

PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over forskerskatteordningen (kildeskatteloven §§ 48 E-48 F)

Adgangsbetingelser, vederlagskrav og 10-års-karens efter Højesterets domme af 2. februar 2024

Version 2 · Opdateret 6. sep. 2026 · 52 afgørelser · 2011-2026

[Læs online](#)

INTRODUKTION

Forskerskatteordningen i kildeskattelovens §§ 48 E-48 F giver udenlandske forskere og nøglemedarbejdere adgang til en bruttobeskatning på 27 pct. plus arbejdsmarkedsbidrag af kontant vederlag i tjenesteforhold i op til 84 måneder. Ordningen er gennemført som en rent objektiv ordning uden skøn og uden dispensationsadgang, og praksis er derfor domineret af to spørgsmål: om 10-års-karensen i § 48 E, stk. 3, nr. 1, er brudt af tidligere – undertiden fejlagtige – skatteansættelser, og om vederlagskravet i § 48 E, stk. 3, nr. 3, er garanteret i ansættelseskontrakten fra ansættelsens første dag. Højesteret afgjorde den 2. februar 2024, at gyldige årsopgørelser er bindende forvaltningsafgørelser, der skal lægges til grund ved karensvurderingen, og Landsskatteretten og Skatterådet har i en lang række afgørelser fastholdt, at en manglende kontraktmæssig løngaranti ikke kan repareres efterfølgende.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

- 01** Forskerskatteordningen er en objektiv ordning uden skønselement og uden dispensationsmuligheder – enten opfylder man betingelserne, eller også gør man ikke.
- 02** Gyldige årsopgørelser er bindende forvaltningsafgørelser, der skal lægges til grund ved vurderingen af, om skatteyderen "har været skattepligtig" inden for 10-års-karensen i § 48 E, stk. 3, nr. 1.
- 03** En skatteyder, der fraflytter Danmark uden at give skattemyndighederne grundlag for en afsluttende ansættelse, bærer selv risikoen for, at han fortsat registreres som fuldt skattepligtig.
- 04** Kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1, indeholder ikke hjemmel til at se bort fra tidligere skatteansættelser, der ikke er ændret efter skatteforvaltningslovens fristregler.
- 05** Karensen kan kun brydes ved genoptagelse – lykkes en ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, nr. 8, kan forskerskattesagen hjemvises til fornyet behandling.
- 06** Vederlagskravet skal være garanteret i den skriftlige ansættelseskontrakt ved ansættelsesforholdets begyndelse og opfyldt løbende – en mundtlig aftale kan ikke træde i stedet.

- 07 En efterfølgende lønregulering, et kontrakttilæg med tilbagevirkende kraft eller en efterbetaling i et senere indkomstår kan ikke reparere en kontrakt, der ikke opfyldte vederlagskravet fra start.
- 08 Ændringer af vederlaget kan derimod aftales inden for det igangværende kalenderår for at sikre, at det årlige gennemsnitskrav opfyldes, jf. praksisændringen efter SKM2022.33.ØLR.
- 09 Kun A-indkomst i penge og A-indkomstpligtige personalegoder tæller med i vederlaget – bortseelsesberettigede pensionsbidrag, ferietillæg og ikke-garanterede beløb tæller ikke.
- 10 Vederlagskravet gælder ikke for personer, hvis forskerkvalifikation er godkendt af en offentlig forskningsinstitution eller Danmarks Frie Forskningsfond, jf. § 48 E, stk. 4.
- 11 Ordningen forudsætter et reelt ansættelsesforhold med en dansk arbejdsgiver – en ren udstationeringsaftale, hvor det udenlandske selskab bevarer arbejdsgiverbeføjelserne, er ikke tilstrækkelig.
- 12 Vederlag for en konkurrenceklausul er ikke vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold og kan derfor ikke beskattes under ordningen.
- 13 Bonus og feriegodtgørelse, der retserhverves efter ordningens ophør, beskattes efter de almindelige regler.
- 14 Overskrides 30-dages-grænsen i § 48 E, stk. 2, bortfalder ordningen med virkning fra den første arbejdsdag i udlandet – ikke først fra dag 31.
- 15 Et nyt ansættelsesforhold skal tiltrædes senest 1 måned efter ophør af det tidligere, jf. § 48 F, stk. 2 – ved fritstilling er det afgørende, om det nye job substituerer det gamle.
- 16 Vederlagskravets grundbeløb nedsættes fra 59.500 kr. til 47.600 kr. (2010-niveau) med virkning fra indkomståret 2026, svarende til 65.400 kr. om måneden.

Ordningens opbygning: 27 pct. bruttoskat i op til 84 måneder mod objektive adgangsbetinger

§ 1

Forskerskatteordningen giver personer, der bliver skattepligtige efter [kildeskattelovens § 1](#) eller [§ 2, stk. 1, nr. 1](#) af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold hos en dansk arbejdsgiver, adgang til at vælge beskatning efter [§ 48 F](#), jf. [§ 48 E, stk. 1](#). Skatten beregnes som **27 pct. af vederlaget i penge i henhold til ansættelseskontrakten**, vederlaget medregnes ikke i den skattepligtige indkomst, og der kan ikke foretages fradrag heri, jf. [§ 48 F, stk. 1](#). Skattepligten er endeligt opfyldt ved erlæggelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Beskatningen kan finde sted i en eller flere perioder af **højst 84 måneders samlet varighed**, jf. [§ 48 F, stk. 2](#).

Adgangsbetingerne står i [§ 48 E, stk. 3](#) og er tre:

Nr.	Betingelse	Kerneproblem i praksis
1	Ingen dansk skattepligt inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen	Formel skatteansættelse vs. reelle bopælsforhold

2	Ingen del i ledelsen af, kontrollen med eller væsentlig indflydelse på virksomheden inden for de seneste 5 år	Ejerandele og nærtstående aktier
3	Garanteret vederlag i penge på mindst 59.500 kr. (2010-niveau) om måneden som gennemsnit inden for kalenderåret	Hvad tæller med, og hvornår skal garantien foreligge

Hertil kommer værnsreglen i [§ 48 E, stk. 2](#) om arbejde i udlandet, forskerundtagelsen i [§ 48 E, stk. 4](#), gæsteunderviserreglen i [§ 48 E, stk. 5](#) og reglen i [§ 48 E, stk. 6](#) om efterfølgende vederlag fra en tidligere ordningsansættelse.

Den bærende fortolkningsnøgle er ordningens **objektive karakter**, som forarbejderne til lovforslag nr. 162 (2007/2) formulerer sådan, og som gengives ordret i både domstols- og nævnspraksis:

Den særlige skatteordning kan anvendes af enhver, der opfylder en række objektivt fastsatte betingelser. Der er ingen dispensationsmuligheder i ordningen og intet skønselement. Enten opfylder man betingelserne, eller også gør man det ikke.

Denne passage bæres frem af Østre Landsret i [BS-23633/2021-OLR](#), af Skatterådet i [SKM2021.562.SR](#) og af Landsskatteretten i bl.a. [24-0068814](#). Skattestyrelsens administrative praksis er samlet i Den juridiske vejledning afsnit [C.F.6](#).

LOV

[Kildeskatteloven § 48e, stk. 1-6](#)
[Kildeskatteloven § 48f, stk. 1, 2](#)

PRAKSIS

Landsretten · Afgørelse om forskerskatteordning og ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser 11.10.2022

Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav ved ansættelsens start 22.04.2025

Skatterådet · Forskerskatteordning: Vederlagskravet skal være opfyldt i ansættelseskontrakten 01.11.2021

§ 2 10-års-karensen i § 48 E, stk. 3, nr. 1 – årsopgørelser som bindende forvaltningsafgørelser

Det centrale stridsspørgsmål i den samlede praksis er, om betingelsen om, at den skattepligtige ikke "har været skattepligtig" inden for 10 år forud for ansættelsen, jf. [§ 48 E, stk. 3, nr. 1](#), skal afgøres efter den **formelle skatteansættelse** eller efter de **reelle bopælsforhold**. Typesagen er den samme: en skatteyder flytter til udlandet, melder flytning til folkeregisteret, men undlader at rette henvendelse til skatteforvaltningen og indgive fraflytningsselvangivelse. Han modtager derefter i årevis danske årsopgørelser som fuldt skattepligtig – ofte med 0 kr. i skattepligtig indkomst – og bliver ved tilbageflytningen mødt med afslag på forskerbeskatning.

