet endeligt fastslået af Højesteret flere år efter fratrædelsen, ændrer ikke karakteren af den godtgørelse, som er tilkendt. Sagsøgeren er blevet tilkendt compensationen som følge af, at hendes uddannelsesaftale uberettiget blev ophævet. Hun fratrådte samtidig fuldstændigt sin stilling ved den tidligere arbejdsgiver, og beløbet er således udbetalt i tilknytning til sagsøgerens fratræden.

### **Retsgrundlag**

Beskatning af fratrædelsesgodtgørelser blev indført i 1958. Ved § 1, nr. 4, i lov nr. 148 af 28. maj 1958 om særlig indkomstskat m.v. blev der således indført en særlig proportional indkomstskat af visse indtægter, herunder fratrædelsesgodtgørelser. For så vidt angår den arbejdstager, der modtog en godtgørelse i anledning af fratræden, men som ikke oppebar indtægt af stillingen for tiden efter fratrædelsen, gjaldt det den del af fratrædelsesgodtgørelsen, der oversteg, hvad vedkommende ville have oppebåret som indtægt for tiden efter fratrædelsen og indtil det tidspunkt, til hvilket den pågældende kunne være opsagt i henhold til sin kontrakt eller lovgivningens almindelige regler, jf. lovens § 2, stk. 3.

Af lovforslag til lov nr. 148 af 28. maj 1958 om særlig indkomstskat m.v., der blev fremsat den 13. december 1957 af finansministeren (Folketingstidende 1957-58, tillæg A, spalte 901 ff.), fremgår af bemærkningerne, at lovforslaget i alt væsentligt var en genfremsettelse af de bestemmelser, som var indeholdt i afsnit II i forslag til lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten m.m., der blev fremsat den 5. november 1957 af finansministeren (Folketingstidende 1957-58, tillæg A, sp. 401 ff.).

I det lovforslag, som blev fremsat af finansministeren den 5. november 1957, var bestemmelserne i § 1, nr. 4, og § 2, stk. 3, i den senere vedtagne lov indeholdt i lovforslagets afsnit II, henholdsvis som § 13, nr. 4, og § 14, stk. 3. Af bemærkningerne til de foreslåede bestemmelser i afsnit II fremgår af lovforslaget (Folketingstidende 1957-58, tillæg A, sp. 437-440) blandt andet:

"Afsnit II.

*Særlig indkomstskat af visse indtægter.*

I dette afsnit foreslås en række indtægter og erhvervelser overført til en særlig proportional beskatning.

...

Den særlige indkomstskat foreslås fastsat til 30 pct. af det beløb, hvor- med summen af indtægter af den i afsnit II omhandlede art efter fradrag af eventuelle tab af samme art overstiger 1 000 kr. ...

De indtægter, der foreslås henført til beskatning med særlig ind- komstskat, kan opdeles i følgende grupper:

...

*4) Indtægter, der i forvejen er skattefri.*

Der er her kun tale om en enkelt indkomstart, nemlig godtgørelse i an- ledning af fratræden af stilling.

Engangsudbetalinger fra en arbejdsgiver til en funktionær i forbindelse med fratrædelse af stilling beskattes fuldt ud i de tilfælde, hvor udbeta- lingen kan opfattes som en slags tillæg til den løn, som den pågældende har modtaget i de år, han har været ansat i virksomheden. Det kan imidlertid også forekomme, at en éngangsudbetaling helt går fri for be- skatning, nemlig hvis den kan betragtes som det, man kalder "erstat- ning for tab af stilling". Skattefriheden begrundes i disse tilfælde med det synspunkt, at der er tale om vederlag for tab af indtægtskilde, altså tab for fremtidige arbejdsindtægter. Det er i praksis ofte meget svært at afgøre, om en udbetaling er af den ene eller den anden art, og det fore- kommer ikke rimeligt, at fratrædelsesgodtgørelser skal underkastes så forskellig skattemæssig behandling på grundlag af så usikre kriterier. Bestemmelsen i § 13, nr. 4 tilsigter at gennemføre en rimelig og ensartet beskatning i alle tilfælde, hvor der ved fratræden af stilling udbetales et beløb, som overstiger den skattepligtiges sædvanlige aflønning."

Bestemmelserne om proportional indkomstbeskatning af fratrædelsesgodtgø- relser i lov om særlig indkomstskat m.v. blev ved lov nr. 391 af 6. juni 1991 om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove (Restanceinddrivelse m.v.) ophævet og afløst af en ny bestemmelse i ligningslovens § 7, litra w, hvorefter:

"§ 7. Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke:

...

