

Udskriftsdato: 20. december 2025

AFG nr 9318 af 19/03/2024 (Gældende)

Personalegode - fri telefon - Smartwatch

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-1294835

Personalekode - fri telefon - Smartwatch

På baggrund af den teknologiske udvikling i samfundet, og fordi et Smartwatch med eller uden eSIM med adgang til telefoni kan sammenlignes med en smartphone, kunne Skatterådet bekræfte, at et Apple Watch eller lignende Smartwatch med eller uden eSIM måtte anses for en telefon omfattet af beskatningen af fri telefon i ligningsloven § 16, stk. 12.

Det var endvidere Skatterådets opfattelse, at der i den foreliggende sag var en reel arbejdsmæssig begrundelse for at stille et Smartwatch med eller uden eSIM til rådighed for de ansatte som telefon nr. 2, selvom det ville blive tilbudt gennem en lønomlægning/bruttolønsordning.

Skatterådet lagde vægt på, at et Smartwatch i et vist omfang indeholder anvendelsesmuligheder og funktionaliteter, som en smartphone ikke indeholder. I kraft af at uret sidder rundt om håndleddet, vil det endvidere være nemmere for medarbejderne at have uret med sig i forhold til en smartphone, og medarbejderne vil derved have adgang til hurtigere at kunne besvare et kundeopkald og beskeder, samt få et overblik over kalendere mv.

Skatterådet forudsatte, at Smartwatch'et ikke reelt stilles til rådighed for andre i medarbejderens husstand.

Skatterådsmøde 19. marts 2024 - SKM2024.203.SR

Spørgsmål

1. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at et Smartwatch med eSIM, der som led i et ansættelsesforhold er stillet til rådighed for den ansatte i den beskrevne bruttolønsordning, i skattemæssig henseende skal anses for en telefon og derfor ikke udløser yderligere beskatning hos medarbejderne, som nedenfor beskrevet?
2. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at et Smartwatch uden eSIM, der som led i et ansættelsesforhold er stillet til rådighed for den ansatte i den beskrevne bruttolønsordning, i skattemæssig henseende skal anses for en telefon, og derfor ikke udløser yderligere beskatning hos medarbejderne, som nedenfor beskrevet?
3. Såfremt Skattestyrelsen mod forventning besvarer spørgsmål 1 og/eller spørgsmål 2 afkræftende, kan Skattestyrelsen så bekræfte, at et Smartwatch, skal anses for sædvanligt tilbehør til en telefon og derfor ikke udløser beskatning for medarbejderne, som nedenfor beskrevet?

Svar

1. Ja, se dog begrundelse
2. Ja, se dog begrundelse
3. Bortfalder

Beskrivelse af de faktiske forhold

En stor del af medarbejdernes arbejde hos spørger foregår via telefonen, herunder telefonopkald, besvarelse af e-mails/beskeder og tjekke kalender mv.

Spørger ønsker at tilbyde sine medarbejder et Apple Watch eller lignende SmartWatch med eller uden eSIM (herefter "Smartwatch") evt. som del af en bruttolønsordning. I relation hertil kan Skattestyrelsen som en forudsætning for besvarelsen lægge til grund, at de generelle betingelser for bruttolønsordninger vil være opfyldt.

Det er valgfrit for medarbejderne, om de ønsker at gøre brug af tilbuddet.

Medarbejderne vil få mulighed for at vælge mellem følgende produkter via bruttolønsordningen:

1. Apple Watch eller lignende Smartwatch med eSIM (herefter "Smartwatch eSIM") igennem deres udbyder af teleudstyr:—Smartwatch eSIM har mulighed for at tilføje et elektronisk SIM-kort og kan derved koble sig på mobilnetværk og bruges uafhængigt af en iPhone eller lignende smartphone. Det er muligt at modtage og foretage opkald, sende og modtage beskeder, sende og læse e-mails, notifikationer, betale med Apple Pay mv. uden brug af telefonen. —Et Smartwatch eSIM kræver et abonnement gennem ens teleselskab, men vil kunne have samme telefonnummer som ens smartphone.
2. Apple Watch eller lignende Smartwatch uden eSIM (herefter "Smartwatch uden eSIM") igennem deres udbyder af teleudstyr:—Et Smartwatch uden eSIM har udelukkende Bluetooth og Wi-Fi indbygget.

Et Smartwatch uden eSIM skal være indenfor rækkevidde af ens iPhones eller lignende smartphones Bluetooth eller det Wi-Fi, den er tilsluttet for at modtage og foretage opkald, sende og modtage beskeder, sende og læse e-mails mv.

Et Smartwatch har overlappende teknologier og muligheder som en iPhone eller lignende smartphone. Deres anvendelsesmuligheder er dog også forskellige og kan ikke substituere hinanden.

Et Smartwatch tilbyder større mulighed for fleksibilitet for den enkelte medarbejder i forhold til arbejdstider og -steder og passer ind på en hybridarbejdsplads - hvor medarbejderne har fleksibilitet og mulighed for at fordele arbejdstiden mellem kontoret, derhjemme eller et helt tredje sted (også internationalt).

Medarbejdernes arbejdsmønstre og rytmer er forskellige, og et Smartwatch bidrager til let adgang til arbejde, når medarbejderen ønsker det. Som udgangspunkt har alle medarbejdere hos Spørger fået tildelt en smartphone og bliver beskattet af fri telefon i overensstemmelse med reglerne herfor (dog med undtagelse af studentermedhjælpere og tilsvarende deltidsansatte). Det allerede eksisterende multimedie er ikke etableret via en kontantlønnedgang/lønomlægning.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1)

Det gøres gældende, at et Smartwatch eSIM skal anses for omfattet af begrebet telefon, hvorfor spørgsmål 1 skal besvares med et "JA".

Alle indtægter er skattepligtige. Det gælder både indtægter, der består i penge og indtægter, der består i formuegoder af pengeværdi, jf. statsskattelovens § 4. Personalegoder er derfor som udgangspunkt skattepligtige.

Ligningslovens § 16 præciserer indkomstopgørelsen for personalegoder. Det fremgår således af ligningslovens § 16, stk. 1, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, jf. statsskattelovens §§ 4-6, når tilskuddet eller godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt.

Goder, der modtages som led i et ansættelsesforhold, er således som udgangspunkt skattepligtige og godernes værdi ansættes til den objektive markedsværdi. Markedsværdien skal fastsættes til den værdi, som det må antages at koste den skattepligtige at erhverve godet i almindelig fri handel, jf. ligningslovens § 16, stk. 3.

Ved lovforslag nr. 199 af 22. april 2009 ("L199"), der senere blev vedtaget som lov nr. 519 af 12. juni 2009, blev der indført et nyt stk. 12 i ligningslovens § 16, den såkaldte multimediebeskatning, der har virkning fra og med indkomståret 2010.

I bemærkningerne til lov om multimediebeskatning pkt. 2.7.2, er det anført, at: "Arbejdstagerens private rådighed dækker, at øvrige personer i arbejdstagerens husstand også har mulighed for at anvende de pågældende multimedier, men *ikke* at arbejdsgiveren mv. direkte stiller multimedier til rådighed til arbejdstagerens ægtefælle, børn mv.'s private benyttelse. Der er således grænser for omfanget af multimedier, som den enkelte arbejdstager kan få stillet til rådighed for privat benyttelse. Det må afgøres konkret, om der er en reel begrundelse, såsom at der rådes over flere boliger, for at medarbejderen får stillet flere af de samme goder til rådighed for privat benyttelse, (eksempelvis to computere, to telefoner eller to bredbåndsforbindelser), eller om der er tale om, at goderne reelt anses for stillet til rådighed direkte for den øvrige husstands beboere".

Ved multimedier forstås computer med sædvanligt tilbehør, telefon med sædvanligt tilbehør, herunder oprettelses-, abonnements- og forbrugsudgifter samt selve telefonapparatet, og adgang til datakommunikation via en internetforbindelse, herunder engangsudgiften til etablering af internetforbindelsen.

Den skattepligtige værdi af et eller flere multimedier, der er til stillet til rådighed af en eller flere arbejdsgivere mv. skal beskattes med et grundbeløb op til 3.100 kr. (2023), jf. ligningslovens § 16, stk. 2.

Som udgangspunkt får samtlige medarbejdere hos Spørger stillet en telefon til rådighed, og bliver beskattet af fri telefon i overensstemmelse med reglerne (med undtagelse af studentermedhjælpere mv.).

