

Udskriftsdato: 20. december 2025

AFG nr 9267 af 23/01/2024 (Gældende)

Tegningsretter omfattet af LL § 28 - Fraflytning og tilbageflytning

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-0686810

Tegningsretter omfattet af LL § 28 - Fraflytning og tilbageflytning

Spørger havde indgået en aftale med sin arbejdsgiver om at modtage tegningsretter, som en del af en incitamentsordning. Aftalen var omfattet af ligningslovens § 28. Til aftalen var der knyttet suspensive betingelser, som udskød retserhvervelsen fra tildelingstidspunktet til vestingtidspunktet.

På tildelingstidspunktet var spørger fuld skattepligtig til Danmark jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. På vestingtidspunktet var spørger begrænset skattepligtig til Danmark jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, og på udnyttelsestidspunktet var spørger igen fuld skattepligtig til Danmark.

Skatterådet kunne bekræfte, at aftalen indeholdt suspensive betingelser, som udskød retserhvervelsestidspunktet fra tildelingstidspunktet til vestningtidspunktet.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Danmark på grundlag af intern dansk ret kun kunne beskattede den del af vederlaget, som var optjent i Danmark, når spørger var fuld skattepligtig til Danmark på tidspunktet for udnyttelsen af tegningsretterne. Det var Skatterådets opfattelse, at spørger skulle beskattes i Danmark af hele indkomsten. Skatterådet kunne derfor heller ikke bekræfte, at vederlaget skulle fordeles efter, hvor spørger havde udført arbejde i perioden fra tildeling til opsigelse af spørgers ansættelse. Skatterådet tog ikke stilling til om en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst ville føre til et andet resultat.

Skatterådsmøde 23. januar 2024 - SKM2024. 78. SR

Spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørgers tegningsretter først kan anses for endeligt retserhvervet på tidspunktet for udløb af vestingperioden den 1. september 2016, jf. warrantsaftalens punkt 3.2?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at beskatningen af Spørgers tildelte tegningsretter, der er omfattet af ligningslovens § 28, vil skulle fordeles mellem USA og Danmark således, at Danmark kun beskatter den forholdsmæssige andel af værdistigningen, der kan henføres til det antal dage, hvor arbejdet er udført i Danmark?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at Danmarks beskatningsret, ved opgørelsen af den forholdsmæssige andel af værdistigningen, der kan henføres til det antal kalenderdage, hvor arbejde er udført i Danmark, skal beregnes over perioden fra tildelingen af tegningsoptionerne den 1. september 2013 og indtil spørgers ansættelsesforhold hos selskabet ophørte i april 2020 og dermed bekræfte, at spørger skal beskattes med 1275/2433 dele af tegningsrettens værdi på udnyttelse eller afståelsestidspunktet?

Svar:

1. Ja
2. Nej
3. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Baggrund

Spørger arbejdede for H ApS (herefter "Selskabet"), der er et dansk kapitalselskab. Som en del af Spørgers incitamentsordning indgik Spørger og Selskabet warrantsaftale af den 1. september 2013, hvorefter Spørger skulle modtage tegningsretter (warrants) fra Selskabet på nogle nærmere angivne betingelser.

Spørger blev efterfølgende udstationeret til USA for at arbejde i Selskabets amerikanske afdeling. Udstationeringen skete med afrejse i februar 2015. I forbindelse med Spørgers udstationering ophørte Spørgers

fulde danske skattepligt til Danmark, hvorefter han blev tax resident og skattemæssigt hjemmehørende i USA.

Den mellem Spørger og Selskabet indgåede warrantsaftale af 1. september 2013 indeholder en vestingperiode på 36 måneder. Dermed opnåede Spørger først ret til udnyttelse af sine tegningsretter efter udløbet af vestingperioden pr. 1. september 2016.

Ved udgangen af august 2018 ophørte Spørgers udstationeringsperiode til USA, hvorefter han flyttede tilbage til Danmark for at fortsætte sit arbejde for Selskabet i Danmark. Den 1. september 2018 indtrådte Spørgers fulde danske skattepligt.

I april 2022 udnyttede Spørger tegningsretterne og de herved tegnede kapitalandele i Selskabet blev samtidig solgt til uafhængig tredjemand.

Beskrivelse af warrantsprogrammet

Warrantsprogrammet er omfattet af ligningslovens § 28.

Det fremgår af warrantsaftalens pkt. 1, at Spørger tildeles X antal warrants i selskabet den 1. september 2013. Warrants gav ret til at tegne kapitalandele i Selskabet på nærmere angivne vilkår.

Ifølge aftalen om tildeling af tegningsretter havde Spørger i den i warrantsaftalens angivne tegningsperiode ret til at tegne anparter i selskabet til en nærmere fastsat kurs, jf. pkt. 2.3 i warrantsaftalen.

Spørgers tegningsretter var endvidere underlagt en vestingperiode på 36 måneder fra den 1. september 2013, jf. pkt. 2.1 i warrantsaftalen.

Derudover fremgår det af warrantsaftalen pkt. 3, at såfremt Spørgers ansættelsesforhold hos Selskabet ophørte som følge af en Bad Leaver situation inden for vestingperioden, kunne Selskabet beslutte, at Spørgers ret til at udnytte sine ikke-udnyttede tegningsretter skulle bortfalde.

Af warrantsaftalen af 1. september 2013 fremgår følgende:

" 1. Tildeling

Direktionen har efter bemyndigelse fra Selskabets generalforsamling den 1. september 2013 besluttet at udstede og tildele indehaveren X stk. warrants (tegningsoptioner), der giver ret til at tegne anparter i selskabet.

[...]

2. Udnyttelse

Indehaveren er berettiget til at udnytte de tildelte warrants fra og med den 1. september 2016, jf. dog [.....] pkt. 3, og indtil Selskabet bliver børsnoteret, solgt eller opløst som defineret i pkt. 6 og 9.

[...]

3. Bortfald af ret til udnyttelse

Såfremt Indehaverens ansættelsesforhold hos Selskabet ophører som følge af a) at Selskabet opsiger ansættelsesforholdet grundet indehaverens grove misligholdelse af ansættelsesforholdet, eller b) at Indehaveren har sagt op, når opsigelse ikke skyldes Selskabets grove misligholdelse af ansættelsesforholdet, betragtes dette som en "Bad Leaver situation".

Indehaverens warrants er underlagt en vestingperiode på 36 måneder fra den 1. september 2013, [...]

Såfremt Indehaverens ansættelsesforhold hos Selskabet ophører som følge af en Bad Leaver situation inden for Indehaverens vestingperiode, kan Selskabet beslutte, at indehaverens ret til at udnytte sine ikke-udnyttede warrant skal bortfalde. [...] "

Spørgers opfattelse og begrundelse

Ad Spørgsmål 1

Det er Spørgers opfattelse, at tegningsretterne ikke kan anses for endeligt retserhvervede før tidspunktet for udløb af vestingperioden, hvor det kan konstateres, at medarbejderen endeligt har erhvervet ret til de tildelte tegningsretter.

Ifølge fast praksis vil betingelser for tildeling af tegningsretter, hvis opfyldelse den ansatte ikke selv har kontrol over, medføre udskydelse af det skatteretlige retserhvervestidspunkt for disse tegningsretter indtil det konstateres, om betingelserne opfyldes eller ej. Det væsentlige i vurderingen af, om retserhvervestidspunktet er udskudt, er om der må antages at foreligge en reel usikkerhed om, hvorvidt betingelsen opfyldes.

Ved vurderingen lægges der i praksis vægt på det tidsmæssige perspektiv. Er betingelsen for udnyttelse, at den ansatte skal være ansat på retserhvervestidspunktet, vil det i takt med en længere vestingperiode for udnyttelse af tegningsretten i stigende grad være usikkert, om den pågældende er ansat. Ifølge praksis er en vestingperiode på 3 år eller mere en så lang periode at retserhvervelsen udskydes indtil udløb af vestingperioden.

Af praksis fremgår bl.a.: Skattestyrelsen vurderede i SKM2007. 786. SR, at der først skete retserhvervelse efter udløb af vestingperiode på 3 år. I sagen tildeltes matching shares 3 år efter medarbejderens køb af contributions shares, og hvor de eneste betingelser for erhvervelsen af matching shares var, at contributions shares var i behold og at medarbejderen fortsat var ansat efter udløb af 3-års perioden. SKAT vurderede "at tre år er en relativt lang periode i ansættelsesmæssig sammenhæng, idet det for mange medarbejdere må anses for ganske usikkert, om de fortsat vil være ansat i selskabet efter 3 år."

Tilsvarende fremgår af SKM2007. 642. SR, hvor det f.eks. må anses at ligge uden for medarbejderens kontrolsfære, om han eller hun er nødt til at opsig sin stilling pga. flytning til en anden landsdel pga. af ægtefællens job eller at pludselig pasningskrævende sygdom i nærmeste familie nødvendiggør, at medarbejderen opsig sin stilling. Ligeledes er det uden for medarbejderens kontrolsfære, om han eller hun bortvises, f.eks. som følge af udeblivelse fra arbejdet pga. uberettiget varetægtsfængsling eller sygdom.

Det er således Spørgers opfattelse, at spørgsmål 1 bør besvares med et "Ja".

Ad Spørgsmål 2

Såfremt Skatterådet svarer bekræftende på spørgsmål 1, bevirker dette, at der ikke sker fraflytningsbeskatning af Spørger ved ophør af dennes fulde skattepligt ved afrejsen til USA. De tildelte tegningsretter er først endelig retserhvervet den 1. september 2016.

Det følger af fast praksis, at ikke-retserhvervede tegningsretter ikke undergives fraflytningsbeskatning, jf. ligningslovens § 28, stk. 4, modsætningsvist, samt SKM2010. 542. SR.