- w) Gaver, gratialer og lignende fra den skattepligtiges arbejdsgiver, når udbetalingen sker een gang for alle enten i anledning af, at den virksomhed, hvori den skattepligtige eller dennes ægtefælle er eller har været ansat, har bestået i 25 år eller i et antal år, der er deleligt med 25, eller i en særlig anledning begrundet i den skattepligtiges forhold såsom jubilæum eller arbejdsophør på grund af alder eller sygdom, samt godtgørelse i anledning af fratræden af stilling. Ga-

ver, gratialer og lignende og godtgørelser, der overstiger 6.000 kr. fra samme arbejdsgiver inden for et indkomstår, medregnes dog til den skattepligtige indkomst med 70 pct. af den del af værdien, der overstiger 6.000 kr. Uanset bestemmelserne i 1. og 2. pkt. medregnes godtgørelse i anledning af fratræden af stilling til den skattepligtige indkomst, i det omfang beløbet træder i stedet for, hvad modtageren ville have oppebåret i indtægt af stillingen for tiden efter fratrædelsen og indtil det tidspunkt, til hvilket modtageren kunne være opsagt i henhold til sin kontrakt eller lovgivningens almindelige regler, dog højst for en periode af et år."

Af bemærkningerne til den foreslåede bestemmelse i § 7, litra w, fremgår af lovforslag nr. 169, der blev fremsat af skatteministeren den 25. april 1991 (Folketingstidende 1990-91, tillæg A, sp. 4479 ff.), blandt andet:

"For personers vedkommende beregnes den særlige indkomstskat som 50 pct. af det beløb, hvormed den særlige indkomst overstiger et bundfradrag på 6.000 kr.

Efter det fremsatte lovforslag skal jubilæumsgratiale og fratrædelsesgodtgørelse, som efter gældende regler er særlig indkomst, gøres til almindelig indkomst. ...

For at undgå en skærpet beskatning af de nævnte indkomstarter foreslås det, at den skattepligtige del kun skal udgøre 70 pct. af det beløb, der overstiger 6.000 kr. årligt (svarende til bundfradraget i lov om særlig indkomstskat) fra samme arbejdsgiver.

..."

Ved lov nr. 313 af 17. maj 1995 om ophævelse af lov om særlig indkomstskat m.v. og ændring af forskellige skattelove og konkursloven (Ophævelse af lov om særlig indkomstskat m.v. samt konsekvensændringer m.v.) blev ligningslovens § 7, litra w, ophævet, idet beskatningen af fratrædelsesgodtgørelser samtidig blev videreført i en ny bestemmelse i ligningslovens § 7 O, stk. 1, nr. 2, og stk. 3. Af bemærkningerne til lovforslaget til denne ændringslov, jf. lovforslag nr. 137, der blev fremsat af skatteministeren den 18. januar 1995, fremgår, at der ikke herved var tilsigtet nogen ændring af bestemmelsens anvendelsesområde.

Den nugældende bestemmelse i ligningslovens § 7 U, stk. 1 og 2, om beskatning af fratrædelsesgodtgørelser blev indført ved lov nr. 955 af 20. december 1999 om ændring af ligningsloven, pensionsbeskatningsloven og skattekontrolloven (Skattefrihed for uddannelsesydelser betalt af arbejdsgivere m.v., ændret beskatning af fratrædelsesgodtgørelser og jubilæumsgratiale, ændrede satser og

regler for skattefrie rejsegodtgørelser samt skattefritagelse for sparet hjemme-forbrug til kost i forbindelse med tjenesterejser m.v.), hvormed ligningslovens § 7 O, stk. 1, nr. 2, samtidig blev ophævet. Ligningslovens § 7 U, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

”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, medregnes til den skattepligtige indkomst med det beløb, hvormed de samlede erhvervelser i løbet af indkomståret overstiger 8.000 kr., jf. dog stk. 2-4 og § 31. Det er en forudsætning for skattefriheden, at den skattepligtige person, der modtager gaven, godtgørelsen eller gratialet, er ansat som lønmodtager i den virksomhed, der foretager udbetalingen. Reglen i 1. pkt. gælder ikke, i det omfang beløbet træder i stedet for, hvad modtageren ville have oppebåret i indtægt af stillingen for tiden efter fratrædelsen og indtil det tidspunkt, til hvilket modtageren kunne være opsagt i henhold til sin kontrakt eller lovgivningens almindelige regler.