I SKM2009. 687. SR fremgår, at der i den konkrete sag var en reel begrundelse for at bærbar computer nr. 2 og telefon via en kontantlønnedgang, blev stillet til medarbejdernes rådighed. Det skyldtes, at medarbejderne ikke havde administratorrettigheder til bærbar computer nr. 1, der således havde begrænset funktionalitet. Bærbar computer nr. 2 var ikke begrænset og havde således en større anvendelsesmulighed end bærbar computer nr. 1. Skatterådet bemærkede, at der var en reel begrundelse for såvel telefon nr. 2 som computer nr. 2 og forudsatte, at hverken telefon nr. 2 og computer nr. 2 var stillet til rådighed til direkte brug for den øvrige del af husstanden.

I nærværende sag ønskes det bekræftet, at et Smartwatch eSIM der stilles til rådighed af Spørger via en bruttolønsordning til sine medarbejdere, skal anses for en ny type multimedie omfattet af reglerne for multimediebeskatning, og at medarbejderne ikke vil blive pålagt yderligere beskatning, hvis de også får et Smartwatch eSIM stillet til rådighed via bruttolønsordningen.

I tilfælde af at der er en reel begrundelse for at stille en smartphone og et Smartwatch eSIM til rådighed og at disse ikke kan anses for stillet til rådighed til direkte brug for den øvrige del af husstanden hos medarbejderne, medfører rådighedsstillelse af telefon nr. 2 ikke yderligere beskatning af medarbejderne.

Det fremgår af L199, punkt 2.7.2., hvad der skal forstås ved en telefon:

"En telefon omfatter små håndholdte computere, hvis hovedfunktion er telefoni og evt. kalender- og tidsregistreringsfunktion, såsom PDA'er (Personal Digital Assistant), smartphones *o. lign.* (vores fremhævning)".

Det afgørende er, hvilken hovedfunktion multimediet har. En telefons hovedfunktion er uden tvivl telefoni, hvor adgangen til internettet anses for at være en bifunktion af mindre betydning (se hertil Den juridiske vejledning afsnit C. A. 5.2.3). Telefoni giver mulighed for at bruge ens telefon til at snakke med andre, der også har en telefon.

I SKM2009. 801. SR fandt Skatterådet frem til, at en smartphone skulle anses som en mobiltelefon, da det er muligt at foretage opkald fra telefonen og henviste i øvrigt til L199.

I SKM2010. 594. SR nåede Skatterådet frem til, at en PDA uden telefon, men med adgang til Outlook også var omfattet af begrebet telefon. I denne sag havde PDA'en ikke adgang til telefoni, hvilket ellers er hovedfunktionen for en telefon - derimod var hovedfunktionen en kalender- og tidsregistreringsfunktion.

Det fremgår af L199, at en telefon omfatter små håndholdte computere, hvis hovedfunktion er telefoni og evt. kalender- og tidsregistreringsfunktion, såsom PDA'er, smartphones *og lignende*. Det er vores opfattelse at "og lignende" åbner op for nye typer multimedier, der også kan anses for omfattet af begrebet telefon, der anses for et fleksibelt begreb, der udvikler sig i takt med den teknologiske udvikling i vores samfund.

Et Smartwatch eSIM har som en smartphone adgang til telefoni, adgang til internettet, mulighed for besvarelse af e-mails/beskeder, chatfunktion og ligeledes adgang til kalender- og tidsregistreringsfunktionen mv. De to multimedier har således mere eller mindre de samme funktioner, dog kan de ikke substituere hinanden. Der er tale om et værktøj, der supplerer medarbejdernes eksisterende kommunikationsredskaber, som letter ens kommunikation med kollegaer og klienter, og giver adgang til vigtige meddelelser, beskeder og møder direkte fra ens håndled, uanset hvor man befinder sig. Det giver mulighed for kortere responstider og hurtigere beslutningstagning.

Et Smartwatch eSIM opfylder hovedfunktionen for en telefon, nemlig telefoni, hvorfor det er vores vurdering, at et Smartwatch eSIM skal anses for en ny type multimedia omfattet af begrebet telefon. Det kan for god ordens skyld oplyses, at telefonsamtaler via et Smartwatch kan ske med og uden et par høretelefoner. Derudover drejer spørgsmålet sig om, hvorvidt der er en reel begrundelse for at stille en smartphone og et Smartwatch eSIM til rådighed for Spørgers medarbejdere, og hvorvidt disse kan anses for at være stillet til rådighed til direkte brug for den øvrige husstand hos medarbejderne.

Da et Smartwatch eSIM vil være fastspændt på brugerens arm og er tilknyttet medarbejderens smartphone (uanset at den også kan benyttes selvstændigt), vil denne type multimedia ikke blive brugt af medarbejderens øvrige husstand, hvorfor det af Skattestyrelsen som i SKM2009. 687. SR må forudsættes, at det ikke kan anses for stillet til rådighed til direkte brug for den øvrige husstand.

Dernæst skal det vurderes, hvorvidt Spørger har en reel begrundelse for at stille den nye type multimedia til rådighed for sine medarbejdere. Et Smartwatch tilbyder medarbejderne en langt større fleksibilitet og frihed end en smartphone og mulighed for hurtigere besvarelse af kortere beskeder, mails, samt hurtigt overblik over ens kalender, herunder møder, og passer derfor godt ind på den moderne arbejdsplads, hvor arbejdet oftest udføres på forskellige lokationer. Et Smartwatch eSIM gør det ligeledes nemmere for medarbejderne hurtigt at besvare et kundeopkald eller interne opkald uden, at det er nødvendigt at have sin smartphone på sig.

Omvendt har et Smartwatch eSIM også en begrænset funktionalitet sammenlignet med en smartphone, som gør det nødvendigt at have en smartphone stillet til rådighed, da den ikke er begrænset i samme omfang (eksempelvis til læsning eller besvarelse af længere mails og beskeder samt dokumenthåndtering mv.) og derved større anvendelsesmuligheder end et Smartwatch eSIM, der skal anses for en telefon nr. 2.

---ooOoo---

På baggrund af ovenstående, er det vores vurdering, at et Smartwatch eSIM skal anses som en ny type multimedia omfattet af multimediebeskatningen, og at der er en reel begrundelse for, at medarbejderne får

stillet en telefon nr. 2 til rådighed, og at hverken telefon nr. 1 eller telefon nr. 2 reelt kan anses for stillet til rådighed direkte for den øvrige husstands beboere.

Spørgers rådighedsstillelse via en bruttolønsordning for telefon nr. 2 vil derfor ikke udløse yderligere beskatning hos medarbejderne og spørgsmål 1 skal derfor besvares med et "JA".

Spørgsmål 2)

Det gøres gældende, at et Smartwatch uden eSIM skal anses for omfattet af begrebet telefon, hvorfor spørgsmål 2 skal besvares med et "JA".

Alle indtægter er skattepligtige. Det gælder både indtægter, der består i penge og indtægter, der består i formuegoder af pengeværdi, jf. statsskattelovens § 4. Personalegoder er derfor som udgangspunkt skattepligtige.

Ligningslovens § 16 præciserer indkomstopgørelsen for personalegoder. Det fremgår således af ligningslovens § 16, stk. 1, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, jf. statsskattelovens §§ 4-6, når tilskuddet eller godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt.

Goder, der modtages som led i et ansættelsesforhold, er således som udgangspunkt skattepligtige og godernes værdi ansættes til den objektive markedsværdi. Markedsværdien skal fastsættes til den værdi, som det må antages at koste den skattepligtige at erhverve godet i almindelig fri handel, jf. ligningslovens § 16, stk. 3.

Ved L199, der senere blev vedtaget som lov nr. 519 af 12. juni 2009, blev der indført et nyt stk. 12 i ligningslovens § 16, den såkaldte multimediebeskatning, der har virkning fra og med indkomståret 2010.

I bemærkningerne til lov om multimediebeskatning pkt. 2.7.2, er det anført, at: "Arbejdstagerens private rådighed dækker, at øvrige personer i arbejdstagerens husstand også har mulighed for at anvende de pågældende multimedier, men *ikke* at arbejdsgiveren mv. direkte stiller multimedier til rådighed til arbejdstagerens ægtefælle, børn mv.'s private benyttelse. Der er således grænser for omfanget af multimedier, som den enkelte arbejdstager kan få stillet til rådighed for privat benyttelse. Det må afgøres konkret, om der er en reel begrundelse, såsom at der rådes over flere boliger, for at medarbejderen får stillet flere af de samme goder til rådighed for privat benyttelse, (eksempelvis to computere, to telefoner eller to bredbåndsforbindelser), eller om der er tale om, at goderne reelt anses for stillet til rådighed direkte for den øvrige husstands beboere".

Ved multimedier forstås computer med sædvanligt tilbehør, telefon med sædvanligt tilbehør, herunder oprettelses-, abonnements- og forbrugsudgifter samt selve telefonapparatet, og adgang til datakommunikation via en internetforbindelse, herunder engangsudgiften til etablering af internetforbindelsen.

