

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 11022 af 22/09/2015 (Gældende)

Bindende svar - LL § 7 H ophævet med virkning for aftaler indgået den 21. november 2011 eller senere

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 14-5244023

Bindende svar - LL § 7 H ophævet med virkning for aftaler indgået den 21. november 2011 eller senere

Skatterådet anerkender ikke, at Restricted Share Units, der tildeles i 2011 og fremefter, beskattes efter reglerne i LL § 7 H.

LL § 7 H er ophævet med virkning "for aftaler om tildeling af aktier, køberetter og tegningsretter til aktier, når aftalen er indgået den 21. november 2011 eller senere". Ved "aftaletidspunktet" forstås det tidspunkt, hvor der foreligger en endelig bindende aftale om tildeling af aktier.

Det fremgår af ansættelseskontrakten, at parterne forhandler lønvilkår årligt. Skatterådet er derfor ikke enig i, at der med henvisning til ansættelseskontrakten samt koncernens generelle aktielønsprogram, er indgået en endelig og bindende aftale inden den 21. november 2011 vedrørende Restricted Share Units, der tildeles for 2011 og fremefter.

Skatterådet anerkender ikke, at Restricted Share Units, der tildeles i 2011 og fremefter, beskattes efter reglerne i LL § 7 H.

LL § 7 H er ophævet med virkning "for aftaler om tildeling af aktier, køberetter til aktier og tegningsretter til aktier, når aftalen er indgået den 21. november 2011 eller senere". Ved "aftaletidspunktet" forstås det tidspunkt, hvor der foreligger en endelig bindende aftale om tildeling af aktier.

Det fremgår af ansættelseskontrakten, at parterne forhandler lønvilkår årligt. Skatterådet er derfor ikke enig i, at der med henvisning til ansættelseskontrakten samt til koncernens generelle aktielønsprogram, er indgået en endelig og bindende aftale inden den 21. november 2011 vedrørende Restricted Share Units, der tildeles for 2011 og fremefter.

Medarbejderne skal således lønbeskattes af værdien af Restricted Share Units på retserhvervelses-tidspunktet for så vidt angår tildelinger i 2011 og fremefter.

Skatterådsmøde 22. september 2015 - SKM2015. 710. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at betingede aktier (RSU'er), der efter at være tildelt årligt siden 2005 og fortsat tildeles årligt til medarbejdere ansat før 21. november 2011 på løntrin 40 og 41 (i 2013 og følgende år) i overensstemmelse med og på baggrund af incitamentsprogram (Long-Term Incentive Program (LTI program) 2005 som afløst af LTI program november 2010), er omfattet af ligningslovens § 7 H i medfør af overgangsreglen i § 16, stk. 4, jf. lov nr. 1382 af 28. december 2011?

Svar

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Selskabet har i en årrække anvendt aktiebaseret vederlæggelse til ledende nøglemedarbejderne baseret på vilkårene i moderselskabets aktiebaserede program for deres nøglemedarbejdere, Long-Term Incentive Program. Det første Long-Term Incentive Program er fra 2005 og det er herefter afløst af Long-Term Incentive Program November 2010.

Ifølge Long-Term Incentive Programmet kan nøglemedarbejderen vælge mellem at få tildelt Restricted Share Units (RSU'er) og Stock Options. For danske medarbejdere er der siden 2005 dog alene udstedt Restricted Share Units (RSU'er) og ikke Stock Options. Det skyldes, at Moderselskabet allerede i 2005 var opmærksom på, at Stock Options regnskabsmæssigt skulle regnskabsføres uhensigtsmæssigt som en forpligtelse i det udenlandske moderselskab. Derfor blev det i hvert fald for danske ledende nøglemedarbejdere overordnet besluttet, at aktieløn i henhold til Long-Term Incentive programmet skulle være i form af RSU'er og ikke Stock Options. Således var der reelt siden 2005 ikke noget valg mellem RSU og optioner. De ledende medarbejdere, som er omfattet, modtager RSU.

I det danske selskab har der således siden 2005 i henhold til LTI programmet været tildelt Restricted Share Units (RSU'er) til visse ledende nøglemedarbejdere.

RSU er en særlig aktielønsordning, som er etableret i Moderselskabet. Efter den særlige aktielønsordning tildeles medarbejderen en betinget ret til aktier i Moderselskabet, men opnår reelt først ejerskab til aktierne efter en modningsperiode ("vesting period") på 3 år, hvis de fortsat er ansat i koncernen.

Der er således tale om en betinget rettighed med henblik på senere erhvervelse.

I forbindelse med de årlige tildelinger blev der og bliver der stadig udstedt et "Restricted Stock Unit Certificate" af Moderselskabet til medarbejderne. I forhold til de danske medarbejdere følger rettighederne i tilfælde af ophør af ansættelse af den danske aktieoptionslov, og derfor er der enkelte afvigelser fra certifikatet i forhold til danske medarbejdere. Afvigelserne fremgår af årlige arbejdsgivererklæringer, som er udstedt til medarbejderne i medfør aktieoptionsloven samtidig med hver RSU-tildeling.

Vilkårene og baggrunden for, hvilke ledende nøglemedarbejdere der får tildelt RSU, kan i øvrigt beskrives således:

Tildelingen af RSU sker på basis af Long-Term Incentive Program, November 2010 ("LTI 2010"). Der er henvist til dette med betegnelsen "LTI" i ansættelseskontrakterne for de pågældende nøglemedarbejdere, hvor følgende er aftalt:

"In addition to the base salary the Employee will be subject to bonuses in accordance with the Company's bonus scheme applicable at pay grade [40/41] entitled to bonus at target: 6 % and LTI at target: [] %".

Der er pt. i alt tale om kun 6 nøglemedarbejdere og det er alene disse medarbejdere, som anmodningen omfatter. Disse personer er ansat i selskabet inden 21. november 2011. De fleste af nøglemedarbejderne har været ansat i en længere årrække, men er blot flyttet rundt i koncernen.

De ledende nøglemedarbejdere har i henhold til deres respektive ansættelseskontrakter et retskrav på at modtage en del af deres løn som aktieløn efter Long-Term Incentive programmet, hvis de er i lønramme 40 og 41. Dette støttes af bilag (vedrørende Danmark) til LTI-programmet, som viser hvilket løntrin ("pay grade"), der er betingelsen for at opnå 100% LTI, dvs. være sikret tildeling af LTI og dermed RSU'er. Medarbejdere i lønniveau 40 og 41 er berettiget til 100 % deltagelse i LTI og dermed sikret modtagelse af RSU'er. Med lønramme 30 og 31 er muligheden for at deltage i LTI programmet og dermed modtage RSU'er (kun) 10 - 25 %. Medarbejdere i lønramme 30 og 31 er ikke omfattet af nærværende forespørgsel.

Medarbejderen betaler ikke vederlag for tildelingen af RSU'er eller for den efterfølgende udstedelse af aktier. For hver RSU udstedes efter modningsperioden en aktie i Moderselskabet.

RSU'er kan ikke overdrages, pantsættes eller gøres til genstand for udlæg, dog succederer lederens bo eller ægtefælle i aftalen i tilfælde af lederens død.

