



**SKATTEMINISTERIET**

J.nr. 2009-311-0028

Dato: 14. maj 2009

Til

Folketinget - Skatteudvalget

L 199 - Forslag til Lov om ændring af ligningsloven og forskellige andre love (beskatning af personalegoder, befodringsfradrag, gavefradrag, dag-plejefradrag og rejsefradrag m.v.).

Hermed sendes kommentar til henvendelse af 8. maj 2009 fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (L 199 – bilag 21).

Kristian Jensen

/ Birgitte Christensen

Foreninger af Statsautoriserede Revisorer (FSR) kritiserer lovforslagets § 5, stk. 6 – ikrafttrædelsen af ændringer vedrørende købe- og tegningsretter, hvorefter 15 pct.'s reglen i ligningslovens § 7 H ophæves med virkning for aktieoptioner, der retserhverves efter den 1. januar 2010.

Ikrafttrædelsesbestemmelsen vil ifølge FSR påvirke både fremtidige tildelinger af aktieoptioner, og aktieoptioner, der er tildelt over de sidste 2-3 år eller mere, og efter FSR's opfattelse betyde, at danske medarbejdere vil blive beskattet væsentligt hårdere end tilfældet var, da de indgik aftalerne med deres arbejdsgiver.

FSR anfører, at anvendelse af 15 pct.'s reglen har været let for virksomhederne at administrere. En lovændring, der påvirker den skattemæssige behandling af aftaler indgået flere år tilbage i tid, må anses for at være uhensigtsmæssig af flere forskellige årsager. Den vil påføre såvel virksomheder som skattemyndigheder uforholdsmæssigt store administrative omkostninger, og den vil ændre i måden, hvorpå de pågældende medarbejdere beskattes set i forhold til, hvad retsstillingen var, da aftalen om anvendelse af bestemmelsen blev indgået.

Med henvisning til de nævnte problemstillinger foreslår FSR, at ikrafttrædelsesbestemmelsen ændres, således at aftaler om valg af ligningslovens 7 H indgået før fremsættelse af lovforslaget ikke påvirkes af lovændringen.

Endvidere anmoder FSR om at få bekræftet, at bærbare computere på arbejdspladsen ikke udløser multimediebeskatning, og at arbejdsgiveren ikke skal kontrollere at arbejdstagerne tager computeren med hjem, eller i modsat fald at få beskrevet, hvordan arbejdsgiveren i den konkrete situation skal føre kontrol hermed.

#### Hertil bemærkes:

##### Ad afskaffelse af 15 pct.'s reglen:

Henvendelsen giver mig ikke grundlag for at ændre den foreslåede ikrafttræden. Jeg kan i det hele henvide til kommentaren til henvendelsen fra Plesner (L 199 – bilag 11).

FSR stiller herefter 6 konkrete spørgsmål, som ønskes besvaret:

1. Er det meningen, at ophævelsen af ligningslovens § 7 H, stk. 2, nr. 2, litra a, skal have virkning for tildelinger, der er sket flere år tilbage i tiden, hvor parterne har aftalt, at vederlaget skal være omfattet af ligningslovens § 7 H, stk. 2, nr. 2, litra a?

Såfremt svaret er ja, bør følgende spørgsmål afklares:

2. Kan optionsudsteder (arbejdsgiverselskabet eller et selskab forbundet med dette) ændre på de betingelser, der er fastsat i nugældende aftaler, og som udskyder retserhvervelsen, således at retserhvervelsestidspunktet fremrykkes til før den 1. januar 2010 uden, at dette anses for at være skattemæssige afståelser?

3. Skal der indgås nye aftaler og laves nye attestationer (jf. ligningslovens § 7 H, stk. 7) for at 10 pct.'s grænsen kan anvendes på de aftaler, der er indgået før ikrafttrædelsen, men hvor retserhvervelsen først sker efter ikrafttrædelsesdatoen, uanset at der for disse aftaler allerede er indsendt kopi af aftalerne med tilhørende revisorattest til skattemyndighederne efter 15 pct.'s grænsen?

4. For aftaler, som nævnt ovenfor under spørgsmål 3, kan det da bekræftes, at det, uanset at det er forbundet med betydelige omkostninger, er nødvendigt at foretage en værdiansættelse af de tildelte aktieoptioner, for at 10 pct.'s grænsen eventuelt kan anvendes?

5. Vil der blive udstedt klare retningslinjer for, hvornår retserhvervelsestidspunktet anses at foreligge i aftaler, der udelukkende er betinget af fortsat ansættelse, eller skal dette søges afklaret særskilt for hver enkelt virksomhed via en anmodning om bindende svar?

6. Hvis allerede tildelte optioner, som beskrevet i spørgsmål 3, ikke fuldt ud kan omfattes af beskatning efter reglerne i § 7 H, fordi 10 pct.'s grænsen overskrides, kan man da antage, at de optioner, som medarbejderen udnytter først, er optionerne omfattet af § 7 H, mens de optioner, der udnyttes tidsmæssigt senest, er optioner omfattet af ligningslovens § 28?

#### Hertil bemærkes:

##### *Ad spørgsmål 1:*

Svaret er ja. Der er meningen med lovforslaget, at ophævelsen af 15 pct.'s reglen har virkning for retserhvervelser af købe- og tegningsretter, der sker den 1. januar 2010 eller senere. Der henvises til kommentaren til henvendelsen fra Plesner (L 199 – bilag 11).

##### *Ad spørgsmål 2:*

Svaret er nej. Det skyldes, at der hermed sker en væsentlig ændring af aftalen. Ved en ændring af aftalen, hvor der sker en fremrykning af retserhvervelsen til 2009, vil der kunne ske en væsentlig ændring af aftalen, der kan påvirke rettens værdi. I disse tilfælde vil aftalen efter praksis blive anset for at være afstået og en ny for at være indgået.