Spørgsmålet blev afgjort af **Højesteret den 2. februar 2024** i to parallelle sager. I [BS-30300/2023-HJR](#) – en skatteyder, der i 2007 flyttede til Tyskland og i 2017 tiltrådte hos COWI A/S – udtalte Højesteret:

De nævnte årsopgørelser er gyldige forvaltningsafgørelser, som må lægges til grund, når det skal afgøres, om Appellant "har været skattepligtig" til Danmark som nævnt i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1.

Den samme formulering anvendes i [BS-44692/2022-HJR](#), hvor skatteyderen i 2005 var flyttet til England. Højesteret lagde afgørende vægt på skatteyderens egen forsømmelse:

Appellanten sørgede således ikke for, at der blev tilvejebragt grundlag for, at skattemyndighederne kunne tage stilling til, om hans fraflytning indebar et ophør af den fulde skattepligt til Danmark.

Højesteret afviste samtidig, at bekendtgørelsens regel om, at myndighederne selv foretager ansættelsen ved manglende fraflytningsselvangivelse, kan læses som en pligt til af egen drift at foretage en afsluttende ansættelse uden de nødvendige oplysninger fra skatteyderen. At skattemyndighederne for et senere indkomstår på egen foranledning havde meddelt "Ingen skattepligt, udgår af mandtal", ændrede ikke de tidligere ansættelsers bindende virkning.

Højesteret stadfæstede hermed Østre Landsrets domme af 11. oktober 2022. I [BS-25576/2021-OLR](#) og [BS-23633/2021-OLR](#) formulerede flertallet den bærende systembetragtning:

Skatteforvaltningslovens udførlige fristregler og vide muligheder for ekstraordinær genoptagelse findes at indebære, at foretagne skatteansættelser, der ikke er ændret inden for de angivne frister, skal lægges til grund ved vurderingen af den skattepligtiges skattemæssige forhold, medmindre der ... er udtrykkelig hjemmel til at se bort herfra.

En landsdommer dissenterede i BS-23633/2021 og ville hjemvise sagen til materiel prøvelse, idet skattemyndighederne aldrig havde foretaget en egentlig sagsbehandling af skattepligtsspørgsmålet, og idet hverken ordlyd eller motiver udtrykkeligt angiver, om der skal lægges vægt på skatteansættelsen eller på en selvstændig materiel bedømmelse. Netop denne uenighed begrundede, at Procesbevillingsnævnet meddelte 3.-instansbevilling, jf. [j.nr. 22/21651](#). Første instans i det ene sagskompleks var [BS-17497/2020-KBH](#), der nåede samme resultat.

Højesterets dom (offentliggjort som **SKM2024.148.HR**) er siden anvendt som fast udgangspunkt i Landsskatterettens praksis – se bl.a. [21-0109182](#) (skattepligt 2010-2011), [22-0050862](#) (tysk lektor, 2012-2014), [22-0111697](#) (påstået bopæl i Sverige), [23-0015197](#) (registrering baseret på skatteyderens egne oplysninger), [23-0029398](#) (2010-2013) og [23-0100979](#) (2013). Allerede før Højesterets dom havde Landsskatteretten i [20-0075504](#) lagt til grund, at betingelsen er objektiv, og at eksisterende skatteansættelser hverken var ændret eller kunne tilsidesættes i forbindelse med ansøgningen.

LOV	Kildeskatteloven § 1, stk. 1	Kildeskatteloven § 48e, stk. 3	Skatteforvaltningsloven § 26
PRAKSIS			
	Højesteret · Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning		02.02.2024
	Højesteret · Højesterets afgørelse om 10-års kravet for forskerskatteordningen vedrørende tidligere skatteansættelser		02.02.2024
	Landsretten · Afgørelse om forskerskatteordning og ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser		11.10.2022
	Landsretten · Landsretten stadfæster afgørelse om forskerskatteordning: Manglende opfyldelse af betingelse om skattepligt i tidligere år		11.10.2022
	Byretten · Dom om Forskelsbeskatning og Skattepligt: Krav på Forskerskatteordningen		23.06.2021
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordningen: Skattepligt ifølge gyldige årsopgørelser brød 10-års reglen ved ny ansættelse		10.10.2025
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning på grund af tidligere fuld skattepligt inden for 10-årsperioden stadfæstet		23.06.2025
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordningen grundet fuld skattepligt inden for de seneste 10 år		13.11.2024
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning: 10-års karenperiode ikke overholdt grundet registreret skattepligt i årsopgørelsen		13.11.2024
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere fuld skattepligt inden for 10-års perioden		18.09.2024

Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere skattepligt i Danmark	12.09.2024
Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet registreret skattepligt inden for de seneste 10 år	27.08.2021
Procesbevillingsnævnet · 3.-instansbevilling: Kildeskatteloven § 48 E – materiel prøvelse vs. bindende skatteansættelse i vurdering af 10-årskarensperioden for forskerskatteordningen	09.06.2023

§ 3 Genoptagelse som eneste vej ud af karensen – samspillet med skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, nr. 8

Når årsopgørelserne er bindende, kan karensen kun brydes, hvis ansættelserne ændres efter skatteforvaltningslovens fristregler. Det gør spørgsmålet om **ekstraordinær genoptagelse** efter [skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8](#) til den reelle hovedkamp i disse sager. (Den generelle doktrin om "særlige omstændigheder" behandles i [skatteret-genoptagelse](#); her ses alene på samspillet med forskerskatteordningen.)

Højesteret afviste genoptagelse i [BS-44692/2022-HJR](#) med henvisning til bestemmelsens snævre anvendelsesområde:

Som senest fastslået af Højesteret i dom af 21. februar 2023 (UfR 2023.2034 H) har bestemmelsen et snævert anvendelsesområde. I Højesterets dom af 22. marts 2021 (UfR 2021.3465 H) er det tillige fastslået, at bestemmelsen eksempelvis vil finde anvendelse, hvor der er begået fejl af den skatteansættende myndighed, hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller i andre særlige tilfælde, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige.

Da skatteyderen selv havde undladt at give oplysninger, skyldtes den manglende afregistrering ikke en myndighedsfejl.

Det er dog ikke udelukket at nå igennem. I [BS-23633/2021-OLR](#) gav Østre Landsrets flertal – samtidig med at det frifandt Skatteministeriet i selve forskerskattesagen – skatteyderen medhold i genoptagelse, fordi SKAT for et senere år på eget initiativ og uden begrundelse havde ophævet skattepligten under i det væsentlige uændrede forhold:

SKAT synes således på eget initiativ at have ophævet Sagsøgers skattepligt til Danmark. På denne baggrund findes Sagsøger herefter med en vis rette at kunne opfatte situationen således, at han heller ikke i årene 2006-2010 reelt havde været skattepligtig til Danmark.

Landsretten regnede 6-månedersfristen i § 27, stk. 2, fra SKATs formelle afgørelse om forskerbeskatning – ikke fra modtagelsen af den enkelte årsopgørelse.

At genoptagelse kan være afgørende for udfaldet illustreres af [23-0012643](#): klageren opfyldte ikke aktuelt karensbetingelsen, men da Landsskatteretten samme dag i en sammenhængende sag pålagde Skattestyrelsen at genoptage ansættelsen for 2010, blev forskerskattesagen **hjemvist** til fornyet behandling, når den materielle skattepligt for det pågældende år var afklaret.

Omvendt viser [19-0089394](#), at et fem måneders udvekslingsophold i 2008 med efterfølgende manglende afmelding af skattepligten ikke udgør særlige omstændigheder – opretholdelsen af skattepligten 2008-2014 kunne alene bebrejdes klageren selv. Samme mønster ses i [20-0102295](#), hvor en britisk jurist efter et kortvarigt studieophold i 2008 forblev registreret som fuldt skattepligtig frem til 2014 og endda modtog grøn check.