Følgende vilkår gælder og anvendes i tilfælde af ansættelsesforholdets ophør:

- Hvis den ledende nøglemedarbejder opsiger sin stilling, uden at dette skyldes væsentlig misligholdelse fra selskabets side, så mister lederen retten til ikke tildelte RSU'er.
- Hvis lederen opsiges, uden at dette skyldes væsentlig misligholdelse fra lederens side, bevarer lederen sin ret til de betingede aktier i henhold til programmet.
- Selve aftalen om RSU bortfalder i sin helhed, hvis lederen fratræder sin stilling som følge af væsentlig misligholdelse fra lederens side.

Det kan oplyses, at RSU'er tildelt ledende nøglemedarbejdere i Selskabet siden 2005 har været omfattet af ligningslovens § 7 H i det omfang, som de kunne rummes under 10 % af årslønnen i tildelingsåret for den pågældende modtager. RSU-tildelinger, som oversteg 10 %'s grænsen, var/er omfattet af almindelige regler for løngoder (B-indkomst).

Der er ved hver årlig tildeling udarbejdet den obligatoriske aftale om brug af ligningslovens § 7H.

Der anmodes om bindende svar af hensyn til det generelle behov for selskabets sikkerhed i forhold til brugen af den nu ophævede ligningslovens § 7 H, blandt andet under henvisning til SKM2013. 224. SR.

Såfremt SKAT kan svare positivt på spørgsmål 1, vil det blive aftalt mellem selskabet og den enkelte nøglemedarbejder, at ligningslovens § 7 H skal finde anvendelse på de RSU'er, der tildeles hvert år i henhold til Long-Term Incentive Program 2010 og ansættelseskontrakten.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Da det overordnede incitamentsprogram (LTI 2010) er etableret og vedtaget som opfølgning på 2005-programmet, er der tale om et RSU-program vedtaget før november 2011.

Da ansættelseskontrakterne for de pågældende ledende nøglemedarbejdere er indgået før november 2011, og da det af kontraktens pkt. 5 fremgår, at en del af aflønningen specifikt angiver, at nøglemedarbejderne har krav på aflønning efter LTI-programmet, og endelig da det fremgår af bilaget til LTI-programmet, at de pågældende medarbejdere i lønramme 40 og 41 har 100 % krav på tildeling efter LTI-programmet og dermed på tildeling af RSU'er, ønsker spørger for en god ordens skyld at få bekræftet, at beskatning kan ske efter ligningslovens § 7 H, efter overgangsreglen i § 16, stk. 4, i lov nr. 1382 af 28. december 2011.

Ifølge overgangsreglen § 16, stk. 4, i lov nr. 1382 af 28. december 2011 finder ophævelsen af ligningslovens § 7 H ikke anvendelse for aftaler om tildeling af optioner (eller andre rettigheder, som anses for omfattet af ligningsloven § 7 H), der er indgået inden 21. november 2011.

Det følger af bemærkningerne til loven, at det er en forudsætning for overgangsreglens anvendelse, at der foreligger en endelig aftale indgået inden den 21. november 2011.

Det er rådgivers opfattelse, at der i denne situation foreligger en aftale om tildeling af RSU, der opfylder kravet i § 16, stk. 4.

I kraft af eksistensen af Moderselskabets Long-Term Incentive Program fra november 2010, som efterfulgte Long-Term Incentive Programmet fra 2005 kombineret med selskabets forpligtelse om vederlæggelse i form RSU'er efter LTI programmet til de pågældende ledende medarbejdere, når de er i lønramme 40 og 41 og under henvisning til de konkrete aftaler i ansættelseskontrakternes, pkt. 5, er der indgået endelige og bindende aftaler mellem selskabet og nøglemedarbejderne med klart definerede vilkår om RSU-tildeling, hvorpå nøglemedarbejderne kan støtte endelig ret.

Vores opfattelse underbygges af de generelle bemærkninger til fortolkning af overgangsreglen i § 16, stk. 4.

Ifølge forarbejderne til lov nr. 1382 af 28. december 2011 vedrørende afskaffelsen af skattebegunstigelsen for medarbejderaktier fremgår det af de særlige bemærkninger til § 16, stk. 4:

"For tildeling af aktier, køberetter til aktier og tegningsretter til aktier, hvortil der inden 21. november 2011 er indgået en aftale om tildeling, finder reglen i ligningslovens § 7 H dermed fortsat anvendelse. Ophævelsen får således ikke betydning for beskattningen af aktier, som tildeles i henhold til en aftale, som den skattepligtige og virksomheden har indgået inden fremsættelsen af lovforslaget.

Ved aftaletidspunktet forstås det tidspunkt, hvor der foreligger en endelig, bindende aftale om tildeling af aktier, køberetter til aktier eller tegningsrettigheder til aktier.

Det foreslåede virkningstidspunkt indebærer eksempelvis, at køberetter og tegningsretter til aktier vil være omfattet af ligningslovens § 7 H, stk. 1-9, hvis der i oktober 2011 er indgået en aftale mellem den ansatte og selskabet om tildeling af købe- og tegningsretterne, selvom den ansatte først kan udnytte disse købe- og tegningsretter i oktober måned i hvert af årene 2012-2014 og kun hvis nærmere fastsatte økonomiske mål er nået."

Det følger endvidere af juridisk vejledning C. A. 5.17.4.9, at ophævelsen af ligningslovens § 7 H ikke får betydning for beskattning af aktier mv., som tildeles i henhold til en aftale, som den skattepligtige og virksomheden har indgået inden fremsættelsen af lovforslaget.

I den forbindelse henvises både til de vedhæftede ansættelseskontrakter og til de aftaler, der mellem selskabet og de pågældende medarbejdere er indgået hvert år vedrørende tildeling af RSU. Det er således meget tydeligt, at der har været en løbende aftale om, at der er sket tildeling efter aftale under § 7 H.

Spørger skal til støtte for anmodningen om bindende svar særligt fremhæve svaret fra Skatterådet i SKM2013. 224. SR, hvor SKAT i sin indstilling og begrundelse henviser til, at § 1, nr. 2 i § 16, stk. 4, i lov nr. 1382 af 28. december 2011 har virkning for aftaler om tildeling af aktier, køberetter til aktier og tegningsretter til aktier mv., der er indgået den 21. november 2011 eller senere. Det refereres af SKAT, at for aftaler, der er indgået før denne dato, finder reglen i ligningslovens § 7 H dermed fortsat anvendelse. Ophævelsen af § 7 H har således ikke betydning for beskattningen af aktier mv., som tildeles i henhold til en aftale, som den skattepligtige og virksomheden har inden fremsættelsen af lovforslaget. Ved aftaletidspunktet forstås det tidspunkt, hvor der foreligger en endelig, bindende aftale om tildeling af aktier mv.

I nærværende sag er en bindende aftale indgået. Der er et program og en kontrakt, og selskabet er tillige forpligtet i henhold til bilaget til LTI-programmet, og det er alene selve antallet af RSU'er, der endnu ikke er fastlagt. Det er en klar aftale i endnu mere udpræget grad end den aftale, som SKAT har fremhævet i eksemplet, hvoraf det fremgår, at der er indgået en aftale mellem den ansatte og selskabet om tildeling af købe- og tegningsretter, som kan udnyttes i 2012-2014, men kun hvis nærmere fastsatte økonomiske mål er nået. Aftalerne i nærværende sag afhænger ikke en gang af opnåelse af økonomiske mål, men der er derimod en form for automatik i et aktieinstrument, som en RSU er. RSU'en er ikke knyttet til opfyldelse af måltal i øvrigt - alene lønramme.

