



Foreningen af Statsautoriserede Revisorer

Kronprinsessegade 8, 1306 København K. Telefon 33 93 91 91
Telefax nr. 33 11 09 13 e-mail: fsr@fsr.dk Internet: www.fsr.dk

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

E-mail: pskper@skm.dk

26. marts 2009
mbl (X:\Faglig\HORSVAR\2009\H031-09.doc)

Lov om ændring af ligningsloven, lov om arbejdsmarkedsbidrag og virksomhedsskattebogen (Ændrede regler for beskatning af personalegoder, befodringsfradrag, gavefradrag, dagpleje-fradrag og rejsefradrag m.v.) H031-09

Skatteministeriet har 20. marts 2009 fremsendt ovennævnte forslag med anmodning om bemærkninger.

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) bemærker, at det på grund af den korte høringsfrist er sandsynligt, at der efterfølgende vil blive fundet forhold som burde være kommenteret, men for nærværende har FSR følgende bemærkninger.

Ad § 1, nr. 9:

Ligningslovens § 7 A stk. 1, nr. 3 ophæves. Det fremgår af bemærkningerne, at konsekvensen af ophævelsen af § 7 A, stk. 1, nr. 3 er, at den ansatte skal medregne obligationer udstedt af virksomheden, som den ansatte får fra selskabet, til den skattepligtige indkomst på det tidspunkt, hvor den ansatte erhverver endelig ret til vederlaget jf. nedenfor om ikrafttrædelsestidspunktet.

I sidste afsnit under bemærkningerne til nr. 9 foreslår FSR, at teksten ændres fra "får fra selskabet" til "får fra virksomheden".

Til § 4, stk. 2 – ikrafttræden (Tidspunktet for tildeling eller retserhvervelse)

Lovbemærkningerne medfører generel usikkerhed om, det er tildelingstidspunktet eller retserhvervelsestidspunktet, der er afgørende for, om en aftale er omfattet af de nugældende regler eller bliver omfattet af de foreslåede regler.

FSR kan tiltræde forslaget om, at lovændringen, som det står i udkastet til lovteksten, træder i kraft for *tildelinger* efter 1. januar 2010, idet tildelingstidspunktet er en let konstaterbar begivenhed, som vil være ukompliceret at fastlægge for både virksomheder og offentlige myndigheder.

FSR foreslår dog, at formuleringen i bemærkningerne til lovforslaget ændres. I bemærkningerne til lovforslaget inddrages nemlig retserhvervestidspunktet som bestemmende for, hvorvidt en købe- eller tegningsret (herefter samlet benævnt ”optioner”) eller en obligation vil være omfattet af de nye regler eller af de nugældende regler, mens forslaget til lovteksten anvender tildelingstidspunktet, som det afgørende tidspunkt. Retserhvervestidspunktet vil, efter FSR’s opfattelse, ofte afvige tidsmæssigt fra tildelingstidspunktet, og derfor stemmer bemærkningernes indhold ikke overens med den retsstilling der tilsigtes i udkastet til lovteksten. FSR skal derfor opfordre til, at der skabes konsistens mellem bemærkningerne og lovteksten.

Problemstillingen

Begrebet tildeling er en begivenhed der let kan konstateres ud fra objektive omstændigheder, mens begrebet retserhvervelse (som i et vist omfang anvendes i bemærkningerne til lovteksten) nødvendiggør en subjektiv vurdering af den enkelte aftales indhold, både for så vidt angår medarbejderobligationer og optioner. Fastlæggelse af retserhvervestidspunktet er desuden ikke fuldt ud afklaret i praksis, og anvendelse af dette princip vil derfor skabe et yderligere behov for afgivelse af bindende svar. Praksis har opstillet skarpe sondringer for, hvornår en tildeling har fundet sted, og det volder derfor normalt ikke praktiske problemer at fastlægge, hvornår der er sket tildeling af henholdsvis optioner og medarbejderobligationer. Derfor vil det være mest hensigtsmæssigt og administrativt lettest at anvende tildelingsprincippet som skæringspunkt for, hvilke aktieoptioner og medarbejderobligationer der er omfattet af de nugældende regler, og hvilke der omfattes af de nye regler.

Optioner - tildeling

For optioner er tildelingstidspunktet klart fastlagt i L 67 (2002/2003). Det fremgår således, at *”Ved tildelingstidspunktet forstås det tidspunkt, hvor bestyrelsen træffer beslutning om, at der skal tildeles aktier, køberetter eller tegningsretter. Er bestyrelsen ikke bemyndiget til at træffe sådanne beslutninger, er tildelingstidspunktet det tidspunkt, hvor generalforsamlingen træffer beslutning om en tildeling.”* Tildelingstidspunktet kan ud fra denne formulering fastlægges

alene ved at fremfinde et referat af bestyrelsesmødet, eller ved at konstatere hvornår der har været afholdt generalforsamling.

