

Udskriftsdato: 9. januar 2026

AFG nr 9238 af 18/12/2018 (Gældende)

Aktieafløvning

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-1154925

Aktieaf lønning

Spørger havde i 2016 og 2017 tilbudt en række medarbejdere at deltage i aktielønsordninger. Medarbejderne kunne i perioden 27. juni – 1. juli 2016 tilkendegive, om ligningslovens § 7 P skulle finde anvendelse i forbindelse med eventuelle fremtidige tildelinger af aktieløn. Den 31. august 2016 blev de pågældende medarbejdere tilbudt aktieløn, i henhold til virksomhedens rammevilkår. Skatterådet kunne bekræfte, at tildelinger af aktieløn i henhold til rammevilkårene for aktieløn kunne omfattes af ligningslovens § 7 P. Skatterådet kunne bekræfte, at aktielønsaftalen kunne omfattes af ligningslovens § 7 P hvor der forinden tildelingen og medarbejdernes accept af tildelingen, er indgået en aftale om anvendelse af bestemmelsen. Skatterådet kunne også bekræfte, at aktieløn tildelt i 2016 kunne omfattes af ligningslovens § 7 P, da aktielønsaftalen er indgået efter den 1. juli 2016. Spørgsmål 4 bortfaldt, da spørgsmål 2 og 3 blev besvaret bekræftende.

Skatterådsmøde 18. december 2018 - SKM2019. 138. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at tildelinger af Aktieløn i henhold til Rammevilkårene for aktieløn kan omfattes af ligningslovens § 7 P
2. Hvis spørgsmål 1 besvares bekræftende, kan Skatterådet da bekræfte, at tildelinger af Aktieløn kan omfattes af ligningslovens § 7 P, når tildelingen sker ved indgåelse af en Aktielønsaftale i to faser, idet der forinden tildelingen og medarbejdernes accept af tildelingen, er indgået en aftale om anvendelse af bestemmelse?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at Aktieløn tildelt i 2016 kan omfattes af ligningslovens § 7 P, når aftalen om anvendelse af bestemmelsen er indgået inden 1. juli 2016, mens tildelingen og medarbejdernes accept af tildelingen er foretaget efter 1. juli 2016
4. Hvis Spørgsmål 2 eller 3 besvares benægtende, kan Skatterådet da bekræfte, at arbejdsgiver og medarbejdere kan indgå en ændret Aktielønsaftale i henhold til ligningslovens § 7 P, stk. 3, som dermed kan blive omfattet af ligningslovens § 7 P, med den effekt, at ændringen ikke anses for en afståelse eller erhvervelse af nye aktier?

Svar

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

Beskrivelse af de faktiske forhold

Baggrund

H1(koncernens amerikanske moderselskab) har i 2016 og 2017 indgået aftaler (Aktielønsaftaler) med en række medarbejdere om tildeling af Stock Awards eller Sign on Grants (Aktieløn) for deres arbejdsindsats i deres ansættelsesforhold hos koncernselskaberne H2 ApS og H3 ApS (Arbejdsgiverselskaberne). Det er hensigten at fortsætte med programmet og foretage årlige tildelinger, når de økonomiske vilkår for tildeling er opfyldt.

Det har for 2016 og 2017 været hensigten – og er ligeledes for fremtidige tildelinger hensigten - at Aktielønsaftalerne omfattes af ligningslovens § 7P, når dette er valgt af medarbejderne.

Arbejdsgiverselskaberne har indgået lignende Aktielønsaftaler med medarbejderne under ligningslovens § 7H for tidligere år, da denne bestemmelse var gældende.

Vilkår for Aktielønsaftalerne

Vilkår for Aktielønsaftalerne for de danske medarbejdere er fastsat i 'Rammevilkårene', som er ensidigt vedtaget af H1 og således ikke er baseret på en aftale med (de danske) medarbejderne.

Vilkår for Aktielønsaftalerne er desuden overordnet beskrevet i arbejdsgivererklæringen.

H1 (koncernens amerikanske moderselskab) kan hvert år under Rammevilkårene tildele medarbejdere Aktieløn opgjort som et beløb i USD.

Tildeling til den enkelte medarbejder besluttet diskretionært af H1 kompensationskomite i henhold til Rammevilkårene.

Medarbejdere, som opfylder kriterier for at kunne deltage i ordningen, vil blive tilbudt en tildeling. Det er herefter en betingelse for erhvervelsen af aktierne, at medarbejderne har accepteret tildelingen, idet det er en frivillig ordning.

Tildeling sker efter beslutning i selskabets kompensationskomite i juli/august i tildelingsåret, hvorefter medarbejderne modtager besked om tildelingen. Som betingelse for at opnå faktisk tildeling skal medarbejderne acceptere tildelingen, hvilket sker ved en elektronisk tilmelding omkring 15. september i tildelingsåret.

Medarbejderne erhverver ret til aktierne over 5 år med enten 10% hver 6. måned eller 20% hvert år alt efter hvilken type tildeling, der er tale om ('H Stock Awards' eller 'Sign on Grants'). Baseret på børskursen den sidste handelsdag i august konverteres 'H Stock Awards' og 'Sign on Grants' til et antal aktier i H1 i takt med at medarbejderne erhverver ret til aktierne.

Det er generelt en betingelse for retserhvervelsen, at medarbejderne fortsat er ansat i Arbejdsgiverselskaberne. Såfremt medarbejderne fratræder i løbet af de første 5 år efter tildeling, vil medarbejderne fortabe retten til de endnu ikke erhvervede aktier. I tilfælde af medarbejderens død, erhverver boet ret til alle endnu ikke erhvervede aktier øjeblikkeligt. Aktieoptionslovens bestemmelser finder i øvrigt anvendelse.

Aktierne leveres til medarbejdernes depot 90 dage efter at medarbejderne har erhvervet ret til dem som beskrevet ovenfor, og medarbejderne anses herefter selskabsretligt for ejere af aktierne med deraf følgende aktionærrettigheder (udbytte, stemmeret mv.). Medarbejderne har omvendt ikke stemme- eller udbytteret af Stock Awards og Sign on Grants.

Under Rammevilkårene erhverver medarbejderne aktier i H1 uden nogen egenbetaling, dvs. der skal ikke betales nogen udnyttelsespris ved konverteringen til aktier, og der er således tale om gratisaktier.

I forbindelse med tildeling af aktieløn baseret på kompensationskomiteens beslutning, indgås der med medarbejderne en samlet aftale (Aktielønsaftale), der af praktiske årsager er opdelt i to faser:

- Fase 1: Der indgås en aftale mellem den enkelte medarbejder og Arbejdsgiverselskabet om anvendelsen af ligningslovens § 7P på en eventuel senere tildeling af Aktieløn i form af Stock Awards eller Sign on Grants.
- Fase 2: H1 sender meddelelse om tildeling af Stock Awards/Sign on Grants til medarbejderen (juli/august i tildelingsåret) og medarbejderen skal herefter som betingelse for at opnå faktisk tildeling acceptere tildelingen (omkring 15. september i tildelingsåret), hvilket sker ved en elektronisk tilmelding. Denne fase er beskrevet ovenfor.