Den skattepligtige værdi af et eller flere multimedier, der er til stillet til rådighed af en eller flere arbejdsgivere mv. skal beskattes med et grundbeløb op til 3.100 kr. (2023), jf. ligningslovens § 16, stk. 12.

Samtlige medarbejdere hos Spørger får stillet en telefon til rådighed, og alle bliver beskattet af fri telefon i overensstemmelse med reglerne.

I SKM2009. 687. SR fremgår, at der i den konkrete sag var en reel begrundelse for at bærbar computer nr. 2 og telefon via en kontantlønnedgang, blev stillet til medarbejdernes rådighed. Det skyldtes, at medarbejderne ikke havde administratorrettigheder til bærbar computer nr. 1, der således havde begrænset funktionalitet. Bærbar computer nr. 2 var ikke begrænset og havde således en større anvendelsesmulighed

end bærbar computer nr. 1. Skatterådet bemærkede, at der var en reel begrundelse for såvel telefon nr. 2 som computer nr. 2 og forudsatte, at hverken telefon nr. 2 og computer nr. 2 var stillet til rådighed til direkte brug for den øvrige del af husstanden.

I nærværende sag ønskes det bekræftet, at et Smartwatch uden eSIM, der stilles til rådighed af Spørger via en bruttolønsordning til sine medarbejdere, skal anses for en ny type multimedie omfattet af reglerne for multimediebeskatning, og at medarbejderne ikke vil blive pålagt yderligere beskatning, hvis de får et Smartwatch uden eSIM stillet til rådighed via bruttolønsordningen.

Såfremt der er en reel begrundelse for at stille en smartphone og et Smartwatch uden eSIM til rådighed, og disse ikke kan anses for stillet til rådighed til direkte brug for den øvrige del af husstanden hos medarbejderne, medfører rådighedsstillelse af telefon nr. 2 ikke yderligere beskatning hos medarbejderne.

Det fremgår af L199, punkt 2.7.2., hvad der skal forstås ved en telefon:

"En telefon omfatter små håndholdte computere, hvis hovedfunktion er telefoni og evt. kalender- og tidsregistreringsfunktion, såsom PDA'er (Personal Digital Assistant), smartphones *o. lign.* (vores fremhævning)"

Det afgørende er, hvilken hovedfunktion multimediet har. En telefons hovedfunktion er telefoni, hvor adgangen til internettet anses for at være en bifunktion af mindre betydning (se hertil Den juridiske vejledning afsnit C. A. 5.2.3). Telefoni giver mulighed for at bruge ens telefon til at snakke med andre, der også har en telefon.

I SKM2009. 801. SR fandt Skatterådet frem til, at en smartphone skulle anses som en mobiltelefon, da det er muligt at foretage opkald fra telefonen og henviste i øvrigt til L199.

I SKM2010. 594. SR nåede Skatterådet frem til, at en PDA uden telefon, men med adgang til Outlook også var omfattet af begrebet telefon. I denne sag havde PDA'en ikke adgang til telefoni, hvilket ellers er hovedfunktionen for en telefon - derimod var hovedfunktionen en kalender- og tidsregistreringsfunktion.

Som ovenfor nævnt fremgår det af L199, at en telefon omfatter små håndholdte computere, hvis hovedfunktion er telefoni og evt. kalender- og tidsregistreringsfunktion, såsom PDA'er, smartphones *og lignende*. Det er vores opfattelse at "og lignende" åbner op for nye typer multimedier, der også må anses for omfattet af begrebet telefon, der er et fleksibelt begreb, der udvikler sig i takt med den teknologiske udvikling i vores samfund.

Et Smartwatch uden eSIM har som en smartphone adgang til telefoni, når det er tilknyttet en Wi-Fi-adgang til internettet, adgang til besvarelse af e-mails/beskeder, chatfunktion og ligeledes adgang til kalender- og tidsregistreringsfunktionen mv. De to multimedier har således mere eller mindre de samme funktioner, dog er funktionaliteten af et Smartwatch uden eSIM en smule mere begrænset i sit anvendelsesområde end en smartphone.

Det afgørende er som nævnt i L199, at hovedfunktionen er telefoni og evt. kalender- tidsregistreringsfunktionen.

I dette tilfælde er et Smartwatch uden eSIM hovedfunktion ikke telefoni, dog er det en funktion som multimediet indeholder, hvorfor telefoni kan benyttes under visse omstændigheder, hvilket bør indgå i vurderingen. Hovedfunktionen for et Smartwatch uden eSIM er en informationsfunktion - overblik over arbejdsopgaver via mail eller beskeder, overblik over ens kalender, tilføjelse af møder i kalenderen, synkronisering mellem Gmail og Google-kalender samt tidsregistrering mv.

Henset hertil finder vi, at Smartwatch uden eSIM skal anses for omfattet af begrebet telefon.

Derudover drejer spørgsmålet sig om, hvorvidt der er en reel begrundelse for at stille en smartphone og et Smartwatch uden eSIM til rådighed for Spørgers medarbejdere, og hvorvidt disse kan anses for at være stillet til rådighed til direkte brug for den øvrige husstand hos medarbejderne.

Da et Smartwatch uden eSIM vil være fastspændt på brugerens arm og tilknyttet medarbejderens smartphone, vil denne type multimedie ikke blive brugt af medarbejderens øvrige husstand, hvorfor det af Skattestyrelsen som i SKM2009. 687. SR må forudsættes, at det ikke kan anses for stillet til rådighed til direkte brug hos den øvrige husstand.

Dernæst skal det vurderes, hvorvidt Spørger har en reel begrundelse for at stille den nye type multimedie til rådighed for sine medarbejdere. Et Smartwatch uden eSIM tilbyder medarbejderne en langt større fleksibilitet og frihed end en smartphone og mulighed for hurtigere besvarelse af kortere beskeder, mails, samt hurtigt overblik over ens kalender, herunder møder mv., det letter således kommunikationsgangen og muliggør kortere responstider og hurtigere beslutningstagning. Et Smartwatch uden eSIM gør det ligeledes nemmere for medarbejderne hurtigt at få et overblik over sine arbejdsopgaver og møder uden at have sin smartphone i hånden og passer derfor godt ind på den moderne arbejdsplads, hvor arbejdet oftest udføres på forskellige lokationer og letter kommunikation med både kollegaer og klienter.

Omvendt har et Smartwatch uden eSIM også en mere begrænset funktionalitet sammenlignet med en smartphone, hvorfor der i denne situation er en reel begrundelse for at have to telefoner stillet til rådighed.

---ooOoo---

På baggrund af ovenstående, er det vores vurdering, at et Smartwatch uden eSIM skal anses som en ny type multimedie omfattet af multimediebeskatningen, og at der er en reel begrundelse for, at medarbejderne får stillet en telefon nr. 2 til rådighed, og at hverken telefon nr. 1 eller telefon nr. 2 reelt kan anses for stillet til rådighed direkte for den øvrige husstands beboere.

Spørgers rådighedsstillelse via en bruttolønsordning for telefon nr. 2 vil derfor ikke udløse yderligere beskatning hos medarbejderne, og spørgsmål 2 skal derfor besvares med et "JA".

Spørgsmål 3)

Det gøres gældende, såfremt Skattestyrelsen mod forventning besvarer spørgsmål 1 og/eller spørgsmål 2 afkræftende, at et Smartwatch skal anses for sædvanligt tilbehør i tilknytning til medarbejdernes telefon og derfor ikke udløser nogen beskatning hos Spørgers medarbejdere.

Inden for skatteretten skelnes mellem arbejdsredskaber og personalegoder.

Arbejdsredskaber er kendetegnet ved at være nødvendigt for arbejdets udførelse. De er derfor ikke formuegoder, som medarbejderen skal beskattes af. Hvis arbejdsredskabet giver medarbejderen en fordel af privat karakter, kan det blive anset som et personalegode, der som udgangspunkt er skattepligtigt. Dette følger af statsskatteloven § 4 og ligningsloven § 16, stk. 1

Medarbejdere beskattes af telefon, der stilles til rådighed af arbejdsgiveren for privat brug. Det skattepligtige beløb udgør 3.100 kr. om året i 2023, jf. ligningslovens § 16, stk. 12, 1. pkt.

Af lovforslag nr. 199 af 22. april 2009 fremgår, hvad der skal forstås ved en telefon:

"En telefon omfatter små håndholdte computere, hvis hovedfunktion er telefoni og evt. kalender- og tidsregistreringsfunktion, såsom PDA'er (Personal Digital Assistant), smartphones *o. lign.*"

Sædvanligt tilbehør, som stilles til rådighed i forbindelse med en telefon, udløser ikke særskilt beskatning. Omfattet heraf er opladere, almindelige covers, skærmbeskyttelse, høretelefoner og andet tilsvarende udstyr, der er en mindre tillægsydelse og som ofte leveres sammen med selve telefonen.

