

Offentliggjort d. 24. april 2012

Medarbejderjulegaver – gavekort - valgfrihed mellem flere mulige gaver – SKM2012.193.SR ©

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Skatterådet afviste ved et bindende svar at anse et koncept for julegaver til medarbejdere i form af et "åbent gavekort" til forskellige oplevelser på en gavekortportal som omfattet af reglerne om skattefri julegaver.

I mange virksomheder er der tradition for at forære medarbejderne en naturaliegave i anledning af jul og nytår.

Gennem mange år har det været muligt at modtage en sådan julegave fra arbejdsgiveren skattefrit, når gavens værdi ikke oversteg visse beløbsmæssige rammer. Eksempelvis fremgik af Ligningsvejledningen 1978, afsn. D.1.9.3., at "Årlige julegaver i form af *naturalier* i anledning af jul eller nytår bør kun beskattes, såfremt værdien *væsentligt* overstiger 100 kr. Kontanter eller gavekort bør derimod altid beskattes."

Med Ligningsvejledningen 1980, afsn. D.1.9.5. blev beløbet forhøjet til det længe kendte beløb på 300 kr., idet det således nu fremgik, at "Årlige gaver i form af *naturalier*, i anledning af *jul eller nytår* beskattes efter praksis kun, såfremt værdien overstiger 300 kr. *Kontanter og gavekort* beskattes fuldt ud." Som det ses, blev det lidt elastiske kriterium "væsentligt overstiger" samtidig ophævet.

Den særlige praksis om skattefrihed vedrørende julegaver blev opretholdt efter overgangen til det objektive værdiansættelsesprincip for personalegoder efter ligningslovens § 16 i 1993, jf. Ligningsvejledningen 1994, afsn. A.B.1.9.20. Og det blev med 1994-Ligningsvejledningen klart markeret, at 300 kr.'s grænsen var baseret på julegavens

Offentliggjort d. 24. april 2012

”markedsværdi”. Med virkning for 1996 blev beløbsgrænsen forhøjet til 500 kr., og siden hen, fra og med indkomståret 2008, til 700 kr., jf. SKM2008.740.SKAT.

Senest blev praksis for skattefrihed af naturaliegaver lovfæstet i ligningslovens § 16, stk. 3 ved lov nr. 554 af 1/6 2011 i forbindelse med vedtagelsen af den skattefri bagatelgrænse for personalegoder i ligningslovens § 16, stk. 3. Om julegaver set i forhold til bagatelgrænsen anføres i den forbindelse i Den Juridiske Vejledning, at *”Goder, herunder julegaver i form af naturalier, beskattes kun, hvis den samlede værdi af disse goder fra en eller flere arbejdsgivere m.v. overstiger et grundbeløb på 1.000 kr. pr. år. (2011: 1.000 kr.). Hvis den samlede værdi af personalegoderne overstiger beløbsgrænsen på 1.000 kr., bliver medarbejderen beskattet af værdien af alle goderne og ikke kun det overskydende beløb. For julegaver - det vil sige årlige gaver i form af naturalier i anledning af jul eller nytår - gælder der dog det særlige, at værdien af julegaver altid tæller med i vurderingen af, om beløbsgrænsen på 1.000 kr. er overskredet, men julegaver på maksimum 700 kr. bliver ikke beskattet, uanset om den ansatte i løbet af året har modtaget goder herunder julegaver til en samlet værdi over 1.000 kr. Er beløbsgrænsen overskredet, bliver de andre smågoder beskattet med det fulde beløb, mens julegaven til en værdi af maksimum 700 kr. ikke er beskattet.”*

Som det fremgår, er den skattefri julegave med udtrykkelig hjemmel i loven afgrænset til julegaver i form af *naturalier* inden for de nævnte beløbsmæssige rammer.

Med klar støtte i motivudtalelserne til lov nr. 554 af 1/6 2011 og tillige den mangeårige praksis på området er julegaver i form af kontanter eller *gavekort* som udgangspunkt fortsat fuldt ud skattepligtige for medarbejderen, da de, som det anføres i Den Juridiske Vejledning, får karakter af en kontant løn.

Om sondringen mellem de skattepligtige og de skattefri naturaliegaver anføres nærmere i motiverne til lov nr. 554 af 1/6 2011, at *”Gavekort, der kan konverteres til kontanter eller ikke angår et eller flere af arbejdsgiveren udvalgte naturalier, vil heller ikke være omfattet af den foreslåede skattefrie bagatelgrænse. Disse former for gavekort anses efter gældende praksis for skattefri julegaver for at kunne ligestilles med kontanter og*

Offentliggjort d. 24. april 2012

er derfor ikke omfattet af skattefritagelsen. Sondringen mellem kontanter og naturalier, som udtrykt i praksis vedrørende skattefrie julegaver, er derfor stadig relevant.”