7P tilmeldingen

For tildelinger af aktieløn i årene 2015 samt tidligere år før indførelsen af ligningslovens § 7P blev Aktielønsaftalerne indgået udelukkende ved fase 2, jf. ovenfor. Da ligningslovens § 7P blev vedtaget, ønskede H at tilbyde denne beskatningsordning til de danske medarbejdere, og den indledende fase 1, 7P tilmeldingen, blev herefter indført fra og med 2016.

For tildelinger tilbudt årligt i årene 2016 og følgende år træffes hvert år en ny diskretionær beslutning af H1 kompensationskomite om tildeling til de enkelte medarbejdere, og der foretages for hver tildeling en ny 7P tilmelding, og indgås på denne måde for hver tildeling en ny aftale om anvendelse af ligningslovens §7P mellem Arbejdsgiverselskabet og den enkelte medarbejder.

For hver af de årlige tildelinger vil 7P tilmeldingen være foretaget på baggrund af en udsendelse af en invitation inden regnskabsafslutningen og således inden

H har taget beslutning om tildeling for det pågældende år.

Det fremgår af 7P tilmeldingen, at betingelserne i ligningslovens § 7P, stk. 2, nr. 2-7 skal være opfyldt.

Desuden er vilkårene for programmet og identifikation og nominel værdi af H1 aktierne anført i 7P tilmeldingen.

Det var valgfrit for medarbejderne, om de ville indgå aftalen om anvendelse af ligningslovens § 7P.

Endelig er en arbejdsgivererklæring i henhold til Aktieoptionsaftalens § 3, stk. 1 en del af dette aftalegrundlag. Denne arbejdsgivererklæring henviser til Rammevilkårene og fastslår i punkt 1, at tidspunktet for tildeling er det tidspunkt, hvor H1 godkender, at en tildeling skal ske.

For tildelingen i 2016, som var første år der kunne ske tildeling under ligningslovens § 7P, blev der i juni 2016 udsendt generel information med oplysninger om programmet samt oplysninger om fordele og ulemper ved anvendelse af ligningslovens § 7P.

Det fremgik heraf, at ligningslovens § 7P kun gælder for tildeling af aktieløn under programmet som sker efter 1. juli 2016 eller senere, såfremt programmets betingelser for tildeling i øvrigt anses for opfyldt, og såfremt bestyrelsens kompensationskomite på den baggrund beslutter dels at foretage tildeling til medarbejderne og dels størrelsen af en eventuel tildeling.

Der blev den 27. juni 2016 udsendt en invitation til den enkelte medarbejder med et password, således at de kunne foretage tilmeldingen og indgå aftalen med Arbejdsgiverselskabet om, at LL 7P skulle finde anvendelse på en eventuelt kommende tildeling af aktieløn fra H1 (7P tilmeldingen).

Fristen for medarbejdernes returnering af 7P tilmeldingen for 2016 vedrørende den eventuelt fremtidige tildeling var sat til 1. juli 2016, og medarbejderne returnerede 7P tilmeldingen i dagene 27. juni til 1. juli 2016.

Efter H1s regnskabsafslutning i juni 2016 traf H1 (kompensationskomiteen) beslutning om tildeling af Aktieløn i form af Stock Awards/Sign on Grants under Rammevilkårene, og i august 2016 modtog de danske medarbejdere en e-mail med tilbud om Aktieløn. Det er dog som beskrevet en betingelse for senere erhvervelse af aktierne, at denne tildeling er accepteret af den enkelte medarbejder.

RETSGRUNDLAGET

Ligningslovens § 7P og forarbejder Ligningslovens § 7P blev vedtaget den 12. maj 2016 med virkning for tildelinger foretaget den 1. juli 2016 og senere.

Af bemærkningerne til ikrafttrædelsesbestemmelsen fremgår det, at det er en betingelse for anvendelsen af bestemmelsen, at der er indgået en endelig og bindende aftale om tildeling af aktier mv. 1. juli 2016 eller senere.

Det fremgår af bemærkningerne til L149, at tildelingstidspunktet typisk vil være det tidspunkt, hvor hhv. generalforsamlingen eller en bestyrelse træffer beslutning om tildelingen.

Desuden fremgår det af bemærkningerne til L149 vedrørende 7P aftalen, at der ikke er formkrav til aftalen.

I skatteministeriets svar på Kromann Reumerts spørgsmål af 3. maj 2016 til L149, er det anført, at parterne ikke efter tildelingen med tilbagevirkende kraft kan vedtage at ligningslovens § 7P skal finde anvendelse.

Afgørelser

Det fremgår af Skatterådets afgørelse om bindende svar, SKM2017. 76SR, at en medarbejder, der inden 1. juli 2017 deltager i et aktieprogram ikke kan anvende ligningslovens § 7P på købscyklusser, der starter efter 1. juli 2016. I denne sag var programmet indført tilbage i 2013, hvor medarbejdernes deltagelse i programmet skete ved tilmelding. Herefter var medarbejderen automatisk tilknyttet programmet indtil 2023, om end medarbejderen i hele perioden kunne ændre tilmeldingen eller framelde sig programmet. SKAT anfører, at det er deres opfattelse, at der foreligger en endelig og bindende aftale på det tidspunkt, hvor medarbejderen tilmelder sig programmet.

Af SKM2016. 579. SR fremgår, at "Det er SKATs opfattelse, at der foreligger en endelig og bindende aftale mellem Selskabet og den enkelte medarbejder på det tidspunkt, hvor medarbejderen foretager den elektroniske tilmelding om deltagelse, nemlig senest den 7. juni 2016, og dermed accepterer Selskabets tilbud." I denne sag var tilbud fremsendt før 7. juni 2016, og tilbuddet skulle accepteres af medarbejderne inden den 7. juni 2016.

I SKM2017. 287. SR fastslog Skatterådet, at ligningslovens § 7P ikke kunne anvendes på en ordning, hvorefter medarbejderne i 2015 kunne tilmelde sig Investerings Plan, som gav medarbejderne mulighed for at købe investeringsaktier for egne nettomidler. Efter tre års deltagelse i Investerings Planen ville medarbejderne være berettiget til at modtage Matching Shares, forudsat at de fortsat var ansat. Medarbejderne skulle foretage en elektronisk tilmelding om deltagelse i 2015, og vilkårene vedrørende erhvervelse af Matching Shares fremgik af denne tilmelding.

Selskabet argumenterede for, at indgåelse af aftale om Investerings Plan og indgåelse af aftale om Matching Shares var to forskellige og adskilte aftaler, hvorfor den egentlige aftale om erhvervelse af medarbejderaktier først skete efter 1. juli 2016. Endelig aftale om Matching Shares kunne først anses for at foreligge ved moderselskabets endelige beslutning om tildeling af Matching Shares i efteråret 2016, idet medarbejderen først på dette tidspunkt havde et rets-krav på at modtage aktier.

Skatterådet fandt imidlertid, at endelig bindende aftale om såvel Investerings Planen som Matching Share programmet var indgået i 2015.

Overgangsregler ved afskaffelse af den tidligere ligningslovens § 7H

Den tidligere gældende regel om individuelle medarbejderaktieordninger i ligningslovens § 7H blev afskaffet med virkning fra 21. november 2011 (lovforslag L31/11-12). I denne anledning blev der også indført overgangsregler, som efter ordlyden er sammenlignelig med ikrafttrædelsesbestemmelsen for LL

§ 7P, idet også denne overgangsregel handler om ”aftaler om tildeling af aktier ...” (§ 16, stk. 4 i lov nr. 1382/2011):

”[Afskaffelse af aktielønsordninger efter LL § 7H] ... 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.”