*Stk. 2.* For fratrædelsesgodtgørelser er det en betingelse for skattefriheden efter stk. 1, at

- 1) den skattepligtige person, der modtager godtgørelsen, fuldstændig ophører med at være ansat i den udbetalende virksomhed, og at
- 2) godtgørelsesbeløbet udbetales i tidsmæssig tilknytning til fratrædelsen.”

I lovforslaget til ovennævnte ændringslov, jf. lovforslag nr. 88, der blev fremsat af skatteministeren den 4. november 1999, var der lagt op til en ny bestemmelse i ligningslovens § 16 I, jf. lovforslagets § 1, nr. 11, hvorefter gaver og godtgørelser fra den skattepligtiges arbejdsgiver, der ydes i forbindelse med en medarbejders fratræden af stilling, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Dette gjaldt dog ikke ydelser til dækning af udgifter i forbindelse med uddannelser og kurser, jf. en samtidig foreslået ny bestemmelse i ligningslovens § 31, jf. lovforslagets § 1, nr. 12.

Af de almindelige bemærkninger i lovforslaget fremgår blandt andet:

*”1. Lovforslagets formål og baggrund*

...

### *1.3 Fratrædelsesgodtgørelser og jubilæumsgratialer*

Fratrædelsesgodtgørelser og jubilæumsgratialer beskattes lempeligere end anden indkomst fra arbejdsgiveren. De første 11.200 kr. (2000-tal) er skattefrie, og det overskydende beløb medregnes alene med 85 pct. til den skattepligtige indkomst.

#### *A. Fratrædelsesgodtgørelser*



I de senere år er der konstateret en øget interesse fra både virksomheder og medarbejderes side i at flytte indkomst fra høj beskatning som løn over til en lavere beskatning som fratrædelsesgodtgørelse. Det hænger sammen med, at alle andre udbetalinger fra arbejdsgiveren beskattes som personlig indkomst. Det er en interesse, der især er øget, når det drejer sig om de medarbejdere, der befinder sig i den øverste ende af lønskalaen.

Der har således direkte udviklet sig et system, hvorefter medarbejdere ved indgåelse af ansættelseskontrakter sikrer sig, at de ved deres evt. senere fratræden får udbetalt en fratrædelsesgodtgørelse, og at denne godtgørelse er omfattet af den lempeligere beskatning.

Praksis viser desuden, at der er en lang række afgrænsningsproblemer, mellem hvad der er fratrædelsesgodtgørelse, og hvad der er personlig indkomst, der beskattes efter de almindelige regler, og at det ofte er tilfældigheder, der afgør beskatningen.

...

Skatteretsrådet konkluderer i sin gennemgang, at der ikke længere er behov for at opretholde de særlige regler om beskatning af fratrædelsesgodtgørelser. En ophævelse af reglerne vil tillige efter Skatteretsrådets opfattelse indebære en væsentlig forenkling for skattemyndighederne.

Regeringen er enig med Skatteretsrådet. Efter regeringens opfattelse bør skattesystemet være neutralt i forhold til virksomhedernes beslutning om, at der skal afskediges medarbejdere og på hvilken måde, der skal udbetales godtgørelser i forbindelse med medarbejdernes fratræden. Det er efter regeringens opfattelse ikke skattesystemets opgave at mindske virksomhedernes omkostninger ved afskedigelse af medarbejdere ved at reducere beskatningen af et godtgørelsesbeløb hos medarbejderen.

...

Regeringen foreslår på dette grundlag at følge Skatteretsrådets anbefaling, hvorefter de nuværende regler om en lempeligere beskatning af fratrædelsesgodtgørelser ophæves. Fratrædelsesgodtgørelser skal efter lovforslaget i fremtiden beskattes fuldt ud som personlig indkomst ligesom andre ydelser, der udbetales af arbejdsgiveren.

...

## 2. De gældende regler

...

### 2.3. *Fratrædelsesgodtgørelser og jubilæumsgratiale*

Skattepligtige personer skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter ligningslovens § 7 O, stk. 1, nr. 2, medregne "gaver, gratiale og lignende fra den skattepligtige arbejdsgiver, når udbetalingen sker én gang for alle enten i anledning af, at den virksomhed, hvori den skattepligtige eller dennes ægtefælle er eller har været ansat i 25 år eller i et antal år, der er deleligt med 25, eller i en særlig anledning begrundet i den skattepligtiges forhold såsom jubilæum eller arbejdsophør på grund af alder eller sygdom samt godtgørelse i anledning af fratræden af stilling. Det gælder dog ikke, i det omfang beløbet træder i stedet for, hvad modtageren ville have oppebåret i indtægt af stillingen for tiden efter fratrædelsen og indtil det tidspunkt, til hvilket modtageren kunne være opsagt i henhold til sin kontrakt eller lovgivningens almindelige regler, dog højst for en periode af et år."