På retserhvervestidspunktet omfattes Spørger af begrænset skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1.

Samme forhold gjorde sig gældende i SKM2021. 6. SR. I denne afgørelse anfører Skattestyrelsen i sin begrundelse til sagens spørgsmål 4 blandt andet følgende:

"Når en købe- eller tegningsret ikke er retserhvervet ved ophør af den fulde skattepligt, bliver medarbejderen begrænset skattepligtig til Danmark. Dette indebærer at der indtræder begrænset skattepligt til Danmark. Beskatningen udskydes til det tidspunkt, hvor medarbejderen afstår eller udnytter købe- eller tegningsretten. Beskatningen sker ud fra en forholdsmæssig fordeling af vederlaget opgjort på grundlag af den periode, hvor arbejdet er udført i henholdsvis Danmark og udlandet."

På tidspunktet for indtræden af denne begrænsede skattepligt var Spørger samtidig tax resident i USA og underlagt amerikansk global beskatning.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 15, omfatter vederlag i ansættelsesforhold i form af retserhvervede tegningsretter. Dette er blandt andet fastslået i samme afgørelse SKM2021. 6. SR.

I Skattestyrelsens begrundelse til spørgsmål 4 i SKM2021. 6. SR anføres blandt andet følgende:

"Ifølge kommentarerne til Artikel 15 i OECD's modeloverenskomst er kildelandets beskatningsret betinget af, at gage, løn og andet lignende vederlag stammer fra arbejde, udført i dette land. Dette er tilfældet uanset hvornår indkomsten betales til eller krediteres arbejdstageren, eller på anden måde endeligt erhverves af denne."

Kildelandet beskatter dermed den del af aktieoptionens værdi, der udgør vederlag, erhvervet i forbindelse med ansættelsesforholdet i dette land, selv om skatten pålignes på et senere tidspunkt."

Skattestyrelsen er derfor enig med Spørger i, at den del af aktieoptionens værdi, der udgør vederlag, erhvervet i forbindelse med ansættelsesforholdet i Danmark kan beskattes i Danmark, selvom skatten pålignes på et senere tidspunkt."

Spørger i nærværende sag er på samme måde som Spørger i SKM2021. 6. SR begrænset skattepligtig efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, af de tegningsretter, der er endelig retserhvervet den 1. september 2016. På dette tidspunkt var Spørger i nærværende sag på samme måde som Spørger i SKM2021. 6. SR tax resident i USA.

Efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 15, kan Danmark således kun beskatte den forholdsmæssige del af værdistigningen på de retserhvervede tegningsretter, der kan henføres til det antal dage, hvor arbejdet er udført i Danmark. Dette som citeret ovenfor, selvom skatten pålignes på et senere tidspunkt ved udnyttelsen eller afståelse af tegningsretterne.

Det er således Spørgers opfattelse, at spørgsmål 2 bør besvares med et "Ja".

Spørgers høringssvar til spørgsmål 2

Skattestyrelsen er enig i, at retserhvervestidspunktet for de (suspensivt) tildelte tegningsretter er den 1. september 2016. Dette fremgår tillige ved besvarelsen af spørgsmål 1.

Det er et grundlæggende retsprincip, at beskatning indtræder på retserhvervestidspunktet. Det er uden betydning, at et beløb eller gode, der er retserhvervet, først udbetales senere. Beskatningstidspunktet er indtrådt på retserhvervestidspunktet.

Hvis eksempelvis en løn eller bonus er retserhvervet i år 1, skal beskatning ske i år 1, selvom løn eller bonus først udbetales i år 2.

Hvis en person eksempelvis bor og arbejder i udlandet i år 1 og først flytter til Danmark og bliver fuld skattepligtig i år 2, kan Danmark selvsagt ikke beskatte en sådan løn eller bonus retserhvervet i år 1 før indtræden af fuld skattepligt. Dette selvom løn eller bonus udbetales efter indtræden af fuld skattepligt.

Det er ene og alene retserhvervelsestidspunktet og de forhold, der foreligger på dette tidspunkt, der er afgørende.

Præcis samme retsprincip fremgår af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst 2017 til artikel 15 pkt. 2.2 (Spørgers repræsentants understregning):

"Betingelsen i artiklen for, at kildestaten kan beskatte er, at gage, løn og andet lignende vederlag hidrører fra arbejde udført i denne stat.

Dette er tilfældet uanset hvornår indkomsten betales til eller krediteres den ansatte, eller på anden måde endeligt erhverves af denne."

OECD-kommentaren gentager, at når løn hidrører (det vil sige er retserhvervet) fra arbejdet udført i en stat, er dette afgørende for, om denne stat kan beskatte. Det er som altid forholdene på retserhvervelsestidspunktet, der er afgørende for beskatning. Ikke forholdene på udbetalingstidspunktet.

Så enkel er også nærværende sag.

Skattestyrelsen og Spørger er ifølge repræsentanten enige i:

- At retserhvervelsestidspunktet for tegningsretterne er 1. september 2016.
- At Spørger den 1. september 2016 var begrænset skattepligtig til Danmark af de tegningsretter, der retserhverves på dette tidspunkt, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1 og ligningslovens § 28, stk. 1.
- At Spørger den 1. september 2016 samtidig var tax resident (globalindkomst skattepligtig) til USA.
- At Spørger den 1. september 2016 efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem USA og Danmark var hjemmehørende i USA, og Danmark var kildeland for den begrænsede skattepligt, jf. art. 4.
- At denne dobbeltbeskatning på retserhvervelsestidspunktet skal lempes efter overenskomstens artikel 15. Artikel 15 foreskriver et exemptionsprincip. Løn og tilsvarende vederlag kan kun beskattes i den stat, hvori den ansatte er hjemmehørende, medmindre arbejdet er udført i den anden stat (kildelandet).
- At det fremgår af kommentarer til modeloverenskomstens artikel 15, jf. pkt. 2.2 og pkt. 12-12.15 og Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. F. 8.2.2.15.1.2 (Spørgers repræsentants understregning):

"Efter punkt 2.2 i kommentaren til overenskomsten er kildelandets beskatningsret betinget af, at gage, løn og andet lignende vederlag stammer fra arbejde udført i dette land. Dette er tilfældet uanset hvornår indkomsten betales til eller krediterer arbejdstageren, eller på anden måde endeligt erhvervs af denne."

"Modeloverenskomstens artikel 15 tillader derfor, at kildelandet beskatter den del af aktieoptionens værdi, der udgør vederlag erhvervet i forbindelse med ansættelsesforholdet i dette land, selvom skatten pålignes på et senere tidspunkt, hvor arbejdstageren ikke længere er ansat i dette land, se pkt. 12.1 i kommentaren til modeloverenskomstens art. 15."

Skattestyrelsens udkast til indstilling er baseret på en grundlæggende fejl. Skattestyrelsen vurderer ikke forholdene på retserhvervelsestidspunktet, men forholdene på udbetalingstidspunktet/påligningstidspunktet. Det er forkert.

På retserhvervelsestidspunktet indtræder begrænset skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, af tegningsretterne. Dette uanset, at opgørelsen af skatten og påligningstidspunktet først sker senere på udbetalingstidspunktet/udnyttelsestidspunktet.

I Skattestyrelsens udkast til indstilling anfører Skattestyrelsen endda, at der i princippet er tre tidspunkter, der kunne være relevante (Spørgers repræsentants nummerering):

"Der skal derfor i nærværende sag tages stilling til den skattemæssige behandling af spørgers deltagelse i warrantprogrammet der er omfattet af LL§28 når (i) tildelingen sker under fuld dansk skattepligt og (ii) retserhvervelsen sker under begrænset skattepligt til Danmark og (iii) udnyttelse/salg sker efter at spørger er genindtrådt under fuld skattepligt til Danmark"

Det er en uhørt nyskabelse, at Skattestyrelsen mener, at det relevante beskatningstidspunkt først er ved udnyttelsen/salg og ikke som altid tidligere antaget på retserhvervestidspunktet. Det er forkert.

Skatterådet har allerede i SKM 2021.6. SR truffet afgørelse om præcist det samme. I denne afgørelse anses spørgeren for at være hjemmehørende i USA og Danmark for at være kildeland, når retserhvervestidspunktet senere indtræder for tildelte tegningsretter.

På det tidspunkt, hvor de suspensive betingelser ophører, indtræder således begrænset skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1.

På dette tidspunkt er Spørger i afgørelsen hjemmehørende i USA, og Danmark anses for kildeland efter overenskomstens artikel 4. Danmark anses (som altid) som kildeland, når den anden stat anses som domicilstat (hjemmehørende stat) uanset om den danske beskatningsret baserer sig på fuld eller begrænset skattepligt.

Det er således også forkert, når der i udkast til indstillingen anføres - uden begrundelse - at SKM2021. 6. SR ikke kan finde anvendelse, fordi afgørelsen er baseret på fuld dansk skattepligt. Danmark anses folgelig for kildeland, når betingelsen i art. 4 er opfyldt, uanset om dansk beskatningsret baseres på fuld eller begrænset skattepligt.

I nærværende sag er Danmark på retserhvervestidspunktet kildeland baseret på begrænset skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1. I SKM2021. 6. SR anses Danmark som kildeland baseret på fuld skattepligt, men hjemmehørende i USA, jf. art. 4. Uanset på hvilket grundlag Danmark anses for kildeland, skal beskatningsretten fordeles i henhold til art. 15.

Som anført i afgørelsen, skal fordelingen af beskatningsretten efter art. 15 ske på baggrund af den periode, hvor arbejdet er udført i henholdsvis Danmark og udlandet.