LOV	Kildeskatteloven § 48e, stk. 3 Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, 2	
PRAKSIS	Højesteret · Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning	02.02.2024
	Landsretten · Afgørelse om forskerskatteordning og ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser	11.10.2022
	Landsskatteretten · Landsskatteretten hjemviser sag om forskerskatteordningen efter formel registrering af fuld skattepligt inden for 10-års karenperioden	20.08.2025
	Landsskatteretten · Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser i forbindelse med forskerskatteordningen	16.12.2021
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere fuld skattepligt	14.12.2021

§ 4 Hvad der tæller som skattepligt i karenperioden – studieophold, arbejdsudleje og forskerundtagelserne

Karensen rammer bredt: [§ 48 E, stk. 3, nr. 1](#) omfatter både fuld skattepligt efter § 1 og en lang række former for begrænset skattepligt efter § 2. Praksis viser, at selv kortvarige og økonomisk ubetydelige ophold kan spærre for ordningen:

- **Studie- og udvekslingsophold.** I [22-0081416](#) var en finsk kvinde i 2011 registreret som fuldt skattepligtig under et studieophold; det spærrede for ordningen ved ansættelsen i 2020.
- **Arbejdsudleje.** I [24-0025723](#) havde medarbejderen kort før sin direkte ansættelse været begrænset skattepligtig som arbejdsudlejet til den samme virksomhed – også det brød karenen.
- **Kombination med opholdsreglen.** I [21-0078754](#) faldt ansøgeren både på karenen og på, at opholdet i Danmark forud for ansættelsesstart oversteg én måned.

Loven indeholder tre modifikationer, som praksis ofte overser:

Gæsteunderviserreglen i [§ 48 E, stk. 5](#) fastslår, at godkendte forskere anses for at opfylde karenbetingelsen, selv om de inden for de seneste 10 år har været begrænset skattepligtige af virksomhed af højst 12 måneders samlet varighed som gæsteundervisere og lignende på universiteter eller andre forskningsinstitutioner. Det samme gælder, hvis der er indtrådt fuld skattepligt, når opholdet ved dansk universitet eller forskningsinstitution **udelukkende er finansieret af midler uden for Danmark**. Told- og Skattestyrelsen anvendte allerede denne konstruktion i [SKM2001.233.TSS](#) om en gæsteforsker, der efterfølgende blev forskningsadjunkt.

Reglen om tidligere ordningsdeltagere i [§ 48 E, stk. 6](#) – indsat ved ændringsloven af 6. december 2018 – sikrer, at efterfølgende vederlag udbetalt på baggrund af en tidligere ordningsansættelse ikke i sig selv spærre for en senere anvendelse af ordningen. Forarbejderne begrunder ændringen med, at medarbejdere med resterende ordningsperiode skal kunne rekrutteres af andre danske virksomheder.

Forskerundtagelsen i [§ 48 E, stk. 4](#) fritager personer, hvis kvalifikationer som forskere ved ansættelsesforholdets begyndelse er godkendt af en offentlig forskningsinstitution eller Danmarks Frie Forskningsfond, og som skal udføre forskningsarbejde, fra **vederlagskravet** i stk. 3, nr. 3. Godkendelsesproceduren er fastlagt i [bekendtgørelse om godkendelse af forskere m.v. efter kildeskattelovens § 48 E](#) (som efter sin ordlyd henviser til den dagældende § 48 E, stk. 5). Ved ansættelse på universiteter, sektorforskningsinstitutioner m.fl. træffer institutionens ledelse selv afgørelsen; ved ansættelse i private virksomheder træffes den af forskningsrådet, jf. [bekendtgørelsens § 3](#). Kravet er dokumenterede videnskabelige kvalifikationer **svarende til ph.d.-niveau**, jf. [bekendtgørelsens § 2](#), og vurderingen af, om der udføres

forskningsarbejde, sker med vejledning i OECD's Frascati-manual. Skattestyrelsens praksis er beskrevet i Den juridiske vejledning afsnit [C.F.6.3.2](#), hvorefter godkendte forskere kan anvende ordningen uanset lønniveau.

LOV [Kildeskatteloven § 48e, stk. 3, 4, 5, 6](#)

PRAKSIS	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere skattepligt ved arbejdsudleje	19.08.2025
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordningen grundet tidligere skattepligt og forudgående ophold i Danmark	10.06.2025
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere fuld skattepligt under studieophold	08.04.2025

§ 5 Vederlagskravet i § 48 E, stk. 3, nr. 3 – garantien skal ligge i kontrakten fra første dag

Efter [§ 48 E, stk. 3, nr. 3](#) skal vederlaget i penge i **henhold til ansættelseskontrakten** som et gennemsnit inden for samme kalenderår udgøre et grundbeløb på mindst 59.500 kr. (2010-niveau) om måneden, reguleret efter [personskattelovens § 20](#), hvortil kommer ATP-bidrag. Det regulerede krav har udviklet sig sådan: 62.300 kr. (2016), 63.700 kr. (2017), 68.100 kr. (2020), 75.100 kr. (2024), 78.000 kr. (2025) og – efter lempelsen – 65.400 kr. (2026).

Den ledende afgørelse er Skatterådets kendelse i [SKM2021.562.SR](#), hvor Skatterådet efter [skatteforvaltningslovens § 2, stk. 3](#) ændrede en skatteankenævnsafgørelse som **åbenbart ulovlig**. Skatteankenævnet havde godkendt ordningen på grundlag af en påstået mundtlig aftale om, at lønnen altid skulle opfylde vederlagskravet, understøttet af en efterfølgende lønregulering. Skatterådet fastslog:

Det er således ikke muligt at »reparere« på en manglende opfyldelse af vederlagskravet i ansættelseskontrakten ved at udbetale yderligere løn på et senere tidspunkt.

Nævnets afgørelse var i "utvivlsom modstrid med loven, lovforarbejderne og fast praksis". Afgørelsen blev stadfæstet af Landsskatteretten i [SKM2022.24.LSR](#), hvor det blev præciseret, at vederlagskravet skal være opfyldt **både formelt (i kontrakten) og reelt (ved den faktiske udbetaling)**, jf. tillige [SKM2017.59.LSR](#) og [SKM2015.74.LSR](#).

Fast praksis anvender princippet strengt – også hvor manglen er ubetydelig eller utilsigtet:

Afgørelse	Mangel	Udfald
24-0068814	Tastefejl: 73.635 kr. mod krav på 75.100 kr.; rettet ved tillæg med tilbagevirkende kraft	Afslag
22-0102325	Garanteret 68.000 kr. mod krav på 68.100 kr.; settling allowance og standby-tillæg kunne ikke medregnes	Afslag
23-0017410	Kontraktklausul om automatisk regulering, som arbejdsgiveren glemte at effektuere; efterbetaling i januar 2023	Afslag
19-0108060	Timeløn betinget af fakturerbare timer og kundens godkendelse	Afslag

24-0099022	Vederlag afhængigt af variable offshore-rotationer	Tilbagekaldelse
------------	--	-----------------

I [24-0068814](#) formulerede Landsskatteretten kernen sådan:

Det er en betingelse for anvendelse af forskerskatteordningen, at lønnen udbetales som vederlag i penge, og at vederlaget i penge er garanteret i ansættelsesaftalen.

Modstykket er, at et vederlagselement, der ved en samlet bedømmelse **er** garanteret, tæller med, selv om kontrakten sprogligt angiver et maksimum. I [18-0003978](#) fandt Landsskatteretten det dokumenteret, at et "housing support"-beløb på 16.900 kr. månedligt reelt var garanteret – lejekontrakten var indgået i skatteyderens eget navn i umiddelbar tidsmæssig sammenhæng med ansættelsen, og beløbet var faktisk udbetalt hver måned. Samlet nåede vederlaget 64.083 kr. mod kravet på 62.300 kr., og afslaget blev ændret.