I SKM2009. 675. SR fandt Skatterådet eksempelvis at skærme i størrelserne 32", 37" og 42" ikke var sædvanligt tilbehør. Der blev i afgørelsen henvist til, at der stort set ikke blev udbudt computerskærme større end 30". Det kunne på den baggrund konstateres at skærme over 30" ikke kunne anses som almindelige, og det var derfor ikke sædvanligt tilbehør.

Som det fremgår af SKM2009. 675. SR, er sædvanligt tilbehør et fleksibelt begreb, der skal følge udviklingen og vurderes, hvad der kan anses for almindeligt.

Således ændrede praksis på dette område sig også med SKM2022. 109. SR, hvori Skatterådet slog fast, at en computerskærm på op til og med 32" måtte anses som sædvanligt tilbehør for medarbejderen til dennes arbejdscomputer. Argumentet herfor var at skærme til computere generelt er faldet i pris, samtidig med at det arbejdsmæssige behov for større skærme, og udbuddet heraf, er vokset. Henset til denne udvikling var det Skatterådets opfattelse, at det er blevet mere almindeligt at anvende større skærme til arbejdsbrug.

Definitionen på "sædvanligt tilbehør", som stilles til rådighed i forbindelse med en telefon, må således også anses som et fleksibelt begreb, som bør tolkes i overensstemmelse med den dynamiske udvikling inden for teknologien og samfundet som helhed. Telefoner og tilbehør til telefoner anvendes som bekendt til mange andre formål i dag end for blot 10 år siden.

Det er således vores opfattelse, at der ikke kan opstilles en fast, statisk grænse for, hvad der kan anses for sædvanligt tilbehør, men at dette bør bero på en konkret bedømmelse i overensstemmelse med den teknologiske udvikling og vores samfund på tidspunktet for vurderingen.

Ifølge en undersøgelse foretaget af Indeks Danmark/Gallup Marketing for FDM havde 21% af alle danskere mellem 18 og 69 år således et Smartwatch i 2022 mod blot 3% af samme gruppe i 2016. Denne befolkningsgruppe er tilsvarende repræsentativt for en stor del af medarbejderne hos Spørger, der dækker alt fra junior- til seniormedarbejdere.

Vi henviser i den forbindelse til en artikel fra FDM hvori ovennævnte undersøgelse omtales.

Der kan hos medarbejderne være mange forskellige og personlige præferencer for, hvad man arbejder bedst med - herunder en håndholdt smartphone eller et Smartwatch. Funktionerne er i vidt omfang de samme, men et Smartwatch giver medarbejdere en større grad af fleksibilitet og frihed, hvilket også var tilfældet, da høretelefonerne kom frem, der netop anses som en del af sædvanligt tilbehør.

Det er vores opfattelse, at et Smartwatch skal anses for en naturlig forlængelse af en smartphone, der letter hverdagen for den enkelte medarbejder. Et Smartwatch har ikke nødvendigvis sit eget selvstændige telefonnummer, men er i et vist omfang tilknyttet til den smartphone, som medarbejderne allerede har.

Der er således ikke tale om to selvstændigheder enheder uden relation til hinanden, men derimod et samlet system hvor Smartwatch'et skal anses som en naturlig forlængelse af smartphonen.

Det der adskiller et Smartwatch fra smartphone er, at man altid har det med sig, og at det med denne ikke er nødvendigt at have en telefon i hånden. Til en vis grad kan man udføre det samme på et Smartwatch som på en smartphone.

---ooOoo---

På baggrund af ovenstående er det vores vurdering, at et Smartwatch i 2023 er så almindeligt forekommende, at det skal anses som sædvanligt tilbehør. Dette understøttes også af, at cirka hver femte dansker mellem 18 og 69 år i 2022 faktisk havde et Smartwatch, jf. bilag 1.

Spørgsmål 3 skal derfor besvares med et "JA".

Spørger har haft udkastet til det bindende svar i høring og har den 20. december

2023 afgivet følgende bemærkninger til det:

"Vores bemærkninger til Skattestyrelsens indstilling til spørgsmål 1 og 2.

Skattestyrelsen fremhæver, at for at et Apple Watch eller lignende Smartwatch kan anses for at være en telefon, der er omfattet af reglerne for beskatning af fri telefon i ligningslovens § 16, stk. 12, skal der foretages en vurdering af urets hovedfunktion, da det fremgår af forarbejderne til lov nr. 396 af 2. maj 2018, at hovedfunktionen skal være telefoni.

Skattestyrelsen indstiller på baggrund heraf, at et Smartwatch hovedfunktion ikke er telefoni, men at det er en enhed til et sundt liv og personlig wellnessoplevelse. Der indstilles dertil, at et Smartwatch har en lang række andre funktioner, herunder også telefonifunktion, men fremhæver, at denne ikke bliver særskilt fremhævet på hjemmesiderne for Apple eller Samsung.

På Apples hjemmeside under funktionerne for en iPhone <https://www.apple.com/dk/ios/ios-17/> fremgår følgende:

"Gør hverdagen ekstraordinær.

Med iOS 17 får du nye funktioner, der gør alle dine hverdagsting meget nemmere. Udtryk dig som aldrig før, når du ringer eller skriver til nogen. Del indhold på smarte nye måder. Og få endnu flere muligheder med nye oplevelser på din iPhone."

I lighed med Skattestyrelsens egen argumentation, fremhæves der her, en lang række andre funktioner for en smartphone, herunder også telefoni, men denne funktion fremhæves ikke særskilt som en hovedfunktion for en iPhone. Derimod fremhæves funktioner, hvori du udtrykker dig og deler indhold med omverdenen på.

I lighed hermed, fremhæves det på Samsungs hjemmeside, <https://www.samsung.com/dk/smartphones/galaxy-z-fold5/> at en af hovedfunktionerne på Galaxy Z Fold 5 er skærmen "oplevel mobilen med en skærm så stor, at det opleves som en biografoplevelse". Ikke et eneste sted fremhæves telefoni som en af de primære funktioner.

Desuden besidder en smartphone selvsamme wellness-funktioner, som et Smartwatch gør, men ikke desto mindre, har Skatterådet bekræftet, at en smartphone følger reglerne for en telefon, jf. SKM2010. 424. SR - Skatterådet bekræftede, at en mobiltelefon, som også kan bruges til at gå på internettet, følger reglerne for en telefon, da en mobiltelefons hovedfunktion uden tvivl er telefoni, og *adgangen til internettet må anses for at være en bifunktion af mindre betydning, og internetadgangen vil sædvanligvis være af begrænset opløsning* (vores fremhævnings).

Det er vores opfattelse, at den teknologiske udvikling på området, har medført, at internetadgang på en smartphone ikke længere er en bifunktion af mindre betydning, eller at internetadgangen er af begrænset opløsning.

Derimod er dette en af hovedfunktionerne på en smartphone i dag - internettet benyttes til besvarelse af e-mails, opkald via Facetime, afholdes af forretningsmøder via Google Meet eller Microsoft Teams, deling af indhold via sociale medier som Instragram, Facebook mv. En væsentlig del af opkald i dag foretages via Facetime eller Messenger, og ikke længere via den almindelige opkaldsfunktion. Kommunikation via en smartphone er således flerstrengt og er undergået en stor udvikling siden de første smartphones kom på markedet. Dette bør også indgå i overvejelserne ved besvarelse af vores spørgsmål.

Følges Skattestyrelsens argumentation således, vil en smartphone i dag ikke blive anerkendt som en telefon, da hovedfunktionen ikke længere kan anses for at være telefoni.

Desuden fremhæver Skattestyrelsen i deres argumentation, at de abonnementer, som de fremhævede teleselskaber udbyder til Apple Watch med eSIM eller lignende ure, kun er tilkøbs abonnementer til et eksisterende mobilabonnement. Og at der derfor ikke er tale om, at der bliver oprettet et nyt og selvstændigt telefonnummer til uret. Eftersom, at en væsentlig del af opkald i dag ikke sker via et telefonabonnement, men via nettet, bør det ikke tillægges særlig vægt, at der ikke oprettes et nyt og selvstændigt telefonnummer til alle Smartwatches.

Et Smartwatch Xplora - der på Exploras hjemmeside - <https://xplora.dk/#> - benævnes, barnets første mobiltelefon, og hvor der tilkøbes et separat abonnement, hvorefter Smartwatchet aktiveres med et nyt og selvstændigt telefonnummer. Det er således ikke alle Smartwatches, der ikke oprettes et nyt og selvstændigt nummer til.