Også i forbindelse med dette lovforslag blev der stillet en række spørgsmål til overgangsbe-stemmelsens virkning, se bilag 5 til lovforslaget – høringsskema, hvoraf følgende bl.a. fremgår:

Danske advokater stillede spørgsmål til, om endelig aftale kunne være indgået selvom den formelle beslutning endnu ikke var truffet af bestyrelsen eller generalforsamlingen. Skatteministeriet svarede hertil:

”Hvis der alene udestår den formelle selskabsretlige beslutning om aktieudstedelsen, vil ligningslovens §§ 7 A og 7 H fortsat gælde for sådanne aftaler. Hvis der således foreligger en endelig og bindende aftale mellem direktion og medarbejder om tildeling af aktier eller købe-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 i forbindelse med en beslutningstagning om udstedelse af aktier, foreligger der ikke en endelig og bindende aftale omfattet af ligningslovens § 7 A eller § 7 H.”

Desuden havde FSR en række bemærkninger, som blev besvaret som følger:

”FSR påpeger, at der kan være tvivl om, hvorvidt en aftale indgået før 21. november 2011 om tildeling af aktier m.v., hvor tildelingen (ikke udnyttelsen) er betinget af f.eks. opfyldelse af nærmere fastsatte økonomiske mål, kan betragtes som en aftale om tildeling jf. lovforslagets § 15, stk. 4.

FSR påpeger, at det i en lang række tilfælde ikke er muligt på tidspunktet for aftalen om tildeling at afgøre, om betingelserne i ligningslovens § 7 H er opfyldt. I de tilfælde vil der efterfølgende blive indgået aftale om, at de tildelte aktier m.v. omfattes af LL § 7 H. FSR påpeger videre, at SKAT i praksis har anerkendt, at aftalen om beskatning efter bestemmelsen ”blot” skal være indgået, således at det har været muligt at udarbejde en rettidig erklæring i henhold til LL § 7H, stk. 7. FSR mener derfor, at der vil være en række aftaler indgået før 21. november 2011, hvor det endnu ikke er afgjort, om tildelingen opfylder betingelserne i LL § 7 H. På den baggrund beder FSR om bekræftelse af, at aftaler som nævnt i lovforslagets § 15, stk. 4 ikke kræver, at der inden 21. november 2011 også er aftalt, at LL § 7 H skal finde anvendelse.

Kommentar: Det fremgår af overgangsbestemmelsen i lovforslaget § 15, stk. 4, at der mellem den ansatte og virksomheden skal være indgået en endelig og bindende aftale om tildeling af aktier, køberetter til aktier eller tegningsretter til aktier inden den 21. november 2011. Er der indgået en sådan aftale, vil det være tilstrækkeligt til at aftalen kan omfattes af overgangsbestemmelsen, også selvom det først på et senere tidspunkt aftales, at bestemmelsen i ligningslovens § 7 H finder anvendelse på aftalen.”

Af Den Juridiske Vejledning, fremgik om begrebet ”aftaletidspunktet” i relation til ophævelsen af ligningslovens § 7H:

”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 forhold, at koncernen i en årrække har tilbudt medarbejderne at deltage i koncernens generelle aktielønsprogram er ikke tilstrækkeligt til at konstatere, at der foreligger en endelig og bindende aftale inden den 21. november 2011. Se SKM2015. 710. SR. ”

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Med spørgsmål 1 ønsker Spørger afklaret, om Aktielønsaftalen opfylder de almindelige betingelser under ligningslovens § 7P, herunder at det ikke udgør et problem, at Aktielønsaftalerne er indgået under Rammevilkårene, som er vedtaget af arbejdsgiverkoncernen.

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmålet skal besvares bekræftende, idet Aktielønsaftalen opfylder alle betingelser som følger af § 7P og da Rammevilkårene (fra før ikrafttrædelsen af ligningslovens § 7P) ikke udgør en aftale om tildeling af aktieløn.

Det er Spørgers opfattelse, at det faktum, at de enkelte årlige tildelinger af Aktieløn sker i henhold til de overordnede Rammevilkår ikke medfører, at der allerede ved fastsættelsen af Rammevilkårene kan anses for at være indgået en aftale om tildeling af aktier i henhold til ligningslovens § 7P, stk. 2, nr. 1.

I modsætning til SKM2017. 76SR, er der ikke foretaget en tilmelding til aktielønsordningen, der betyder, at medarbejderne som udgangspunkt automatisk er omfattet – der skal en accept af den faktiske tildeling til den enkelte medarbejder til, før der er tale om, at medarbejderen er omfattet af aktielønsordningen og har erhvervet ret til aktielønnen.

Ligeledes er der i nærværende sag ikke fremsendt et konkret tilbud om tildeling til den enkelte medarbejder som i SKM2016. 579. SR.

Det er op til Arbejdsgiverselskabernes (kompensationskomiteens) frie skøn, hvorvidt der under Rammevilkårene rent faktisk skal tilbydes medarbejdere aktieløn. Det er således ikke blot Arbejdsgiverselskabernes H1 "formelle beslutning" (jf. de tidligere nævnte kommentarer fra Skatteministeriet vedr. ligningslovens § 7H), der udestår i den enkelte år, men derimod selve de reelle beslutninger om tildeling.

Det er Spørgers opfattelse, at en international koncerns vedtagelse af overordnede rammevilkår for et aktieprogram, som ikke medfører at de danske medarbejdere erhvervet nogen ret til et aktiebaseret vederlag ikke udgør en "aftale om tildeling" af aktier i ligningslovens § 7P's forstand.

Der henvises i denne forbindelse dels til det ovenfor nævnte afsnit i Juridisk Vejledning fra ophævelsen af ligningslovens § 7H, hvorefter generelle retningslinjer for et program ikke kan anses som en "aftale om tildeling". Det fremgår heraf, at der skal være indgået en endelig og bindende aftale mellem selskabet og medarbejderen, før der er tale om en aftale om tildeling i bestemmelsens forstand. Da tildelingen af aktierne er betinget af medarbejdernes accept af et konkret tilbud om tildeling, kan et overordnet program ikke anses som en endelig aftale om tildeling mellem arbejdsgiveren og medarbejderen.

Desuden henvises til den ovenfor nævnte forarbejder til ligningslovens § 7P, hvorefter det har været intentionen, at bestemmelsen skulle kunne finde anvendelse på internationale koncerners aktieprogrammer. Denne intention kan efter vores opfattelse ikke opfyldes i praksis, hvis der allerede ved vedtagelsen af et internationalt rammeprogram må anses for at være indgået en aftale om tildeling, idet det ikke vil være praktisk muligt at indarbejde et valg af anvendelsen af ligningslovens § 7P i et sådant rammeprogram.

Det gøres derfor gældende, at en tildeling af aktieløn under Rammevilkårene kan omfattes af ligningslovens § 7P, når alle øvrige betingelser for anvendelsen af bestemmelsen i øvrigt er opfyldt.