Efter ligningslovens § 7 O, stk. 3, beskattes disse ydelser ved, at der medregnes 85 pct. til den skattepligtige personlige indkomst af den del af gaven, gratialet eller godtgørelsen, der overstiger et grundbeløb på 11.200 kr. (2000-tal).

...

De nugældende regler har deres baggrund i den nu ophævede lov om særlig [indkomstskat]. Med denne lov introduceredes i 1958 en proportional 30 pct. s beskatning af en række indtægtsarter, hvis fællestræk var, at de havde karakter af engangsindtægter. Frem til denne lovændring kunne bl.a. fratrædelsesgodtgørelser gå fri af beskatning, hvis ydelsen ansås for at være en erstatning for tab af indtægtskilde. Senere blev den proportionale beskatning forhøjet til 50 pct.

...

Afgrænsningen af begreberne fratrædelsesgodtgørelse og jubilæumsgratiale bygger ... fortsat på den praksis, der er opbygget, da de nævnte indkomstkategorier var særlig indkomst.

#### *A. Fratrædelsesgodtgørelse*

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.

...

Den del af en fratrædelsesgodtgørelse, der træder i stedet for lønnen i opsigelsesperioden, er ikke omfattet af de lempelige beskatningsregler.”

### 3. Lovforslagets indhold

...

#### 3.3. Fratrædelsesgodtgørelser og jubilæumsgratialer

##### A. Fratrædelsesgodtgørelser

Det foreslås, at fratrædelsesgodtgørelser og lignende udbetalinger skal beskattes som anden indkomst, der modtages fra arbejdsgiveren. Det betyder, at fratrædelsesgodtgørelser fremover vil indgå fuldt ud i den personlige indkomst. Uddannelsesydelser i forbindelse med afskedigelsen foreslås dog at skulle være skattefrie.

Lovforslaget ændrer ikke ved den hidtidige praksis for, hvad der er omfattet af begrebet fratrædelsesgodtgørelse. Det betyder, 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.

I den udstrækning, at fratrædelsesgodtgørelser m.v. kan være fastsat under hensyntagen til de hidtil gældende skatteregler, må det være op til de relevante instanser og de involverede parter at gennemføre tilpasninger i lyset af, at beløbene fremover normal beskattes.”

Af lovforslagets bemærkninger til den foreslåede § 16 I i ligningsloven, jf. lovforslagets § 1, nr. 11, fremgår:

”Gaver og godtgørelser fra den skattepligtiges arbejdsgiver skal efter forslaget beskattes som skattepligtig personlig indkomst. Det betyder, at fratrædelsesgodtgørelser og lignende udbetalinger i fremtiden vil blive beskattet på den samme måde som lønindkomst. Der vil således ikke længere kunne spekuleres i at få ydelser fra arbejdsgiveren kategoriseret som fratrædelsesgodtgørelse i stedet for lønindkomst. Uddannelsesydelser, der gives i forbindelse med afskedigelsen, skal til gengæld være skattefrie.

Forslaget betyder således, at der ikke længere er forskel på den skattemæssige behandling af løn og fratrædelsesgodtgørelser.

Det betyder også, at andre ydelser, der udbetales i forbindelse med fratrædelse af en stilling, vil blive beskattet som lønindkomst, da alle ydel-

ser, der udbetales i forbindelse med en medarbejder[s] fratræden, anses for at være fratrædelsesgodtgørelser.”

Dansk Arbejdsgiverforening anførte i sit høringssvar vedrørende lovforslaget blandt andet, at skattemyndighederne – i det omfang man fra myndighedernes side måtte have grundlag for at antage, at der eventuelt spekuleres i godtgørelsesbeløbene – burde målrette sin indsats herpå. Skatteministeriet anførte i den kommenterede høringsoversigt i den forbindelse, at det er valgt at behandle alle godtgørelser skattemæssigt ens, uanset på hvilket grundlag de udbetales, hvorved regelsættet gøres så enkelt som muligt. Skatteministeriet anførte hertil endvidere, at der vil kunne opstå afgrænsningsproblemer, hvis reglerne begrænses til særlige godtgørelser.