Som citeret ovenfor fra kommentar til art. 15 (Spørgers repræsentants understregning):

"Kildelandet beskatter dermed den del af aktieoptionens værdi, der udgør vederlag erhvervet i forbindelse med ansættelsesforholdet i dette land, selvom skatten pålignes på et senere tidspunkt."

Det er en fejl, når Skattestyrelsen i udkast til indstillingen forsøger at udskyde beskatningstidspunktet fra retserhvervestidspunktet til det senere udbetalings-/udnyttelses-/påligningstidspunkt. Det vil være en uhørt ændring af grundlæggende praksis.

Det er korrekt, at såfremt skattepligten først indtræder på udnyttelsestidspunktet, da er Spørger fuldt skattepligtig og (muligvis) hjemmehørende i Danmark efter overenskomstens art. 4. I så fald er det korrekt, at Danmark som domicilland kun skal give credit for den skat, der er betalt i kildelandet, USA, jf. art. 23.3 (a).

Det er og bliver forkert at anvende udnyttelsestidspunktet som beskatningstidspunkt.

Det korrekte tidspunkt er som altid retserhvervestidspunktet.

Der er enighed om, at retserhvervelsestidspunktet er den 1. september 2016. På dette tidspunkt er der enighed om, at USA er domicilland og Danmark kildeland baseret på begrænset skattepligt i henhold til kildeskattelovens § 2, stk. 1. Derfor skal beskatningsretten fordeles efter art. 15 efter exemptionsmetoden. Dette uanset, at udbetalingen/udnyttelsen først sker senere.

Det er præcis det samme som løn eller bonus retserhvervet i år 1. Denne beskattes følgelig i år 1, selvom udbetaling først sker i år 2, hvor der eksempelvis er indtrådt fuld skattepligt til Danmark.

Derfor kan spørgsmål 2 kun besvares med: "Ja".

Ad Spørgsmål 3

Som citeret ovenfor under spørgsmål 2, følger det af dobbeltbeskatningssaftalen mellem USA og Danmark, artikel 15, at kildelandets beskatningsret er betinget af, at vederlaget stammer fra arbejde udført i kildelandet.

Spørger har arbejdet for Selskabet i perioden fra tildelingen af tegningsretterne d. 1. september 2013 frem til ansættelsesforholdet hos Selskabet ophørte. Dette er en periode på i alt 2433 kalenderdage. Ud af denne periode har Spørger arbejdet i USA i perioden fra februar 2015 til september 2018. Denne periode udgør 1158 kalenderdage. Dermed har Spørger arbejdet for Selskabet i Danmark i 1275 kalenderdage ud af den samlede ansættelsesperiode efter tildelingen på 2433 kalender dage.

Nå Skattestyrelsen senere efter en konkret ligning fastsætter værdien af tegningsretterne på udnyttelsestidspunktet, skal Danmark alene beskatte 1275/ 2433 dele heraf svarende til det antal kalenderdage, hvor vederlaget stammer fra arbejde udført i Danmark.

Det er således Spørgers opfattelse, at spørgsmål 3 bør besvares med et "Ja".

Spørgers høringssvar til spørgsmål 3

I Skattestyrelsens udkast til indstilling er spørgsmål 3 besvaret med et "Nej".

Dette skyldes, at Skattestyrelsen fejlagtigt anser udnyttelsestidspunktet for beskatningstidspunktet og ikke retserhvervelsestidspunktet.

Når Skattestyrelsen anvender udnyttelsestidspunktet som beskatningstidspunkt, er Spørger på dette tidspunkt fuldt skattepligtig. I så fald bliver Danmark domicilland efter dobbeltbeskatningssaftalens art. 4, og i så fald anvendes overenskomstens art. 23.3 (a), hvorefter Danmark kan beskatte og alene give credit for skat betalt i kildelandet USA.

Det er forkert at anvende udnyttelsestidspunktet og ikke retserhvervelsestidspunktet som beskatningstidspunkt.

På retserhvervelsestidspunktet er Danmark kildeland baseret på begrænset skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1. Derfor skal beskatningsretten fordeles i henhold til art. 15. Danmark kan derfor kun beskatte den forholdsmæssige andel af værdistigningen, der kan henføres til det antal dage, hvor arbejde er udført i Danmark.

Ved denne fordeling skal det opgøres, hvor stor en del af vederlaget i form af værdistigningen, der stammer fra arbejde udført i henholdsvis Danmark og USA.

Spørger har arbejdet for Selskabet som arbejdsgiver fra tildeling af tegningsretter den 1. september 2013 frem til ansættelsesforholdet hos Selskabet ophørte i april 2020. Dette er en periode på i alt 2.433 kalenderdage.

Ud af denne ansættelsesperiode har Spørger arbejdet i USA fra februar 2015 til 1. september 2018. Dette udgør 1.158 kalenderdage. Dermed har Spørger arbejdet for Selskabet i Danmark i 1.275 dage ud af den samlede ansættelsesperiode efter tildelingen på 2.433 dage.

Derfor kan Danmark beskatte 1.275/2.433 dele af tegningsretternes værdi opgjort på udnyttelsestidspunktet.

Derfor bør spørgsmål 3 besvares med: "Ja".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgers tegningsretter først kan anses for endeligt retserhvervet på tidspunktet for udløb af vestingperioden den 1. september 2016, jf. warrantsaftalens punkt 3.2.

Begrundelse

Som udgangspunkt sker retserhvervelse på tildelingstidspunktet, jf. U. 2004.1480HR, hvor højesteret stadfæstede, at retserhvervelse som udgangspunkt sker på tildelingstidspunktet. Hvis der imidlertid til tildelingen er knyttet betingelser af suspensiv karakter - dvs., hvis betingelserne i aftalen har en sådan karakter, at der hersker reel usikkerhed om aftalens gennemførelse - kan retserhvervelsen udskydes, indtil betingelserne er opfyldt. Se Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. A. 5.17.2.5.

Betingelser, som medarbejderen selv har kontrol over, vil ifølge praksis derimod normalt ikke udskyde retserhvervelsestidspunktet. I disse tilfælde vurderes det, at der ikke er nogen reel usikkerhed om aftalens gennemførelse, da medarbejderen selv har kontrol over, om omstændighederne for opfyldelse af aftalen skal indtræde eller ej. Det væsentlige i vurderingen af, om retserhvervelsen er udskudt, er derfor, om der må antages at foreligge reel usikkerhed om, hvorvidt betingelsen bliver opfyldt.

Spørgsmålet om, hvornår der foreligger retserhvervelse, skal afgøres konkret ud fra de betingelser, der er fastsat i aftalen.

Det fremgår af warrantsaftalens afsnit 3, at "*Såfremt Indehaverens ansættelsesforhold hos Selskabet ophører som følge af a) at Selskabet opsiger ansættelsesforholdet grundet indehaverens grove misligholdelse af ansættelsesforholdet, eller b) at Indehaveren har sagt op, når opsigelse ikke skyldes Selskabets grove misligholdelse af ansættelsesforholdet, betragtes dette som en "Bad Leaver situation".*

Endvidere fremgår det, at "*Såfremt Indehaverens ansættelsesforhold hos Selskabet ophører som følge af en Bad Leaver situation inden for Indehaverens vestingperiode, kan Selskabet beslutte, at indehaverens ret til at udnytte sine ikke-udnyttede warrant skal bortfalde. [...]*".

Det følger af praksis, at en betingelse i aftalen om ansættelse på tidspunktet for vesting udgør en reel usikkerhed om, hvorvidt aftalen bliver gennemført og dermed en suspensiv betingelse, som udskyder retserhvervelsen til vestingtidspunktet. Det bemærkes, at det følger af praksis, at en medarbejders egen frivillige opsigelse ikke nødvendigvis er undergivet vedkommendes fuldstændige egen fri råden.

I SKM2013. 224. SR blev aktieoptioner tildelt løbende med 1/36 pr. måned. Aktieoptionerne kunne tidligst udnyttes til køb af aktier i Selskabet i det tredje år efter tildelingen. De månedlige tildelinger af aktieoptioner var betinget af, at medarbejderen ikke selv havde opsagt sin stilling. Det blev bemærket, at medarbejderens frivillige opsigelse ikke nødvendigvis var undergivet vedkommendes fuldstændige egen fri råden. Det blev videre bemærket, at der ikke eksisterede en såkaldt "3 års regel", hvorefter alene ordninger med krav om fortsat ansættelse af en længde på fulde 3 år eller mere, medførte udskudt

retserhvervelse. Også kortere perioder kunne begrunde en reel usikkerhed om, hvorvidt aftalen blev gennemført. Ansættelsesbetingelsen medførte herefter, at der herskede reel usikkerhed om aftalernes gennemførelse. Skatterådet fandt herefter, at retserhvervelsen af aktieoptionerne skulle anses at ske løbende med 1/36 pr. måned.

Skatterådet bekræftede i SKM2013. 885. SR, at Restricted Stock Units, som var sat til at modne med ¼ af tildelingen efter henholdsvis 1, 2, 3 og 4 år, beskattedes som lønindkomst på modningstidspunktet for hver del af tildelingerne. På modningstidspunktet opnåede medarbejderen endelig ret til aktier, forudsat at medarbejderen fortsat var ansat i selskabet samt, at selskabet ikke er gået konkurs. Skatterådet lagde vægt på, at en medarbejders frivillige opsigelse ikke nødvendigvis var undergivet vedkommendes fuldstændige egen fri råden. Ansættelsesbetingelsen medførte, at der herskede reel usikkerhed om aftalernes gennemførelse.

Der henvises også til SKM2007. 786. SR og SKM2007. 642. SR, som nævnt af Spørger.