De øvrige betingelser for anvendelsen af bestemmelsen, anses også for opfyldt jf. ligningslovens § 7P, stk. 2, nr. 1-7, idet:

1) Medarbejderne og Arbejdsgiverselskaberne har aftalt, at bestemmelsens regler skal finde anvendelse. I Aktielønsaftalen er vederlaget entydigt identificeret, idet det fremgår, at vederlaget består i Stock Awards/Sign on Grants som kan konverteres til aktier i H1. Desuden fremgår betingelserne for erhvervelse af ret til aktierne samt principper for omregning af Stock Awards/Sign On Grants til aktier og øvrige vilkår præcist af aftalen, som bl.a. henviser til Rammevilkårene.

2) Værdien af aktielønnen omfattet af ligningslovens § 7P overstiger i samme år ikke 10 pct. af medarbejdernes årsløn på det tidspunkt, hvor Aktielønsaftalen indgås.

3) Aktielønnen ydes af H1, dvs. et selskab, der er koncernforbundet med Arbejdsgiverselskaberne som fastsat i kursgevinstlovens § 4, stk. 2.

4) Aktielønnen er aktier i H1, dvs. i et selskab, der er koncernforbundet med Arbejdsgiverselskaberne, som fastsat i kursgevinstlovens § 4, stk. 2.

5) Aktier i H1, der modtages af medarbejderne, udgør ikke en særlig aktieklasse.

Betingelserne i ligningslovens § 7P, stk. 2, nr. 6 og 7 er ikke relevante i forhold til Aktielønsaftalen, idet der er tale om gratisaktier.

Det er således Spørgers opfattelse, at tildeling af aktieløn under Rammevilkårene kan omfattes af ligningslovens § 7P.

Spørgsmål 2

Med spørgsmål 2 ønsker Spørger afklaret, om tildelingen af aktieløn kan omfattes af ligningslovens § 7P uanset at Aktielønsaftalen indgås i to faser, hvorefter der først indgås en 7P tilmelding om anvendelsen af ligningslovens § 7P på eventuelt forestående tildeling af aktieløn og derefter sker en tildeling af aktieløn, som skal accepteres af den enkelte medarbejder før Aktielønsaftalen er gennemført.

Det er Spørger opfattelse, at spørgsmålet skal besvares bekræftende, idet det ikke fremgår af ligningslovens bestemmelse eller forarbejder, at der skal være tale om én samlet aftale eller samtidighed mellem 7P valget og tildelingen, når blot, valget af anvendelse af ligningslovens § 7P foretages senest på tidspunktet for tildeling af aktielønnen.

Det er således Spørgers opfattelse, at aftalen godt kan indgås i to faser, når blot 7P-aftalen er indgået senest samtidigt med den endelige tildeling, og når den endelige tildeling og medarbejderens accept heraf henviser tilbage til 7P-aftalen.

Som nævnt fremgår det af bemærkningerne til L149 vedrørende 7P aftalen, at der ikke er formkrav til aftalen, og selvom Skatteministeren ikke synes at lægge til grund, at der kan være tale om to separate aftaler en aftaleindgåelse i to faser, så fremgår det ikke at det skal være en samlet aftale om tildeling og valg af 7P, men der lægges derimod op til, at der ikke gælder formelle krav til aftalen.

I skatteministeriets svar på Kromann Reumerts spørgsmål af 3. maj 2016 til L149, er det blot anført, at parterne ikke efter tildelingen med tilbagevirkende kraft kan vedtage at ligningslovens § 7P skal finde anvendelse. Dette lever H's Aktielønsaftale op til, da 7P tilmeldingen foretages før tildelingen.

Som nævnt, er det hensigten at bestemmelsen skal kunne anvendes af internationale koncerner, hvor en to-faset aftaleindgåelse kan være en praktisk nødvendighed idet tildeling ofte vil ske for medarbejdere i flere lande ved anvendelse af samme tildelingsgrundlag, som således ikke vil være tilpasset lokale skatteregler i de enkelte lande.

Det synes således at være i overensstemmelse med formålet med bestemmelsen ligesom, der synes at være juridisk grundlag for, at bestemmelse kan anvendes også når 7P tilmeldingen og tildelingsaftalen ikke sker i ét samlet og samtidigt dokument, dvs. der gælder efter spørgers opfattelse ikke et formalistisk krav om ét samlet aftaledokument, som er vanskeligt at efterleve i praksis. Spørger har desuden ikke kunnet forudsige at et sådant formalistisk krav skulle gælde, men har derimod indrettet sig på reglerne ved at sørge for, at 7P tilmeldingen er sket inden den aftaleretligt bindende tildeling er sket på tidspunktet for medarbejdernes accept af tildelingen. Et sådant krav kan således hverken udledes af lovens ordlyd, af forarbejder eller praksis.

Endelig fremgår det af Skatteministeriets bemærkninger i forbindelse med afskaffelsen af ligningslovens § 7H, at der kan være tale om aftaleindgåelse i to faser – dels aftalen om beskatningen under bestemmelsen og dels selve tildelingen af aktieløn, jf. sidstnævnte kommentar til FSR hvori Skatteministeriet her bekræfter, at overgangsreglen vedrørende ”aftaler om tildeling af aktier ...”, som efter ordlyden er identisk med ikrafttrædelsesbestemmelsen for LL § 7P, omhandler selve aftalen om aktieløn, hvorimod det ikke er afgørende, at aftalen om anvendelse af LL § 7H først indgås efter skæringsdatoen, hvor reglerne blev afskaffet. Her anerkendes det implicit, at der kan være tale om to adskilte aftaler/faser af den samlede aftale.

Det er på den baggrund Spørgers opfattelse, at en Aktielønsaftale indgået i to faser som beskrevet kan omfattes af ligningslovens § 7P.

Spørgsmål 3

Med spørgsmål 3 ønsker Spørger at få afklaret, om den tildeling af Aktieløn, der skete i 2016 kan omfattes af ligningslovens § 7P uanset, at 7P tilmeldingen blev foretaget af medarbejderne umiddelbart inden bestemmelsen ikrafttræden 1. juli 2016.

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmålet bør besvares bekræftende, da den endelige og bindende aftale om tildeling først skete efter 1. juli 2016, og idet valget af 7P blev foretaget ved medarbejdernes 7P tilmelding inden tildelingen.

Tildelingen af Aktieløn i 2016 skete efter 1. juli 2016 ved H1's udsendelse af meddelelse om tildeling af Stock Awards/Sign on Grants til de medarbejdere, der var vedtaget at tildele Aktieløn til (juli/august 2016). Tildelingen skulle efterfølgende ved elektronisk tilmeldingsproces accepteres af den enkelte medarbejder, før den samlede aftale om tildeling kunne anses for indgået og medarbejderne kunne anses for at have opnået et retskrav på Aktielønnen.

Den samlede Aktielønsaftale bestod af flere elementer, idet der i den danske lovgivning er krav herom, dvs. ligningslovens krav om en 7P aftale og aktieoptionslovens krav om en arbejdsgivererklæring, og idet der er 3 partner involveret i den samlede Aktielønsaftale: medarbejderen, Arbejdsgiverselskabet og H1, som tildeler Aktielønnen.

