

Skattefrie godtgørelser og fleksible lønpakker – hvad kan lade sig gøre?

Danmarks Skatteadvokater
Grænseområdet mellem
ansættelsesret og skatteret –
den 27. og 28. november 2012
v/advokat David Munch
davidmunch.dk, tlf.: 60 43 05 70

Advokat David Munch
Rådhuspladsen 16 · DK-1550 København V.

De omhandlede goder

- Kontant bonus
- Fratrædelsesgodtgørelse
- Betingede obligationer
- Personalegoder i forbindelse med lønomlægning, herunder
- Multimedier
- Skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse
- Sundhedsordninger

De overordnede emner

- Retserhvervelse, herunder udbetaling af A-indkomst
- Lønoplægning
- Ændrede beskatningsregler vedrørende multimedier, sundhedsordninger og skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse, jf. lov nr. 1382 af 28/12-2011 og lov nr. 921 af 18/9-2012
- Ansættelsesaftaler og kollektive aftaler

Forskellige former for bonus

- Tiltrædelsesbonus (sign-on bonus)
- Fastholdelsesbonus (stay-on bonus)
- Præstationsbonus, der afhænger af medarbejderens indsats
- Incitamentsbonus, der afhænger af udvikling af aktiekurs, herunder fantomaktier

Retserhvervelse - bonus

- Skattepligt – intern ret
- KSL §§48E-F-ordning
- Bonusordningens løbetid overstiger 6 måneder
- Indskud på pensionsordning med bortseelsesret
- Lønoplægning

Retserhvervelse - skattepligt

– intern ret - bonus

- Bonus for arbejde udført i udlandet skattefri, hvis retserhvervet før fuld skattepligt, udbetaling i Danmark ikke afgørende, SKM2012.435.LSR om fratrædelsesgodtgørelse
- Bonus for arbejde udført i Danmark skattefri, hvis retserhvervet efter ophør af fuld skattepligt, ikke regel svarende til KSL § 2, stk. 1, nr. 1, 3 pkt., om begrænset skattepligtige
- Bonus for arbejde udført i Danmark som begrænset skattepligtig er skattepligtig, hvis retserhvervet efter ophør af arbejde her i landet (KSL § 2, stk. 1, nr. 1, 3. pkt.), må anses for ikke at være i strid med OECD-Kommentaren til art. 15, pkt. 2.2, indsat i OECD 2005 kommentaren: Betingelsen i artiklen for, at kildestaten kan beskatte, er at gage, løn og andet lignende vederlag hidrører fra arbejde, udført i denne stat. Dette er tilfældet uanset hvornår indkomsten betales til eller krediteres arbejdstageren, eller på anden måde endeligt erhverves af denne.
- Tiltrædelsesbonus før arbejde udført i Danmark skattepligtig, jf. SKM2009.407.LSR ("... så nært knyttet til det arbejde, der skal udføres i det tjenesteforhold, som modtageren er på vej ind i, at det ikke kan adskilles fra dette, og SKAT's fortolkning af, hvad der er vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, jf. SKM 2007.370. SKAT, ligger efter rettens opfattelse dermed inden for rammerne af lovens ordlyd.")

Retserhvervelse - KSL §§48E-F-ordning - bonus

- Bonus må anses for omfattet af KSL §§ 48E-F-ordning, hvis bonussen er i henhold til ansættelseskontrakten, jf. § 48 F, stk. 1, og retserhvervet inden for ansættelsesperioden, jf. § 48F, stk. 2
- SKATs juridiske vejledning, afsnit C.F.6.2.1, om bonus, der udbetales efter udløbet af perioden med beskatning under KSL §§ 48 E-F-ordning, er upræcis:

Retserhvervelse - KSL

§§48E-F-ordning - bonus

- "Bonus, der udbetales efter udløbet af perioden med beskatning under forskerskatteordningen, er skattepligtig almindelig indkomst. Se TfS 1996.822 TSS." TfS 1996.822 TSS er omtalt i stikord som følger: "Told- og Skattestyrelsen fandt at hvis retserhvervelsen af en bonus først er endelig og bindende, efter at personen har fratrukket sin stilling, og skattepligten er ophørt, vil udgangspunktet være, at beløbet ikke kan beskattes under forskerordningen."
- Om bonus ved ophør af skattepligt: "Hvis medarbejderens skattepligt er ophørt, eller medarbejderen er blevet hjemmehørende i udlandet, Færøerne eller Grønland efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst samtidigt med, at beskatning under ordningen er ophørt, og medarbejderen på dette tidspunkt har erhvervet ret til beløbet, kan en bonus beskattes under ordningen, selv om den udbetales senere. Se kildeskattebekendtgørelsen § 22."
- TfS 1996.620 TSS (udtalt , at fratrædelsesgodtgørelse kunne beskattes efter KSL § 48 E) - ikke nævnt i afsnit C.F.6.2.1

Retserhvervelse - bonusperiodens løbetid overstiger 6 måneder

- Beskatningstidspunktet er udbetalingstidspunktet, hvis retserhvervelsestidspunktet er mindre end 6 måneder før udbetalingstidspunktet, KSL § 46
- Bonusordninger, hvor bonus kan udgøre 0 kr., SKM2009.538.SR, SKM2010.479.SR, SKM2012.143.SR (spg. 1,2, 7, 8 og 9), SKM2012.440.LSR (første udnyttelsesmulighed – eventuel genoptagelse, såfremt dette beløb er forskelligt fra beløb ved konkret udnyttelse)
- Bonusordninger, hvor bonus vil udgøre et positivt beløb, SKM2010.243.SR, SKM2010.261.SR (spg. 2, et indkomstår)
- Sidstnævnte afgørelser er baseret på funktionærlovens § 17 a (retserhvervelse svarende til krav på forholdsmæssig andel), U.2012.1315H - fastholdelsesbonus ikke omfattet af § 17 a, stk. 1 ("...reelt set alene var en præmiering af medarbejderen for at forblive i sin stilling..."), i U1993.754H blev overskudsandel betinget af uopsagt stilling anset for omfattet af § 17 a, appellanten havde gjort gældende, at ydelserne ikke havde karakter af løntillæg, jf. "delvis vederlægges"

Retserhvervelse - indskud på pensionsordning med bortseelsesret - bonus

- Bonus, der ville blive beskattet på udbetalingstidspunktet, kan indskydes af arbejdsgiveren på pensionsordning med bortseelsesret uden beskatning, se SKM2012.619.SR om fratrædelsesgodtgørelse

Retserhvervelse - fratrædelsesgodtgørelse

- Skattepligt – intern ret, SKM2012.435.LSR, KSL §§ 48E-F-ordning og indskud på pensionsordning med bortseelsesret, tilsvarende bonus
- Hvis retserhvervelsestidspunktet er i andet halvår, kan udbetalingstidspunktet (beskatningstidspunktet) lægges i det næste kalenderår, jf. KSL § 46 og kildeskattebekendtgørelsen, § 20
- Retssager og voldgiftssager om funktionærlovens § 17 a, stk. 1, beløb kan sædvanligvis først opgøres ved sagens afslutning – retserhvervelsestidspunktet vil kunne anses for udskudt

Retserhvervelse – betingede obligationer

- SKM2011.172.SR, mulighed for fuldstændigt bortfald, § 77 a i Lov om finansiel virksomhed
- Følger praksis om bonusordning, hvor løbetid overstiger 6 måneder, antageligt også, hvis mulighed for bortfald ikke forelå (praksis, hvor bonus vil udgøre et positivt beløb, må anses for omfattet af funktionærlovens § 17 a, stk. 1, da betingede obligationer ikke er omfattet af aktieoptionsloven)