Da warrantsaftalen om tildeling af X antal tegningsretter den 1. september 2013 indeholder suspensive betingelser i kraft af ansættelsesbetingelsen på tidspunktet for vesting, er det Skattestyrelsens opfattelse, at retserhvervelsen er udskudt til vestingtidspunktet den 1. september 2016.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at beskatningen af Spørgers tildelte tegningsretter, der er omfattet af ligningslovens § 28, vil skulle fordeles mellem USA og Danmark således, at Danmark kun beskatter den forholdsmæssige andel af værdistigningen, der kan henføres til det antal dage, hvor arbejdet er udført i Danmark.

Begrundelse

Alle indtægter er som udgangspunkt skattepligtige efter statsskattelovens § 4. Bestemmelsen omfatter både indkomster, som består af penge eller andre formuegoder af pengeværdi.

Ligningslovens § 16 præciserer indkomstopgørelsen efter statsskattelovens § 4 for personalegoder.

Warrantsprogrammet er ligesom medarbejderaktier et personalegode, som er omfattet af ligningsloven § 16.

Det fremgår af Den Juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. A. 5.17.1.1, at hvis en medarbejder som led i et ansættelsesforhold modtager medarbejderaktier, så skal medarbejderen beskattes af den værdi, aktierne har. Beskatningsgrundlaget udgør aktiernes markedsværdi på retserhvervelsestidspunktet med fradrag af eventuel egenbetaling.

Som udgangspunkt sker retserhvervelse på tildelingstidspunktet, jf. U. 2004.1480HR, hvor højesteret stadfæstede, at retserhvervelse som udgangspunkt sker på tildelingstidspunktet. Hvis der imidlertid til tildelingen er knyttet betingelser af suspensiv karakter - dvs., hvis betingelserne i aftalen har en sådan karakter, at der hersker reel usikkerhed om aftalens gennemførelse - kan retserhvervelsen udskydes, indtil betingelserne er opfyldt. Se Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. A. 5.17.2.5.

Ved besvarelsen af spørgsmål 1, er det Skattestyrelsens opfattelse, at retserhvervelsestidspunktet for de X antal warrants er udskudt fra tildelingstidspunktet den 1. september 2013 til vestingtidspunktet den 1. september 2016.

Ifølge ligningslovens § 28 kan beskatningstidspunktet af værdien af de X antal warrants udskydes til udnyttelsestidspunktet. Se Den Juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. A. 5.17.2.3.1, hvoraf det fremgår, at ligningslovens § 28 er en regel, der udskyder beskatningstidspunktet for købe- og tegningsretter til aktier fra tildelings-/retserhvervelsestidspunktet til udnyttelses- eller salgstidspunktet.

På baggrund af ovenstående samt faktum oplyst af Spørger lægges følgende til grund i nærværende sag:

- At warrantsprogrammet er omfattet af ligningslovens § 28.
- At Spørger den 1. september 2013 deltager i et warrantsprogram, mens Spørger er omfattet af fuld dansk skattepligt, hvor Spørger bliver tildelt en suspensiv betinget ret til tegningsretter, der er omfattet af ligningslovens § 28.
- At Spørgers fulde skattepligt til Danmark ophører den 1. februar 2015, idet Spørger flytter fra Danmark. Spørger fraflytter med de ikke-retserhvervede tegningsretter, der er tildelt den 1. september 2013.
- At Spørger den 1. september 2016 retserhverver tegningsretterne, der er baseret på tildelingen den 1. september 2013.
- At Spørgers fulde skattepligt til Danmark genindtræder den 1. september 2018, idet Spørger flytter til Danmark. Spørger tilflytter med de retserhvervede tegningsretter, der er baseret på den oprindelige tildeling den 1. september 2013.
- At Spørger i april 2020 ophører med at være ansat i selskabet, der har udstedt tegningsretterne.
- At Spørger i april 2022 udnytter tegningsretterne og modtager aktier, der sælges til uafhængig tredje-mand.

Med udgangspunkt i sagens faktum, er der i nærværende sag tale om en situation, hvor de X antal warrants er tildelt i Danmark, retserhvervet i USA og udnyttet i Danmark.

Det fremgår af ligningslovens § 28, stk. 4, at hvis den skattepligtiges skattepligt efter kildeskattelovens § 1 ophører, uden at der samtidig indtræder skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1 eller 2, skal der ske fraflytningsbeskatning af de tegningsretter, der er omfattet af ligningslovens § 28, stk. 1.

Det fremgår af SKM2010. 542. SR, at en aftale om tildeling af tegningsretter ikke kan fraflytningsbeskattes efter ligningslovens § 28, stk. 4, når der ikke er sket endelig retserhvervelse af de tildelte tegningsretter på fraflytningstidspunktet. Det fremgår videre af SKM2010. 542. SR, at der heller ikke er hjemmel til fraflytningsbeskatning af de ikke-retserhvervede tegningsretter efter henholdsvis kursgevinstlovens § 37 og aktieavancebeskatningslovens § 38.

Jf. Skattestyrelsens indstilling i spørgsmål 1 i nærværende sag lægges det til grund, at Spørger er fraflyttet Danmark med tildelte ikke-retserhvervede tegningsretter. På baggrund af den ovenfor beskrevne praksis, jf. SKM2010. 542. SR, skal der ikke ske fraflytningsbeskatning af Spørgers tildelte ikke-retserhvervede tegningsretter efter hverken ligningslovens § 28, stk. 4, kursgevinstlovens § 37 eller aktieavancebeskatningslovens § 38.

Videre fremgår det af SKM2010. 542. SR, at det følger af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, at ikke-fuldt skattepligtige personer, der erhverver vederlag i tjenesteforhold, er begrænset skattepligtige til Danmark. Skatterådet anfører, at det er uden betydning i hvilken form vederlaget udbetales, samt om retten til vederlaget er erhvervet efter ophør af arbejdet i Danmark. Videre anfører Skatterådet i SKM2010. 542. SR, at det følger af lovbemærkningerne til § 7, nr. 2 i L37 (2000/2001), at en person bosat i udlandet er begrænset skattepligtig af den del af vederlaget i form af aktier, købe- og tegningsretter, der vedrører arbejde i Danmark. Endelig bemærker Skatterådet, at kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, jf. ligningslovens § 28, stk. 5, jf. stk. 1, indeholder hjemmel til at beskatte vederlag fra afståelse eller udnyttelse af optioner erhvervet i ansættelsesforhold, hvor vederlaget kan henføres til udførelse af arbejde

i Danmark. Dette gælder, uanset at afståelsen/udnyttelsen sker efter, at medarbejderens fulde danske skattepligt er ophørt.

Det fremgår af den ovenfor beskrevne praksis, jf. SKM2010. 542. SR, at Spørgers tildelte ikke-retserhvervede tegningsretter i nærværende sag er omfattet af den begrænsede skattepligt i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, indtil afståelse eller udnyttelse finder sted.

Ovenstående praksis fremgår endvidere af Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. A. 5.17.2.3.5, hvor det beskrives, at når en købe- eller tegningsret ikke er retserhvervet ved ophør af den fulde skattepligt, bliver medarbejderen begrænset skattepligtig til Danmark. Dette indebærer, at der indtræder begrænset skattepligt til Danmark. Beskatningen udskydes til det tidspunkt, hvor medarbejderen afstår eller udnytter købe- eller tegningsretten.

Det fremgår således af praksis, at beskatningen af de ved fraflytningen tildelte ikke-retserhvervede tegningsretter, der er omfattet af ligningslovens § 28, udskydes til tidspunktet for afståelse eller udnyttelse. På den baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at dette indebærer, at de pågældende tegningsretter fortsat efter både fraflytningen og den efterfølgende retserhvervelse i udlandet er omfattet af reglerne i ligningslovens § 28. I modsat fald ville fraflytningen indebære, at beskatningen alene ville være udskudt til retserhvervelsen. Dette skyldes, at det er reglen i ligningslovens § 28, der udskyder beskatningstidspunktet for tegningsretter fra retserhvervestidspunktet til udnyttelses- eller salgstidspunktet.

På baggrund af ovenstående er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers tegningsretter på tidspunktet for genindtræden af den fulde skattepligt den 1. september 2018 fortsat er omfattet af dels den begrænsede skattepligt i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1 og dels er omfattet af reglerne i ligningslovens § 28.

Der skal derfor i nærværende sag tages stilling til den skattemæssige behandling af Spørgers deltagelse i warrantsprogrammet, der er omfattet af ligningslovens § 28, når tildelingen sker under fuld dansk skattepligt og retserhvervelsen sker under begrænset skattepligt til Danmark og udnyttelse/salg sker efter, at Spørger er genindtrådt under fuld skattepligt til Danmark.

Det fremgår af ligningslovens § 28, stk. 5, at tegningsretter omfattet af ligningslovens § 28 skal fraflytningsbeskattes, hvis den skattepligtiges skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1 eller 2, ophører uden, at den skattepligtige samtidig bliver skattepligtig efter kildeskattelovens § 1.

Som anført ovenfor, er Spørgers tegningsretter omfattet af den begrænsede skattepligt i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, indtil der sker afståelse/udnyttelse af tegningsretterne. Når Spørger flytter tilbage til Danmark med genindtræden af fuld dansk skattepligt med tegningsretterne i behold, er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers tegningsretter på tilbageflytningstidspunktet overgår fra at være omfattet af den begrænsede skattepligt i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, til at være omfattet af den fulde skattepligt i henhold til kildeskattelovens § 1.

Det fremgår af kildeskattelovens § 9, stk. 1, at hvis en person bliver fuldt skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, eller hvis en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende her i landet, anses aktiver og passiver, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet. I nærværende sag er Spørgers tegningsretter på tidspunktet, hvor Spørger igen blive fuldt skattepligtig efter kildeskattelovens § 1 omfattet af dansk beskatning. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers tegningsretter ikke skal tildeles en indgangsværdi i henhold til kildeskattelovens § 9.