I forhold til SKATs opfattelse af, at der må anses for at være indgået en endelig og bindende aftale, når medarbejderne tilmelder sig programmet (jf. de nævnte afgørelser SKM2017. 76SR og SKM2016. 579. SR), må dette tidspunkt for aftaleindgåelse anses at være i tiden efter 31. august 2016, hvor medarbejderne henholdsvis får tilbudt og bekræfter deres deltagelse i den 5-årige ordning.

Der kan under ingen omstændigheder anses for at være indgået en endelig og bindende aftale om ordningen, før H (kompensationskomiteen) har besluttet at tildele Aktieløn i form af Stock Awards/Sign on Grants, medarbejderne har modtaget det bindende tilbud 31. august 2016 og medarbejderne har accepteret dette frivillige tilbud. Der erhverves således ikke ret til aktielønnen, før medarbejderne har sendt deres accept af tildelingen den 31. august, dvs. før både fase 1 og 2 af Aktielønsaftalen er gennemført.

Den forudgående 7P tilmelding er en betinget aftale om anvendelse af ligningslovens § 7P, som er betinget af, at der rent faktisk sker en tildeling efterfølgende til den enkelte medarbejder, og som må anses for en del af den samlede aftale om medarbejdernes deltagelse i Aktielønsordningen. Der foreligger ikke en endelig aftale om tildeling på dette tidspunkt, hvor medarbejderen tilmelder sig anvendelsen af 7P, idet medarbejderne på dette tidspunkt ikke har fået et retskrav på tildeling og ikke har accepteret at deltage i ordningen.

Det forekommer desuden helt i overensstemmelse med lovens formål, herunder formålet med ikrafttrædelsesbestemmelsen, at medarbejderne indgår en aftale om anvendelse af ligningslovens § 7P som får virkning i det øjeblik, der sker en tildeling, og den samlede aftale således kan træde i kraft.

Der er ikke tale om et valg af 7P med tilbagevirkende kraft, og der er ikke tale om anvendelse af bestemmelsen på en tildeling af aktieløn, der har været vedtaget af H inden ikrafttrædelsesdatoen for bestemmelsen. Det forekommer at være disse tilfælde, som ikrafttrædelsesbestemmelsen og kravet om den tidsmæssige placering af 7P aftalen før tildeling har til formål at udelukke fra bestemmelsens anvendelsesområde.

Når der er tale om udenlandsk tildelte ordninger i internationale koncerner, er der typisk den udfordring, at selve tildelingen sker fra det udenlandske koncern-/moderselskab, mens selve 7P aftalen jo skal indgås med det danske arbejdsgiverselskab. Der vil således være tale om et samlet aftalekompleks bestående af både tildelingsaftalen og aftalen om anvendelse af ligningslovens § 7P samt den nævnte arbejdsgivererklæring iht. aktieoptionsloven.

Det fremgår klart og udtrykkeligt af bemærkningerne til L149 om ligningslovens § 7P, herunder til stk. 3, der giver mulighed for at ændre/tilpasse en ordning for at opfylde betingelserne i stk. 2, at ordningen skal kunne anvendes af internationale koncerner, og at tildeling fra et udenlandsk koncernforbundet selskab er mulig. For at dette praktisk kan gennemføres, må en toleddet aftaleproces der resulterer i det beskrevne samlede aftalekompleks anerkendes. Det er således ikke praktisk muligt at opnå samtidighed mellem tildeling fra det udenlandske koncernselskab og aftaleelementet om 7P tilmelding hos den danske arbejdsgiver, og det fremgår af det nævnte svar til Kromann Reumert, at en efterfølgende tilmelding til 7P ikke accepteres. Det er på dette grundlag, at 7P tilmeldingen er sikret foretaget før selve tildelingen (beslutningen om tildeling, tilbud og accept af tilbud).

Som nævnt er der ikke formkrav til aftalen, og der er således ikke holdepunkter for, at den gennemførte aftaleproces ikke skulle være i overensstemmelse med bestemmelsens betingelser, jf. også argumentationen til spørgsmål 2.

Spørgsmål 4

Såfremt Skatterådet svarer benægtende på spørgsmål 2 og/eller 3, ønsker Spørger med spørgsmål 4 at få afklaret, om der kan indgås en ændret Aktielønsaftale, som kan omfattes af ligningslovens § 7P, og om Skatterådet kan bekræfte, at der ikke ved ændringen anses for at være afstået aktier eller erhvervet af nye aktier

Det er Spørgers opfattelse, at spørgsmålet i givet fald skal besvares bekræftende, da ligningslovens § 7, stk. 3, er indført med det formål at give arbejdsgivere, herunder udenlandske koncerner, mulighed for at tilpasse eksisterende aktielønsordninger til bestemmelsens betingelser, så bestemmelsen kan finde anvendelse.

Arbejdsgiverselskaberne og medarbejderne bør således med hjemmel i ligningslovens § 7P, stk. 3, have mulighed for at indgå en ny samlet aktielønsaftale om tildeling af Aktieløn, hvori medarbejderen og Arbejdsgiverselskaberne udtrykkeligt anfører, at ligningslovens § 7P skal finde anvendelse, med den effekt at ligningslovens § 7P vil finde anvendelse på Aktieløn tildelt under denne nye aktielønsaftale samt med den effekt, at ændringen ikke anses for en afståelse af den tidligere tildelte Aktieløn eller erhvervelse af nye aktier.

Det forudsættes, at den nye aktielønsaftale entydigt definerer vederlaget og opfylder de øvrige betingelser i ligningslovens § 7P stk. 2, nr. 1-7, som beskrevet ovenfor under argumentationen for spørgsmål 1.

En ændret aftale vil udelukkende have til formål at tilpasse aftalen med henblik på at opfylde betingelserne i stk. 2, jf. stk. 3, sidste punktum, dvs. at sikre, at formkravene til anvendelse af bestemmelsen bringes i overensstemmelse med gældende praksis, således at den skattemæssige behandling, der allerede på tidspunktet for tildelingen af aktierne var forudsat gældende af både arbejdsgiver og medarbejdere kan finde anvendelse.

Ganske vist vil en ændret aktielønsaftale ikke indebære en ændring af "af udnyttelses- eller købskursen, af antallet af aktier eller købe- og tegningsretter eller af den aktieklasser, hvori den ansatte erhverver aktier" som nævnt i bestemmelsen, men det forekommer ikke rimeligt eller i overensstemmelse med formålet, at en aktielønsaftale skal kunne bringes ind under bestemmelsen ved ændring af de nævnte vilkår, men ikke, hvis man ikke ændrer vilkår, men blot har behov for at tilpasse sig et formalistisk krav om aftaleindgåelsen.

Det fremgår af bemærkningerne til ligningslovens § 7P, stk. 3, at denne del af bestemmelsen er medtaget særligt for at programmer tildelt af udenlandske koncernselskaber kan omfattes af bestemmelsen. Det er således udtrykkeligt erkendt i lovgivningsprocessen, at beskatning efter ligningslovens § 7P skal kunne finde anvendelse også i forbindelse med internationale programmer, der dækker medarbejdere i selskaber i flere lande, og hvor der rent praktisk kan være udfordringer med, at få formkravene under 7P indarbejdet i det internationale program.