Tildelingstidspunktet er også afgørende for, hvornår aktieoptioner o.l. aktiebaseret aflønning er omfattet af den ansættelsesretlige beskyttelse, der følger af reglerne i aktieoptionsloven (Lov nr. 309 af 5. maj 2004 om brug af køberet eller tegningsret til aktier m.v. i ansættelsesforhold). Det vil være naturligt og administrativt enkelt, hvis Skatteministeriet anvender samme kriterier således at alene ét tidspunkt er afgørende for den samlede behandling af aktieoptioner, dvs. både den skatteretlige og den ansættelsesretlige behandling.

Optioner - retserhvervelse

Såfremt man anvender retserhvervestidspunktet som afgørende for, hvorvidt en aktieoption er omfattet af de nye eller de gamle (nugældende) regler, vil man - som ovenfor nævnt - støde ind i mange praktiske problemer i forbindelse med fastlæggelse af retserhvervestidspunktet. Praksis er nemlig ikke tilstrækkelig afklaret på dette område.

Til illustration af dette kan anføres, at man siden Novo-dommen (UfR 2004.1480H) i 2004 har anset retserhvervelse for indtrådt allerede ved tildelingen, hvis der ikke er knyttet andre betingelser til udnyttelsen af optionerne end fortsat ansættelse. Denne opfattelse skyldtes, at Højesteret i Novo-dommen fastslog, at betingelser om fortsat ansættelse ikke kunne opretholdes, da ansættelsesretlige regler beskyttede medarbejderne mod at få frataget tildelte aktieoptioner i tilfælde af ansættelsesophør. Den ansættelsesretlige vurdering påvirkede den skatteretlige således, at ansættelsesbetingelser ikke længere kunne tillægges suspensiv virkning.

Novo-dommen blev fulgt op af vedtagelsen af aktieoptionsloven (lov nr. 309 fra 2004) som bestemmer, at medarbejdere kun kan fratages retten til aktieoptioner, hvis de selv opsiges deres stilling, eller hvis de misligholder deres ansættelseskontrakt. Skatteretligt medførte loven, at optioner, hvis udnyttelse kun er betinget af fortsat ansættelse, ansås for retserhvervet på tildelingstidspunktet, fordi medarbejderen herefter selv var herre over hvorvidt han fik mulighed for at udnytte optionerne. Ansættelsesbetingelsen ansås derfor ikke for suspensiv.

Denne opfattelse blev ændret da Skatterådet i afgørelsen TfS 2008, 231 SR fandt, at en ansættelsesbetingelse alligevel kunne udskyde retserhvervelsen i særlige tilfælde (afhængig af betingelsens længde). Hvornår en ansættelsesbetingelse mere præcist kan udskyde

retserhvervelsen er endnu ikke fuldt afklaret, og det er således på nuværende tidspunkt uvist, hvilken betydning en konkret ansættelsesbetingelse har for retserhvervelsestidspunktet.

Afgørelsen refereret i SKM2007.697.SR giver en yderligere udfordring, idet retserhvervelsestidspunktet her gøres afhængig af usikkerhed om, hvordan en optionsaftale opfyldes, dvs. om den opfyldes ved at medarbejderen erhverver aktier (nyudstedte/eksisterende), eller ved at arbejdsgiveren foretager en kontant differenceafregning.

Medarbejderobligationer - tildeling

I forhold til medarbejderobligationer er det også FSR's opfattelse at det vil være lettere - både for virksomheder og for myndighederne - at anvende tildelingstidspunktet som skærings- tidspunkt for om en obligation skal behandles efter de gældende regler eller efter de nye regler.

Tildelingstidspunktet er let konstaterbart, idet der enten sker en ensidig tildeling fra arbejdsgiver til medarbejder, eller der indgås en gensidigt bebyrdende aftale (obligationer mod bruttotræk). I den første situation må tildeling anses for sket på det tidspunkt, hvor der træffes enten bestyrelsesbeslutning eller generalforsamlingsbeslutning, ligesom dette har været praksis på området for medarbejderaktier (se f.eks. afgørelserne SKM2001.3.LR og SKM2001.4.LR). I den anden situation må det der anses for tildelingstidspunktet være det tidspunkt, hvor medarbejderen accepterer tilbuddet om at deltage i ordningen. Det er bl.a. også sådan man har behandlet medarbejderaktieprogrammer, hvor medarbejderne har betalt for aktierne via en lønnedgang.