Lønoplægning

- De almindelige betingelser
- Goder, der er skattefri eller beskattes lempeligere
- Skatteregler mod lønoplægning

Lønoplægning – de almindelige betingelser

- SKATs juridiske vejledning, afsnit C.A.5
- Civilretlig gyldig, før retserhvervelsestidspunktet og ikke modregning i strid med KSL § 46, stk. 3 (generelle betingelser)
- Ansættelsesbevisloven
- Ændring af ansættelsesforholdet, kollektive aftaler (fravigelig – lokalaftaler, skal være i overensstemmelse med kollektiv aftale, jf. SKATs juridiske vejledning, afsnit C.A.5.1.7.2)

Lønoplægning – goder, der er skattefri eller beskattes lempeligere

- Skattefri goder omfattet af minimumsbeløbet i LL § 16, stk. 3, 6. pkt., ydet i overvejende grad af hensyn til den ansattes arbejde
- Beskatning af goder kan påvirkes af lønoplægning (personaleplejefritagelsen, bagatelgrænsen i LL § 16, stk. 3, 6. pkt., herunder fri avis, se SKATs juridiske vejledning, afsnit C.A.5.3.2 (formodningsregel), og fri telefon, jf. L 31, afsnit 3.1.2.3 (2011-2012))
- Skattefrie sundhedsordninger, jf. LL § 30, begrænset til behandling af misbrug af medicin, alkohol eller andre rusmidler eller rygeafvænnings, øvrige behandlinger og forsikringspræmier er undtaget fra minimumsbeløbet i LL § 16, stk. 3, 3.pkt. (1000 kr. (2010-niveau)), beskattes separat, jf. LL § 16, stk. 3, 5. pkt., medmindre omfattet af praksis i henhold til statsskatteloven, se SKM2012.218.SKAT og SKM2012.555.SR, eller LL § 16, stk. 3, 6. pkt., jf. L 31, afsnit 3.3.2 (2011-2012))

Skatteregler mod lønomlægning

- Computer med tilbehør, jf. LL § 16, stk. 13 – privat benyttelse skattefri, dog 50 % af udstyrets nypris, hvis medarbejderen ved lønomlægning har kompenseret arbejdsgiveren for at få udstyret stillet til rådighed
- LL § 9, stk. 4, 3. pkt., om skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse, er ændret til, at disse godtgørelser er skattepligtige, hvis medarbejderen har kompenseret ved lønomlægning

Skatteregler mod lønomlægning

- Ligningslovens § 9, stk. 4: "Godtgørelse, der udbetales af arbejdsgiveren for udgifter, som lønmodtageren påføres som følge af arbejdet, medregnes ved indkomstopgørelsen. Dette gælder dog ikke for rejseudgifter m.v. omfattet af § 9 A eller § 31, stk. 4, og befordringsudgifter omfattet af § 9 B eller § 31, stk. 5.
- 3. pkt.: "Godtgørelsen skal dog medregnes ved indkomstopgørelsen, hvis den fragår i en forud aftalt bruttoløn" er ændret til *"Godtgørelsen skal dog medregnes ved indkomstopgørelsen, hvis lønmodtageren ved lønomlægning har kompenseret arbejdsgiveren for at få godtgørelsen."*

Ændrede beskatningsregler i øvrigt

- Datakommunikationsforbindelse inkl. etablering - ændring fra fast beløb til skattefri, når adgang til arbejdsstedets netværk
- Fri telefon og fri datakommunikationsforbindelse i øvrigt - ændret fra multimedieskatten til fast beløb på 2.500 kr. (2010), ægtefællerabat (25 %) ved min. 3.300 kr. samlet, fri telefon omfatter telefoner med adgang til arbejdsgiverens netværk
- Skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse, årligt fradrag, jf. LL § 9A, stk. 7, nedsat fra 50.000 kr. til 25.000 kr. (2010-niveau)