Af bemærkningerne til stk. 3 fremgår desuden at:

"Der kan også i andre situationer være behov for at ændre i en indgået aftale med henblik på, at den kan opfylde betingelserne i ligningslovens § 7 P. Det kan være tilfældet for aftaler om medarbejderaktier, der ikke er omfattet af ligningslovens § 7 P, men hvor parterne ønsker, at aftalen skal bringes ind under reglerne i ligningslovens § 7 P. Det kan endvidere være tilfældet, hvor parterne har indgået en aftale i tillid til, at den er omfattet af ligningslovens § 7 P, men hvor det efterfølgende viser sig ikke at være tilfældet. Det kan eksempelvis skyldes, at betingelserne i ligningslovens § 7 P skal vurderes anderledes, end parterne lagde til grund på aftaletidspunktet, på grund af efterfølgende ændret retspraksis eller administrativ praksis."

Det er Spørgers opfattelse, at såfremt Skatterådet ikke kan svare bekræftende på spørgsmål 2 og/eller 3, så retter dette skattemæssige forhold sig præcist til intentionen bag de situationer, hvor stk. 3 skal finde anvendelse – nemlig at parterne utvivlsomt har indgået en aftale i tillid til at den er omfattet af ligningslovens § 7P, men hvor det efterfølgende (ved indhentelsen af dette bindende svar og et benægtende svar til spørgsmål 2 og/eller 3) har vist sig ikke at være tilfældet, og dette skyldes, at kravene til

aftalens indgåelse har vist sig at skulle fortolkes anderledes end forudsat af parterne på aftaletidspunktet, hvor der endnu ikke fandtes retspraksis at støtte sig til som fortolkningsbidrag. Aftaleindgåelse i de to faser som beskrevet er indgået ud fra den viden parterne havde på daværende tidspunkt og i tillid til, at bestemmelsen i ligningslovens § 7P ville finde anvendelse.

Af både ordlyden af ligningslovens § 7P, stk. 3, samt formålet med bestemmelsen fremgår således, at det må være muligt for parterne at indgå en ændret aktielønsaftale om anvendelse af ligningslovens § 7P, hvorefter bestemmelsen vil finde anvendelse på den tildelte Aktieløn i henholdsvis 2016 og 2017.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at tildelinger af Aktieløn i henhold til Rammevilkårene for aktieløn kan omfattes af ligningslovens § 7 P.

Begrundelse

Hvis en medarbejder som led i et ansættelsesforhold modtager aktier, skal medarbejderen beskattes af markedsværdien heraf, jf. statsskattelovens § 4.

Beskatningen af medarbejderaktier afhænger af, hvilken bestemmelse aktielønnen omfattes af. Det er spørgers opfattelse, at regelsættet i ligningslovens § 7 P kan finde anvendelse.

En række betingelser skal være opfyldt, for at ligningslovens § 7 P kan anvendes. For det første skal den ansatte og det selskab, hvor den pågældende er ansat, aftale at ligningslovens § 7 P skal anvendes. Vederlaget skal være entydigt identificeret i aftalen. Det skal fremgå af aftalen, hvilken værdi vederlaget har, herunder udnyttelseskursen, hvis denne kendes, eller såfremt kun principperne for fastlæggelse af udnyttelseskursen er fastlagt, da disse.

Derudover skal aftalen bl.a. indeholde svar på følgende spørgsmål:

- Består vederlaget af aktier eller købe- og tegningsretter?
- Hvilket selskab der er eller kan der erhverves aktier i?
- Hvad er den nominelle størrelse eller stykværdien af aktien eller den nominelle størrelse eller stykværdien af den aktie, som en købe- eller tegningsret giver ret til?
- Er der stillet vilkår for vederlagets erhvervelse, fx ansættelse i et nærmere angivet åremål, eller givet den ansatte en valgmulighed inden for et nærmere fastsat tidsrum til udnyttelse af vederlaget, skal disse vilkår fremgå af aftalen. Se Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C. A. 5.17.3.3.3.

Som det oplyses af spørger er tildeling af medarbejderaktier overordnet fastsat i rammevilkår. Dette regelsæt er fastsat af arbejdsgiverselskabets moderselskab og finder anvendelse ved tildeling af aktier til koncernens ikke-amerikanske ansatte.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at aftalen om rammevilkår ikke – i sig selv – kan udgøre grundlaget for en aftale. I SKM2015. 710. SR om overgangsreglerne for ligningslovens § 7 H fremgik følgende ”*SKAT er derfor ikke enig i, at der med henvisning til ansættelseskontrakten samt til koncernens LTI (red. Long term incentive) programmet fra 2010, er indgået en endelig og bindende aftale om tildeling af RSU'er*”

Efter Skattestyrelsens opfattelse udelukker de bagvedliggende internationale rammevilkår, som ikke i sig selv opfylder lovens betingelser, ikke anvendelsen af ligningslovens § 7 P, så længe der indgås en separat aftale om anvendelse af ligningslovens § 7 P.

Det er således Skattestyrelsens vurdering, at rammevilkårene, fastsat af spørgers moderselskab, ikke udelukker anvendelse af ligningslovens § 7 P, såfremt der indgås en separat aktielønsaftale, som opfylder betingelserne i § 7 P, mellem arbejdsgiverselskabet og den ansatte.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Såfremt spørgsmål 1 kan besvares bekræftende, ønskes det bekræftet, at tildelinger af Aktieløn kan omfattes af ligningslovens § 7 P, når tildelingen sker ved indgåelse af en Aktielønsaftale i to faser, idet der forinden tildelingen og medarbejdernes accept af tildelingen, er indgået en aftale om anvendelse af bestemmelse.

Begrundelse

Det er en betingelse, at den ansatte og det selskab, hvor den pågældende er ansat, har aftalt, at ligningslovens § 7 P skal anvendes. Se ligningslovens § 7 P, stk. 2, nr. 1.

Der skal indgås aftale med hver enkelt ansat, som modtager aktier mv. Aftalen skal være indgået med arbejdsgiverselskabet, uanset om aktierne mv. modtages fra dette selskab eller et selskab, der er koncernforbundet hermed. Aftalekravet betyder, at reglerne i ligningslovens § 7 P kun kan anvendes, hvis der er enighed om aftalen mellem arbejdsgiverselskabet og den ansatte. Se SKM2017. 423. SR. Se Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C. A. 5.17.3.3.3.

Med aftaletidspunktet menes det tidspunkt hvor der foreligger en bindende aftale om tildeling af aktier. I bemærkningerne til lov nr. 430 af 18. maj 2016, hvori ligningslovens § 7 P blev indsat, fremgik følgende om aftalens formkrav: *Der stilles ikke formkrav til den aftale, som den ansatte og selskabet skal indgå, ligesom der heller ikke stilles krav om, at aftalen skal være affattet på dansk.*

De formelle betingelser for anvendelsen af ligningslovens § 7 P er gennemgået ovenfor under begrundelsen til spørgsmål 1. Betingelserne til aftalegrundlaget og aftalens udformning skal være opfyldt på tidspunktet for indgåelsen af aftalen om aktieafklønning.

I det konkrete tilfælde kunne medarbejderne i perioden 27. juni – 1. juli 2016 tilkendegive, om ligningslovens § 7 P skulle finde anvendelse i forbindelse med en eventuel fremtidig tildeling af aktieløn. Den 31. august 2016 tilbydes de pågældende medarbejdere aktieløn, i henhold til virksomhedens rammevilkår.