Det fremgår af SKM2010. 542. SR, at for en medarbejder, der er indtrådt i fuld dansk skattepligt, har Danmark intern hjemmel til at beskatte hele vederlaget ved udnyttelse af optioner på udnyttelses-

tidspunktet, når betingelserne for at anvende ligningslovens § 28 er opfyldte. Videre fremgår det af SKM2010. 542. SR, at beskatningsprincipperne i OECD's Modeloverenskomst ikke er til hinder for, at Danmark efter interne regler beskatter det fulde vederlag.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at Danmark i nærværende sag kan beskatte det fulde vederlag ved udnyttelsen af tegningsretterne, der finder sted i april 2022, hvor Spørger er omfattet af fuld skattepligt til Danmark.

Spørgers repræsentant har henvist til Skattestyrelsens begrundelse i svaret på spørgsmål 4 i SKM2021. 6. SR. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at spørgsmål 4 i SKM2021. 6. SR er besvaret ud fra en forudsætning om, at Spørger er skattemæssigt hjemmehørende i USA og at Danmarks beskatningsret er baseret på fortsat fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at SKM2021. 6. SR ikke kan tages til indtægt for, at beskatningen af Spørgers tildelte tegningsretter i nærværende sag vil skulle fordeles mellem USA og Danmark således, at Danmark kun beskatter den forholdsmæssige andel af værdistigningen, der kan henføres til det antal dage, hvor arbejdet er udført i Danmark.

Fysiske personer, der har bopæl her i landet er, ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, undergivet fuld dansk skattepligt. Danmark kan derfor beskatte Spørgeren af al indkomst, uanset hvor indkomsten kommer fra, jf. globalindkomstbeskatningsprincippet i statsskatteloven § 4.

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers globale indkomst, herunder vederlag fra udnyttelse af tegningsretterne, er omfattet af dansk beskatning, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, og statsskatteloven § 4.

På denne baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke kan bekræftes, at beskatningen af Spørgers tildelte tegningsretter, der er omfattet af ligningslovens § 28, vil skulle fordeles mellem USA og Danmark således, at Danmark kun beskatter den forholdsmæssige andel af værdistigningen, der kan henføres til det antal dage, hvor arbejdet er udført i Danmark.

Skattestyrelsens bemærkninger til Spørgers høringssvar til spørgsmål 2

Spørgers repræsentant anfører, at det er et grundlæggende princip, at beskatning indtræder på retserhvervelsestidspunktet. Spørgers repræsentant nævner som eksempel, at hvis en løn eller bonus er retserhvervet i år 1, skal beskatning ske i år 1, selvom løn eller bonus først udbetales i år 2.

Hertil bemærker Skattestyrelsen, at det fremgår af Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. A. 1.2.1 om Beskatningstidspunktet, at

"Retserhvervelsesprincippet indebærer, at beskatning som udgangspunkt sker på det tidspunkt, hvor en skattepligtig person får et formuegode."

"Allerede på det tidspunkt, hvor en person har et krav på fx en betaling, har vedkommende et formuegode i form af et retskrav på betaling. Efter retserhvervelsesprincippet sker beskatningen på det tidspunkt, hvor der er et sådant retskrav - uanset om personen faktisk får betalingen."

På baggrund af ovenstående er Skattestyrelsen enig med Spørger i, at beskatningstidspunktet som hovedregel er på retserhvervelsestidspunktet.

Ifølge kildeskattebekendtgørelsen (BEK nr. 2104 af 23/11/2021) § 20. stk. 1, pkt. 1 og 2, fremgår det, at

"Arbejdsmarkedsbidragspligtig indkomst, for hvilken der skal foretages indeholdelse, samt A-indkomst, der kommer til udbetaling efter udløbet af den pågældende indtjeningsperiode, indkomstbeskattes i det

indkomstår, hvori udbetalingen finder sted, jf. dog stk. 2 og 3. Har udbetaling ikke fundet sted på et tidspunkt, der ligger 6 måneder efter, at indkomstmotageren har erhvervet endelig ret til den pågældende indkomst, er beløbet dog indkomstskattepligtigt på dette tidspunkt, jf. dog stk. 4-9."

Som udgangspunkt beskattes løn således i det indkomstår, hvor udbetalingen finder sted, dog senest 6 måneder efter at indkomstmotageren har erhvervet endelig ret til lønnen.

I SKM2008. 709. SR bekræftede Skatterådet, at medarbejdere med et kontantbonusprogram i form af fantomaktier først skulle beskattes af en eventuel bonus på udbetalingstidspunktet. Bonus var afhængig af, om bestyrelsen vedtog, at der skulle udbetales udbytte.

Ligeledes bekræftede Skatterådet i SKM2010. 479. SR, at en bonusordning, hvor en del af den optjente bonus opspares, og udbetaling gøres afhængig af resultatkrav over de næste 3 år, efter en af 3 forskellige modeller, medfører udskydelse af beskatningstidspunktet for den del af bonussen, der opspares, indtil udbetaling finder sted.

På baggrund af den eksisterende praksis om bonusordninger kan beskatningstidspunktet af bonusudbetalinger således udskydes til udbetalingstidspunktet.

Ligningslovens § 28 vedrører beskatningstidspunktet for køberetter og tegningsretter til aktier i et selskab, hvor motageren af køberetter eller tegningsretter er ansat.

Det fremgår af ligningslovens § 28, stk. 1, 1. pkt., at "For personer, der som vederlag modtager køberetter til aktier eller tegningsretter til aktier af det selskab, hvor de er ansat, indtræder beskatningen af den modtagne køberet eller tegningsret først på det tidspunkt, hvor køberetten henholdsvis tegningsretten udnyttes eller afstås." (Skattestyrelsens fremhævelser)

Det fremgår således direkte af ligningslovens § 28, stk. 1, at beskatningstidspunktet udskydes således, at beskatningen først sker på udnyttelses- eller afståelsestidspunktet. Da tegningsretterne i den foreliggende sag er omfattet af ligningslovens § 28, finder reglen således anvendelse i forhold til beskatningstidspunktet for de tegningsretter, som den foreliggende sag vedrører. De generelle principper for retserhvervelse, som nævnes af spørgeren kan ikke føre til et andet resultat.

Dette understøttes også af praksis vedrørende anvendelsen af ligningslovens § 28. I SKM2019. 411. SR havde Spørger fået tildelt køberetter i forbindelse med sin ansættelse og ønskede i den forbindelse at vide, hvordan køberetterne blev beskattet. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at køberetterne beskattes som aktie- eller kapitalindkomst, men kunne derimod bekræfte, at de beskattes på udnyttelsestidspunktet som personlig indkomst, da de findes at leve op til betingelserne i ligningslovens § 28.

SKM2023. 205. SR omhandlede blandt andet retserhvervede tegningsretter, som ansås for at være afstået ved konvertering til de betingede aktier (RSU'er). Det var Skatterådets opfattelse, at handelsværdien af tegningsretterne, modregnet evt. egenbetaling, skulle beskattes som personlig indkomst på afståelsestidspunktet dvs. konverteringstidspunktet, jf. ligningslovens § 16 og § 28.

På baggrund af ordlyden af ligningslovens § 28, stk. 1, 1. pkt., samt praksis vedrørende anvendelse af reglen må det konkluderes, at beskatning af vederlag modtaget som tegningsretter til aktier ikke skal ske på retserhvervelsestidspunktet, men også i den foreliggende sag først skal ske på udnyttelses- eller afståelsestidspunktet.

Spørgers repræsentant anfører, at de forhold, der foreligger på retserhvervelsestidspunktet er afgørende for, hvordan Spørger skal beskattes på udnyttelsestidspunktet.

Dette er imidlertid i modstrid med indholdet af ligningslovens § 28, stk.1 og modsiges også af praksis vedr. anvendelse af reglen.

I SKM2013. 700. HR bestod en del af vederlaget i køberetter til aktier efter ligningslovens § 28. Køberetterne blev retserhvervet i 2003, men blev først udnyttet i 2006. Det var et spørgsmål i sagen, om køberetter til aktier skulle beskattes efter de regler, der var gældende på retserhvervelsestidspunktet i 2003, eller om de skulle beskattes efter de regler, der gjaldt på udnyttelsestidspunktet. Højesteret fandt, at beskatningen af køberetter efter ligningslovens § 28 skulle ske efter de regler, der var gældende på udnyttelsestidspunktet.

Med udgangspunkt i praksis vedrørende anvendelse af reglen i ligningslovens § 28, er det derfor Skattestyrelsens opfattelse, at det også i den foreliggende sag er de forhold, som er gældende på udnyttelsestidspunktet, som er afgørende for, hvordan Spørger skal beskattes på udnyttelsestidspunktet.

Spørgers repræsentant henviser til kommentarerne til OECD's modeloverenskomst 2017.

De stillede spørgsmål i sagen vedrører imidlertid forhold, som skal vurderes efter dansk intern ret, herunder anvendelsen af ligningslovens § 28, og dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA og kommentarerne til OECD's modeloverenskomst indgår derfor ikke i behandlingen af sagen.

Ved anvendelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst i en sag der vedrører ophold og arbejde dels i Danmark og dels i USA, som i den foreliggende sag, kræves der en konkret stillingtagen til spørgerens skattemæssige hjemsted dels i perioden med ophold og arbejde i USA og dels i perioder med ophold og arbejde i Danmark. Her har blandt andet spørgerens bopælsforhold og personlige og økonomiske relationer til Danmark og USA betydning for vurderingen. Når det skattemæssige hjemsted er fastlagt, er det også fastlagt hvilket land, der kan beskatte den globale indkomst. Dertil kommer anvendelse af reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten om fordeling af beskatningsret til løn mv., der derudover kan give et kildeland ret til at beskatte, og endelig kan der være spørgsmål om lempelse af en eventuel dobbeltbeskatning. Det bemærkes, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA ikke på alle punkter følger OECD's modeloverenskomst, hvilket har betydning for muligheden for at anvende kommentarerne til modeloverenskomsten ved fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Spørgers repræsentant anfører, at Skattestyrelsen og Spørger er enige om, at Spørger den 1. september 2016 efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem USA og Danmark var hjemmehørende i USA, samt at Spørger var tax resident til USA.