##### *Ad spørgsmål 3:*

Hvis parterne uden specifikation på 10 pct.'s reglen henholdsvis 15 pct.'s reglen har valgt, at ligningslovens 7 H skal anvendes på købe- og tegningsretter til den ansatte, er der for så vidt ikke behov for, at den ansatte og selskabet skal indgå en ny aftale. Har selskabets revisor eller advokat indsendt attesten *før* retserhvervelsestidspunktet (idet attesten efter ligningslovens § 7 H skal indsendes *senest* samtidig med indgivelse af selskabets regnskab for det år, hvor den ansatte erhverver ubetinget ret til de modtagne aktier m.v.) med attestation af, at 15 pct.'s betingelsen er opfyldt, skal der indsendes en ny attest, hvor det attesteres, at betingelserne i ligningslovens § 7 H, herunder 10 pct.'s reglen, er opfyldt.

Hvis aftalen derimod specifikt går ud på, at det er 15 pct.'s reglen, der skal anvendes på købe- og tegningsretterne, bør selskabet og den ansatte for god ordens skyld indgå et tillæg til den oprindelige aftale, hvis hensigten er, at 10 pct.'s betingelsen i ligningslovens § 7 H i stedet ønskes anvendt. Tillægget til den oprindelige aftale skal indsendes sammen med en

eventuel ny attest fra revisoren eller advokaten senest samtidig med indgivelse af selskabets regnskab for det år, hvor den ansatte erhverver ubetinget ret til de modtagne aktier m.v. Da en række af betingelserne i ligningslovens § 7 H først skal vurderes på retserhvervelsestidspunktet, jf. ligningslovens § 7 H, stk. 1, sidste pkt., kan attesten først indsendes på dette tidspunkt, jf. ligningslovens § 7 H, stk. 7.

*Ad spørgsmål 4:*

Der skal som udgangspunkt foretages en værdiansættelse, idet det i forbindelse med erklæringen fra selskabets revisor eller advokat skal attesteres, at 10 pct.'s betingelsen er opfyldt. Selvom 10 pct.'s betingelsen overskrides, indebærer dette ikke, at ligningslovens § 7 H af denne grund ikke kan anvendes på aftalen. Hvis 10 pct.'s betingelsen overskrides, er konsekvensen, at det kun er de købe- og tegningsretter, hvor værdien udgør 10 pct. af årslønnen, der omfattes af ligningslovens § 7 H. I forbindelse med revisorens eller advokatens attest vil en værdiansættelse foretaget efter Skatterådets formel (unoterede aktier) eller Black & Scholes formel normalt blive anerkendt.

*Ad spørgsmål 5:*

SKAT vil udsende retningslinier og praktiske eksempler på fortolkningen af overgangsreglen, herunder for tilfælde, hvor udnyttelsen alene er betinget af fortsat ansættelse.

Imidlertid kan generelle retningslinier ikke dække alle tænkelige situationer. Der kan derfor i forbindelse med afskaffelsen af 15 pct.'s reglen - ligesom hidtil under den løbende anvendelse af reglerne - i virksomhedernes konkrete medarbejderaktieordninger opstå spørgsmål om retserhvervelsestidspunktet for en købe- eller tegningsret, som selskaberne kan anmode SKAT om bindende svar på.

*Ad spørgsmål 6:*

Dette spørgsmål vedrører ikke specifikt afskaffelsen af 15 pct.'s reglen i ligningslovens § 7 H og vil således også kunne stilles til gældende regler.

Der er ikke fastsat lovregler på området, og der foreligger ingen offentliggjort praksis om spørgsmålet.

Der er Skatteministeriets opfattelse, at i fraværet af en egentlig lovregel kan der opstilles en formodning om, at de først udnyttede køberetter omfattes af ligningslovens 7 H indtil 10 pct.'s grænsen er nået. Princippet om en sådan formodningsregel kan også finde støtte i bemærkningerne i lovforslag L 67 om forbedring af vilkårene for medarbejderaktieordninger, Folketinget 2002-03, hvoraf fremgår, at hvis betingelsen vedrørende grænsen på de 10 pct. overskrides, er konsekvensen, at tildelte aktier m.v. op til de 10 pct. omfattes af ligningslovens § 7 H, medens den overskydende del bliver omfattet af reglen om beskatning på retserhvervelsestidspunktet (det fremsatte lovforslag L 67 indeholdt en afskaffelse af ligningslovens § 28). Den ansatte vil dog kunne kræve en anden fordeling end den, der følger af det ovenfor anførte, således at formodningsreglen ikke skal anvendes, hvis det kan dokumenteres, i hvilken rækkefølge køberetterne er udnyttet efter de respektive bestemmelser i ligningslovens 7 H og 28.

Ad multimediebeskatningen:

Som det fremgår af lovforslaget udløser det forhold, at en arbejdstager har en bærbar computer på arbejdspladsen og dermed de facto har mulighed for at tage computeren med hjem, ikke i sig selv beskatning. Men hvis computeren tages med hjem, er der en stærk formodning for, at der er privat rådighed over computeren. Arbejdsgiveren har pligt til at sikre sig, at de oplysninger, der indberettes til SKAT, er korrekte. Hvor meget kontrol, der på den enkelte virksomhed er nødvendig, for at arbejdsgiveren har tiltro til, at medarbejderens oplysning om, at virksomhedens bærbare computer ikke tages med hjem på medarbejdernes bopæl, er korrekt, finder jeg, at virksomheden er nærmest til at vurdere i den konkrete situation.