Som det ses, er det afgørende kriterium efter motiverne for at anse et gavekort for skattefritaget efter reglerne for skattefrie julegaver, at gavekortet vedrører *et eller flere af arbejdsgiveren udvalgte naturalier.*

I Den Juridiske Vejledning 2012-1, afsn. C.A.5.5.1., beskrives retsstillingen på den måde, at *”Hvis jule-/nytårgaverne ydes som gavekort eller kontanter, er gaverne skattepligtige, da det får karakter af en kontant løn. Er gavekortene udstedt til specifikke naturalier, kan gavekortet være skattefrit.”* Der er i den forbindelse henvist til to eksempler på henholdsvis et skattepligtigt og et skattefrit gavekort samt afgørelserne SKM2009.536.SR og SKM2009.302.LSR. I det væsentligste ligelydende fremgår af Den Juridiske Vejledning 2011-1, afsn. C.A.5.5.1, der var gældende for den periode, hvor lov nr. 554 af 1/6 2011 blev fremsat og vedtaget.

Centralt står her Landsskatterettens kendelse ref. i SKM2009.302.LSR om en virksomhed, der tilbød et koncept, hvorefter slutbrugeren – dvs. en virksomhed, der ønskede at give en julegave til sine ansatte – enten udvalgte et antal julegaver fra sortimentet af varer, som faldt ind i en fast priskategori, som den ansatte herefter kunne vælge mellem, eller valgte gaven direkte på vegne af den ansatte. Det var videre oplyst, at gaven ikke ville kunne ombyttes til penge eller andet, og blev valgmuligheden ikke udnyttet inden en bestemt dato, bortfaldte adgangen til at modtage gaven for den ansatte, ligesom arbejdsgiveren ikke blev refunderet udgiften.

Landsskatteretten fandt, at der i begge tilfælde var tale om naturaliegaver, som medarbejdere kunne modtage skattefrit. Vedrørende særligt den førstnævnte situation, nemlig at *medarbejderen valgte blandt flere gaver udvalgt af arbejdsgiveren*, fandt Landsskatteretten, at det faktum, at arbejdstageren havde adgang til at vælge mellem et nærmere bestemt antal gaver, som på forhånd var betalt og udvalgt af arbejdsgiveren, ikke ændrede ved, at der var tale om, at arbejdstageren modtog en naturaliegave. Landsskatteretten lagde herved vægt på, at udvalget af gaverne var bestemt af arbejdsgiveren, at gavebeviset ikke kunne ombyttes eller refunderes, og at konceptet ikke adskilte sig væ-

Offentliggjort d. 24. april 2012

sentligt fra den situation, hvor arbejdsgiveren forud for indkøbet af gaven tilbød arbejdstagerne en tilsvarende valgmulighed mellem et nærmere antal gaver. Retten bemærkede i den forbindelse, at gaverne blev fremsendt indpakket, og at gavens pris ikke fremgik ved indløsning af gavebeviset.

Kort tid efter samme år traf Skatterådet den som SKM2009.536.SR offentliggjorte afgørelse om en medarbejderjulegave i form af et elektronisk gavekort på 500 kr. Gavekortet kunne anvendes til køb af forskellige varer og tjenesteydelser i arbejdsgiverens egne butikker og restauranter. Skatterådet fandt her, at det omhandlede koncept gav modtageren adgang til at vælge mellem forskellige forbrugsmuligheder på samme måde som øvrige gavekort. I præmisserne tales i den forbindelse om gavekortets brede anvendelsesmuligheder. Efter Skatterådets opfattelse fik gavekortet således karakter af rede penge. Skatterådet afviste følgelig, at medarbejderne kunne modtage det omhandlede gavekort skattefrit efter skattemyndighedernes praksis for om skattefrie medarbejderjulegaver.

De to afgørelser og de heri udstukne retningslinier blev, som allerede nævnt, efterfølgende optaget i Ligningsvejledningen som eksempel på henholdsvis en skattepligtig og en skattefri julegave.

Skatterådet har sidenhen truffet flere offentliggjorte afgørelser på området, således SKM2010.515.SR samt SKM2011.677.SR, SKM2011.678.SR og SKM2011.679.SR.