Hertil må Skattestyrelsen gøre opmærksom på, at der ikke i den foreliggende sag er stillet spørgsmål, der omhandler stillingtagen til Spørgers skattemæssige hjemsted efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Skattestyrelsen har således ikke taget stilling hertil. Spørgers retsstilling efter amerikanske skatteregler beror i øvrigt alene på en vurdering, som må foretages af de amerikanske skattemyndigheder.

Spørgers repræsentant anfører, at Skattestyrelsen og Spørger er enige om, at dobbeltbeskatning på retserhvervelsestidspunktet skal lempes efter overenskomstens artikel 15, som ifølge spørgers repræsentant foreskriver et exemptionsprincip.

Hertil må Skattestyrelsen gøre opmærksom på, at artikel 15 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke indeholder regler om lempelse eller regler om et exemptionsprincip. Lempelsesreglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA findes i artikel 23. Der er ikke i den foreliggende sag stillet spørgsmål, der omhandler stillingtagen til Spørgers lempelsesmuligheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Skattestyrelsen har derfor ikke taget stilling til spørgsmålet om lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA.

Spørgers repræsentant anfører, at Skatterådet allerede i SKM2021. 6. SR har truffet afgørelse om den samme situation. Hertil kan Skattestyrelsen oplyse, at der i SKM2021. 6. SR blev taget stilling til dels, at den pågældende person fortsat var omfattet af fuld skattepligt til Danmark og dels, at den pågældende person måtte anses for at have sit skattemæssige hjemsted i USA. Skattestyrelsen anfører i begrundelsen til spørgsmål 4, at der var tale om en situation, hvor den pågældende person havde fået tildelt optioner fra en dansk arbejdsgiver, som kunne udløse en indkomst efter fraflytning fra Danmark. Der blev dermed taget stilling til en situation, hvor beskatningen fandt sted på et tidspunkt, hvor den pågældende person skulle anses for at have sit skattemæssige hjemsted i USA

I den foreliggende sag er der derimod ikke taget stilling til Spørgers skattemæssige hjemsted, idet sagen alene omhandler stillingtagen til forhold, der skal vurderes efter intern dansk skatteret. I modsætning til den nævnte sag i SKM2021. 6. SR vedrører spørgsmålene i den foreliggende sag beskatning efter tilbageflytningen til Danmark. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at SKM2021. 6. SR ikke kan tages til indtægt for, at beskatningen af Spørgers tildelte tegningsretter i nærværende sag vil skulle fordeles mellem USA og Danmark således, at Danmark kun beskatter den forholdsmæssige andel af værdistigningen, der kan henføres til det antal dage, hvor arbejdet er udført i Danmark.

Spørgers tildelte tegningsretter er omfattet af ligningslovens § 28. Dette indebærer, at beskatningstidspunktet er udskudt til april 2022, hvor Spørger udnytter de tildelte tegningsretter. På dette tidspunkt er Spørger omfattet af fuld dansk skattepligt, jf. kildeskattelovens § 1. Danmark kan derfor beskatte Spørger af al indkomst, uanset hvor indkomsten kommer fra, jf. globalindkomstbeskatningsprincippet i statsskatteloven § 4. Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers globale indkomst, herunder vederlag fra udnyttelse af tegningsretterne, er omfattet af dansk beskatning, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, og statsskatteloven § 4.

Skattestyrelsen fastholder derfor, at det ikke kan bekræftes, at beskatningen af Spørgers tildelte tegningsretter, der er omfattet af ligningslovens § 28, vil skulle fordeles mellem USA og Danmark således, at Danmark kun beskatter den forholdsmæssige andel af værdistigningen, der kan henføres til det antal dage, hvor arbejdet er udført i Danmark.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Nej".

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at Danmarks beskatningsret, ved opgørelsen af den forholdsmæssige andel af værdistigningen, der kan henføres til det antal kalenderdage, hvor arbejde er udført i Danmark, skal beregnes over perioden fra tildelingen af tegningsoptionerne den 1. september 2013 og indtil Spørgers ansættelsesforhold hos Selskabet ophørte og dermed bekræfte, at Spørger skal beskattes med 1275/2433 dele af tegningsrettens værdi på udnyttelse eller afståelsestidspunktet.

Begrundelse

Med henvisning til begrundelsen i spørgsmål 2, er det Skattestyrelsens opfattelse, at Danmark har intern hjemmel til at beskatte vederlaget fra udnyttelsen af Spørgers tegningsretter.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke kan bekræftes, at Danmark alene kan beskatte den forholdsmæssige andel af værdistigningen, der kan henføres til det antal kalenderdage, hvor arbejde er udført i Danmark, og således at denne andel skal beregnes over perioden fra tildelingen af tegningsretterne den 1. september 2013 og indtil Spørgers ansættelsesforhold hos Selskabet ophørte i april 2020. Skat-

testyrelsen kan således ikke bekræfte, at Spørger skal beskattes med 1275/2433 dele af tegningsrettens værdi på udnyttelses- eller afståelsestidspunktet.

Skattestyrelsens bemærkninger til Spørgers høringssvar til spørgsmål 3

Spørgers repræsentant anfører, at Skattestyrelsen fejlagtigt anser udnyttelsestidspunktet for beskatningstidspunktet og ikke retserhvervelsestidspunktet.

Hertil må Skattestyrelsen, med henvisning til begrundelsen i spørgsmål 2, fastholde, at når Spørgers tildelte tegningsretter er omfattet af ligningslovens § 28, så indebærer dette, at beskatningstidspunktet er udskudt til april 2022, hvor Spørger udnytter de tildelte tegningsretter og hvor Spørger er omfattet af fuld dansk skattepligt, jf. kildeskattelovens § 1.

Skattestyrelsen fastholder således, at spørgsmål 3 ikke kan besvares bekræftende.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet har alene taget stilling til intern ret og har ikke taget stilling til, om en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst vil føre til et andet resultat.

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Praksis

U. 2004.1480HR

I U. 2004.1480HR havde selskabet S i 1998 etableret en aktieoptionsordning med årlige tildelinger af aktieoptioner til visse medarbejdere. Medarbejderen A tog del i aktieoptionsprogrammet. A opsigde sin stilling i S efter nogen tid men mente, at han uanset sin fratræden var berettiget til de tildelte optioner. S afviste dette under henvisning til vilkåret om ophør af ordningen efter opsigelse. Højesteret stadfæstede, at optioner måtte anses for et vederlag omfattet af den dagældende funktionærlovs § 17 a og var retserhvervet på tildelingstidspunktet.

SKM2013. 885. SR

I SKM2013. 885. SR bekræftede Skatterådet, at Restricted Stock Units, som var sat til at modne med ¼ af tildelingen efter henholdsvis 1, 2, 3 og 4 år, beskattedes som lønindkomst på modningstidspunktet for hver del af tildelingerne. På modningstidspunktet opnåede medarbejderen endelig ret til aktier, forudsat at medarbejderen fortsat var ansat i selskabet samt, at selskabet ikke er gået konkurs. Skatterådet lagde vægt på, at en medarbejders frivillige opsigelse ikke nødvendigvis var undergivet vedkommendes fuldstændige egen fri råden. Ansættelsesbetingelsen medførte, at der herskede reel usikkerhed om aftalernes gennemførelse.

SKM2013. 224. SR

I SKM2013. 224. SR blev aktieoptioner tildelt løbende med 1/36 pr. måned. Aktieoptionerne kunne tidligst udnyttes til køb af aktier i Selskabet i det tredje år efter tildelingen. De månedlige tildelinger af

aktieoptioner var betinget af, at medarbejderen ikke selv havde opsagt sin stilling. Det blev bemærket, at medarbejderens frivillige opsigelse ikke nødvendigvis var undergivet vedkommendes fuldstændige egen fri råden. Det blev videre bemærket, at der ikke eksisterede en såkaldt "3 års regel", hvorefter alene ordninger med krav om fortsat ansættelse af en længde på fulde 3 år eller mere, medførte udskudt retserhvervelse. Også kortere perioder kunne begrunde en reel usikkerhed om, hvorvidt aftalen blev gennemført. Ansættelsesbetingelsen medførte herefter, at der herskede reel usikkerhed om aftalernes gennemførelse. Skatterådet fandt herefter, at retserhvervelsen af aktieoptionerne skulle anses at ske løbende med 1/36 pr. måned.

SKM2007. 786. SR

I SKM2007. 786. SR var en aftale om tildeling af Matching Shares omfattet af reglerne i ligningslovens § 7 H. Skatterådet fandt, at tidspunktet for den endelige retserhvervelse var udskudt, idet der herskede en vis usikkerhed om aftalens gennemførelse.

SKM2007. 642. SR

Skatterådet bekræftede i SKM2007. 642. SR, at medarbejderne erhvervede endelig ret til RSU'erne på modningstidspunktet, som var det tidspunkt, hvor alle betingelser var opfyldt og aktierne derfor endeligt tildeltes medarbejderne. På dette tidspunkt skulle medarbejderne beskattes af værdien af aktierne efter ligningsloven § 16, jf. statsskattelovens § 4.

Uddrag af Den Juridiske Vejledning 2023-2, afsnit C. A. 5.17.2.5 om retserhvervestidspunktet for købe- og tegningsretter til aktier.