SKAT har i øvrigt under henvisning til juridisk vejledning, afsnit CA 5.17.4.9, anført, at det fremgår, at det ikke med ophævelsen af ligningslovens § 7 H er hensigten at berøre allerede eksisterende medarbejderaktieordninger. I nærværende situation, hvor LTI programmet har været anvendt siden 2005, vil ligningslovens § 7 H således fortsat finde anvendelse, da der er indgået en bindende ansættelseskontrakt

med henvisning til LTI programmet bilaget hertil for visse ledende medarbejdere inden 21. november 2011.

Det skal i øvrigt bemærkes, at der allerede i januar 2008 er opnået bindende svar for så vidt angår tilde-
ling af RSU til medarbejdere i Selskabet. Det er således bekræftet, at beskatningstidspunktet er udskudt til
modtagelsen af aktierne, og at ligningslovens § 7 H kan anvendes for den årlige RSU-portion svarende til
10 % af medarbejderens årsløn i det pågældende år, hvor den enkelte RSU-portion tildeles. Endelig blev
det bekræftet, at RSU tildelt i 2005, 2006 og 2007 gyldigt kunne anmeldes til SKAT inden tidspunktet for
indgivelse af selskabets selvangivelse for 2007.

I forhold til praksis skal der i øvrigt henvises til SKM2011. 780. SR, hvor der ligeledes tages stilling til,
hvad der er afgørende for, hvornår en tildeling sker, og hvor der blandt andet henvises til et høringssvar,
som var skatteministerens kommentar til Danske Advokater (L31, bilag 5):

"Hvis der alene udestår den formelle selskabsretlige beslutning om aktieudstedelsen, vil ligningslovens
§ 7 A og H fortsat gælde for sådanne aftaler. Hvis der således foreligger en endelig og bindende aftale
mellem direktionen og medarbejder om tildeling af aktier eller køberetter og tegningsretter til aktier,
som alene afventer generalforsamlingens eller bestyrelsens formelle beslutning om udstedelse af de
pågældende aktier i selskabet, vil aftalen kunne være omfattet af ligningslovens § 7 A eller § 7 H.

Hvis derimod aftalen er betinget af, at generalforsamlingen eller bestyrelsen skal godkende aktieoptions-
programmet som sådan i forbindelse med en beslutningstagning om udstedelse af aktier, forligger der
ikke en endelig og bindende aftale omfattet af ligningslovens § 7 A eller 7 H."

Yderligere følger det af skatteministerens kommentar til PWC (L31, bilag 16):

"Ensidige optionstildelinger fra en arbejdsgiver til en medarbejder, hvis eneste betingelse er, at tildelingen
er kommet til medarbejderens kundskab, er at sidestille med en aftale omfattet af overgangsbestemmel-
sen, såfremt tildelingen, herunder optionsvilkårene, har en sådan fast karakter, at den kan sidestilles med
en endelig og bindende aftale. Det vil sige, at tildelingen skal være bindende, således at den ansatte om
nødvendigt vil kunne støtte ret på tildelingen ved domstolene."

I nærværende sag følger det af alle kontrakter og henvisningen til LTI programmet og bilaget hertil med
100 % LTI-tildeling for lønramme 40 og 41, at der for det første er et vedtaget aktielønsprogram og
for det andet mellem selskabet og medarbejderne er indgået en bindende aftale om brug af intentives i
henhold til Long-Term Incentive Programmet. Det eneste, der er udestående, er spørgsmålet om, hvor
mange RSU'er der i henhold til Long-Term Incentive programmet skal tildeles.

Medarbejderen har således et retskrav på at få tildelt aktieløn efter LTI programmet, og tildeling sker efter
en fast plan hvert år i slutningen af det år, hvorefter der sker tildeling i januar eller februar året efter.

Med udgangspunkt i dette bedes SKAT venligst bekræfte, at tildelingen af RSU, som er foretaget i februar
2013, og som herefter og i de følgende år foretages i januar eller februar, er omfattet af ligningslovens § 7
H.

Derfor indstilles til, at spørgsmål 1 skal besvares med "ja".

Høringssvar

Spørgsmålet er, hvorvidt SKAT kan bekræfte, at betingede aktier (RSU'er), der efter at være tildelt årligt
siden 2005 og fortsat tildeles årligt til medarbejdere ansat før 21. november 2011 på løntrin 40 og 41
(i 2013 og følgende år) i overensstemmelse med og på baggrund af incitamentsprogram (Long-Term

Incentive Program (LTI program) 2005 som afløst af LTI-program november 2010), er omfattet af LL § 7 H i medfør af overgangsreglen i § 16, stk. 4, jf. lov nr. 1.382 af 28. december 2011.

Spørgers indstilling er, at spørgsmålet skal bekræftes med et "ja". I udkast til indstilling har SKAT besvaret spørgsmålet med "nej". Dette er primært begrundet med en henvisning til underpunkt 5.3 i den fremlagte ansættelsesaftale, hvoraf det fremgår, at "The annual salary shall be subject to renegotiation once a year."

SKAT benytter dette underpunkt til at slå fast, at der med ansættelseskontrakten derfor ikke foreligger en endelig bindende aftale mellem arbejdsgiveren og den ansatte om pkt. 5.6, hvoraf fremgår: "In addition to the base salary the Employee will be subject to cash bonuses in accordance with the Company's bonus scheme applicable at Pay Grade 40 entitled to Bonus at target: 20% and LTI 30%."

SKAT bemærker hertil, at det følger af ansættelseskontrakten, at parterne forhandler lønvilkår hvert år. SKAT fastslår tillige, at arbejdsgiveren dermed har mulighed for at ændre de aftalte lønvilkår, herunder lønsammensætningen. På den baggrund konkluderer SKAT, at SKAT ikke er enig i, at der med henvisningen til ansættelseskontrakten samt koncernens LTI-program fra 2010 (som afløste programmet fra 2005) er indgået en endelig og bindende aftale om RSU-tildelinger inden 21. november 2011.

Denne antagelse er i henhold til aftale- og ansættelsesretlig teori og praksis ikke korrekt, og dette skal jeg redegøre for herunder.

Inden gennemgangen af den relevante ansættelsesretlige lovgivning, teori og praksis er det dog vigtigt at inddrage de lovgivningsmæssige intentioner og se på baggrunden for ophævelsen af reglen i ligningslovens § 7H.

Både i bemærkningerne i Lov nr. 1382 af 28. december 2011 og i Juridisk Vejledning, afsnit C. A. 5.17.4.9, understreges, at det ikke med ophævelsen af ligningslovens § 7H var hensigten at berøre allerede eksisterende medarbejderaktieordninger. Ophævelsen af reglerne skulle således ikke få betydning for beskattningen af aktier og aktieretter, herunder de i sagen omhandlede RSU'er, som tildeles i henhold til en aftale, som medarbejderen og virksomheden har indgået inden fremsættelsen af lovforslaget.