LOV

[Kildeskatteoven § 48e, stk. 3](#)
[Personskatteoven § 20](#)
[Skatteforvaltningsloven § 2, stk. 3](#)

PRAKSIS	Landsskatteretten · Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt ved ansættelsens start	27.11.2025
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav ved ansættelsens start	22.04.2025
	Landsskatteretten · Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt trods efterbetaling i senere indkomstår	29.09.2023
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordningen pga. manglende løngaranti i ansættelseskontrakten	09.05.2023
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende garanti for minimumsvederlag i ansættelseskontrakt	17.09.2021
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Forskerskatteordning – Vederlagskrav – Boligtilskud – Kildeskatteoven § 48 E	30.07.2019
	Skatterådet · Forskerskatteordning: Vederlagskravet skal være opfyldt i ansættelseskontrakten	01.11.2021

§ 6 Hvilke løndele tæller med – personalegoder, pension, ferietillæg og feriepenge

Vederlagskravet opgøres af **A-indkomst i penge** samt personalegoder omfattet af [ligningslovens § 16](#), der er gjort til A-indkomst, jf. [§ 48 F, stk. 1, 3. pkt.](#). Afgrænsningen har givet anledning til en tæt praksis:

- **Bortseelsesberettigede pensionsbidrag tæller ikke med.** Indbetalinger til en arbejdsgiveradministreret ordning med bortseelsesret efter [pensionsbeskatningslovens § 19](#) er ikke A-indkomst. I [SKM2021.562.SR](#) kunne et 5 pct.-pensionsbidrag ikke medregnes, fordi arbejdsgiveren fejlagtigt havde oprettet en fradragsberettiget ordning i stedet for en § 53 A-ordning. Samme resultat i [25-0033027](#), hvor pensionsindbetalinger med bortseelsesret reducerede den indberettede A-indkomst under kravet, og i [24-0099107](#) samt [24-0068814](#).
- **Ferietillæg, store bededagstillæg og særlige feriedage tæller ikke med.** Landsskatteretten fastslog i [SKM2025.595.LSR](#) ([info.skat.dk](#)), at ferietillæg kan fortabes, at kompensationen for store bededag er lovbestemt og derfor ikke fremgår af kontrakten, og at særlige feriedage ikke er garanteret udbetalt.
- **Feriepenge fra en tidligere arbejdsgiver tæller ikke med hos den nye.** I [25-0026309](#) afholdt medarbejderen i november-december 2024 ferie finansieret af feriepenge optjent hos den tidligere arbejdsgiver; vederlag fra

to forskellige ansættelsesforhold kunne ikke sammenlægges, og hverken det kontraktmæssige eller det faktisk udbetalte vederlag nåede 75.100 kr.

- **Fri kost og logi samt naturalier tæller ikke med.** Det følger af bemærkningerne til den oprindelige lov og er fastslået i **SKM2013.751.ØLR**, hvor arbejdsgiverens betaling af boligudgifter og en cykel ikke kunne medregnes, fordi der reelt var stillet bolig og cykel til rådighed.
- **Lønnen skal bæres af den danske arbejdsgiver.** I **SKM2019.525.LSR** (info.skat.dk) blev kravet dog anset for opfyldt, fordi lønudbetalingen fra det italienske selskab blev viderefaktureret, så den samlede løn i realiteten blev båret af den danske arbejdsgiver.
- **Garanteret minimumsbonus kan medregnes.** Hvis medarbejderen efter kontrakten løbende erhverver ret til en beløbsmæssigt fastsat bonus, indgår beløbet – også selv om det først udbetales året efter, jf. **SKM2011.414.BR** (info.skat.dk). En ikke-garanteret bonus tæller derimod ikke, jf. **23-0017410**.

Skattestyrelsens samlede fremstilling af afgrænsningen findes i Den juridiske vejledning afsnit **C.F.6.1.4**.

LOV	Kildeskatteloven § 48f, stk. 1	Kildeskatteloven § 48e, stk. 3	Ligningsloven § 16, stk. 1
	Pensionsbeskatningsloven § 19		
PRAKSIS	Landsskatteretten · Forskerskatteordning nægtet: Feriepenge fra tidligere arbejdsgiver kunne ikke opfylde vederlagskravet hos ny arbejdsgiver		27.05.2026
	Landsskatteretten · Tilbagekaldelse af forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav i ansættelseskontrakt		30.11.2025
	Landsskatteretten · Tilbagekaldelse af forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav vedrørende pensionsindbetalinger		04.11.2025
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav ved ansættelsens start		22.04.2025
	Landsskatteretten · Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt trods efterbetaling i senere indkomstår		29.09.2023
	Skatterådet · Forskerskatteordning: Vederlagskravet skal være opfyldt i ansættelseskontrakten		01.11.2021

§ 7 Gennemsnitsberegningen over kalenderåret – barsel, lønnedgang og kontraktændringer i årets løb

Vederlagskravet skal opfyldes som et **gennemsnit inden for samme kalenderår**. Det åbner for fleksibilitet – man kan aftale lavere aflønning i en ferieperiode eller endog en måned uden løn, hvis de øvrige måneder trækker gennemsnittet op – men rummer også en fælde: falder gennemsnittet under grænsen, ryger man ud af ordningen for hele det pågældende år.

I **14-0387455** tog Landsskatteretten stilling til to konstellationer. For det første: indgår en medarbejder umiddelbart efter udløbet af en 6-måneders kontrakt en ny kontrakt med lavere løn hos **samme arbejdsgiver**, skal lønnen fra begge kontrakter ses under ét for kalenderåret. For det andet: modtog medarbejderen barselsdagpenge i stedet for løn, faldt den reelt udbetalte løn, og kravet var ikke opfyldt – konsekvensen afhang af, hvornår på året barslen lå. Samme resultat i **SKM2013.895.SR**, hvor en løn på 78.000 kr. i de første seks måneder efterfulgt af 60.000 kr. ikke bragte årsgennemsnittet op på det dagældende krav. Landsskatteretten afviste udtrykkeligt, at praksis var i strid med EU-rettens ligebehandlingsregler: reglerne er kønsneutrale, og forskellen skyldes de faktiske lønudbetalinger.

Denne barselsfælde er siden lukket. Ved ændringsloven af 6. december 2018 blev der i [§ 48 E, stk. 3, nr. 3](#) indsat en undtagelse, hvorefter der **ses bort fra perioder med barselsorlov** ved opgørelsen af vederlaget. Ændringen har virkning fra 1. januar 2019, og dispensationen forlænger ikke den samlede anvendelsesperiode; barselsdagpenge beskattes efter de almindelige regler.

Om **tidspunktet for kontraktændringer** gælder en vigtig sondring, som skiller sig fra den strenge linje i § 48 E, stk. 3, nr. 3. Østre Landsret fastslog ved dom af 22. december 2021 ([SKM2022.33.ØLR](#), [info.skat.dk](#)), at der hverken i ordlyd, forarbejder, tilblivelseshistorie eller formål er grundlag for at indfortolke et krav om, at ændringer i vederlaget skal aftales **inden kalenderårets begyndelse**. En lønændring aftalt i marts 2017 med henblik på at opfylde det for 2017 regulerede krav blev derfor accepteret. Skattestyrelsen har som følge heraf gennemført en **praksisændring**, jf. Den juridiske vejledning [C.F.6.1.4](#): der kræves ikke længere forudgående dokumentation for, at det kommende års vederlagskrav vil blive opfyldt.

Praksisændringen har imidlertid to klare grænser. For det første skal vederlaget fortsat være **garanteret** i kontrakten – man kan ikke redde et år ved at udbetale en bonus ved årets udgang. For det andet skal ændringen ske **inden for det pågældende kalenderår**. I [23-0017410](#) blev en efterbetaling på 26.200 kr. i januar 2023 til dækning af underskuddet for 2020 og 2021 afvist netop af den grund.

LOV [Kildeskatteloven § 48e, stk. 3](#)

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt trods efterbetaling i senere indkomstår 29.09.2023

Landsskatteretten · Forskerskatteordningen: Vederlagskrav ikke opfyldt ved barsel og ny kontrakt 17.11.2016

Skatterådet · Lønkrav i forskerskatteordningen ved udstationering og barselsorlov 19.12.2013

§ 8 Kravet om reelt ansættelsesforhold hos en dansk arbejdsgiver ved udstationering

[§ 48 E, stk. 1](#) forudsætter et ansættelsesforhold hos en arbejdsgiver omfattet af bl.a. [selskabsskattelovens § 1](#) eller § 2, stk. 1, litra a. Ved koncerninterne udstationeringer opstår spørgsmålet, om det danske selskab reelt er arbejdsgiver, eller om det udenlandske selskab har bevaret arbejdsgiverbeføjelserne.

Den restriktive linje er blevet fastholdt gennem en lang række afgørelser. Landsskatteretten har afvist ordningen, hvor udstationeringsaftalen alene var indgået med det udenlandske selskab, som bevarede afskedigelsesretten og adgangen til at afbryde udstationeringen:

- [12-0221739](#): italiensk moderselskab var arbejdsgiver; et tillæg med det danske selskab underskrevet fire måneder efter start kunne ikke tillægges tilbagevirkende kraft, og den daglige instruktionsbeføjelse fulgte af rammeaftalen, ikke af et selvstændigt ansættelsesforhold.
- [13-0010033](#): hollandsk selskab forblev arbejdsgiver; klageren kunne ikke støtte ret på en lighedsgrundsætning, da praksis havde fremgået klart siden 2009.
- [16-1400322](#): hverken en arbejdsgivererklæring eller en kort dansk aftale flyttede afskedigelseskompetencen fra det britiske selskab.
- [19-0103807](#) og [19-0103563](#): ansættelsen i hjemlandet var ikke hvilende, og medarbejderen forblev socialt sikret dér.
-

[22-0102763](#): amerikansk selskab bevarede alle væsentlige arbejdsgiverbeføjelser og fastsatte lønnen efter amerikanske retningslinjer.