I en række tilfælde er der indgået aftaler, der omfattes af de nugældende regler i ligningslovens § 7 H, men hvor aftalerne er betinget af opnåelse af f.eks. visse økonomiske mål. Aftalerne kan således skatteretligt være suspensivt betinget. Aftalen er dog forudsætningsvis gældende mellem parterne, og arbejdsgiveren vil være forpligtet til at levere købe- eller tegningsretterne efterhånden som de suspensive betingelser opfyldes.

Medarbejderobligationer - retserhvervelse

En inddragelse af et retserhvervelsestidspunkt vil også i denne sammenhæng skabe et stort behov for yderligere afklaring, idet man ikke tidligere har haft anledning eller grund til at klarlægge retserhvervelsestidspunktet i forbindelse med fx bruttotrækordninger. Ordningerne har per definition en række betingelser (båndlæggelse, indbetaling af afgift til staten, afgivelse

af revisorerklæring, medarbejderen skal være ansat i uopsagt stilling osv.) der skal være opfyldt før reglerne i ligningslovens § 7A, stk. 1, nr. 3 kan finde anvendelse. Man har ikke tidligere forholdt sig til, hvorvidt disse betingelser kan tillægges suspensiv virkning eller ej. I øvrigt opstiller arbejdsgiverne ofte selv yderligere betingelser, hvis betydning i givet fald skal afklares af skattemyndighederne på individuel basis.

I en lang række tilfælde er aftaler om medarbejderobligationer kombineret med en bruttotrækordning. Efter gældende praksis skal en aftalt lønreduktion som udgangspunkt løbe over hele overenskomstperioden, eller mindst 12 måneder. En bruttotrækordning kan være aftalt for en periode, der omfatter dele af eller hele 2010 og evt. efterfølgende år med henblik på en eller flere udstedelser af medarbejderobligationer omfattet af de nugældende regler i ligningslovens § 7 A, stk. 1, nr. 3.

FSR anmoder ministeriet om at oplyse, om sådanne aftaler vil være omfattet af de gældende regler jf. eksemplerne til § 4, stk. 2, uanset om aftalen er betinget af, at medarbejderobligationerne er omfattet af ligningslovens § 7 A, stk. 1, nr. 3 og dermed betinget af, at de ansatte på erhvervelsestidspunktet er ansat i uopsagt stilling jf. § 7 A, stk. 2, 3. pkt.?

Ministeriet anmodes endvidere om at oplyse, om en aftalt bruttotrækordning kan opsiges før tid, hvis medarbejderobligationerne ikke som forudsat af parterne kan omfattes af de gældende regler?

Sammenfatning om ikrafttrædelse

FSR forudser, at der generelt vil være et stort behov for at få fastlagt retserhvervelsestidspunktet i konkrete optionsprogrammer såvel som medarbejderobligationsprogrammer, såfremt retserhvervelsestidspunktet får betydning i forhold til den nye lovgivning. For optionsprogrammerne vil dette i særlig grad være nødvendigt i internationale koncerner, idet deres optionsprogrammer ikke tager højde for danske ansættelsesretlige regler.

En anvendelse af tildelingstidspunktet som skæringstidspunkt vil ikke medføre samme problemer, idet tidspunktet er objektivt konstaterbart både for medarbejderobligationer og optioner. FSR foreslår derfor at bemærkningerne til lovforslaget bringes i overensstemmelse med formuleringen i udkastet til lovtekst, således at skæringstidspunktet fastsættes som tildelingstidspunktet.

Desuden kan man ud fra en rimelighedsbetragtning anføre, at retserhvervelsesprincippet ikke bør anvendes som skæringstidspunkt for optioner, idet lovændringen så rent faktisk vil få virkning med tilbagevirkende kraft. Mange optionsprogrammer indeholder performance betingelser, der udskyder retserhvervelsen i gennemsnitligt 3-5 år. Da hovedparten af de optionsprogrammer der udstedes vælges omfattet af LL § 7 H's 15 pct.-grænse, vil berørte medarbejdere dermed pludselig få en anden retsstilling end den der var gældende, da de blev tildelt aktieoptionerne.

Ad § 1, stk. 6 Multimediebeskatning

Efter ligningslovens § 31 medregnes ydelser til dækning af udgifter i forbindelse med uddannelser og kurser ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, når ydelserne modtages fra en arbejdsgiver som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt og ydelserne er omfattet af stk. 3. Efter stk. 3, nr. 2, er der skattefrihed for ydelser til dækning af bog - og materialeudgifter, som er relevante for uddannelsen eller kurset.