"Regel

Som udgangspunkt anses retserhvervestidspunktet for at være tildelingstidspunktet. Tildelingstidspunktet er som udgangspunkt tidspunktet for generalforsamlingens beslutning, medmindre bestyrelsen er bemyndiget til at træffe beslutning om tildelingen. I så fald er tildelingstidspunktet det tidspunkt, hvor bestyrelsen træffer beslutning om, at der skal tildeles aktier, køberetter eller tegningsretter.

Hvis der til tildelingen eller udnyttelsen er knyttet betingelser af suspensiv karakter, anses retserhvervelsen for udskudt til det tidspunkt, hvor betingelserne opfyldes.

Betingelser, der knytter sig til selve udnyttelsen, vil i samme grad som betingelser, der knytter sig til selve tildelingen, kunne udskyde retserhvervelsen.

Hvis der således til aftalen er knyttet betingelser, der har en sådan karakter, at der hersker reel usikkerhed om, hvorvidt aftalen bliver gennemført, så er det generelt sådan, at retserhvervelsen udskydes, indtil betingelserne er opfyldt."

Spørgsmål 2 og 3

Lovgrundlag

Aktieavancebeskatningslovens § 38

"Stk. 1. Gevinst og tab på aktier omfattet af reglerne i denne lov betragtes som realiseret, hvis gevinsten eller tabet vedrører en aktie, der er omfattet af dansk beskatning, og den danske beskatningsret ophører af anden grund end den skattepligtiges død, jf. dog stk. 2 og 3. Gevinst og tab på aktier, som ved en afståelse 3 år eller mere efter erhvervelsen omfattes af § 44, men som på tidspunktet for skattepligtens ophør har været ejet i mindre end 3 år, betragtes dog ikke som realiseret efter 1. pkt. Når en person

efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem Danmark og en fremmed stat, Færøerne eller Grønland bliver hjemmehørende uden for Danmark, sidestilles dette ved anvendelse af reglerne i 1. pkt., stk. 2-5, og §§ 39-39 B med ophør af skattepligt.

(...)"

Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1

"Stk. 1. Pligt til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:

1. personer, der har bopæl her i landet.
2. (...)"

Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1

"Stk. 1. Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke er omfattet af § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, jf. dødsboskattelovens § 1, stk. 3, for så vidt de pågældende personer eller dødsboer:

1) Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet. Som personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet betragtes også personligt arbejde udført i Danmarks eksklusive økonomiske zone, når det personlige arbejde vedrører etablering, drift og benyttelse af kunstige øer, installationer og anlæg. 2. pkt. finder dog kun anvendelse på personligt arbejde udført i Danmarks eksklusive økonomiske zone vedrørende kabler og rørledninger, som fortsætter ind på Danmarks land- eller søterritorium eller har forbindelse med efterforskning eller udnyttelse af den danske kontinentalsokkels ressourcer eller driften af kunstige øer, installationer og anlæg på den danske kontinentalsokkel. Skattepligten omfatter endvidere vederlag for påtagelse af indskrænkninger i adgangen til fri erhvervsudøvelse (konkurrenceklausuler), når det modtagne vederlag har sammenhæng med et nuværende eller tidligere tjenesteforhold her i landet. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i, samt om retten til indkomsten eller vederlaget er erhvervet efter ophør af arbejdet her i landet. Skattepligten omfatter endvidere fratrædelsesgodtgørelser, løn i en opsigelsesperiode og lignende ydelser, når sådan indkomst erhverves i forbindelse med ophør af et ansættelsesforhold, der har omfattet arbejde udført her i landet, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskatning. Vedrører en indkomst som nævnt i 6. pkt. arbejde udført såvel i som uden for Danmark, omfatter skattepligten kun den del, der forholdsmæssigt kan henføres til arbejde udført i Danmark. Skattepligten omfatter endvidere vederlag omfattet af den midlertidige ordning som nævnt i § 7, stk. 1, 3.-6. pkt.

2) (...)"

Kildeskattelovens § 9, stk. 1

"Stk. 1. Hvis en person bliver fuldt skattepligtig efter § 1, eller hvis en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende her i landet, anses aktiver og passiver, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, jf. dog stk. 2."

Kursgevinstlovens § 37

"Stk. 1. For skattepligtige omfattet af § 12 betragtes gevinst og tab på fordringer og kontrakter omfattet af denne lov som realiseret, hvis gevinsten eller tabet vedrører en fordring eller kontrakt, der omfattes af skattepligt her i landet, og denne skattepligt ophører af anden grund end den skattepligtiges død, jf. dog stk. 2 og 3. Når en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark

og en fremmed stat, Færøerne eller Grønland bliver hjemmehørende uden for Danmark, sidestilles dette ved anvendelse af reglen i 1. pkt., stk. 2-7 og §§ 38-38 B med ophør af skattepligt.

(...)"

Ligningslovens § 16, stk. 1

"Stk. 1. 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. Tilsvarende gælder personer, der er valgt til medlem af eller medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd, nævn eller andre kollektive organer, herunder Folketinget, regionsråd og kommunalbestyrelser."

Ligningslovens § 28, stk. 1

"Stk. 1. For personer, der som vederlag modtager køberetter til aktier eller tegningsretter til aktier af det selskab, hvor de er ansat, indtræder beskattningen af den modtagne køberet eller tegningsret først på det tidspunkt, hvor køberetten henholdsvis tegningsretten udnyttes eller afstås. Tilsvarende gælder beskattning af køberetter til aktier eller tegningsretter til aktier, der modtages som led i en aftale om personligt arbejde i øvrigt, samt for køberetter til aktier eller tegningsretter til aktier, som personer, der er valgt til medlem af eller medhjælp for selskabets bestyrelse, modtager som vederlag. Personen anses for at have modtaget et vederlag, såfremt vedkommende betaler et beløb, der er lavere end købe- eller tegningsrettens handelsværdi opgjort på det tidspunkt, hvor der erhverves ubetinget ret til den modtagne købe- eller tegningsret. For køberetter forudsætter anvendelsen af reglerne i 1. og 2. pkt., at den modtagne køberet indeholder en ret for enten den ansatte m.m. eller det selskab, der har ydet køberetten, til at erhverve eller levere aktier. Endvidere er anvendelse af reglerne i 1. og 2. pkt. betinget af, at det selskab, hvor modtageren er ansat m.m., enten selv har udstedt køberetten eller tegningsretten eller har erhvervet køberetten eller tegningsretten fra et selskab, der er koncernforbundet med selskabet, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, og som har udstedt køberetten henholdsvis tegningsretten. Beskattningen sker på grundlag af køberettens eller tegningsrettens værdi på udnyttelsestidspunktet henholdsvis afståelsestidspunktet. Hvis det selskab, der har udstedt købe- eller tegningsretten, eller det selskab, hvori personen i henhold til købe- eller tegningsretten kan erhverve aktier, inden personens udnyttelse eller afståelse af retten indgår i en fusion, spaltning, tilførsel af aktiver eller aktieombytning, anses personen ikke for at have afstået aftalen ved fusionen, spaltningen, tilførslen af aktiver eller aktieombytningen. Såfremt den modtagne køberet eller tegningsret udløber uudnyttet, bortfalder beskattningen efter § 16, jf. statsskattelovens § 4."

Ligningslovens § 28, stk. 4

"Stk. 4. Ophører den skattepligtiges skattepligt efter kildeskattelovens § 1, uden at der samtidig indtræder skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1 eller 2, skal vederlag som nævnt i stk. 1, 1. og 2. pkt., medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori skattepligten ophører. Bliver den skattepligtige efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, sidestilles dette ved anvendelse af reglerne i 1. pkt. med ophør af skattepligt. Beskattningen sker på grundlag af køberettens eller tegningsrettens værdi på tidspunktet for skattepligtens ophør."

Ligningslovens § 28, stk. 5

"Stk. 5. Ophører den skattepligtiges skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1 eller 2, uden at den skattepligtige samtidig bliver skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, skal vederlag som nævnt i stk. 1, 1. og 2. pkt., medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det indkomstår, hvori skattepligten ophører. Beskatningen sker på grundlag af køberettens eller tegningsrettens værdi på tidspunktet for skattepligtens ophør."

Statsskattelovens § 4

"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,(...)"

Forarbejder

Bemærkningerne til lovforslaget af den nuværende form af kildeskattelovens § 2 som blev indført ved lov nr. 425 af 6. juni 2005.

Af bemærkninger til lovforslaget fremgår det, "Som led i regeringens bestræbelser på at fjerne uensigtsmæssige konsekvenser og huller i en gældende skattelovgivning er de foreslåede bestemmelser i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, 2, 3 og 7, samt stk. 2, derudover udvidet til at omfatte alle former for vederlag, herunder alle former for skattepligtige personalegoder. (...)".

Forarbejderne til lovforslag L37 (folketingsåret 2000/2001) til den dagældende kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra k, som blev vedtaget ved lov nr. 1286 af 20. december 2000.

Af forarbejderne fremgår:

" Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

[...]

2. Tegningsretter til aktier, fraflytterbeskatning m.v

[...]

Derudover foreslås det, at der indføres begrænset skattepligt af vederlag i form af aktier, tegningsretter til aktier og køberetter til aktier.

[...]

Til § 7

[...]

Til nr. 2

Efter den foreslåede bestemmelse indføres der begrænset skattepligt af vederlag i form af aktier, tegningsretter til aktier og køberetter til aktier.

Bestemmelsen omfatter personer, der oppebærer vederlag i form af aktier, tegningsretter og køberetter for arbejde udført her i landet. Arbejdet skal være udført som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt. Endvidere omfatter bestemmelsen arbejde som personer har udført i deres egenskab af valgt medlem af eller medhjælp for et selskabs bestyrelse. Det er uden

betydning for skattepligten, om retten til vederlaget er erhvervet efter ophør af arbejdsforholdet, jf. det foreslåede 2. pkt. i bestemmelsen. Den begrænsede skattepligt omfatter alle ydelser af aktier, tegningsretter og køberetter, som en arbejdsgiver betaler til en begrænset skattepligtig person for arbejde udført her i landet. Dette gælder således også, selv om den pågældende først har erhvervet ret til vederlaget efter afslutningen af arbejdsforholdet her i landet.