DJØF anførte i sit høringssvar vedrørende lovforslaget blandt andet, at de forhold, der ligger til grund for den lempelige beskatning af fratrædelsesgodtgørelser, fortsat er gældende, og at denne lempeligere beskatning derfor bør opretholdes. DJØF anførte endvidere, at forslaget findes unuanceret i forhold til de forskellige former for fratrædelsesgodtgørelser. Skatteministeriet anførte hertil, at Skatterådets gennemgang af praksis viser et kraftigt behov for en opstramning, og at alle former for fratrædelsesgodtgørelser bør behandles ens for at sikre en så enkel og gennemsigtig lovgivning på området som mulig.

Finanssektorens Arbejdsgiverforening anførte i sit høringssvar vedrørende lovforslaget blandt andet, at der ikke var bemærkninger til den ændrede beskatning af godtgørelser efter funktionærlovens § 2 b, ligebehandlingsloven, foreningsfrihedsloven m.fl., men at det fandtes uønskeligt og uhensigtsmæssigt, at medarbejdere, der modtager godtgørelse efter funktionærlovens § 2 a og lign., rammes af de nye regler. Skatteministeriet anførte hertil, at alle godtgørelser foreslås beskattet ens for at gøre reglerne enkle og gennemsigtige. Skatteministeriet anførte videre, at en ændring som foreslået af Finanssektorens Arbejdsgiverforening ville gøre det nødvendigt at sondre mellem de forskellige former for godtgørelser, og at der kunne opstå afgrænsningsproblemer.

HK Danmark anførte i sit høringssvar vedrørende lovforslaget blandt andet, at godtgørelsesbeløb, der udbetales i henhold til lov eller overenskomst, bør undtages fra de foreslåede regler. Skatteministeriet anførte hertil, at alle godtgørelser – også de lovpligtige – fremtidigt beskattes som almindelig indkomst, og at regeringen ikke ønsker at komplicere lovforslaget ved at lave særregler for lovpligtige godtgørelser.

Endelig anførte LO i sit høringssvar vedrørende lovforslaget blandt andet, at organisationen frygter, at konsekvenserne bliver lavere udbetalte godtgørelser, hvilket vil ramme blandt andet usagligt afskedigede personer, herunder kvinder afskediget som følge af graviditet mv. Skatteministeriet anførte hertil, at det

fastholdes, at alle godtgørelser ved fratræden, bortset fra uddannelsesstøtte, beskattes som lønindkomst.

De gældende bestemmelser i ligningslovens § 7 U, stk. 1 og 2, kom under lovforslagets behandling for Folketinget til ved et ændringsforslag fra skatteministeren, jf. Folketingets Skatteudvalgs betænkning af 8. december 1999 over lovforslaget, hvilket ændringsforslag under lovforslagets 2. behandling den 14. december 1999 vedtoges uden afstemning.

Af bemærkningerne til skatteministerens ændringsforslag til den foreslåede nye bestemmelse i ligningslovens § 7 U fremgår af Folketingets Skatteudvalgs betænkning over lovforslaget blandt andet:

"Ændringsforslaget er en følge af et tilsagn, som regeringen har afgivet i forbindelse med finanslovsforhandlingerne for år 2000.

Ændringsforslaget betyder, at der gives bundfradrag på 8.000 kr. i såvel jubilæumsgratiale som fratrædelsesgodtgørelser. Beløb ud over bundfradraget beskattes fuldt ud som personlig indkomst. Bundfradraget reguleres ikke. Det præciseres endvidere, hvornår der foreligger ansættelse, og hvornår der er tale om en egentlig fratræden med henblik på at forebygge misbrug.

Efter ændringsforslaget reduceres således bundfradraget for jubilæumsgratiale fra 11.200 kr. (2000) til 8.000 kr., og der indføres et bundfradrag på 8.000 kr. i fratrædelsesgodtgørelser, hvor der i L 88 ikke var noget bundfradrag. ...

...

For at forebygge misbrug indeholder ændringsforslaget for fratrædelsesgodtgørelser en række opstramninger af de gældende regler.

For det første harmoniseres reglerne for, hvilken personkreds der kan modtage fratrædelsesgodtgørelser og jubilæumsgratiale. Det sker ved, at reglerne for udbetaling af en skattefri fratrædelsesgodtgørelse kun kommer til at omfatte personer, der anses for at stå i et tjenesteforhold til den udbetalende arbejdsgiver. Hidtil har det alene været en betingelse, at der var tale om lønnet beskæftigelse.