Det er ikke usædvanligt, at medarbejderne tilbydes en samlet uddannelsespakke, som består i, at de låner bøger og en pc, som de benytter i den teoretiske del af uddannelsen. Alle bøger mv. er arbejdsgivers ejendom, og skal afleveres ved fratræden. Der er ofte tale om en helt sædvanlig bærbar pc, som kan medtages til undervisningen. Der er ikke ADSL eller anden internet adgang tilknyttet.

FSR anmoder Skatteministeriet om at bekræfte, at sådanne uddannelsespakker fortsat er skattefrie efter ligningslovens § 31 og ikke omfattes af skattepligt efter den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 16, stk. 12.

Det ønskes endvidere oplyst, om det har betydning, hvorvidt medarbejderen alene benytter den udlånte PC på uddannelsesinstitutionen, eller medarbejderen også må benytte den udlånte PC under forberedelse hjemme.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 16, stk. 12, 4. pkt. fremgår det, at har samtlige goder, der er stillet til rådighed for den skattepligtiges private benyttelse, kun været stillet til rådighed en del af året, nedsættes den skattepligtige værdi svarende til det antal hele måneder, hvori ingen af goderne har været til rådighed.

Dette medfører, at medarbejdere, der ansættes f.eks. den 20. i en måned vil blive beskattet af godet for en hel måned selvom godet reelt ikke har været stillet til rådighed. FSR foreslår, at bestemmelsen ændres så medarbejderne alene beskattes for de perioder, hvor de reelt har et eller flere multimediegoder til rådighed for privat benyttelse.

Det nævnes i bemærkningerne, at rådighedsbegrebet betyder, at hvis medarbejderen én gang tager et af de pågældende goder med hjem, er godet bragt ind i den private sfære og der er herefter en formodning for, at der er privat rådighed over personalegodet.

FSR skal foreslå, at det præciseres, hvorvidt en medarbejder som har været på kundebesøg skal køre tilbage til sin arbejdsplads og aflevere sin bærbare computer eller mobiltelefon for at undgå at blive omfattet af multimedieskatten. Et sådant krav vil givet medføre en hel del unødigt kørsel for de medarbejdere der ikke i øvrigt vil blive omfattet af multimediebeskatningen.

Det nævnes i bemærkningerne, at formodningen om privat anvendelse er vanskelig at afkræfte.

FSR skal foreslå, at bemærkningerne udbygges med eksempler på, hvorledes en medarbejder, som alene har en bærbar computer til sin rådighed til erhvervmæssig brug, kan bevise, at denne ikke anvendes privat.

Kan Skatteministeriet i den forbindelse bekræfte, at en ”tro & love erklæring” mellem medarbejder og arbejdsgiver om at den bærbare computer kun må anvendes erhvervmæssigt, kan anses som tilstrækkelig bevis for, at multimedieskatten ikke udløses, selvom computeren tages med hjem enten på grund af, at der skal arbejdes hjemmefra eller fordi medarbejderen kører direkte hjem efter et kundemøde, hvor computeren har været anvendt?

Kan Skatteministeriet derudover bekræfte, at ejerskab til andre computere i husstanden vil være tilstrækkeligt til, at multimedieskatten kan undgås, såfremt medarbejderen kun har fået stillet en bærbar computer til rådighed for erhvervmæssig anvendelse?

Kan Skatteministeriet tilsvarende bekræfte, at en ”tro & love erklæring”, der i dag anvendes for mobiltelefoner, der udelukkende anvendes erhvervmæssigt, kan videreføres, således at

medarbejdere, der eksempelvis arbejder i en vagtordning og netop udelukkende på grund af vagten får rådighed over mobiltelefon, undgår multimedieskatten?

Skatteministeriet bedes oplyse omindførelsen af multimedieskatten og en indberetnings- og indeholdelsespligt for arbejdsgiveren får den konsekvens, at såfremt der stilles bærbare computere til rådighed for arbejdet på en arbejdsplads, vil være ensbetydende med, at der skal foretages en indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag?

Det bedes i denne forbindelse oplyst hvad der kræves for, at arbejdsgiveren kan undgå en generel indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag i en sådan situation?

FSR skal derfor opfordre Skatteministeriet til at foretage deltaljerede provenuberegninger, således at alle virkninger af multimediebeskatningen bringes frem.

---oo0oo---

Såfremt der er spørgsmål til ovenstående, står foreningen gerne til rådighed.

Med venlig hilsen

John Bygholm
formand for skatteudvalget

Mette Bøgh Larsen
skattekonsulent