

H, stk. 2. Det vil bl.a. sige, at revisor skal attestere, at beløbsgrænserne er overholdt. Hver enkelt aftale skal attesteres. En kopi af aftalen med revisors attest skal indsendes til skattemyndighederne senest samtidig med arbejdsgiverselskabets selvangivelse. Attestation og indsendelse skal ske senest i/for det år, hvor den ansatte erhverver ubetinget ret til det modtagne vederlag.

Bestemmelsen i ligningslovens § 7 H gør det nødvendigt at vurdere, om den begrænsede skattepligt efter kildeskattelovens § 2 for medarbejderaktier m.v. skal opretholdes. Ligningslovens § 7 H (og i øvrigt også ligningslovens § 7 A om generelle medarbejderaktieordninger) gælder også for begrænset skattepligtige. Når der efter ligningslovens § 7 H og § 7 A gælder skattefrihed for vederlaget (der sker først beskattning ved afståelse af de direkte erhvervede aktier eller aktier erhvervet i henhold til en købe- eller en tegningsret), skal der ikke indtræde begrænset skattepligt for det pågældende vederlag. Det er derfor foreslået at begrænse anvendelsesområdet for kildeskattelovens § 2 til alene at omfatte vederlag, der ikke er omfattet af ligningslovens § 7 H eller ligningslovens § 7 A.

2. Gældende regler

En tildeling af vederlag i form af aktier, køberetter til aktier og tegningsretter til aktier kan alt efter de nærmere omstændigheder falde ind under ét af i alt fire forskellige regelsæt. Ved køberet til aktier forstås som udgangspunkt en ret til at erhverve aktier på et fremtidigt tidspunkt eller inden for en nærmere fastsat fremtidig periode til en på forhånd fastsat kurs. Ved en tegningsret til aktier forstås som udgangspunkt en ret til at tegne nyudstedte aktier på et fremtidigt tidspunkt eller inden for en nærmere fastsat fremtidig periode – enten til en på forhånd fastsat kurs eller ved, at der aftales principper for, hvordan prisen skal opgøres. Ligningsrådet har afgivet en bindende forhåndsbesked (TIS 2001.940) om, at en ret til på et senere tidspunkt at erhverve aktier skal karakteriseres som en køberet, såfremt selskabet kan vælge, hvorvidt aftalen skal opfyldes med nytegnede eller eksisterende aktier. Kun i tilfælde, hvor medarbejderen i henhold til aftalen kan kræve, at aftalen opfyldes med nyudstedte aktier, er der tale om en tegningsret.

Aktier, der er erhvervet ved udnyttelse af tildelte køberetter, anses for erhvervet på udnyttelsestidspunktet, mens aktier, der er erhvervet ved udnyttelse af tildelte tegningsretter anses for erhvervet på det tidspunkt, hvor der er erhvervet endelig ret til den tildelte tegningsret.

For det første kan aktier, køberetter og tegningsretter være omfattet af reglerne i ligningslovens § 7 A om *generelle medarbejderaktieordninger*. Reglerne omfatter aktier m.v., der tildeles et selskabs ansatte, idet ansatte i det pågældende selskabs datter- og datterdatterselskaber i denne forbindelse anses for ansatte i det tildelende selskab. Ved tildeling af køberetter og tegningsretter (favørkursaktieordninger) indtræder beskattningen på det tidspunkt, hvor den ansatte sælger de aktier, der er erhvervet på grundlag af de tildelte retter. Beskattningen sker som aktieavance. Ved tildeling af aktier (gratisaktieordninger) er der tale om en egentlig skattefritagelse. Ved et senere salg af aktierne sker avanceopgørelsen således ud fra en anskaffelsessum svarende til aktiernes kursværdi på tildelingstidspunktet, uagtet at aktierne er modtaget uden betaling. Selskabet har fradragsret for værdien af de tildelte aktier, køberetter og tegningsretter.

Anvendelsen af reglerne er betinget af, at adgangen til at erhverve aktier står åben for alle selskabets ansatte, idet begrænsninger fastsat efter almene kriterier dog kan anerkendes. F.eks. accepteres krav om en vis ansættelsestid, opdeling efter arbejdstid (heltid-deltid) og opdeling efter anciennitet. Derudover er det et krav, at aktierne har samme rettigheder som selskabets øvrige aktier af samme klasse. For købe- og tegningsretter er det en yderligere betingelse, at værdien af den tildelte ret, dvs. favørelementet ikke overstiger 10 pct. af den ansattes årsløn, og at de aktier, der erhverves på grundlag af de tildelte retter, er båndlagt i 5 år. For gratisaktierne er det en yderligere betingelse, at handelsværdien af de udloddede aktier højst udgør 8.000 kr. pr. år pr. ansat, at aktierne er båndlagt i 7 år og at aktierne har mindst samme stemmевærdi, som de aktier i selskabet, der har størst stemmевærdi.

Køberetter og tegningsretter, der ikke er omfattet af en generel medarbejderaktieordning, vil typisk være omfattet af reglerne i *ligningslovens § 28*. Reglerne omfatter købe- og tegningsretter, der tildeles ansatte, bestyrelsesmedlemmer og personer, der har indgået en aftale om personligt arbejde i øvrigt. Købe- eller tegningsretten skal være tildelt af arbejdsgiverselskabet eller et selskab, der er koncernforbundet hermed. Selskabet bestemmer selv hvilke ansatte m.m., der skal modtage købe- eller tegningsretter.

Beskattningen indtræder på det tidspunkt, hvor den ansatte m.m. udnytter eller afstår den modtagne ret. Der er tale om beskattning som løn, inklusive arbejds-markedsbidrag og særlig pensionsopsparing. Ved udnyttelse udgør beskattningsgrundlaget forskellen mellem aktiernes markedskurs og den favørkurs aktierne erhverves til. Ved afståelse udgøres beskattnings-