- [23-0037871](#): forholdet blev kvalificeret som arbejdsudleje, ikke udstationering.

Linjen er tiltrådt af domstolene. Københavns Byret frifandt i [BS-23039/2022-KBH](#) Skatteministeriet for to medarbejdere udstationeret til Alstom Transport Danmark A/S: sagsøgerne havde ikke godtgjort et reelt ansættelsesforhold hos det danske selskab, da det oprindelige ansættelsesforhold i hjemlandet var aktivt, og de forblev omfattet af hjemlandets sociale sikring. Østre Landsret nåede tilsvarende resultat i [SKM2018.649.ØLR](#), som Landsskatteretten henviser til, selv om lønnen blev udbetalt af det danske selskab, og der var indeholdt A-skat og AM-bidrag.

Ordningen er dog ikke lukket for udstationerede. I [13-5682832](#) blev kravet anset for opfyldt, fordi det danske selskabs administrerende direktør havde **tiltrådt udstationeringsaftalen inden ansættelsens begyndelse**, og koncernens Assignment Policy udtrykkeligt definerede medarbejderen som lokalt ansat i værtsselskabet:

Det er Landsskatterettens opfattelse, at det forhold, at [virksomhed2] A/S' administrerende direktør inden ansættelsesforholdets begyndelse tiltrådte aftalen... sammenholdt med pkt. 4 i koncernens udstationeringspolitik... samlet skal anses for at opfylde kravet om dansk arbejdsgiver ved påbegyndelse af ansættelsesforholdet.

Og i [SKM2011.604.SR](#) bekræftede Skatterådet, at medarbejdere formelt ansat af et dansk selskab, men reelt under en dansk slutbrugers instruktion, havde ansættelsesforhold hos en dansk arbejdsgiver – arrangementet blev sidestillet med et vikarbureaus udleje af personale.

Den praktiske lære er, at aftalegrundlaget skal være på plads **før** første arbejdsdag, og at det danske selskab skal have de reelle arbejdsgiverbeføjelser, herunder opsigelsesretten.

LOV	Kildeskatteloven § 43, stk. 1	Kildeskatteloven § 48e, stk. 1	Selskabsskatteloven § 1
PRAKSIS			
	Byretten · Afvisning af forskerskatteordning for udstationerede medarbejdere i Alstom-koncernen grundet manglende reelt dansk ansættelsesforhold		04.07.2025
	Landsskatteretten · Nægtelse af forskerskatteordningen ved arbejdsudleje – manglende udstationeringskontrakt og opfyldelse af vederlagskrav		18.12.2025
	Landsskatteretten · Forskerskatteordning afvist for udstationeret medarbejder grundet manglende dansk arbejdsgiver		29.09.2023
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende reelt dansk ansættelsesforhold ved udstationering		03.03.2023
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afslag på forskerskatteordning grundet manglende reelt ansættelsesforhold i Danmark		17.03.2022
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende ansættelse hos dansk arbejdsgiver		20.01.2020
	Landsskatteretten · Manglende opfyldelse af betingelser for beskatning efter kildeskattelovens § 48 E - Udstationering		22.01.2019
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning: Italiensk moderselskab anset for at være den reelle arbejdsgiver		04.12.2018
	Landsskatteretten · Anerkendelse af dansk arbejdsgiver ved anvendelse af forskerskatteordningen under udstationering		09.06.2015
	Skatterådet · Forskerbeskatning ved udlejning via dansk søsterselskab		21.09.2011

Samtidighed, ophold før tiltrædelse og eksisterende ansættelsesforhold

§ 9

Frem til og med indkomståret 2018 var det en betingelse, at skattepligten indtrådte **i forbindelse med** påbegyndelsen af et nyt ansættelsesforhold. Den administrative praksis accepterede højst **én måneds ophold** i Danmark forud for ansættelsens start. I [16-0831219](#) blev en ansøger afvist med stemmerne 2-1, fordi han indrejste den 16. december 2015 – dagen efter at hans job i Qatar var ophørt – og først tiltrådte den 12. februar 2016. Flertallet lagde vægt på, at ansættelsen i udlandet ophørte dagen før indreisen, at han straks tilmeldte sig folkeregisteret med dansk adresse, og at han havde helårsbolig til rådighed fra indreisen. Mindretallet ville anse den første måned som ferie. Et vejledende positivt svar fra SKAT afgivet i april 2016 kunne ikke skabe en berettiget forventning, da det kom efter dispositionerne.

Samtidighedskravet ramte også medarbejdere med et **allerede eksisterende** ansættelsesforhold hos den danske arbejdsgiver. I [15-3270991](#) blev en direktør, der havde været ansat i det danske selskab siden 1985 og udstationeret i Frankrig 1998-2015, afvist, da hans nye kontrakt som Senior Advisor udtrykkeligt henviste til den oprindelige ansættelse fra 1985 – der var kontinuitet i ansættelsesforholdet med samme arbejdsgiver.

Betingelsen blev **ophævet** ved ændringsloven af 6. december 2018 med virkning fra indkomståret 2019. Af change summary til § 48 E, stk. 1, fremgår, at "kravet om samtidighed mellem ansættelsesforhold og skattepligt ophæves, og ansættelsesvurderingen forenkles til at følge kriterierne for personligt arbejde i tjenesteforhold" – begrundet i hensynet til enklere betingelser og større forudsigelighed. Ældre afgørelser om opholdslængde og kontinuitet skal derfor læses med forbehold for denne ændring; kravet om, at der skal indtræde skattepligt af vederlag fra en dansk arbejdsgiver, består derimod uændret. Landsskatteretten anvendte dog fortsat opholdsbetragtningen i [21-0078754](#) for et ældre indkomstår.

LOV

[Kildeskatteloven § 7, stk. 1](#)
[Kildeskatteloven § 48e, stk. 1](#)

PRAKSIS

Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordningen grundet tidligere skattepligt og forudgående ophold i Danmark 10.06.2025

Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet eksisterende ansættelsesforhold 06.03.2020

Landsskatteretten · Forskerskatteordning afvist på grund af ophold i Danmark mere end én måned før jobstart 22.10.2019

§ 10 Ledelses- og kontrolforbuddet i § 48 E, stk. 3, nr. 2

Efter [§ 48 E, stk. 3, nr. 2](#) må den skattepligtige ikke have – eller inden for de seneste 5 år forud for ansættelsen have haft – direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller væsentlig indflydelse på den virksomhed, ansættelsesforholdet er indgået med, jf. henvisningen til [§ 43, stk. 2, litra i](#). Grænsen går som udgangspunkt ved ejerskab af mindst 25 pct. af kapitalen eller rådighed over mere end 50 pct. af stemmerne. Betingelsen gælder ikke blot ved tiltrædelsen, men **under hele anvendelsesperioden**, jf. Skatteministeriets gennemgang i de almindelige bemærkninger til lovforslaget bag lempelsen fra 2024.

At en medarbejder indgår i ledergruppen – eller endog bliver administrerende direktør – er derimod ikke i sig selv til hinder for ordningen. I [SKM2018.499.SR](#) bekræftede Skatterådet, at en udenlandsk medarbejder kunne anvende ordningen, selv om han indgik i ledergruppen, senere blev administrerende direktør og deltog i en medarbejderaktieordning. Det afgørende var, at hans svigerfaders indirekte ejerandel på 25 pct.

ikke skulle medregnes ved kontrolvurderingen, da svigerforældre ikke er omfattet af kredsen af nærtstående i [aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2](#). Afgørelsen illustrerer, at bestemmelsen retter sig mod ejer- og kontrolforhold, ikke mod funktionel ledelsesudøvelse i sig selv.