Aftalen om aktieløn bliver indgået på det tidspunkt hvor arbejdsgiver indgår aftale med den ansatte om, at en del af aflønningen til den ansatte skal være aktier. En aftale om at anvende ligningslovens § 7 P i forbindelse med en senere aftale om tildeling af aktieløn, er ikke i sig selv en aftale om aktieløn, jf. ligningslovens § 7 P, stk. 2, nr. 1.

Aftalen om aktieløn indgås i det konkrete tilfælde, efter Skattestyrelsens vurdering, på tidspunktet for medarbejderens accept af tilbuddet om aktieløn. Først på dette tidspunkt foreligger der en bindende aftale mellem medarbejderen og arbejdsgiveren om tildeling af aktier.

Det er Skattestyrelsens vurdering i det konkrete tilfælde, at aftalen om aktieløn først bliver indgået i forbindelse med accepten af tilbuddet af 31. august 2016. Det faktum, at der inden dette tidspunkt er indgået en separat aftale om anvendelsen af ligningslovens § 7 P, afskærer ikke spørger fra at anvende bestemmelsen på den pågældende aktielønsordning.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”Ja”.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at Aktieløn tildelt i 2016 kan omfattes af ligningslovens § 7 P, når aftalen om anvendelse af bestemmelsen er indgået inden 1. juli 2016, mens tildelingen og medarbejdernes accept af tildelingen er foretaget efter 1. juli 2016.

Begrundelse

Det er en forudsætning for anvendelsen af ligningslovens § 7 P, at der indgås en bindende aftale om anvendelsen af § 7 P, på en aftale om medarbejderaktier hvor aftaletidspunktet er efter ikrafttrædelsestidspunktet for vedtagelse af loven.

Af lovforarbejderne fremgår følgende: ”*Det foreslåede virkningstidspunkt indebærer, at købe- og tegningsretter til aktier ikke vil være omfattet af den foreslåede ordning i ligningslovens § 7 P, hvis der i eksempelvis juni måned 2016 eller tidligere indgås 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 eksempelvis oktober måned i hvert af årene 2016-2018.* ”

Som det fremgår af begrundelsen til spørgsmål 2 er det Skattestyrelsens vurdering at aftalen indgås på tidspunktet for medarbejderens accept af tilbuddet om aktieløn af 31. august 2016. Da det forudsættes at de formelle krav til aftalens indhold i ligningslovens § 7 P stk. 2 nr. 1, er opfyldt og da det er aftalt, at ligningslovens § 7 P skal anvendes på aftaler om aktieløn indgået efter den 1. juli 2016 kan aktielønsaftalen efter Skattestyrelsens opfattelse omfattes af bestemmelsen, da aftalen er indgået efter den 1. juli 2016.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med ”ja”.

Spørgsmål 4

Hvis spørgsmål 2 og 3 ikke kan besvares bekræftende, ønskes det bekræftet, at tildelinger af Aktieløn kan omfattes af ligningslovens § 7 P, når tildelingen sker ved indgåelse af en Aktielønsaftale i to faser, idet der forinden tildelingen og medarbejdernes accept af tildelingen, er indgået en aftale om anvendelse af bestemmelse?

Begrundelse

Bortfalder, da spørgsmål 2 og 3 er besvaret bekræftende.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmålet bortfalder

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstillinger og begrundelser, idet svaret på spørgsmål 1 dog ændres til ”Ja, se dog begrundelse”.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1-3

Lovgrundlag

Ligningslovens § 7 P

Stk. 1. Værdien af aktier, køberetter til aktier eller tegningsretter til aktier, som personer modtager som vederlag i et ansættelsesforhold, medregnes ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, hvis betingelserne i stk. 2 er opfyldt.

Stk. 2. Skattefriheden efter stk. 1 er betinget af følgende:

1. Den ansatte og det selskab, hvori 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, og i hvilket selskab der er erhvervet eller kan erhverves aktier, og den nominelle størrelse eller stykværdien af aktien eller den nominelle størrelse eller stykværdien af den aktie, som en købe- eller tegningsret giver ret til, skal fremgå. Er der stillet vilkår for vederlagets erhvervelse eller givet den ansatte en valgmulighed inden for et nærmere fastsat tidsrum til udnyttelse af vederlaget, skal disse vilkår fremgå af aftalen.
2. Værdien af vederlaget efter stk. 1 overstiger i samme år ikke 10 pct. af den ansattes årsløn på det tidspunkt, hvor aftalen indgås, jf. dog 2. pkt. Er adgangen til at erhverve aktier, køberetter til aktier eller tegningsretter til aktier åben på lige vilkår for mindst 80 pct. af en kreds af selskabets ansatte, som fastlægges efter almene kriterier, kan værdien af vederlaget udgøre til og med 20 pct. af den ansattes årsløn på det tidspunkt, hvor aftalen indgås. Antallet af ansatte i selskabet efter 2. pkt. opgøres på det tidspunkt, hvor adgangen til at erhverve aktierne, køberetterne til aktier eller tegningsretterne til aktier er åben for de ansatte.
3. Vederlaget efter stk. 1 ydes af det selskab, hvor personen er ansat, eller af et selskab, der er koncernforbundet med dette selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2.
4. Vederlaget efter stk. 1 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. Aktier, der modtages af ansatte, og aktier, den ansatte kan erhverve eller tegne i henhold til modtagne købe- eller tegningsretter, udgør ikke en særlig aktieklasse.
6. Modtagne købe- og tegningsretter overdrages ikke. Det anses ikke for en overdragelse, hvis retten udløber uudnyttet eller overdrages ved arv.
7. Modtagne køberetter indeholder en ret for enten den ansatte eller det selskab, der har ydet køberetten, til at erhverve eller levere aktier.

Stk. 3. Kræver opfyldelse af betingelserne i stk. 2 ændring i en aftale, der er indgået om vederlag i form af aktier eller købe- eller tegningsretter, af udnyttelses- eller købskursen, af antallet af aktier eller købe- og tegningsretter eller af den aktieklasse, hvori den ansatte erhverver aktier, med henblik på anvendelse af reglerne i denne paragraf, anses en sådan ændring ikke for at indebære en afståelse eller erhvervelse af nye aktier eller købe- eller tegningsretter. Det er en betingelse, at ændringen af aftalen udelukkende har til formål at tilpasse aftalen med henblik på at opfylde betingelserne i stk. 2”

Lov nr. 430 af 18. maj 2016 (lov om ændring af ligningsloven, aktieavancebeskatningsloven, kursgevinstloven og skattekontrollloven)

(...)

”§ 5

Stk. 1.

Loven træder i kraft den 1. juli 2016.

Stk. 2

Loven har virkning for aftaler om tildeling af aktier og købe- og tegningsretter til aktier, der indgås den 1. juli 2016 eller senere.

(...)”

Forarbejder

LFF nr. 149 af 30. marts 2016 (Forslag til lov om ændring af ligningsloven, aktieavancebeskatningsloven, kursgevinstloven og skattekontrolløven):

Bemærkninger til § 5:

”Det foreslås i stk. 3, at lovforslagets § 1, nr. 2-4, og §§ 2-4 om indførelsen af skattebegunstigelse af individuelle medarbejderaktieordninger skal have virkning for aftaler om tildeling af aktier, køberetter til aktier og tegningsretter til aktier, der indgås den 1. juli 2016 eller senere.