Bestemmelsen vil f.eks. betyde, at en i udlandet bosat person, der arbejder for en dansk virksomhed, er begrænset skattepligtig af den del af vederlaget i form af aktier, tegningsretter og køberetter, der vedrører arbejde i Danmark. Bestemmelsen vil også omfatte den situation, hvor en person bosat i udlandet udfører arbejde i både Danmark og i udlandet, idet skattepligten dog i disse tilfælde kun vil omfatte en del af det udbetalte vederlag. Beskatningen skal ske ud fra en forholdsmæssig fordeling af vederlaget opgjort på grundlag af den periode, der er arbejdet i henholdsvis Danmark og i udlandet. Er der ydet tegningsretter eller køberetter med en løbetid på 4 år, og er der i denne periode udført arbejde i Danmark i 3 år og udført arbejde i udlandet i 1 år, vil 3/4 af vederlaget være omfattet af den begrænsede skattepligt til Danmark."

Bekendtgørelse

Kildeskattebekendtgørelsen (BEK nr. 2104 af 23/11/2021) § 20. stk. 1, pkt. 1 og 2, fremgår det, at

"Arbejdsmarkedsbidragspligtig indkomst, for hvilken der skal foretages indeholdelse, samt A-indkomst, der kommer til udbetaling efter udløbet af den pågældende indtjeningsperiode, indkomstbeskattes i det indkomstår, hvori udbetalingen finder sted, jf. dog stk. 2 og 3. Har udbetaling ikke fundet sted på et tidspunkt, der ligger 6 måneder efter, at indkomstmotageren har erhvervet endelig ret til den pågældende indkomst, er beløbet dog indkomstskattepligtigt på dette tidspunkt, jf. dog stk. 4-9."

Praksis

SKM2023. 205. SR

Sagen omhandlede blandt andet retserhvervede tegningsretter, som ansås for at være afstået ved konvertering til de betingede aktier (RSU'er). Det var Skatterådets opfattelse, at handelsværdien af tegningsretterne, modregnet evt. egenbetaling, skulle beskattes som personlig indkomst på afståelsestidspunktet dvs. konverteringstidspunktet, jf. ligningslovens § 16 og § 28.

SKM2021. 6. SR

Spørger og spørgers ægtefælle påtænker at flytte til USA ultimo 2020. Spørger skal som led i sin stilling som administrerende direktør i det danske selskab H1 ApS og direktør i et datterselskab i USA arbejde på at udvide koncernens erhvervsmæssige aktiviteter i USA. Skatterådet bekræfter, at spørgers fulde danske skattepligt ikke ophører. Derudover bekræfter Skatterådet, at spørger efter sin fraflytning har skattemæssigt hjemsted i USA. Skatterådet bekræfter derudover, at spørger ikke skal fraflytterbeskattes af optioner, som ikke er retserhvervet på tidspunktet for fraflytningen. Endelig svarer Skatterådet, at der baseret på dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA skal ske fordeling af optionerne mellem Danmark og USA i forhold til, hvor arbejdet er udført, når optionerne er tildelt spørger på grundlag af ansættelsen i H1 ApS. Der skal dog ikke ske fordeling, når optionerne er tildelt spørger, som medlem af bestyrelsen i det danske selskab G1 ApS.

SKM2019. 411. SR

I sagen havde Spørger fået tildelt køberetter i forbindelse med sin ansættelse og ønskede i den forbindelse at vide, hvordan køberetterne blev beskattet. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at køberetterne beskattes

som aktie- eller kapitalindkomst, men kunne derimod bekræfte, at de beskattes på udnyttelsestidspunktet som personlig indkomst, da de findes at leve op til betingelserne i LL § 28.

SKM2013. 700. HR

En del af vederlaget bestod i køberetter til aktier efter LL § 28. Køberetterne blev retserhvervet i 2003, men først udnyttet i 2006. Det var et spørgsmål i sagen, om køberetter til aktier skulle beskattes efter de regler, der var gældende på retserhvervelsestidspunktet i 2003, eller om de skulle beskattes efter de regler, der gjaldt på udnyttelsestidspunktet. Højesteret fandt, at beskattningen af køberetter efter LL § 28 skulle ske efter de regler, der var gældende på udnyttelsestidspunktet.

SKM2010. 479. SR

Skatterådet bekræftede, at en bonusordning, hvor en del af den optjente bonus opspares, og udbetaling gøres afhængig af resultatkrav over de næste 3 år, efter en af 3 forskellige modeller, medfører udskydelse af beskatningstidspunktet for den del af bonussen, der opspares, indtil udbetaling finder sted.

SKM2010. 542. SR

Skatterådet bekræfter, at retserhvervelsestidspunktet for købe-/tegningsretter til aktier (efterfølgende benævnt "optioner") i det udenlandske moderselskab A er udskudt til vestingtidspunktet. Tilsvarende gælder for A's betingede aktier. For medarbejdere ansat i A-koncernen, der flytter til Danmark med ikke-retserhvervede optioner, bekræfter Skatterådet, at der ikke fastsættes nogen indgangsværdi. Danmark beskatter efterfølgende den fulde fortjeneste ved udnyttelse/afståelse af optioner og giver lempelse for den del af en eventuelt udenlandsk betalt skat, der relaterer sig til arbejde udført i udlandet i vestingperioden. Skatterådet kan ikke bekræfte, at værdiansættelsen af retserhvervede køberetter sker efter samme principper i en til- og fraflytningssituation. Skatterådet bekræfter, at der kun sker fraflytningsbeskatning af retserhvervede optioner. Skatterådet fastslår, at der ikke er hjemmel til fraflytningsbeskatning af de såkaldte eventualretter. Afstår eller udnytter en medarbejder optioner efter flytning fra Danmark, er medarbejderen begrænset skattepligtig til Danmark af den del af vederlaget, der relaterer sig til arbejde udført i Danmark. Skatterådet besvarer endvidere enkelte af spørgsmålene under forudsætning af, at der er tale om A's betingede aktier.

SKM2008. 709. SR

Skatterådet bekræftede, at medarbejdere med et kontantbonusprogram i form af fantomaktier først skulle beskattes af en eventuel bonus på udbetalingstidspunktet. Bonus var afhængig af, om bestyrelsen vedtog, at der skulle udbetales udbytte.

Uddrag af Den Juridiske Vejledning 2023-2, afsnit C. A. 5.17.1.1 om Generelt om beskatning af medarbejderaktier omfattet af LL § 163356+

"Medarbejderen lønbeskattes på retserhvervelsestidspunktet

Hvis en medarbejder som led i et ansættelsesforhold modtager medarbejderaktier, skal medarbejderen beskattes af den værdi, aktierne har. Beskatningsgrundlaget udgør aktiernes markedsværdi på retserhvervelsestidspunktet med fradrag af eventuel egenbetaling. Se SL § 4 og LL § 16."

Uddrag af Den Juridiske Vejledning 2023-2, afsnit C. A. 5.17.2.3.1, om Lovgrundlag: LL § 28

"LL § 28 er en regel, der udskyder beskatningstidspunktet for købe- og tegningsretter til aktier fra tildelings-/retserhvervelsestidspunktet til udnyttelses- eller salgstidspunktet."

Uddrag af Den Juridiske Vejledning 2023-2, afsnit C. A. 1.2.1 om Beskatningstidspunktet

"Retserhvervelsesprincippet indebærer, at beskatning som udgangspunkt sker på det tidspunkt, hvor en skattepligtig person får et formuegode."

"Allerede på det tidspunkt, hvor en person har et krav på fx en betaling, har vedkommende et formuegode i form af et retskrav på betaling. Efter retserhvervelsesprincippet sker beskatningen på det tidspunkt, hvor der er et sådant retskrav - uanset om personen faktisk får betalingen."

Uddrag af Den Juridiske Vejledning 2023-2 afsnit C. A. 5.17.2.3.5 om særligt om til- og fraflyttersituationer.

"Ophør af skattepligt

(...)

I en sag nåede Skatterådet frem til, at der ikke eksisterer eventualretter i forbindelse med fraflytning. Skatterådet udtalte, "at en aftale om tildeling af ikke-retserhvervede optioner ikke udgør en finansiel kontrakt eller en tegningsret omfattet af henholdsvis KGL § 1, nr. 3 og ABL § 1.

Der er herefter ikke hjemmel til fraflytningsbeskatning af de såkaldte eventualretter til optioner efter KGL § 37 og ABL § 38."

Det betyder dog ikke, at der ikke sker beskatning af værdien af køberetten. Når en købe- eller tegningsret ikke er retserhvervet ved ophør af den fulde skattepligt, bliver medarbejderen begrænset skattepligtig til Danmark. Dette indebærer, at der indtræder begrænset skattepligt til Danmark. Beskatningen udskydes til det tidspunkt, hvor medarbejderen afstår eller udnytter købe- eller tegningsretten. Beskatningen sker ud fra en forholdsmæssig fordeling af vederlaget opgjort på grundlag af den periode, hvor arbejdet er udført i henholdsvis Danmark og i udlandet. Det bemærkes, at medarbejderen har pligt til at oplyse den del af vederlaget, der er omfattet af den begrænsede skattepligt. Se SKL § 2, stk. 1. Se SKM2010. 542. SR."

Se også Den Juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. A. 5.17.2.5 om retserhvervestidspunktet for købe- og tegningsretter til aktier, nævnt under spg. 1.