For det andet foreslås betingelserne for, at der kan udbetales en skattefri fratrædelsesgodtgørelse, strammet op således, at det er en betingelse for udbetalingen, at beskæftigelsen på virksomheden fuldstændig ophører. ...

...

Det er efter ændringsforslaget fortsat en forudsætning for, at beløbet kan falde ind under begrebet fratrædelsesgodtgørelse, at godtgørelsesbeløbet udbetales i tidsmæssig tilknytning til fratrædelsen. Hvis beløbet udbetales efterfølgende, skal det fuldt ud medregnes til den skattepligtige indkomst. Dette er præciseret i lovforslaget. Betingelsen er i overensstemmelse med gældende praksis. Hvis en medarbejder er efter ansættelsens ophør, som følge af en retssag eller et forlig mellem arbejdsgiveren og arbejdstageren eller dennes faglige organisation, får udbetalt et godtgørelsesbeløb, vil denne betingelse derfor fortsat være opfyldt.

...

Ligningslovens § 16 I slettes som følge af, at fratrædelsesgodtgørelser indføres i den foreslåede § 7 U.”

### **Landsrettens begrundelse og resultat**

Det følger af ordlyden af ligningslovens § 7 U, 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, at det med denne bestemmelse var tilsigtet 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.

I overensstemmelse hermed omfattes af ligningslovens § 7 U blandt andet godtgørelser efter funktionærlovens §§ 2 a og 2 b samt godtgørelser efter forskelsbehandlingslovens § 7, der udbetales af en arbejdsgiver i forbindelse med en medarbejders fratræden.

Som fastslået af ved Højesterets dom af 6. marts 2014 (UfR 2014.1708 H) dækker den kompensation, som elever på grund af uberettiget ophævelse af en uddannelsesaftale tilkendes i medfør af erhvervsuddannelseslovens § 65, stk. 1, mere end mistet lønindtægt. Højesteret henviste i sine præmisser herved til Tvistighedsnævnets praksis forud for Højesterets dom af 1. oktober 2008 (UfR 2009.97 H) om tilkendelse af som udgangspunkt 30.000 kr. til elever, hvis uddannelsesaftale var blevet ophævet uberettiget, hvilket beløb Højesteret lagde til grund blev tildelt for en række forhold, herunder elevens indtægtstab, manglende eller forsinket uddannelse samt forstyrrelse af forhold og mistet selvagtelse. Under disse omstændigheder havde A efter erhvervsuddannelseslovens § 65, stk. 1, krav på yderligere kompensation, som under hensyntagen til, at hun allerede var tilkendt minimalerstatning for mistet lønindtægt efter funktionærlovens § 3, blev fastsat til 15.000 kr.

Ved dom af 19. februar 2018 (UfR 2018.1766 H) har Højesteret fastslået, at der ikke er grundlag for at tilkende både godtgørelse for uberettiget ophævelse efter erhvervsuddannelseslovens § 65, stk. 1, og godtgørelse for usaglig opsigelse efter funktionærlovens § 2 b, idet disse godtgørelser i det væsentlige kompenserer for de samme forhold.

Under disse omstændigheder, og da kompensationsbeløbet på 15.000 kr. må anses for udbetalt i forbindelse med As fratreden, uanset at hendes krav herpå først blev fastslået ved Højesterets dom af 6. marts 2014, finder landsretten, at A ikke har godtgjort, at der foreligger sådanne særlige omstændigheder, at det kompensationsbeløb, der er tilkendt hende i medfør af erhvervsuddannelseslovens § 65, stk. 1, ikke omfattes af ligningslovens § 7 U.

Da A herefter er skattepligtig af kompensationsbeløbet i medfør af ligningslovens § 7 U, tages Skatteministeriets påstand om frifindelse til følge.

Efter sagens udfald skal HK Danmark som mandatar for A i sagsomkostninger for landsretten betale 20.000 kr. til Skatteministeriet. Ved fastsættelsen af omkostningsbeløbet, der omfatter Skatteministeriets udgifter til advokatbistand inkl. moms, har landsretten lagt vægt på sagens omfang og forløb.

#### **THI KENDES FOR RET:**

Skatteministeriet frifindes.

I sagsomkostninger skal HK Danmark som mandatar for A inden 14 dage betale 20.000 kr. til Skatteministeriet. Beløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.