Det fremgår dog hverken af forarbejderne til lov nr. 1382 af 28. december 2011 (2011/1 LSF 31) om ændring af ligningsloven mv., eller ordlyden af ligningslovens § 16, stk. 12, at det er en betingelse for at være omfattet af begrebet telefon, at der oprettes et nyt og selvstændigt nummer. Derimod fremgår det, at begrebet telefon omfatter "*Ved en fri telefon forstås fastnet- eller mobiltelefoner. Begrebet telefon omfatter også små håndholdte computere, hvis hovedfunktion er telefoni evt. kalender- og tidsregistreringsfunktion, såsom PDA'er (Personal Digital Assistant), smartphones o. lign. [...]*", et krav om et nyt og selvstændigt nummer kan således ikke udledes heraf.

Hvis et Apple Watch enten er forbundet til Wi-Fi eller mobilnet, kan et Apple Watch fungere selvstændigt uden at man som bruger, har en iPhone med sig, herunder foretage og besvare telefonopkald, hvilket må være afgørende i vurderingen af, om et Smartwatch er omfattet af begrebet telefon. Besvarelse og modtagelse af opkald fremhæves også som den første funktion på Apples egen hjemmeside under support, <https://support.apple.com/da-dk/HT205547>.

Der kan således ikke være nogen tvivl om, at en af funktionerne på et Smartwatch er telefoni, fuldstændig i lighed med en smartphone, som er anerkendt af Skatterådet som en telefon. Dette gør sig gældende, uanset at dette multimedies hovedfunktion ikke længere kan anses for telefoni grundet den teknologiske udvikling og ligeledes består af en lang række andre funktioner. I dag minder en smartphone mere om en lille håndholdt computer end en klassisk telefon. Ofte er højttaler/mikrofon via Earbuds/øretelefoner på en smartphone eller Smartwatch forbundet via bluetooth.

Tilsvarende bør der ikke tillægges betydning, hvad det pågældende multimedie kaldes. Det der skal lægges vægt på er, hvilke(n) funktioner/funktion, som det pågældende multimedie har og ikke benævnelsen.

I dag foretages en væsentlig del af opkald ikke via den almindelig opkaldsfunktion, men foregår derimod via Wi-Fi og over Google Meets, Microsofts Teams og lignende. Ligeledes er det de færreste mennesker i Danmark, der ejer en almindelig fastnettelefon, som var kendetegnende for begrebet telefon tilbage i tid.

Den teknologiske udvikling har altså medført en udvikling af selve begrebet telefon, og hvad en telefon i dag kan - særligt siden Skatterådet i 2009 anerkendte en smartphone som en telefon, har udviklingen ændret sig væsentligt frem til 2023. At Skattestyrelsen ikke vil anerkende et Smartwatch som en telefon - på trods af, at den besidder mere eller mindre de samme funktioner som en smartphone, og kan fungere selvstændigt - er således et udtryk for manglende forståelse for den teknologiske udvikling på området for kommunikationsværktøjer.

Et Smartwatch er mere diskret end en smartphone og tillader en tilgængelighed, fleksibilitet og kommunikation på en anden måde end en smartphone.

Et Smartwatch skal som følge af ovenstående anses som en selvstændig telefon, der er omfattet af beskattningen af fri telefon i ligningslovens § 16, stk. 12.

Vores bemærkninger til Skattestyrelsens indstilling til spørgsmål 3.

Skattestyrelsen fremhæver, at et Smartwatch ikke kan anses for sædvanligt tilbehør, jf. ligningslovens § 16, stk. 12, da der ikke er tale om en mindre tillægsydelse, og som ikke har en selvstændig funktion.

Desuden fremhæver Skattestyrelsen, at normalt leveres en telefon med høretelefoner, oplader m.v. Dette er dog ikke korrekt, da fx en iPhone i dag normalt leveres kun med et USB-C kabel, dvs. uden høretelefoner, oplader mm.

Normalvis bruger folk heller ikke længere høretelefoner, disse er erstattet af såkaldte Earbuds/øretelefoner, som eksempelvis AirPods eller Galaxy Buds, der ikke leveres sammen med telefonen. Disse forbindes via Bluetooth med smartphone/PC/Smartwatch o. lign. Samfundet og teknologien har således som tidligere fremhævet ændret sig, og hvad der var normalt tidligere, er ikke længere normalt.

Skatterådets seneste afgørende afgørelser indenfor smartphone og sædvanligt tilbehør, stammer tilbage fra 2009, og teknologien har udviklet sig væsentligt frem til nu. Sædvanligt tilbehør skal forstås i overensstemmelse med den dynamiske udvikling inden for teknologien og vores samfund som helhed, hvilket Skattestyrelsen bør medtage i deres indstilling.

Hvad der således skal anses for sædvanligt tilbehør, bør således bero på en konkret vurdering, der tager højde for den teknologiske udvikling og vores samfunds normer på tidspunktet for vurderingen."

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at et Smartwatch med eSIM, der som led i et ansættelsesforhold er stillet til rådighed for den ansatte via en bruttolønsordning, i skattemæssig henseende, skal anses for en telefon og derfor ikke udløser yderligere beskattning hos medarbejderne.

Begrundelse

Efter statsskattelovens § 4 betragtes som skattepligtig indkomst den skattepligtiges samlede indtægter, uanset fremtrædelsesformen.

Personalegoder er derfor som udgangspunkt skattepligtige. Ligningsloven § 16 præciserer indkomstopgørelsen efter statsskatteloven § 4 til § 6 for personalegoder.

Personalegoder værdiansættes som hovedregel til markedsværdien på overdragelsestidspunktet. Markedsværdien er den værdi, som det må antages at koste modtageren at anskaffe godet i almindelig fri handel. Se ligningsloven § 16, stk. 3.

For en række specifikke personalegoder er der i lovgivningen fastsat specielle regler for værdiansættelsen. Se ligningsloven § 16, stk. 4 - 9, og stk. 12. Det drejer sig bl.a. om telefon, computer og datakommunikation. Se Den juridiske vejledning afsnit 5.1.1 Regler for personalegoder og afsnit 5.1.2 Værdiansættelse af personalegoder.

Spørger henviser til reglerne om multimediebeskatning. Skattestyrelsen skal for god ordens skyld gøre opmærksom, at multimediebeskatningen er ophævet, og at der er indført beskatning af fri telefon, computer og internetadgang.

Medarbejdere beskattes af telefon, der stilles til rådighed af arbejdsgiveren for privat brug. Det skattepligtige beløb udgør et grundbeløb på 2.500 kr. (2010-niveau), svarende til 3.100 kr. om året i 2023. Se ligningsloven § 16, stk. 12, 1. pkt.

Beskatningen på 3.100 kr. kan godt omfatte flere telefoner, således at medarbejderen ikke skal beskattes yderligere, hvis der er en reel arbejdsmæssig begrundelse for, at der er stillet flere telefoner til rådighed for medarbejderen. Der stilles skærpede krav til den arbejdsmæssige begrundelse, når en virksomhed vil stille flere af det samme gode til rådighed for medarbejderne. Er der ikke en sådan reel begrundelse for at have rådighed over flere af det samme gode, beskattes telefonen mv. efter de almindelige regler i ligningsloven § 16, stk. 1. Se Den juridiske vejledning afsnit 5.2.6.1 Flere af hvert gode, herunder goder stillet til rådighed for andre.

Telefoner, der er omfattet af beskatningen af fri telefon, skal forstås som en almindelig fastnettelefon eller en mobiltelefon. Små håndholdte computere, hvis hovedfunktion er telefoni og evt. kalender- og tidsregistreringsfunktion, såsom PDA'er, smartphones og lignende anses også for at være en telefon. Selve telefonapparatet er også omfattet af beskatningen. Se Den juridiske vejledning afsnit C. A. 5.2.3.2 Hvad er en telefon?

Om forståelsen af fri telefon se ligeledes forarbejderne til lov nr. 1382 af 28. december 2011 (2011/1 LSF 31) om ændring af ligningsloven mv., som ophævede multimediebeskatningen. Der bruges i øvrigt den samme definition i efterfølgende ændringer i ligningsloven § 16, stk. 12:

"Ved en fri telefon forstås fastnet- eller mobiltelefoner. Begrebet telefon omfatter også små håndholdte computere, hvis hovedfunktion er telefoni (Skattestyrelsens fremhævelse) og evt. kalender- og tidsregistreringsfunktion, såsom PDA'er (Personal Digital Assistant), smartphones o. lign. [...]"