I SKM2010.515.SR fandt Skatterådet, at en julegave i form af gavebevis på maks. 700 kr., som kunne anvendes på en bestemt navngiven restaurant, ikke ville være skattepligtigt for de ansatte. Der var tale om et gavebevis, der alene kunne anvendes til dagens 3 retters menu eller til én af tre på forhånd af arbejdsgiver sammensatte tre-retters menuer. Gavebeviset var endvidere personligt og kunne ikke indløses til kontanter eller til andre retter/produkter fra den pågældende restaurant.

Også i SKM2011.677.SR anerkendte Skatterådet, at et bevis i form af Oplevelsesbevis-Hotelophold kunne anses som en skattefri julegave for virksomhedens medarbejdere. Skatterådet fandt således, at oplevelsesbeviset, der gav adgang til et hotelophold for 2 personer inkl. morgenmad, som ikke kunne konverteres til en anden ydelse, ikke kunne

Offentliggjort d. 24. april 2012

omveksles til kontanter, og som havde en gyldighed på et år, kunne sidestilles med en naturaliegave. Det forhold, at de ansatte kunne afvikle gaven på ca. 50 forskellige hoteller, ændrede ikke herved. På linie hermed er SKM2011.678.SR og SKM2011.679.SR.

Med Skatterådets bindende svar af 20/3 2012, ref. i SKM2012.193.SR, har Skatterådet betonet, at skattefrihed vedrørende julegaver i form af gavekort, der giver mulighed for at vælge blandt flere naturalieydelser, imidlertid forudsætter, at der er tale om begrænsede valgmuligheder for medarbejderne.

Sagen drejede sig om en virksomhed, en såkaldt gaveportal, der udbød gavekort til en lang række oplevelser. Virksomheden havde således sammensat et stort sortiment af meget forskellige oplevelser i alle prisklasser - fra kr. 200,- kr. og op til en god månedsløn. Med et "åbent gavekort" fra virksomheden kunne gavekortmodtageren selv vælge mellem aktuelt mere end 250 oplevelser. Hvis oplevelsesgavekortets beløb var mindre end den oplevelse, som modtageren ønskede, havde modtageren mulighed for at supplere op og lægge flere oplevelsesgavekort sammen. Var oplevelsesgavekortets beløb omvendt større end den oplevelse, som modtageren ønskede, blev det ikke-brugte beløb stående på en konto hos virksomheden. Det var i ingen tilfælde muligt at konvertere gavekort fra virksomheden til kontanter.

Virksomheden ønskede nu Skatterådet tilkendegivelse om, hvorvidt et sådant åbent gavekort fra virksomheden kunne anses for omfattet af reglerne for skattefri julegaver til medarbejderne.

Skatterådet fandt imidlertid ikke at kunne anerkende gaver efter dette koncept som skattefri medarbejderjulegaver:

Efter rådets opfattelse adskilte den foreliggende sag fra de tidligere i praksis afgjorte sager derved, at der her var tale om et åbent gavebevis, der gav adgang til hele virksomhedens sortiment, og dermed til en bred vifte af gaver i form af mad, drikke, restaurationsbesøg, kro- og hotelophold, diverse former for wellness, adgang til diverse sportsaktiviteter m.m. Videre fremhævede rådet, at de ansatte i øvrigt fik en mulighed for at

Offentliggjort d. 24. april 2012

supplere op og lægge flere oplevelsesgavekort sammen, hvis oplevelsesgavekortets beløb var mindre end den oplevelse, som modtageren ønskede.

På denne baggrund nåede rådet frem til, at selv om gavebeviset i intet tilfælde helt eller delvist kunne konverteres til kontanter, kunne beviset i dette tilfælde reelt sidestilles med kontanter, idet den eneste begrænsning af de ansattes valgmuligheder var begrænsningerne i udbyderens udbud/assortiment.

Dette indebar efter rådets opfattelse tillige, at bevisets værdi ikke var omfattet af ligningslovens § 16, stk. 3, 3 pkt., med den konsekvens, at bevisets værdi skulle medregnes til modtagerens skattepligtige indkomst i overensstemmelse med ligningslovens § 16, stk. 1.

Med afgørelsen er markeret, at gavemodtagerens frihed til at vælge blandt og sammensætte en naturalieydelse kan blive så vid, at kriteriet i motiverne til lov nr. 554 af 1/6 2011 - nemlig at der skal være tale om *et eller flere af arbejdsgiveren udvalgte naturalier* – bliver illusorisk.

Med Skatterådets afgørelse ligger den nærmere grænsedragning mellem skattefri og skattepligtige gave-/oplevelsesbeviser fortsat forude.

— o —