I bemærkningerne til lovforslaget om lovens § 16, stk. 4, henvises også til, at baggrunden for, at man havde virkningstidspunktet i november 2011, var, at der ellers var risiko for, at nye købe- og tegningsrets-aftaler, som skulle fungere efter 1. januar 2012, blot ville blive fremrykket til 2011. Man ville altså ramme nye aftaler og ikke eksisterende aftaler. Ændringen af reglerne var således ikke tiltænkt som lovgivning med tilbagevirkende kraft.

Set i det lys er det vigtigt at understrege, at der i denne sag er tale om, at Moderselskabet har aflønnet sine medarbejdere i hele koncernen med aktiebaserede incitamentsordninger som fast del af lønnen i hvert fald siden 2005.

Selskabet har også aflønnet sine medarbejdere via det koncernens incitamentsprogram siden 2005 og enkelte med aktieoptioner siden 2003. De personer, som er omfattet af denne ansøgning - nøglemedarbejdere i højeste løngruppe, løngruppe 40 og 41 - har været garanteret deltagelse i programmet. Andre medarbejdere har typisk også modtaget RSU'er, selvom de ikke har været i denne løngruppe. Den officielle garanti for RSU'er har dog alene omfattet omtalte nøglemedarbejdere. Derfor er dette aktieincitamentsprogram meget langt fra det, der var hensigten at ramme med lovændringen, nemlig nyoprettede købe- og tegningsretsprogrammer tildelt efter 2011. Der er således tale om kerneområdet for det, som følger af bemærkningerne, nemlig at ophævelsen af reglerne ikke skal have betydning for aktier, der

tildeles i henhold til en aftale, som den skattepligtige og virksomheden har indgået inden fremsættelsen af lovforslaget, og som arbejdsgiver er bundet af.

LTI-pakken udgør ikke en lille, ubetydelig del af lønnen. For de seks personer i lønramme 40-41, som er ansat i Selskabet, og som anmodningen vedrører, har værdien af RSU siden 2008 (for visse af personernes tilfælde) generelt udgjort mellem 10 % og næsten op til 40 % af lønnen hvert år. Det er en betydelig andel. Tre-fire af de omfattede medarbejdere har modtaget RSU siden 2008.

Der er således en helt fast praksis om aflønning efter LTI-programmet ikke kun i Danmark, men også i udlandet.

Det, der er særligt afgørende i denne sag, er, hvornår der er indgået en bindende aftale, som en medarbejder kan støtte ret på.

Som det udtrykkeligt fremgår af ansættelseskontrakten, er der ikke tale om indgåelse af aftaler om et nyt aktieincitamentsprogram hvert år. Long Term Incentive-programmet blev som nævnt introduceret i Danmark i 2005 og har siden da været den incitamentsordning, som medarbejderne er blevet aflønnet efter.

Henvisningen til programmet fremgår af hver enkelt medarbejders egen individuelle ansættelsesaftale. Medarbejderen kan endvidere se programmet på virksomhedens intranet.

SKAT har henvist til bilag 16 i forslag til lov om ændring af ligningsloven og forskellige andre love (L 31) fremsat 21. november 2011. PWC ønsker heri afklaret,

"hvorfor det er et krav, at medarbejderen accepterer aftalen, når der er tale om en optionstildeling fra en arbejdsgiver til en medarbejder, der er et ensidigt bebyrdende forhold, som blot kræver, at tildeling kommer til modtagerens kundskab".

Hertil svarer Skatteministeriet:

"at ensidige optionstildelinger fra en arbejdsgiver til en medarbejder, hvis eneste betingelse er, at tildelingen er kommet til medarbejderens kundskab, er at sidestille med en aftale omfattet af overgangsbestemmelsen, såfremt tildeling, herunder optionsvilkårene, har en sådan fast karakter, at den kan sidestilles med en endelig og bindende aftale.

Det vil sige, at tildeling skal være bindende, således at den ansatte om nødvendigt vil kunne støtte ret på tildelingen ved domstolene."

SKAT fremhæver også SKM2013. 224. SR, hvor det fremgår, at nogle aftaler var endeligt indgået før november 2011, selvom aftalerne indeholdt ansættelsesmæssige betingelser for tildeling af aktieoptioner.

Baseret på bl.a. henvisningerne til disse udtalelser er det afgørende at se på den ansættelsesretlige praksis for, hvornår en aftale om at modtage RSU'er er bindende, således at den ansatte om nødvendigt vil kunne støtte ret på tildeling ved domstolene.

"En ansættelsesaftale er en gensidigt bebyrdende aftale, hvis realdebitor er en fysisk person (den ansatte, medarbejderen), der under lydighedspligt præsterer en personlig tjeneste for en anden (arbejdsgiveren, principalen) mod betaling i penge (løn, vederlag)", jf. side 203, "Enkelte transaktioner" af Mads Bryde Andersen, 1. udgave, 1. oplag 2004, Gads Forlag. Væsentlige vilkår i ansættelseskontrakten, herunder vilkår om løn, kan derfor ikke ensidigt ændres af arbejdsgiveren, men kræver, at parterne er enige om ændringen.

For en god ordens skyld bemærkes, at begrebet "løn" ansættelsesretligt både omfatter kontant betaling i penge og øvrige løndele, f.eks. aflønning i aktier (RSU'er), tantieme, værdien af personalegoder så som fri bil, fri mobiltelefon, internet osv.

"Begrebet "løn" defineres som udgangspunkt ens, hvad enten der er tale om løn under sygdom, løn under ferie etc. Det omfatter alle bestanddele af lønnen, herunder pensionsbidrag, "frynsegode", "andre løntillæg", fast løn såvel som varierende løn, jf. nedenfor under pkt. 4.1.", jf. side 313, "Funktionærret" af Lars Svenning Andersen, 4. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag. De i sagen omfattede RSU'er er således ansættelsesretligt at betragte som en del af medarbejdernes løn.

En bestemmelse om årlig genforhandling af medarbejderens løn er standardmæssig og medfører ikke, at de bestemmelser, som allerede findes i ansættelseskontrakten omkring løn og tildeling af RSU'er, ikke er aftaleretligt bindende for arbejdsgiveren. Hvis lønvilkårene skal ændres, kræver dette, at aftalens parter er enige herom. Hvis arbejdsgiveren og medarbejderen ikke kan blive enige om en ændring af lønnen, vedbliver de allerede aftalte lønvilkår at være gældende for ansættelsesforholdet.

Lars Svenning Andersen skriver således i "Funktionærret", 4. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, s. 168, omkring lønregulering:

"Dette spørgsmål giver ofte anledning til problemer. Begge parter kan i princippet når som helst rejse spørgsmålet om regulering af lønnen, medmindre dette er fastlagt overenskomstmæssigt. Det er imidlertid hensigtsmæssigt, at parterne på forhånd er enige om, hvornår man forventes første gang at drøfte regulering af lønnen, og på hvilket tidspunkt af året der normalt forhandles løn og med virkning fra hvilken dato, så parterne kan holde hinanden fast på diskussion af dette spørgsmål på det aftalte tidspunkt".