LOV

Aktieavancebeskatningsloven § 4, stk. 2

Kildeskatteloven § 43, stk. 2

Kildeskatteloven § 48e, stk. 3

PRAKSIS Skatterådet · Forskattetil ordning ved ansættelse i ledelsen og erhvervelse af medarbejderaktier

05.10.2018

§ 11 30-dages-reglen i § 48 E, stk. 2 og ERIC-undtagelsen

§ 48 E, stk. 2 er en værnsregel: ordningen finder ikke anvendelse for personer, der er fuldt skattepligtige og efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst anses for hjemmehørende i Danmark, når der udføres arbejde uden for Danmark under sådanne omstændigheder, at beskatningsretten efter overenskomsten overgår til udlandet, Færøerne eller Grønland, for **mere end 30 arbejdsdage inden for samme kalenderår**. 30-dages-tærsklen blev indsat ved ændringsloven af 28. december 2016 for at gøre det lettere at anvende ordningen ved kortvarigt arbejde i udlandet.

Spørgsmålet om **ophørstidspunktet** ved overskridelse blev afklaret i [SKM2019.193.SR](#). Spørgeren havde arbejdet 76 dage i Norge i 2017, og det var ubestridt, at ordningen bortfaldt. Tre muligheder var på bordet: ophør fra dag 31, fra den første arbejdsdag i udlandet eller med tilbagevirkende kraft fra kalenderårets start. Skatterådet fastslog, at muligheden for at anvende ordningen bortfalder **med virkning fra begyndelsen af det tidsrum, hvor udlandets beskatningsret indtrådte** – dvs. fra den første arbejdsdag i udlandet, i sagen den 9. august 2017. Konsekvensen er, at en overskridelse sent på året kan ramme flere måneders lønudbetaling bagud.

Samtidig med 30-dages-tærsklen blev der i [§ 48 E, stk. 2, 2. pkt.](#) indsat en fuldstændig undtagelse for indkomst fra et **europæisk forskningsinfrastrukturkonsortium (ERIC)** oprettet i henhold til Rådets forordning (EF) nr. 723/2009. Ændringen blev gennemført sammen med reglerne om opholdstilladelse med henblik på ansættelse på forskningscenteret European Spallation Source (ESS) i Sverige, så ansatte ved sådanne konsortier kan bevare forskerskatteordningen uanset omfanget af arbejde i udlandet.

Endelig indeholder [§ 48 E, stk. 7](#) en covid-19-særregel: for ansættelsesforhold indgået senest den 8. marts 2020 ses der bort fra ophør af begrænset skattepligt, fra ophold uden for Danmark ud over 30 arbejdsdage og fra vederlagskravet i perioden 9. marts til 30. juni 2020.

LOV

Kildeskatteloven § 48e, stk. 2, 7

PRAKSIS Skatterådet · Ophør af forskerskatteordning ved overskridelse af 30-dages reglen

03.04.2019

§ 12 Hvad kan beskattes under ordningen – vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold

Ordningen omfatter efter [§ 48 E, stk. 1](#) alene "vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold", jf. [kildeskattelovens § 43, stk. 1](#), samt personalegoder, der efter § 43, stk. 2, er gjort til A-indkomst, jf. [§ 48 F, stk. 1, 3. pkt.](#). Afgrænsningen har to markante konsekvenser.

Konkurrenceklausulvederlag falder udenfor. I [SKM2024.545.SR](#) modtog en nøglemedarbejder efter fratrædelsen løbende kompensation for en 12-måneders konkurrenceklausul. Skatterådet svarede nej til, at vederlaget kunne beskattes under ordningen. Begrundelsen var, at kompensationen ikke er vederlag for personligt arbejde, men **kompensation for en rådighedsbegrænsning efter ansættelsesforholdets ophør** – uanset at beløbet svarede til tidligere løn, og uanset at spørgeren havde tilbudt sin arbejdskraft. Både engangsvederlag og løbende vederlag for konkurrenceklausuler er gjort til A-indkomst med hjemmel i § 43, **stk. 2**, jf. [kildeskatteteknologiens § 18](#), nr. 2 og nr. 31 – ikke efter § 43, stk. 1. At arbejdsgiveren ikke havde afmeldt medarbejderen fra ordningen, kunne ikke ændre den materielle kvalifikation.

Beløb, der retserhverves efter ordningens ophør, beskattes efter almindelige regler. I [SKM2018.439.SR](#) var en bonus for 2018 afhængig af arbejdsgiverens økonomiske resultat for hele året og kunne først udbetales i april 2019. Skatterådet bekræftede, at bonussen ikke var retserhvervet ved en fraflytning 1. juni 2018 (suspensiv betingelse), men kunne **ikke** bekræfte, at den kunne beskattes efter §§ 48 E-F – hverken ved fraflytning eller ved fortsat bopæl i Danmark – fordi retserhvervelsen lå efter ordningsperiodens udløb. Samme resultat i [SKM2021.547.SR](#), hvor Skatterådet tilføjede, at **feriegodtgørelse beregnet af en bonus** først beskattes, når bonussen retserhverves – ikke allerede ved fratrædelsen.

Mønsteret er konsistent: ordningen beskytter den løbende, kontraktmæssigt garanterede løn i den periode, hvor tjenesteforholdet består og betingelserne er opfyldt. Ydelser, der udspringer af ansættelsesforholdets **ophør** eller af en rådighedsbegrænsning, falder tilbage til de almindelige regler.

LOV

[Kildeskatteloven § 43, stk. 1, 2](#)[Kildeskatteloven § 48e, stk. 1](#)[Kildeskatteloven § 48f, stk. 1](#)

PRAKSIS

Skatterådet · Beskatning af konkurrenceklausulsvederlag under forskerskatteordningen

01.11.2024

Skatterådet · Beskatning af bonus og feriegodtgørelse efter fratrædelse og forskerordning

25.10.2021

Skatterådet · Bonus optjent under forskerordning beskattes almindeligt efter ophør

23.08.2018

Jobskifte, 1-månedes-reglen i § 48 F, stk. 2 og forbruget af de 84 måneder

§ 13

Efter [§ 48 F, stk. 2, 2. pkt.](#) er det ikke en betingelse, at skattepligtigt indtræder på ny, hvis et nyt ansættelsesforhold tiltrædes **senest 1 måned efter ophør af tidligere tilsvarende ansættelsesforhold**. Bestemmelsen er central ved jobskifte og har givet anledning til en nuanceret praksis.

Skatterådet anlagde en restriktiv linje i [SKM2023.163.SR](#): en tilbageflytter kunne ikke have to samtidige ansættelseskontrakter under ordningen, medmindre begge blev påbegyndt samtidig med skattepligtens indtræden – dog med mulighed for sideløbende almindelig A-indkomst med fradragsret. I [SKM2024.545.SR](#) blev fristen anvendt bogstaveligt: ansættelsen hos H1 ophørte den 31. maj 2023, og tiltrædelsen hos H2 skete først den 3. juni 2024 – over 12 måneder senere, fordi konkurrenceklausulen blev gjort gældende. At kontrakten med H2 var underskrevet allerede i marts 2023, hjalp ikke, da et ansættelsesforhold forudsætter et reelt tjenesteforhold med rettigheder og forpligtelser, og ancienniteten først begyndte i juni 2024. Skatterådet fremhævede igen ordningens objektive karakter uden dispensationsadgang.

Landsskatte retten har derimod anlagt en formålsbestemt fortolkning i **fritstillingssituationer**. I [25-0022625](#) var en amerikansk medarbejder fritstillet den 1. september 2024 med formel fratrædelse 31. marts 2025 og tiltrådte et nyt job den 21. januar 2025 – altså **før** det formelle ophør. Skattestyrelsen afsløj under henvisning til

SKM2023.163.SR. Landsskatteretten ændrede afgørelsen og opstillede følgende kriterier: det afgørende er, at det nye ansættelsesforhold **substituerer** det gamle, og at der maksimalt ligger én måned imellem. Retten fastslog, at fritstilling uigenkaldeligt fritager arbejdstageren fra arbejdspligten, at der gælder en tabsbegrænsningspligt, og at det **ikke er afgørende**, at der periodevis formelt eksisterer to ansættelsesforhold.

Om **forbruget af de 84 måneder** viser [24-0105146](#), at registreringsperioden er afgørende. Klageren havde været registreret under ordningen fra 1. april 2011 til 31. marts 2016 – den dagældende maksimale periode på 60 måneder – selv om den faktiske ansættelse ophørte 31. januar 2015; en bonus udbetalt i marts 2015 var fejlagtigt blevet beskattet under ordningen, fordi ophøret ikke var meddelt rettidigt. Anmodningen om at få registreringen forkortet, så restperioden og den senere udvidelse til 84 måneder kunne udnyttes, blev afvist. Afgørelsen understreger vigtigheden af rettidig af- og tilmelding hos Skattestyrelsen.