I SKM2010. 424. SR bekræftede Skatterådet, at en mobiltelefon, som også kunne bruges til at gå på internettet, skulle følge reglerne for en telefon, da en mobiltelefons hovedfunktion uden tvivl er telefoni. Adgangen til internettet blev anset for at være en bifunktion af mindre betydning, og internetadgangen ville sædvanligvis være af begrænset opløsning.

SKM2010. 594. SR omhandlede multimediebeskatning af en PDA, herunder om en PDA kunne anses for at være en telefon. PDA'en kunne ikke benyttes som telefon, men dens hovedfunktion var en kalender- og tidsregistreringsfunktion. Henset til PDA'ens hovedfunktion og størrelse, fandt Skatterådet, at den ikke udløste beskatning efter de dagældende regler om multimediebeskatning, selvom den blev taget med hjem på bopælen. Det var en betingelse, at det var nødvendigt for arbejdet, og der blev afgivet en tro og love-erklæring om, at den ikke blev brugt privat.

Sædvanligt tilbehør, som stilles til rådighed i forbindelse med en telefon, udløser ikke særskilt beskatning. Omfattet heraf er opladere, almindelige covers, skærmbeskyttelse, høretelefoner og andet tilsvarende udstyr, der er en mindre tillægsydelse, og som ofte leveres sammen med selve telefonen. Se Den juridiske vejledning afsnit C. A. 5.2.3.2 Hvad er en telefon?

Spørger har oplyst, at alle medarbejdere som udgangspunkt har fået tildelt en smartphone og bliver beskattet af fri telefon. Spørger henviser endvidere til multimediebeskatning, men Skattestyrelsen lægger til grund, at der er tale om beskatning af fri telefon efter ligningslovens § 16, stk. 12.

Spørger ønsker at tilbyde sine medarbejdere et Apple Watch eller lignende Smartwatch med eller uden eSIM, evt. som del af en bruttolønsordning. Spørger har oplyst, at Skattestyrelsen kan lægge til grund, at de generelle betingelser for bruttolønsordninger vil være opfyldt. Det skal bemærkes, at Skattestyrelsen ikke har foretaget en vurdering af, om betingelserne for lønomlægning er opfyldt og kan anvendes uden skattemæssige konsekvenser.

For at et Apple Watch eller lignende Smartwatch kan anses for at være en telefon, der er omfattet af reglerne for beskatning af fri telefon i ligningslovens § 16, stk. 12, skal der foretages en vurdering af urets hovedfunktion, da det fremgår af forarbejderne til lov nr. 396 af 2. maj 2018, at hovedfunktionen skal være telefoni.

Apple skriver følgende på sin hjemmeside (<https://www.apple.com/dk/watch/why-apple-watch/>) om, hvorfor man skal vælge et Apple Watch:

"Det er den ultimative enhed til et sundt liv." [...] Apple Watch kan noget, som dine andre enheder ikke kan, fordi det sidder på håndleddet. Du får en træningsmakker, der måler alle de måder, du bevæger dig på. Du får dybere indsigt i dit helbred og innovative sikkerhedsfunktioner. Og så får du mulighed for at holde forbindelsen til de personer, der betyder mest for dig."

Af lignende Smartwatches kan nævnes Galaxy Watch6. Om dette ur står der bl.a. følgende på Samsungs hjemmeside (<https://www.samsung.com/dk/watches/galaxy-watch/galaxy-watch6-44mm-silver-bluetooth-sm-r940nzsaeub/>):

"Uret, der kender dig bedst, er tilbage med en mere personlig wellnessoplevelse og endnu bedre, opgraderet søvntracking. Begynd dagen med en god nats søvn takket være søvncoaching." [...] Meget mere end bare et ur. Med Galaxy Watch6 kan du stadig sms'ere, ringe, streame musik og meget mere, selv uden din telefon. Forbliv produktiv dagen lang."

Et Apple Watch og Samsungs Galaxy Watch6 kan fås med og uden eSIM (mobildata, kan også benævnes som LTE).

Smartwatches *uden* eSIM kan ikke forbindes til mobilnettet men bruger det indbyggede Wi-Fi og Bluetooth til at kommunikere med den pardannede mobiltelefon. Denne forbindelse mellem mobiltelefonen og uret sikrer, at alle urets funktioner kan anvendes. Se fx Apple support (<https://support.apple.com/da-dk/HT204562>). Hvis forbindelsen til uret afbrydes, kan urets opkalds- og beskedfunktionen ikke anvendes. Derimod vil det fortsat være muligt at bruge urets trænings-, ur-, og helbredsfunktioner mv.

Smartwatches *med* eSIM kan oprette forbindelse til et mobilnetværk, og der kan foretages opkald mv., hvis man ikke har sin mobiltelefon på sig eller ikke er tilsluttet et Wi-Fi-netværk. Se Apple support (<https://support.apple.com/da-dk/HT204562>) og <https://mobilsiden.dk/>.

Om valg af operatør mv. til Smartwatches med eSIM fremgår følgende af bl.a. Apples hjemmeside (<https://support.apple.com/da-dk/HT207578>):

"Kontroller, at du har et abonnement på mobiltjeneste hos en understøttet operatør. Din iPhone og dit Apple Watch skal bruge samme operatør [...] * Et Apple Watch, som du indstiller for et familiemedlem, kan bruge en anden operatør end den, der bruges til din iPhone."*

Se også Samsungs hjemmeside (<https://www.samsung.com/dk/support/mobile-devices/activate-lte-service-for-your-samsung-galaxy-watch/> og <https://www.samsung.com/dk/watches/esim/>):

"Samsung har Bluetooth- og LTE-kompatible smartwatches! LTE-versionen kan modtage opkald og beskeder uden at være forbundet med en telefon. Du skal dog først aktivere tjenesten til dit ur via den samme operatør som din mobiltelefon."

"Kan jeg have forskellige operatører for eSIM i mit Galaxy Watch og mit almindelige mobilabonnement for telefonen?"

Ja, hvis din operatør understøtter eSIM og understøtter separat abonnement for eSIM i Galaxy Watch. Kontakt din operatør for at få flere oplysninger."

De abonnementer, som fx Telia, TDC-Erhverv og 3.dk (<https://tdc.dk/kundeservice/mobil/opsaetning-og-funktioner/esim/esim-til-smartwatch/installation-af-smartwatch-apple-watch> og <https://www.3.dk/tilbehor/ure-og-armband/apple-watch/>) udbyder til Apple Watches med eSIM eller lignende ure, er tillægsabonnementer til mobilabonnementet. Se fx Telia.dk (<https://www.telia.dk/netvark/esim/>), hvorefter det følger, at mobiltelefonen og Smartwatch'et deler samme telefonnummer:

"Ét nummer - to produkter

[...]. Det betyder, at du kan lade mobilen ligge derhjemme, når du fx løber en tur eller arbejder i haven - og stadig modtage opkald på dit mobilnummer. For at benytte denne tjeneste kræver det, at du har Nummerdeling hos Telia. [...]"

Det abonnement, som ovenstående teleselskaber udbyder til Apple Watch med eSIM eller lignende ure såsom Galaxy Watch6, er således et tilkøb til et eksisterende mobilabonnement. Dermed er der ikke tale om, at der bliver oprettet et nyt og selvstændigt telefonnummer til uret.

Som udgangspunkt må godet rubriceres som det, det benævnes: Et ur. Herefter må det på baggrund af urets funktioner vurderes, om hovedfunktionen på trods af godets benævnelse skal anses for at være telefoni. Skattestyrelsen skal desuden bemærke, at selv hvis et Smartwatch måtte blive anset som en telefon, så stilles der skærpede krav til den arbejdsmæssige begrundelse, når en virksomhed vil stille flere af det samme gode til rådighed for medarbejderne.

På Apples hjemmeside præsenteres uret som den ultimative enhed til et sundt liv. På Samsungs hjemmeside fremstilles Galaxy Watch6 indledende tilsvarende som en personlig wellnessoplevelse, og at det er "meget mere end bare et ur". Alt andet lige er udgangspunktet således, at det er et ur, der også har en lang række andre funktioner. Telefonifunktionen nævnes, men den bliver ikke særskilt fremhævet. Det er således fælles for producenternes præsentation af begge ure, at der er fokus på den brede anvendelse, som uret har, og at der ikke er særskilt fokus på telefonidelen.

Både for Smartwatches med og uden eSIM er urets opkalds- og beskedfunktioner som beskrevet ovenfor afhængige af en vis forbindelse til en telefon, både på grund af urets tekniske funktioner, og på grund af de telefonabonnementer, der understøtter telefoni og beskedfunktion.