I samme bog på side 319 står der følgende:

"Lønregulering sker efter parternes nærmere aftale herom. Normalt fremgår det af ansættelsesaftalen - eller overenskomsten - at lønnen "forhandles" én gang årligt. Heri ligger ikke nogen sikkerhed for lønreguleringer. I ATB. 1986-90-86 fastslog en faglig voldgift, at en bestemmelse om, at lønregulering "sker" pr. 1. april', ikke indeholdt en pligt for arbejdsgiveren til - efter at lønnen var vurderet, drøftet mv. - at regulere lønnen. Er det ikke muligt at nå til enighed om lønnen, må den af parterne, der ønsker en ændring af den aftalte løn, tage skridt til at opsiges ansættelsesaftalen som sådan. Man bør være opmærksom på, at arbejdsgiverens opsigelse af funktionæren under henvisning til, at han ønsker en lønreduktion, kan være i strid med funktionærlovens § 2 b, se side 734."

(Uberettiget afskedigelse med pligt for arbejdsgiver til at betale compensation).

Det er elementært i ansættelsesretlig teori og praksis, at såfremt en ansættelseskontrakt indeholder retten til at blive tildelt en bonus eller aktieincitamentsordning, vil medarbejderen efter ansættelsesretlig teori og praksis kunne støtte ret på en sådan aftale, uanset at der er en standardbestemmelse i kontrakten om, at aftalens parter hvert år skal forhandle lønnen.

"I Vestre Landsrets dom af 14. januar 1977 (II. 3139-75) var det aftalt, at F blev aflønnet med provision, der dog var maksimeret til 100.000 kr. årligt. I 1971 blev der udbetalt 70.000 kr., og også i 1972, 73 og 74 blev de faktiske provisionsbeløb udbetalt, uanset at de i alle tre år oversteg 100.000 kr. (I 1974 var det 201.674 kr.). Arbejdsgiver ændrede uvarslet udbetalingerne, men Vestre Landsret fastslog, at han via udbetalingerne de forudgående år havde accepteret - og var bundet af - udbetaling af provision uanset det oprindeligt aftalte maksimum. Har parterne fulgt en bestemt praksis i en periode, må den part, der vil hævde, at aftalen ikke er endeligt fastlagt, eller der er aftalt ændringer i et ansættelsesforhold, løfte

bevisbyrden herfor og må altså dermed bære risikoen, hvis det fornødne bevis ikke er sikret", jf. side 211, Lars Svenning Andersen, "Funktionærret", 4. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Det er med dette meget klart fastslået i både teori og praksis, at en medarbejder har et retskrav på løn og løndele, som fremgår af medarbejderens ansættelseskontrakt, eller som følger af en praksis, der er fulgt i virksomheden. Ændring af lønvilkår, således at man under henvisning til lønreguleringen fjerner aktieincitamentsdelen (LTI-delen), ville kræve, at Selskabet opsiger samtlige medarbejdere i henhold til deres opsigelsesvarsel med tilbud om genansættelse på ændrede vilkår. Ved en domstol ville Selskabet ikke få medhold i, at selskabet blot under henvisning til ansættelsesaftalens reguleringsklausul i pkt. 5.3 ville kunne afskære de pågældende medarbejdere, som denne anmodning vedrører, deres RSU'er, herunder ikke mindst fordi RSU'erne generelt over en årrække siden 2008 har udgjort i gennemsnit mellem 10 og 40 % af de pågældendes løn.

Det følger videre af "Ansættelsesretten" af Ole Hasselbalch, 3. udgave, 2002, side 507 ff., "at lønmodtagere normalt har den forudsætning, at vederlagets størrelse og udbetaling står fast. Ændringer af mellemværender, som får negative konsekvenser for udbetalingen ud over ganske uvæsentlige, kan derfor som udgangspunkt ikke påføres medarbejder med hjemmel i ledelsesretten. Eksempelvis kan en arbejdsgiver ikke ud over det ubetydelige reducere arbejdstiden med lønreduktion til følge eller forandre de ydre vilkår, herunder at akkordarbejde udføres til skade for lønmodtagerens indtjeningsmuligheder. Hvis det er sådan, at forholdene nødvendiggør, at der sker forandringer i løn- og ansættelsesforhold ud over det, der oprindeligt er forudsat, må arbejdsgiveren følgelig som minimum tilpasse sin fremgangsmåde og yde sådan compensation, at der ikke opstår en misligholdelse, der berettiger lønmodtager til at reagere på denne måde."

På side 514 i "Ansættelsesretten" af Ole Hasselbalch, 3. udgave, 2002: "Hvis der sker en ændring af lønmodtagerens forhold, er det derfor nødvendigt at gennemføre den normale fratrædelsesprocedure og dernæst lade arbejdsforholdets fortsættelse bero på, at lønmodtageren accepterer de krævede ændringer. Denne vej er dog naturligvis kun tilgængelig i opsigelige arbejdsforhold og kan ikke benyttes til at berøve den ansatte lovoverenskomstgoder."

I nærværende sag følger det endog udtrykkeligt af ansættelseskontrakten, at "In addition to the base salary the employee will be subject to cash bonuses in accordance with the company's bonus scheme applicable at pay grade 40, entitled to bonus at target 20 % and LTI at target 30 %".

Jeg har tidligere vedlagt oversigten over tildelinger for LTI, hvoraf det fremgår, at alle personer fra "pay grade" 40 og 41, dvs. lønniveau 40 og 41, er berettiget til 100 % deltagelse i LTI-programmet og dermed er sikret modtagelse af RSU'er.

De seks nøglemedarbejdere, som denne anmodning omhandler, er alle ansat inden 21. november 2011. De fleste af medarbejderne har været ansat i en længere årrække og er blot flyttet rundt i koncernen. En enkelt har været ansat siden 1990 og en siden 2000; ellers fra 2008 og en enkelt senere. Dermed har de pågældende medarbejdere i en betydelig årrække haft en fast tildeling af RSU'er. Dette er således ikke noget løst tilsagn om RSU, men udtrykkeligt aftalt i kontrakten. Så meget desto mere er det utvivlsomt, at arbejdsgiveren er bundet af kontrakten uanset standardklausulen om årlig lønforhandling.

Det er i praksis derfor ikke muligt under henvisning til underpunkt 5.3 om, at den årlige løn skal forhandles, at ændre hele grundlaget for de enkelte medarbejderes aflønning således, at LTI-ordningen, som er en væsentlig del af lønnen, fjernes under henvisning til, at man som arbejdsgiver har en ret til at lønregulere. Dette vil i givet fald blive anset som en afskedigelse med de konsekvenser, det har for overholdelse af opsigelsesvarsler og compensation for uberettiget afskedigelse mv. og en efterfølgende

nyansættelse. I praksis er dette ikke en mulighed, idet Selskabet derved ville risikere at miste nøglemedarbejdere, der er afgørende for virksomheden.

Af H. C. Carlsens "Dansk Funktionærret", 8. udgave, følger det af side 189 om vilkårlige løntillæg, "at vilkårlige løntillæg gennem de seneste år har været meget udbredte. Mange funktionærer med ledende funktioner oppebærer årligt ikke ubetydelige ekstrabeløb på den måde, og fænomenet er almindeligt om end mindre udbredt for andre funktionærers vedkommende. Det har givet anledning til et ikke ringe antal retssager, fordi funktionærer, der blot få gange har modtaget løntillæg af denne art, indstiller sig på fortsat at modtage dem. Jo mere regelmæssigt udbetaling sker, desto stærkere bliver den opståede forventning, og problemet er nu, hvordan denne er blevet således retligt relevant, at funktionæren har en berettiget forventning om, at udbetalinger vil fortsætte, eller om de med andre ord er blevet en del af lønnen."