LOV	Kildeskatteloven § 48f, stk. 2	Kildeskatteloven § 48e, stk. 3	
PRAKSIS	Landsskatteretten · Fritstillet medarbejder kan skifte job og fortsætte på forskerskatteordningen inden formelt ansættelsesophør		12.12.2025
	Landsskatteretten · Afslag på anvendelse af forskerskatteordningen grundet tidligere opbrugt 60-måneders periode og manglende genoptagelse		30.10.2025
	Skatterådet · Beskatning af konkurrenceklausulsvederlag under forskerskatteordningen		01.11.2024
	Skatterådet · Forskerskatteordning ved tilbageflytning flere ansættelser og fradrag		04.04.2023

§ 14 Lovudviklingen – fra 3 til 10 års karens og lempelsen fra indkomståret 2026

Praksis kan kun forstås i lyset af ordningens lovhistorik, og flere afgørelser vedrører indkomståret under ældre affattelser.

2008 – grundlæggende nyaffattelse. Ved ændringsloven af 18. juni 2008 blev § 48 E ophævet og nyaffattet med lempeligere adgangskrav, herunder fjernelse af kravet om fuld skattepligt og arbejde i Danmark, og § 48 F blev indsat med et valg mellem 25 pct. i 3 år og 33 pct. i 5 år. Det er forarbejderne til dette lovforslag (nr. 162, 2007/2), der rummer den formulering om ordningens objektive karakter, som gennemsyrrer al senere praksis.

2010 – karensen forlænges fra 3 til 10 år. Ved ændringsloven af 22. december 2010 blev perioden uden forudgående dansk skattepligt forlænget. Forarbejderne siger kort:

Efter de gældende regler er det en betingelse for at kunne gøre brug af forskerskatteordningen, at man ikke har været fuldt skattepligtig til Danmark eller har været skattepligtig til Danmark af lønindkomst eller indkomst ved selvstændig virksomhed i de seneste tre år forud for ansættelsen. Denne periode foreslås forlænget til 10 år.

Samme lov ophævede valgmulighederne i § 48 F, stk. 3-7, indførte en enstrengt ordning og forlængede den maksimale periode fra 36 til 60 måneder.

2013 – forenkling. Betingelserne om tidligere ansættelse og ph.d.-ophold i § 48 E, stk. 3, nr. 3 og 4, blev ophævet som overflødige efter 10-års-reglen, og de resterende numre blev omnummereret – hvorfor ældre afgørelser henviser til § 48 E, stk. 3, **nr. 5**, om vederlagskravet.

2014 og 2017 – satser og periode. Vederlagskravet blev nedsat fra 69.300 kr. til 59.500 kr. (2010-niveau) ved ændringsloven af 24. december 2014 for at lette adgangen til højt kvalificeret arbejdskraft. Ved ændringsloven

af 28. december 2017 blev bruttoskattesatsen hævet fra 26 til 27 pct. – udtrykkeligt for at finansiere udvidelsen af den maksimale periode fra 60 til **84 måneder**.

2018 – forenkling og barsel. Ændringsloven af 6. december 2018 ophævede samtidighedskravet i § 48 E, stk. 1, indsatte barselsundtagelsen i stk. 3, nr. 3, og indsatte det nuværende stk. 6.

2024 – lempelse med virkning fra 2026. Ved ændringsloven af 30. december 2024 nedsættes grundbeløbet i § 48 E, stk. 3, nr. 3 fra 59.500 kr. til **47.600 kr. (2010-niveau)**. Af bemærkningerne fremgår:

Forslaget vil medføre, at grundbeløbet på 59.500 kr. (2010-niveau) nedsættes til 47.600 kr. (2010-niveau).

Grundbeløbet reguleres efter personskattelovens § 20. Det foreslåede vil indebære, at der fra og med indkomståret 2026 vil gælde et lavere vederlagskrav som et gennemsnit om måneden inden for samme kalenderår.

De almindelige bemærkninger begrundet lempelsen med, at en nedsættelse "vil gøre det lettere for danske virksomheder, herunder iværksættervirksomheder, at tiltrække flere personer til vigtige nøglefunktioner i Danmark" og dermed styrke konkurrencepositionen. I kroner og øre svarer det til en nedsættelse fra 78.000 kr. til 63.000 kr. (2025-niveau); det regulerede krav for 2026 udgør **65.400 kr.** om måneden plus ATP, jf. Den juridiske vejledning C.F.6.1.4.

Den konsoliderede lovtekst i kildeskatteloven angiver fortsat 59.500 kr., da ændringen endnu ikke er rullet ind i lovbekendtgørelsen – rådgivere skal derfor være opmærksomme på, at det er den nedsatte grænse, der gælder fra indkomståret 2026.

LOV

Kildeskatteloven § 48e, stk. 3

Kildeskatteloven § 48f, stk. 1, 2

Personskatteloven § 20

§ 15 Sammenfatning: to hovedspor og en rådgivningsmæssig checkliste

Praksis om forskerskatteordningen kan koges ned til to hovedspor, der begge udspringer af ordningens objektive karakter.

Første spor – karensen er et formelt, ikke et materielt kriterium. Efter Højesterets domme af 2. februar 2024 i BS-30300/2023-HJR og BS-44692/2022-HJR er det ikke de reelle bopælsforhold, men de gyldige årsopgørelser, der afgør, om skatteyderen "har været skattepligtig". Vil man ind på ordningen efter et udlandsophold, er den eneste vej rundt om en fejlagtig registrering en **genoptagelse** – og den lykkes kun sjældent, jf. 19-0089394. Lykkes den, kan forskerskattesagen hjemvises, jf. 23-0012643. Den forebyggende lære er entydig: ved fraflytning skal der indgives fraflytningsselvangivelse og sikres en afsluttende ansættelse – folkeregistermeddelelsen er ikke nok.

Andet spor – vederlagskravet er et kontraktkrav, ikke et lønkrav. Vederlaget skal være garanteret i den skriftlige ansættelseskontrakt ved ansættelsens begyndelse og opfyldt løbende. Mundtlige aftaler (-SKM2021.562.SR), tilbagevirkende kontrakttilæg (24-0068814), efterbetalinger i senere år (23-0017410) og betingede vederlagselementer (19-0108060, 24-0099022) redder ikke sagen. Kun to modifikationer består: et element, der ved en samlet bedømmelse er garanteret, tæller med (18-0003978), og en lønændring aftalt inden for det igangværende kalenderår accepteres efter praksisændringen som følge af SKM2022.33.ØLR.

En praktisk checkliste før ansættelsen påbegyndes:

-

Kontrollér karensen mod de faktisk foreliggende **årsopgørelser** for de seneste 10 år – ikke mod bopælsforholdene.

- Sikr, at ansættelseskontrakten **garanterer** et månedligt vederlag i penge over grænsen (65.400 kr. i 2026) – eksklusive bortseelsesberettiget pension, ferietillæg og maksimum-formulerede ydelser.
- Ved udstationering: sørg for, at det danske selskab har tiltrådt aftalen **inden** første arbejdsdag og har de reelle arbejdsgiverbeføjelser, jf. [13-5682832](#) over for [BS-23039/2022-KBH](#).
- Overvåg de 30 arbejdsdage i udlandet – overskridelse rammer bagud fra første udlandsdag (- [SKM2019.193.SR](#)).
- Ved jobskifte: hold én-månedsvinduet i [§ 48 F, stk. 2](#), og meld ophør rettidigt, så registreringsperioden ikke bruger unødigt af de 84 måneder ([24-0105146](#)).
- For godkendte forskere: søg godkendelse **ved ansættelsesforholdets begyndelse** – så bortfalder vederlagskravet helt, jf. [§ 48 E, stk. 4](#).