På denne baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at hovedfunktionen for et Smartwatch såsom et Apple Watch med eller uden eSIM eller lignende, herunder Samsung Galaxy Watch6, er at fungere som et ur med en række forskellige funktioner, som brugeren bl.a. kan bruge i forbindelse med fx motion, søvn, og helbredsmæssige tiltag, ligesom det kan agere som forlængelse af en telefon. Hovedfunktionen er således ikke telefoni. Uret kan derfor ikke anses for omfattet af ligningslovens § 16, stk. 12.

Det er endvidere Skattestyrelsens opfattelse, at et Smartwatch ikke kan anses for at være et sædvanligt tilbehør til en telefon omfattet af beskatningen i ligningslovens § 16, stk. 12. Det skyldes, at det ikke kan sammenlignes med eksempelvis høretelefoner, oplader mv., der er mindre tillægsydelser, der normalt leveres sammen med telefonen, og som ikke har en selvstændig funktion.

Et Apple Watch eller lignende Smartwatch med eller uden eSIM kan således efter Skattestyrelsens opfattelse hverken anses for at være en selvstændig telefon, eller et tilbehør til en telefon, der omfattes af beskatningen af fri telefon i ligningslovens § 16, stk. 12.

Stilles et Smartwatch til rådighed af spørger, vil uret derfor skulle beskattes til markedsværdien efter de almindelige regler for personalegoder, jf. ligningslovens § 16, stk. 1 og 3.

På baggrund af spørgers bemærkninger til Skattestyrelsens foreløbige indstilling, har Skattestyrelsen følgende yderligere bemærkninger:

Spørger bemærker, at det fremgår af Skattestyrelsens indstilling, at der i et Smartwatch indgår en lang række funktioner, herunder også en telefonifunktion, men at hovedfunktionen ikke er telefoni. Det er spørgers opfattelse, at hvis denne argumentation skal følges, så ville en smartphone, der på samme måde indeholder en lang række funktioner, i dag ikke kunne blive anerkendt som en telefon.

Skattestyrelsen bemærker, at ligningslovens § 16, stk. 12, kun omfatter telefoner og sædvanligt tilbehør til dem, og ikke andre typer multimedier, som var omfattet af den tidligere multimediebeskatning. Det afgørende er således, om hovedfunktionen er telefoni, som også anført ovenfor. Skattestyrelsen bemærker, at der i denne sag ikke skal tages stilling til funktionerne i bestemte smartphones, men til et Smartwatch såsom et Apple Watch el. lign.

Skattestyrelsen bemærker dog fsva. smartphones, at i 2022 ejede ni ud af ti familier en eller flere smartphones, mens kun én ud af ti havde fastnettelefon i hjemmet i 2022. Se Danmarks Statistiks hjemmeside <https://www.dst.dk/da/Statistik/nyheder-analyser-publ/nyt/NytHtml?cid=37848>. Smartphones har således i vid udstrækning erstattet fastnettelefonen og den traditionelle mobiltelefon. Pt. findes der ikke til brug for telefoni et altovervejende alternativ til smartphones.

Spørger bemærker desuden, at et Smartwatch skal anses som en selvstændig telefon, der er omfattet af beskatningen af fri telefon. Det bør efter spørgers opfattelse ikke tillægges vægt, at de abonnenter, der udbydes til Apple Watch med eSIM eller lignende ure, kun er tilkøbsabonnenter til et eksisterende mobilabonnement, og at der ikke oprettes et nyt og selvstændigt telefonnummer til alle Smartwatches. Ved vurderingen af, om et Smartwatch er omfattet af begrebet telefon, må det efter spørgers opfattelse derimod være afgørende, at et Smartwatch, der er forbundet til enten Wi-Fi eller mobilnettet, kan fungere selvstændigt, uden at brugeren har en iPhone med sig.

Skattestyrelsen bemærker, at der som nævnt af spørger kan foretages opkald via Wi-Fi. Wi-Fi opkald er en funktion, som kan sikre et bedre og stabilt signal. Se således følgende hjemmesider:

"Wifi-opkald betyder, at du kan ringe fra din mobil ved hjælp af et wifi-netværk. Hvis du har dårlig mobildækning nogle steder i dit hjem, kan du altså få et bedre og stabilt signal med wifi-opkald." (<https://yousee.dk/hjaelp/artikler/sadan-aktiverer-du-wifi-opkald>)

"I korte træk betyder det [Wi-Fi opkald] i al simpelhed, at telefonen benytter internetforbindelsen til at modtage og sende signalet og dermed ikke være afhængig af telefonmasternes placering og dækning." <https://mobilpriser.dk/hvad-er-wifi-opkald-og-hvorfor-boer-du-bruge-det/>

Om betydningen af mobilabonnementer og Wi-Fi opkald følger det bl.a. af Telias og Telmores hjemmesider, at Wi-Fi opkald tæller med i den taletidsmængde, der følger med abonnementet. Bruges der mere end den inkluderede taletidsmængde, takseres opkaldene som almindelige opkald over mobilnetværket. På 3.dk's hjemmeside fremgår det, at Wi-Fi-opkald er inkluderet i alle mobilabonnementer. Se <https://www.telia.dk/netvark/wifi-opkald/>, <https://www.telmore.dk/wifi-opkald> og <https://www.3.dk/abonnementer/fordele/wi-fi-opkald/>. Skattestyrelsen skal i denne forbindelse bemærke, at det beskrevne alene vedrører Wi-Fi opkald som en del af et telefonabonnement og ikke andre internetbaserede opkald foretaget via diverse apps såsom Teams, WhatsApp mv.

Wi-Fi opkald som en del af et mobilabonnement gennem et Smartwatch såsom Apple Watch og lign. er afhængige af en vis forbindelse til en mobiltelefon, se ovenfor, hvor urets opkalds- og beskedfunktioner nærmere er beskrevet. Efter Skattestyrelsens opfattelse, er det ikke som anført af spørger afgørende, at et Smartwatch, der er forbundet til enten Wi-Fi eller mobilnettet, kan fungere selvstændigt, uden at brugeren har en iPhone med sig.

Skattestyrelsen skal i denne forbindelse desuden bemærke, at styrelsen i sin indstilling til besvarelse alene har taget stilling til det under faktiske forhold beskrevne produkt, dvs. om et Apple Watch eller lignende Smartwatch med eller uden eSIM, som spørger vil stille til rådighed for sine ansatte, i skattemæssig henseende skal anses for en telefon. I besvarelsen er der således ikke foretaget en vurdering af, om et anden type Smartwatch med andre funktioner, fx et Smartwatch såsom Xplora, kan anses for en telefon.

Endelig bemærker spørger, at et Smartwatch på baggrund af den teknologiske udvikling og samfundet som helhed må anses som sædvanligt tilbehør til en telefon. Som nævnt ovenfor er det Skattestyrelsens opfattelse, at et Smartwatch, der har en bred anvendelse uafhængigt af en telefon, ikke kan sammenlignes med de mindre tillægsydelser, der normalt leveres sammen med telefonen, og som ikke har en selvstændig funktion.

Spørgers høringssvar har derfor ikke medført en ændring i Skattestyrelsens indstilling vedrørende besvarelse af spørgsmålet.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at et Smartwatch uden eSIM, der som led i et ansættelsesforhold er stillet til rådighed for den ansatte via bruttolønsordning, i skattemæssig henseende skal anses for en telefon, og derfor ikke udløser yderligere beskatning hos medarbejderne.

Begrundelse

Der henvises til besvarelsen af spørgsmål 1, hvoraf fremgår, at et Smartwatch såsom et Apple Watch med eller uden eSIM eller lignende, herunder Samsung Galaxy Watch6, ikke kan anses for at være en selvstændig telefon, der omfattes af beskatningen af fri telefon i ligningslovens § 16, stk. 12.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Nej, se besvarelsen af spørgsmål 1".

Spørgsmål 3

Såfremt Skattestyrelsen mod forventning besvarer spørgsmål 1 og/eller spørgsmål 2 afkræftende, kan Skattestyrelsen så bekræfte, at et Smartwatch, skal anses for sædvanligt tilbehør til en telefon og derfor ikke udløser beskatning for medarbejderne.

Begrundelse

Der henvises til besvarelsen af spørgsmål 1, hvoraf fremgår, at et Smartwatch såsom et Apple Watch med eller uden eSIM eller lignende, herunder Samsung Galaxy Watch6 ikke kan anses for at være et sædvanligt tilbehør til en telefon omfattet af beskatningen i ligningslovens § 16, stk. 12.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Nej, se besvarelsen af spørgsmål 1".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

På baggrund af den teknologiske udvikling i samfundet, og fordi et Smartwatch med eller uden eSIM med adgang til telefoni kan sammenlignes med en smartphone, er det Skatterådets opfattelse, at et Apple Watch eller lignende Smartwatch med eller uden eSIM må anses for en telefon omfattet af beskatningen af fri telefon i ligningsloven § 16, stk. 12.