Det foreslåede virkningstidspunkt indebærer, at arbejdsgiverselskabet og den ansatte skal have indgået en endelig og bindende aftale om tildeling af aktier, køberetter til aktier eller tegningsretter til aktier den 1. juli 2016 eller senere for, at de foreslåede regler i ligningslovens § 7 P kan finde anvendelse. Det vil være bestyrelsen eller i et anpartsselskab den daglige ledelse, der træffer beslutning om, at der skal tildeles aktier, køberetter eller tegningsretter. Er bestyrelsen henholdsvis den daglige ledelse ikke bemyndiget til at træffe sådanne beslutninger, vil det være generalforsamlingen, der træffer beslutning om en tildeling.

Det foreslåede virkningstidspunkt indebærer, at købe- og tegningsretter til aktier ikke vil være omfattet af den foreslåede ordning i ligningslovens § 7 P, hvis der i eksempelvis juni måned 2016 eller tidligere indgås 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 eksempelvis oktober måned i hvert af årene 2016-2018.

For aftaler indgået før den 1. juli 2016 lønbeskattes dermed de faktiske tildelinger af aktier, udnyttelse af købe- eller tegningsretter i henhold til disse aftaler, der sker den 1. juli 2016 eller senere, efter reglerne i ligningslovens § 16 eller § 28, hvis betingelserne herfor er opfyldt. ”

Praksis

SKM2015. 710. SR⁻

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 retserhvervelsestidspunktet for så vidt angår tildelinger i 2011 og fremefter.

SKM 2017.287. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgers medarbejderaktieordning udgjorde en aftale om tildeling af aktier, der var indgået den 1. juli 2016 eller senere, jf. § 5, stk. 2 i lov nr. 430 af 18. maj 2016. Medarbejderaktieordningen var derfor ikke omfattet af ligningslovens § 7 P.

I SKM2016. 579. SR

Skatterådet anerkender ikke, at aftalen om tildeling af Matching Shares kan omfattes af LL § 7 P. Medarbejderne får tilbud om at deltage i aktielønsprogrammet i maj 2016. Vilkårene vedrørende Matching Shares er en del af aktielønsprogrammet. Medarbejdernes tilmeldelsesfrist udløber den 7. juni 2016, og medarbejderne modtager efterfølgende en bekræftelse om aftalens indgåelse pr. mail medio juli 2016. LL § 7 P finder anvendelse for aftaler om tildeling af aktier, der indgås den 1. juli 2016 eller senere. Der foreligger en endelig og bindende aftale mellem Selskabet og den enkelte medarbejder på det tidspunkt, hvor medarbejderen foretager den elektroniske tilmelding om deltagelse, nemlig senest den 7. juni 2016. Aftale indgået inden 1. juli 2016.

SKM2017. 76. SR

Aftaler om køb af medarbejderaktier til favørkurs i henhold til aktielønsprogram af 2013 kan ikke omfattes af LL § 7 P, når medarbejderens tilmelding til programmet er sket inden den 1. juli 2016. Medarbejdere får tilbud om at deltage i et aktieprogram af 2013, som løber i perioder af 6 måneders varighed (købscyklusser). Den første købscyklus begynder den 1. februar 2013, hvorefter en ny begynder den 1. august 2013 osv. Medarbejderen kan forlade programmet med virkning for en ny købscyklus. Hvis medarbejderen ønsker at deltage i programmet igen, så kan dette ske ved endnu engang at følge tilmeldingsproceduren. En medarbejder, der er tilmeldt programmet før den 1. juli 2016 kan ikke anvende reglerne i LL § 7 P, selvom købscyklussen først starter efter den 1. juli 2016. Medarbejdere, som er udtrådt af programmet, kan anvende LL § 7 P, hvis medarbejderen den 1. juli 2016 eller senere igen tilmelder sig programmet.

Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C. A. 5.17.3.3.3 Krav om individuel aftale

Indhold

Dette afsnit beskriver betingelsen om, at der skal være en individuel aftale.

Afsnittet indeholder:

- Regel

- Aftaletidspunkt
- Oversigt over afgørelser, domme, kendelser, SKAT-meddelelser med videre.

Regel

Det er en betingelse, at den ansatte og det selskab, hvor den pågældende er ansat, har aftalt, at LL § 7 P skal anvendes. Se LL § 7 P, stk. 2, nr. 1.

Der skal indgås aftale med hver enkelt ansat, som modtager aktier mv. Aftalen skal være indgået med arbejdsgiverselskabet, uanset om aktierne mv. modtages fra dette selskab eller et selskab, der er koncernforbundet hermed. Aftalekravet betyder, at reglerne i LL § 7 P kun kan anvendes, hvis der er enighed om aftalen mellem arbejdsgiverselskabet og den ansatte. Se SKM2017. 423. SR.

Vederlaget skal være entydigt identificeret i aftalen. Det skal fremgå af aftalen, hvilken værdi vederlaget har, herunder udnyttelseskursen, hvis denne kendes, eller såfremt kun principperne for fastlæggelse af udnyttelseskursen er fastlagt, da disse.

Derudover skal aftalen bl.a. indeholde svar på følgende spørgsmål:

- Består vederlaget af aktier eller købe- og tegningsretter?
- Hvilket selskab der er eller kan der erhverves aktier i?
- Hvad er den nominelle størrelse eller stykværdien af aktien eller den nominelle størrelse eller stykværdien af den aktie, som en købe- eller tegningsret giver ret til?
- Er der stillet vilkår for vederlagets erhvervelse, fx ansættelse i et nærmere angivet åremål, eller givet den ansatte en valgmulighed inden for et nærmere fastsat tidsrum til udnyttelse af vederlaget, skal disse vilkår fremgå af aftalen.

Der stilles ikke formkrav til den aftale, som den ansatte og selskabet skal indgå, ligesom der heller ikke stilles krav om, at aftalen skal være affattet på dansk.

Hvis betingelsen om en individuel aftale ikke er opfyldt, er konsekvensen, at de tildelte aktier mv. omfattes af de almindelige regler om beskatning på retserhvervelsestidspunktet i LL § 16 eller for så vidt angår købe- og tegningsretter på udnyttelses- eller salgstidspunktet efter LL § 28, såfremt betingelserne er opfyldt. I begge tilfælde vil der være fradragsret for selskabets modsvarende udgift efter SL § 6, stk. 1, litra a.

Aftaletidspunkt

Med aftaletidspunktet menes tidspunktet for indgåelse af aftalen om medarbejderaktier.

Når arbejdsgiver indgår aftale med den ansatte om, at en del af aflønningen til den ansatte skal være aktier, købe- eller tegningsretter, vil parterne i udgangspunktet tage stilling til den skattemæssige behandling.

Indgår parterne en aftale om, at den ansatte skal aflønnes med aktier, købe- eller tegningsretter uden fastsættelse af vilkår om, at vederlaget skal omfattes af LL § 7 P, kan parterne ikke på et senere tidspunkt aftale, at vederlaget med tilbagevirkende kraft skal omfattes af LL § 7 P.

(...)