LOV

[Kildeskatteloven § 48e, stk. 3, 4](#)
[Kildeskatteloven § 48f, stk. 2](#)
[Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1](#)

PRAKSIS	Højesteret · Højesterets afgørelse om 10-års kravet for forskerskatteordningen vedrørende tidligere skatteansættelser	02.02.2024
	Højesteret · Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning	02.02.2024
	Byretten · Afvisning af forskerskatteordning for udstationerede medarbejdere i Alstom-koncernen grundet manglende reelt dansk ansættelsesforhold	04.07.2025
	Landsskatteretten · Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt ved ansættelsens start	27.11.2025
	Landsskatteretten · Afslag på anvendelse af forskerskatteordningen grundet tidligere opbrugt 60-måneders periode og manglende genoptagelse	30.10.2025
	Landsskatteretten · Landsskatteretten hjemviser sag om forskerskatteordningen efter formel registrering af fuld skattepligt inden for 10-års karensperioden	20.08.2025
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav ved ansættelsens start	22.04.2025
	Landsskatteretten · Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt trods efterbetaling i senere indkomstår	29.09.2023
	Landsskatteretten · Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser i forbindelse med forskerskatteordningen	16.12.2021
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende garanti for minimumsvederlag i ansættelseskontrakt	17.09.2021
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Forskerskatteordning – Vederlagskrav – Boligtilskud – Kildeskatteloven § 48 E	30.07.2019
	Landsskatteretten · Anerkendelse af dansk arbejdsgiver ved anvendelse af forskerskatteordningen under udstationering	09.06.2015
	Skatterådet · Forskerskatteordning: Vederlagskravet skal være opfyldt i ansættelseskontrakten	01.11.2021
	Skatterådet · Ophør af forskerskatteordning ved overskridelse af 30-dages reglen	03.04.2019

REFERENCE Lovgrundlag

4 paragraffer

[Kildeskatteloven § 48e](#)

stk. 1, 2, 3, 4-6

[Kildeskatteloven § 48f](#)

stk. 1, 2

[Personskatteloven § 20](#)
[Skatteforvaltningsloven § 27](#)

stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

52 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS

2

02.02.2024	Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning	4645-5578
02.02.2024	Højesterets afgørelse om 10-års kravet for forskerskatteordningen vedrørende tidligere skatteansættelser	4655-5588

LANDSRET TEN · ANKEINSTANS

2

11.10.2022	Afgørelse om forskerskatteordning og ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser	3545-4216
11.10.2022	Landsretten stadfæster afgørelse om forskerskatteordning: Manglende opfyldelse af betingelse om skattepligt i tidligere år	4634-5564

BYRET TEN · FØRSTE INSTANS

2

04.07.2025	Afvisning af forskerskatteordning for udstationerede medarbejdere i Alstom-koncernen grundet manglende reelt dansk ansættelsesforhold	9925-11612
23.06.2021	Dom om Forskelsbeskatning og Skattepligt: Krav på Forskerskatteordningen	4631-5560

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS

35

27.05.2026	Forskerskatteordning nægtet: Feriepenge fra tidligere arbejdsgiver kunne ikke opfylde vederlagskravet hos ny arbejdsgiver	25-0026309
18.12.2025	Nægtelse af forskerskatteordningen ved arbejdsudleje – manglende udstationeringskontrakt og opfyldelse af vederlagskrav	23-0037871
12.12.2025	Fritstillet medarbejder kan skifte job og fortsætte på forskerskatteordningen inden formelt ansættelsesophør	25-0022625
30.11.2025	Tilbagekaldelse af forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav i ansættelseskontrakt	24-0099107
27.11.2025	Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt ved ansættelsens start	24-0099022
04.11.2025	Tilbagekaldelse af forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav vedrørende pensionsindbetalinger	25-0033027
30.10.2025	Afslag på anvendelse af forskerskatteordningen grundet tidligere opbrugt 60-måneders periode og manglende genoptagelse	24-0105146
10.10.2025	Afslag på forskerskatteordningen: Skattepligt ifølge gyldige årsopgørelser brød 10-års reglen ved ny ansættelse	23-0100979
20.08.2025	Landsskatteretten hjemviser sag om forskerskatteordningen efter formel registrering af fuld skattepligt inden for 10-års karenperioden	23-0012643
19.08.2025	Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere skattepligt ved arbejdsudleje	24-0025723

23.06.2025	Afslag på forskerskatteordning på grund af tidligere fuld skattepligt inden for 10-årsperioden stadfæstet	23-0029398
10.06.2025	Afslag på forskerskatteordningen grundet tidligere skattepligt og forudgående ophold i Danmark	21-0078754
22.04.2025	Afslag på forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav ved ansættelsens start	24-0068814
08.04.2025	Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere fuld skattepligt under studieophold	22-0081416
13.11.2024	Afslag på forskerskatteordningen grundet fuld skattepligt inden for de seneste 10 år	21-0109182
13.11.2024	Afslag på forskerskatteordning: 10-års karenperiode ikke overholdt grundet registreret skattepligt i årsopgørelsen	23-0015197
18.09.2024	Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere fuld skattepligt inden for 10-års perioden	22-0050862
12.09.2024	Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere skattepligt i Danmark	22-0111697
29.09.2023	Forskerskatteordning afvist for udstationeret medarbejder grundet manglende dansk arbejdsgiver	22-0102763
29.09.2023	Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt trods efterbetaling i senere indkomstår	23-0017410
09.05.2023	Afslag på forskerskatteordningen pga. manglende løngaranti i ansættelseskontrakten	22-0102325
03.03.2023	Afslag på forskerskatteordning grundet manglende reelt dansk ansættelsesforhold ved udstationering	19-0103563
17.03.2022	Landsskatteretten: Afslag på forskerskatteordning grundet manglende reelt ansættelsesforhold i Danmark	19-0103807
16.12.2021	Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser i forbindelse med forskerskatteordningen	19-0089394
14.12.2021	Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere fuld skattepligt	20-0102295
17.09.2021	Afslag på forskerskatteordning grundet manglende garanti for minimumsvederlag i ansættelseskontrakt	19-0108060
27.08.2021	Afslag på forskerskatteordning grundet registreret skattepligt inden for de seneste 10 år	20-0075504
06.03.2020	Afslag på forskerskatteordning grundet eksisterende ansættelsesforhold	15-3270991
20.01.2020	Afslag på forskerskatteordning grundet manglende ansættelse hos dansk arbejdsgiver	16-1400322
22.10.2019	Forskerskatteordning afvist på grund af ophold i Danmark mere end én måned før jobstart	16-0831219
30.07.2019	Landsskatteretten: Forskerskatteordning – Vederlagskrav – Boligtilskud – Kildeskatteloven § 48 E	18-0003978

22.01.2019	Manglende opfyldelse af betingelser for beskatning efter kildeskattelovens § 48 E - Udstationering	13-0010033
04.12.2018	Afslag på forskerskatteordning: Italiensk moderselskab anset for at være den reelle arbejdsgiver	12-0221739
17.11.2016	Forskerskatteordningen: Vederlagskrav ikke opfyldt ved barsel og ny kontrakt	14-0387455
09.06.2015	Anerkendelse af dansk arbejdsgiver ved anvendelse af forskerskatteordningen under udstationering	13-5682832

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED

9

01.11.2024	Beskatning af konkurrenceklausulsvederlag under forskerskatteordningen	24-0141755
04.04.2023	Forskerskatteordning ved tilbageflytning flere ansættelser og fradrag	22-0859043
01.11.2021	Forskerskatteordning: Vederlagskravet skal være opfyldt i ansættelseskontrakten	19-0707649
25.10.2021	Beskatning af bonus og feriegodtgørelse efter fratrædelse og forskerordning	20-1384975
03.04.2019	Ophør af forskerskatteordning ved overskridelse af 30-dages reglen	19-0071238
05.10.2018	Forskattetil ordning ved ansættelse i ledelsen og erhvervelse af medarbejderaktier	18-0394593
23.08.2018	Bonus optjent under forskerordning beskattes almindeligt efter ophør	18-0176180
19.12.2013	Lønkrav i forskerskatteordningen ved udstationering og barselsorlov	13-0111997
21.09.2011	Forskerbeskatning ved udlejning via dansk søsterselskab	11-067757

PARKERINGSKLAGENÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS

1

08.05.2025	Tvist om dokumentation for af- og pålæsning ved parkering uden for afmærket bås	park-5560
------------	---	-----------

PROCESBEVILLINGSNÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS

1

09.06.2023	3.-instansbevilling: Kildeskatteloven § 48 E – materiel prøvelse vs. bindende skatteansættelse i vurdering af 10-årskarensperioden for forskerskatteordningen	j.nr. 22/21651
------------	---	----------------