Da Smartwatch'et i den konkrete lønomlægning/bruttolønsordning bliver stillet til rådighed som telefon nr. 2 for medarbejderne, forudsætter beskatning af fri telefon efter ligningsloven § 16, stk. 12, at der er en reel arbejdsmæssig begrundelse for at stille et Smartwatch til rådighed.

Det skal bemærkes, at det har formodningen imod sig, at en telefon er en arbejdstelefon, hvis arbejdstageren kompenserer arbejdsgiveren for at få stillet telefonen til rådighed i form af en lønnedgang. I SKM2012. 719. SR, hvor medarbejderne som led i en aftale om lønomlægning skulle tilbydes en ekstra telefon (telefon nr. 2), blev det dog konkret vurderet, at der var en reel arbejdsmæssig begrundelse for telefon nr. 2. Skatterådet lagde ved afgørelsen vægt på, at telefon nr. 1 var en telefon, hvor virksomhedens kunder mv. altid skulle kunne komme igennem på, og der blev i øvrigt henvist til afgørelsen i SKM2009. 687. SR. I SKM2009. 687. SR blev det vurderet, at der var en reel begrundelse for telefon nr. 2, og der blev lagt vægt på det oplyste om, at telefon nr. 1 enten var en vagttelefon, eller at kunder mv. altid skulle kunne komme igennem på telefon nr. 1.

Ud fra spørgers oplysninger er det Skatterådets opfattelse, at der i den foreliggende sag er en reel arbejdsmæssig begrundelse for at stille et Smartwatch med eller uden eSIM til rådighed for de ansatte som telefon nr. 2, selvom det vil blive tilbudt gennem en lønomlægning/bruttolønsordning.

Skatterådet lægger i denne forbindelse vægt på, at et Smartwatch i et vist omfang indeholder anvendelsesmuligheder og funktionaliteter, som en smartphone ikke indeholder. I kraft af at uret sidder rundt om håndleddet, vil det endvidere være nemmere for medarbejderne at have uret med sig i forhold til en smartphone, og medarbejderne vil derved have adgang til hurtigere at kunne besvare et kundeopkald og beskeder, samt få et overblik over kalendere mv.

Skatterådet forudsætter, at Smartwatch'et ikke reelt stilles til rådighed for andre i medarbejderens husstand. Skatterådet skal endvidere bemærke, at der ikke er foretaget en vurdering af, om betingelserne for lønomlægning/bruttolønsordningen er opfyldt og kan anvendes uden skattemæssige konsekvenser.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Statsskattelovens § 4 (Lov nr. 149 af 10/04/1922)

Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f eks:...

Ligningslovens § 16, stk. 1, 3 og 12 (LBK nr. 42 af 13/01/2023)

§ 16. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes tilskud til telefon uden for arbejdsstedet, jf. stk. 2, samt efter reglerne i stk. 3-14 vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, jf. statsskattelovens §§ 4-6, når tilskuddet eller godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt. [...].

[...]

Stk. 3. Den skattepligtige værdi af de i stk. 1 omhandlede goder skal ved skatteansættelsen, medmindre andet følger af stk. 4-16, fastsættes til den værdi, som det måtte antages at koste den skattepligtige at erhverve goderne i almindelig fri handel. [...]. Værdien af følgende goder beskattes uden hensyn til grundbeløbene i 3., 4. og 6. pkt., og værdien af disse goder medregnes ikke ved beregningen af, om grundbeløbene er overskredet:

1) [...]

3) Fri telefon, herunder fri datakommunikationsforbindelse, og fri computer med tilbehør, jf. stk. 12 og 13.

[...]

Stk. 12. Den skattepligtige værdi af en fri telefon, herunder fri datakommunikationsforbindelse, der er stillet til rådighed af en eller flere arbejdsgivere m.v. som nævnt i stk. 1 for den skattepligtiges private benyttelse, udgør et grundbeløb på 2.500 kr. (2010-niveau). Den skattepligtige værdi nedsættes svarende til det antal hele måneder, hvori ingen af goderne har været til rådighed i indkomståret. [...].

Forarbejder

Lovforslag nr. 31 til lov om ændring af ligningsloven og forskellige andre love som fremsat den 21. november 2011 (lov nr. 1382 af 28. december 2011)

Almindelige bemærkninger til afsnit 3.1.2.3. Fri telefon

Ved en fri telefon forstås fastnet- eller mobiltelefoner. Begrebet telefon omfatter også små håndholdte computere, hvis hovedfunktion er telefoni og evt. kalender- og tidsregistreringsfunktion, såsom PDA'er (Personal Digital Assistant), smartphones og lign.

Praksis

SKM2010. 424. SR

Skatterådet bekræftede, at en mobiltelefon, som også kan bruges til at gå på internettet, følger reglerne for en telefon, da en mobiltelefons hovedfunktion uden tvivl er telefoni og adgangen til internettet må anses for at være en bifunktion af mindre betydning og internetadgangen vil sædvanligvis være af begrænset

opløsning. Da medarbejderne underskrev en tro og love-erklæring om, at telefonen ikke bruges privat, og arbejdsgiverens førte kontrol hermed, skulle medarbejderne ikke beskattes efter de dagældende regler om multimediebeskatning, hvis det var nødvendigt for medarbejderne at tage telefonen med hjem.

SKM2010. 594. SR

En PDA, som ikke kunne benyttes som telefon, men hvor hovedfunktionen var en kalender- og tidsregistreringsfunktion. Henset til PDA'ens hovedfunktion og størrelse, fandt Skatterådet, at den ikke udløste beskatning efter de dagældende regler om multimediebeskatning, selvom den blev taget med hjem på bopælen. Det var en betingelse, at det var nødvendigt for arbejdet, og der blev afgivet en tro og love-erklæring om, at den ikke blev brugt privat. Yderligere kontrol af brugen var herefter ikke nødvendig. Et misforhold mellem værdien af PDA'en og multimediebeskatningen havde ikke nogen betydning for, om multimediet er omfattet af multimediebeskatningen.

Den juridiske vejledning afsnit C. A. 5.2.6.1 Flere af hvert gode, herunder goder stillet til rådighed for andre

Der er grænser for omfanget af telefoner, computere med tilbehør og internetforbindelser, som den enkelte arbejdstager kan få stillet til rådighed for egen privat benyttelse. En arbejdsgiver kan godt stille flere goder af samme art til rådighed, fx to fastnettelefoner, hvis der er en reel begrundelse herfor, såsom at medarbejderen har flere boliger.

Det må afgøres konkret, om der er en reel arbejdsmæssig begrundelse for, at en arbejdstager eksempelvis får stillet to telefoner til rådighed for privat benyttelse. Det kan være, at der rådes over flere boliger, at den ene telefon har en begrænset anvendelsesmulighed osv. Hvis der ikke er en reel arbejdsmæssig begrundelse for, at der stilles yderligere telefoner til privat rådighed, beskattes telefonudgifterne vedr. sådanne yderligere telefoner efter de almindelige regler i LL § 16, stk. 1. Tilsvarende gælder for computer med tilbehør og internetadgang. Den praksis, som gjaldt i relation til multimediebeskatningen, videreføres således.

Den juridiske vejledning afsnit C. A. 5.2.3.2 Hvad er en telefon?

Telefon omfattet af beskatningen

Ved en telefon forstås:

- En almindelig fastnettelefon eller en mobiltelefon.
- Små håndholdte computere, hvis hovedfunktionen er telefoni og evt. kalender- og tidsregistreringsfunktion, såsom PDAer, smartphones og lignende.
- Både selve telefonapparatet, oprettelses-, abonnements- og forbrugsudgifter ved telefonen.
- Sædvanlige telefonserviceydelser såsom telefonvækning, telefonsvarerfunktion, "vis nummerfunktion" og andre sædvanlige ydelser, der er en del af abonnementet. Sædvanlige telefonserviceydelser er et fleksibelt begreb, som ændrer sig i takt med tidens standarder og udvikling på området.

[...]

Sædvanligt tilbehør, som stilles til rådighed i forbindelse med en telefon, udløser ikke særskilt beskatning. Omfattet heraf er opladere, almindelige covers, skærmbeskyttelse, høretelefoner og andet tilsvarende udstyr, der er en mindre tillægsydelse, og som ofte leveres sammen med selve telefonen.

Det afgørende er, hvilken hovedfunktion multimediet har.

Spørgsmål 2

Se lovgrundlag, forarbejder og praksis under spørgsmål 1.

Spørgsmål 3

Se lovgrundlag, forarbejder og praksis under spørgsmål 1.