Det fremgår yderligere af side 190 i samme bog, "at så længe ansættelsesforholdet består, bliver der sjældent spørgsmål om den retlige karakter af ydede løntillæg. Det anføres i teorien derfor, at problemet praktisk talt kun fremkommer i fratrædelsessituationer, idet arbejdsgiveren ofte regner med, at fortsat ansættelse er en forudsætning for ydelsen af tillæggene. Her har vi ved indførelsen af funktionærlovens § 17 a fået en bestemmelse, hvorefter der som følge af aftale eller sædvane tilkommer en funktionær delvis vederlæggelse med tantieme, gratiale el.lign. ved fratræden i løbet af regnskabsåret. Delen udgør en i forhold til den forløbne del af regnskabsåret afpasset del af den ydelse, funktionæren ville have oppebåret, hvis han havde været ansat hele året eller på udbetalingstidspunktet. På samme måde er der i aktieoptionsloven regler om, at "good leavers", som har modtaget aktieoptioner eller tegningsretter, ikke mister sådanne, uanset at de opsiges."

I de teoretiske fremstillinger er der ikke tvivl om retserhvervelsen i forhold til en fortsat ansættelse og retskrav på bonus eller aktieaflønnings mv., som er omtalt i en ansættelseskontrakt. De sager, der vedrører funktionærlovens § 17 a, viser også tydeligt, at funktionæren har et retskrav på fortsat udbetaling, såfremt det følger af ansættelsesaftalen, at der er et løntillæg i form af bonus eller andet.

På side 197 i H. C. Carlsens "Dansk Funktionærret", 8. udgave fremgår det, "at en væsentlig faktor ved bedømmelsen af funktionærens krav er, om der ved udbetalingen er fulgt faste og ensartede retningslinjer. Der vil blive lagt vægt på, om løntillæggene er udbetalt med faste beløb i den årrække, der kan komme i betragtning."

Det anføres, at det ikke behøver at være kommet funktionæren til gode i så lang en periode, hvis funktionæren kun har været ansat i en kortere tid. Det slås dermed fast, at det næppe er muligt at undgå udbetaling af variable lønydelser i forbindelse med en fratræden, såfremt det fremgår af en ansættelseskontrakt.

Jeg skal også henvise til "Ansættelsesretten" af Ole Hasselbalch, 3. udgave, 2002, side 928, hvor lønmodtagerens rettigheder beskrives i forhold til vilkårlige løntillæg, som ikke fremgår af ansættelseskontrakten, dvs. hvor der ikke engang er tale om egentlige lønde. Tildeling af RSU efter LTI-programmet er en egentlig løndel - ikke et vilkårligt løntillæg.

"Fænomenet er, at der ikke sjældent ydes beløb til den ansatte, der af arbejdsgiveren opfattes som en uforpligtende erkendtlighed i anledning af f.eks. et godt år, en særlig indsats el.lign. I praksis omtales disse beløb ofte som gratiale eller tantieme. I den juridiske teori bruges derimod om sådanne frivillige, uforpligtende ydelser udtrykket "vilkårlige løntillæg", idet det dermed markeres, at de ikke må sammenblandes med tantieme- og gratiale ydelser, der er egentlige lønde, og på hvilke pågældende har et retligt krav.

At arbejdsgiveren kan give gaver, er indlysende og påkalder sig ikke særlige bemærkninger i den ansættelsesretlige fremstilling. Der kan imidlertid opstå problemer, såfremt erkendtligheder af denne art udbetales under sådanne omstændigheder, at lønmodtageren efterhånden regner med dem som en del af vederlæggelsen. Efter retsordenens almindelige regler om stiltiende aftaler og især den i ansættelsesretten særlige tilbøjelighed til at tillægge lønmodtagerens forventning betydning, kan der så opstå et egentligt retligt krav på ydelsen - altså et krav, der vil bestå upåvirket af arbejdsgiverens eventuelle senere ønske om ikke at udbetale den. Er et sådant retskrav først opstået, kan arbejdsgiveren ikke uden videre inddrage ydelsen igen (uden iagttagelse af reglerne om ændring af ansættelsesforholdet), men må tværtimod også tage det med i grundlaget for beregning af feriegodtgørelse, sygeløn, erstatning ved misligholdelse mv. og i det hele håndtere den efter de retningslinjer, der er opridset om almindelige tantiemekrav. Et sådant er et retskrav.

Ved afgørelsen af hvornår et retskrav på ydelser af den nævnte karakter er opstået, er udgangspunktet som sagt de almindelige principper om stiltiende aftaleindgåelse. Konkrete udbetalingers benævnelse er ikke i sig selv afgørende for, om ydelsen vurderes at have opnået karakter af et retskrav, hvis de dog i kraft af den forventning, de er egnet til at skabe hos lønmodtageren, modsvarer en egentlig lønandel."

I denne sag er der tale om et LTI-program, som har eksisteret i koncernen siden 2005 for de danske medarbejdere, og som dermed er en fast og integreret del af lønpakken. Selv i tilfælde af fratræden ville en medarbejder under hensyntagen til funktionærlovens § 17 a have krav på sine løndelev. Efter aktieoptionslovens vedtagelse ville en "good leaver" tillige have krav på at medtage den fulde, tildelte aktieret. Det følger af aftale om tildeling.

Disse i teorien meget klare retningslinjer for medarbejderes retskrav på løntillæg, som er omfattet af kontrakten, støttes bl.a. også af en afgørelse refereret i UfR. 1998.777Ø, hvorefter det fremgår, at der ved ansættelsen af importchefer blev stillet dem i udsigt, at de ville få bonus. Bonusordningen blev drøftet under lønforhandlingerne under ansættelsen. Der var skabt berettiget forventning hos de ansatte om, at de ville få bonus i år med positivt driftsresultat. For 1995 var der udbetalt bonus til alle undtagen importcheferne. De fik medhold i deres krav om, at de også skulle have bonus, og at dette ansås for rimeligt. Landsretten lægger i afgørelsen vægt på, at det i forbindelse med ansættelserne blev stillet de pågældende importchefer i udsigt, at de ville få udbetalt bonus i år med positivt driftsresultat. Det lægges endvidere til grund, at en bonusordning blev drøftet i forbindelse med importchefernes lønforhandlinger under ansættelsen. Retten fandt, at der herefter hos disse importchefer fandtes at være skabt en berettiget forventning om, at der i år med positivt driftsresultat ville blive udbetalt bonus til dem. Herefter fandtes disse importcheferes krav om bonus at være rimeligt, og der blev givet dem medhold i deres nedlagt påstand om, at der skulle udbetales bonus.

Afgørelserne og beskrivelserne i teorien om medarbejderes retskrav på løntillæg, som ikke ydes kontant, er tydelige. En klausul om, at den årlige løn skal genforhandles hvert år, er derfor uden praktisk indhold, når kontrakten og underliggende bilag udtrykkeligt giver medarbejdere omfattet af lønramme 40 og 41 en 100 % LTI-dækning.

Der er under henvisning til almindelig aftale- og ansættelsesretlig praksis indgået endelige og bindende aftaler om tildeling af RSU'er som del af den vederlæggelse, der ydes overordnede medarbejdere i koncernen, herunder i Selskabet.

Her er tale om kerneområdet for aftaler, der er indgået inden lovens ændring, og de skal dermed omfattes af overgangsordningerne. Svaret på spørgsmål 1 bør derfor ændres til "ja".

Ved mail af 3. juli 2015 har rådgiver fremsendt yderligere materiale, nemlig

- det oprindelige Long-Term Incentive Program 2005, som er en slags brochure, hvori koncernens aktielønsprogram vedr. RSU'er og aktieoptioner fra 2005 og frem beskrives. LTI 2010 brochuren er en videreførelse af 2005-aktielønsprogrammet. Det fremlagte er det, der er gældende fra 2010 og stadig gælder. Hvis man sammenholder de to oversigter/brochurer over medarbejderaktielønsordninger ses, at de er stort set identiske. Det illustrerer, at koncernen, som Selskabet er en del af, lige siden 2005 har haft stort set samme aktielønsordning. Det viser også, at det i både brochuren fra 2005 (og frem) og i den fra 2010 (og frem) fremgår, at det er ledende/nøglemedarbejdere, der tildeles aktieløn. Tildelingen af RSU i Danmark, som sker efter principperne i LTI programmet (tilbage fra 2005) har altså været en fast og kendt del af lønpakken for visse medarbejdere siden 2005. Det er også derfor det angives i de enkelte ledende medarbejderes ansættelseskontrakt.
- power point slides fra 2005, der viser introduktionen i 2005 hos Selskabet til koncernens lønpolitik. Den viser, hvorledes der typisk aflønnes i form af 3 dele; kontant løn, aktieløn og forfremmelser e.lign.

Bilagene bidrager til yderligere at anskueliggøre, at aktielønnen gennem så mange år har været en så fast indarbejdet del af lønnen for de ledende/nøglemedarbejdere i denne koncern (herunder Selskabet), at aktielønnen netop, som vi har anført er en velerhvervet rettighed og del af lønnen, som man ikke blot ved den helt almindelige årlige lønforhandling kan fratage de medarbejdere, som er omfattet af programmet.

Herudover har rådgiver oplyst, at anmodningen om bindende svar kun vedrører 5 "gamle" medarbejdere i den pågældende høje lønklasse, som har været i Selskabets system så længe, at de i en lang årrække har modtaget de omtalte RSU omfattet af reglerne i den oprindelige ligningslovens § 7 H.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at betingede aktier (RSU'er), der efter at være tildelt årligt siden 2005 og fortsat tildeles årligt til medarbejdere ansat før 21. november 2011 på løntrin 40 og 41 (i 2013 og følgende år) i overensstemmelse med og på baggrund af incitamentsprogram (Long-Term Incentive Program (LTI program) 2005 som afløst af LTI program november 2010), er omfattet af ligningslovens § 7 H i medfør af overgangsreglen i § 16, stk. 4, jf. lov nr. 1382 af 28. december 2011.

Lovgrundlag

Ligningslovens (lbkg. nr. 1017 af 28/10 2011) § 7H:

Stk. 1. Personer, der som led i et ansættelsesforhold modtager vederlag i form af aktier, køberetter til aktier eller tegningsretter til aktier, skal ikke medregne værdien heraf ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, såfremt betingelserne i stk. 2 er opfyldt...

Stk. 2. Skattefriheden efter stk. 1 af et vederlag er betinget af:

1) At den ansatte og det selskab, hvor den pågældende er ansat, har aftalt, at reglerne i denne bestemmelse skal finde anvendelse. I aftalen skal vederlaget være entydigt identificeret. Det skal fremgå, om vederlaget består af en aktie eller en købe- eller tegningsret, i hvilket selskab der er erhvervet eller kan erhverves aktier, den nominelle størrelse af aktien eller den nominelle størrelse af den aktie, som en købe- eller tegningsret giver ret til. Er der stillet vilkår for vederlagets erhvervelse, herunder givet den ansatte en valgmulighed inden for et nærmere fastsat tidsrum til udnyttelse af vederlaget, skal disse vilkår fremgå af aftalen.

- 2) At den ansatte i samme år modtager aktier og købe- og tegningsretter, hvor værdien af de modtagne aktier m.v. ikke overstiger 10 pct. af den ansattes årsløn.
- 3) At aktierne, køberetterne eller tegningsretterne ydes af det selskab, hvor personen er ansat, eller af et selskab, der er koncernforbundet med dette selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2.
- 4) At de modtagne aktier, køberetter eller tegningsretter er aktier i det selskab, hvor personen er ansat, eller i et selskab, der er koncernforbundet med dette selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, eller giver ret til at erhverve eller tegne aktier i de nævnte selskaber.
- 5) At aktier, der modtages af ansatte, herunder aktier, den ansatte kan erhverve eller tegne i henhold til modtagne købe- eller tegningsretter, ikke udgør en særlig aktieklasse.
- 6) At modtagne købe- og tegningsretter ikke overdrages. Det anses ikke for en overdragelse, hvis retten udløber uudnyttet eller overdrages ved arv.
- 7) At modtagne køberetter indeholder en ret for enten den ansatte eller det selskab, der har ydet køberetten, til at erhverve eller levere aktier.

...

Stk. 5. Såfremt en tegningsret omfattet af stk. 1 udløber uudnyttet, bortfalder en eventuel beskatning efter aktieavancebeskatningsloven. Ved senere afståelse af modtagne aktier og aktier, der er erhvervet på grundlag af modtagne købe- eller tegningsretter, anses aktierne for anskaffet til det beløb, som den ansatte har erhvervet dem for.

Stk. 6. Når en ydelse af aktier, køberetter til aktier eller tegningsretter til aktier er omfattet af reglerne i stk. 1, kan der ikke foretages fradrag efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, af værdien af de aktier, køberetter eller tegningsretter, der er skattefri efter stk. 1. Ved afståelse af aktier m.v., der er skattefri for modtageren efter stk. 1, og afståelse af aktier til opfyldelse af tildelte køberetter, der er skattefri for den ansatte efter stk. 1, skal aktierne m.v. ved opgørelse af gevinst og tab efter aktieavancebeskatningsloven henholdsvis kursgevinstloven anses for afstået til handelsværdien på afståelsestidspunktet.

...

Lov nr. 1382 af 28. december 2011 om ændring af ligningsloven og forskellige andre love:

§ 1

.....

2. Ligningslovens § 7 H ophæves.

§ 16

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. januar 2012.

.....

Stk. 4. § 1, nr. 2..... har virkning for aftaler om tildeling af aktier, køberetter til aktier og tegningsretter til aktier, når aftalen er indgået den 21. november 2011 eller senere.

Forarbejder

Fra bemærkningerne til Lov nr. 1382 af 28. december 2011 om ændring af ligningsloven og forskellige andre love om lovens § 16, stk. 4:

"Det foreslås, at lovforslagets § 1, nr. 2.... om ophævelsen af ligningslovens § 7 H og de heraf følgende konsekvensændringer tillægges virkning for aftaler, der er indgået den 21. november 2011 eller senere og dermed inden lovens ikrafttræden. Baggrunden er, at et senere virkningstidspunkt indebærer en betydelig risiko for, at aftaler om tildeling af aktier og købe- og tegningsretter, der ellers først ville blive indgået efter 1. januar 2012, i stort omfang vil blive fremrykket til 2011. Det vurderes, at en væsentlig del af det merprovenu, som ændringen ellers skønnes at medføre, derved vil forsvinde.

.....

For tildeling af aktier, køberetter til aktier og tegningsretter til aktier, hvortil der inden den 21. november 2011 er indgået en aftale om tildeling, finder reglen i ligningslovens § 7 H dermed fortsat anvendelse. Ophævelsen får således ikke betydning for beskattningen af aktier m.v., som tildeles i henhold til en aftale, som den skattepligtige og virksomheden har indgået inden fremsættelsen af lovforslaget.

Ved "aftaletidspunktet" forstås det tidspunkt, hvor der foreligger en endelig bindende aftale om tildeling af aktier, køberetter til aktier eller tegningsretter til aktier.

Hvis det af ansættelsesaftalen eller lignende fremgår, at der (efter generalforsamlingens eller bestyrelsens nærmere beslutning) på nærmere angivne betingelser kan tildeles købe- eller tegningsretter til den ansatte, kan dette ikke betragtes som en aftale om tildeling. Der skal som anført foreligge en endelig aftale mellem arbejdsgiveren og den ansatte.

Det foreslåede virkningstidspunkt indebærer eksempelvis, at købe- og tegningsretter til aktier vil være omfattet af ligningslovens § 7 H, stk. 1-9, hvis der i oktober 2011 er indgået en aftale mellem den ansatte og selskabet om tildeling af købe- og tegningsretterne, selv om den ansatte først kan udnytte disse købe- og tegningsretter i oktober måned i hvert af årene 2012-2014, og kun hvis nærmere fastsatte økonomiske mål er nået.

Hvis der derimod indgås en aftale i december 2011 om tildeling af aktier ultimo december 2011, vil tildelingen ikke kunne omfattes af reglerne i ligningslovens § 7 H, da aftaletidspunktet ligger efter den 21. november 2011."

Forslag til Lov om ændring af ligningsloven og forskellige andre love fremsat den 21. november 2011. L 31, Bilag 16:

Spørgsmål:

PWC ønsker, at Skatteministeriet forklarer, hvorfor det er et krav, at medarbejderen accepterer aftalen, når der er tale om en optionstildeling fra en arbejdsgiver til medarbejderen, der er et ensidigt bebyrdende forhold, som blot kræver, at tildelingen kommer til modtagerens kundskab.

Svar:

Ensidige optionstildelinger fra en arbejdsgiver til en medarbejder, hvis eneste betingelse er, at tildelingen er kommet til medarbejderens kundskab, er at sidestille med en aftale omfattet af overgangsbestemmelsen, såfremt tildelingen, herunder optionsvilkårene, har en sådan fast karakter, at den kan sidestilles med en endelig og bindende aftale. Det vil sige, at tildelingen skal være bindende, således at den ansatte om nødvendigt vil kunne støtte ret på tildelingen ved domstolene.

Praksis

SKM2013. 224. SR

Skatterådet bekræfter, at aktieoptionsaftaler er omfattet af den ophævede LL § 7H. Aftalerne er endelig indgået i henholdsvis januar 2010 og januar 2011, selv om aftalerne indeholder ansættelsesmæssige betingelser for tildeling af aktieoptioner i indkomstårene 2010 - 2013.

Den juridiske vejledning, afsnit C. A. 5.17.4.9:

"Det var ikke med ophævelsen af LL § 7H hensigten at berøre allerede eksisterende medarbejderaktieordninger. Derfor gælder der nogle overgangsbestemmelser om, hvornår LL § 7H fortsat kan finde anvendelse. Se § 16, stk. 4 i lov nr. 1382 af 28. december 2011.

Det følger af den vedtagne lovs § 16, stk. 4, at ophævelsen af LL § 7H har virkning for aftaler om tildeling af aktier, når aftalen er indgået den 21. november 2011 eller senere.

Datoen den 21. november 2011, hvor lovforslaget blev fremsat, er altså af betydning ved afgørelsen af, om overgangsreglerne kan finde anvendelse.

Ophævelsen af LL § 7H har virkning for aftaler, der er indgået den 21. november 2011 eller senere.

For tildeling af aktier, køberetter til aktier og tegningsretter til aktier, hvortil der inden den 21. november 2011 er indgået en aftale om tildeling, finder reglen i LL § 7H dermed fortsat anvendelse.

Ophævelsen får således ikke betydning for beskattningen af aktier m.v., som tildeles i henhold til en aftale, som den skattepligtige og virksomheden har indgået inden fremsættelsen af lovforslaget."

Begrundelse

LL § 7H er ophævet med virkning "for aftaler om tildeling af aktier, køberetter til aktier og tegningsretter til aktier, når aftalen er indgået den 21. november 2011 eller senere", jf. § 16, stk. 4 i Lov nr. 1382 af 28. december 2011 om ændring af ligningsloven og forskellige andre love.

Det følger af bemærkningerne til ovennævnte lovbestemmelse, at ved "aftaletidspunktet" forstås det tidspunkt, hvor der foreligger en endelig bindende aftale om tildeling af aktier, køberetter til aktier eller tegningsretter til aktier.

Følgende fremgår af den fremlagte ansættelseskontrakts punkt 5 om løn:

" In addition to the base salary in Employee will be subject to cash bonuses in accordance with the Company's bonus scheme applicable at Pay Grade 40 entitled to Bonus at target: 20% and LTI at target 30%."

Punkt 5.3:

"The annual salary shall be subject to re-negotiation once a year, the first time in Q1 2011 and an adjustment if any, of the salary takes effect as from 1 April the same year."

SKAT henviser til bemærkningerne til § 16, stk. 4 i lov nr. 1382 af 28. december 2011 om ændring af ligningsloven og forskellige andre love:

"Hvis det af ansættelsesaftalen eller lignende fremgår, at der (efter generalforsamlingens eller bestyrelsens nærmere beslutning) på nærmere angivne betingelser kan tildeles købe- eller tegningsretter til den ansatte, kan dette ikke betragtes som en aftale om tildeling. Der skal som anført foreligge en endelig aftale mellem arbejdsgiveren og den ansatte."

SKAT bemærker, at ifølge ansættelseskontrakten forhandler parterne lønvilkår årligt. Selskabet har således hvert år mulighed for at ændre de aftalte lønvilkår, herunder også lønsammensætningen.

SKAT er derfor ikke enig i, at der med henvisning til ansættelseskontrakten samt til koncernens LTI programmet fra 2010, er indgået en endelig og bindende aftale om tildeling af RSU'er, inden den 21. november 2011, vedrørende RSU-tildelinger for 2011 og fremefter.

Indstilling

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

Personligt fremmøde

Spørgers repræsentant har givet personligt møde for Skatterådet og er mundtligt fremkommet med sine kommentarer overfor medlemmerne af Skatterådet.

Repræsentants indlæg er, jf. § 11, stk. 1, nr. 4, i Skatterådets forretningsorden, refereret i den protokol der føres over forhandlingerne i Skatterådets møder. Indlægget er derfor ikke indarbejdet i nærværende sagsfremstilling.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.