

Udskriftsdato: 23. december 2025

AFG nr 9601 af 19/12/2017 (Gældende)

Spørger kunne etablere en medarbejderaktieordning - medarbejdere kunne købe og sælge aktier til indre værdi - hidtidig praksis

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-1583540

Spørger kunne etablere en medarbejderaktieordning - medarbejdere kunne købe og sælge aktier til indre værdi - hidtidig praksis

Skatterådet bekræftede på baggrund af hidtidig praksis, at den konkrete spørger kunne etablere en medarbejderaktieordning, der indebar, at medarbejdere kunne erhverve aktier i selskabet til indre værdi på det vilkår, at medarbejderaktier alene kunne realiseres ved afståelse til moderselskabet til indre værdi, uden at det medførte lønaccessoriebeskatning for medarbejderne.

Skatterådsmøde 19. december 2017 - SKM2020. 353. SR

Offentliggjort i redigeret form.

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at H1 kan etablere en medarbejderaktieordning, der indebærer, at medarbejdere kan erhverve aktier i H1 til indre værdi på det vilkår, at medarbejderaktier alene kan realiseres ved afståelse til moderselskabet til indre værdi - uden aktieerhververe anses for at have modtaget et skattepligtig tilskud eller gode?
2. Besvares spørgsmål 1 med et nej, kan Skatterådet bekræfte, at H1 kan etablere en medarbejderaktieordning, der indebærer, at medarbejdere kan erhverve aktier i H1 til den værdi, der kan beregnes i overensstemmelse med TSS-cirkulære 2000-9 på det vilkår, at medarbejderaktier alene kan realiseres ved afståelse til moderselskabet til indre værdi med tillæg af det goodwillbeløb, der er beregnet på købstidspunktet - uden aktieerhververe anses for at have modtaget et skattepligtig tilskud eller gode?

Svar

1. Ja
2. Bortfalder

Beskrivelse af de faktiske forhold

H1 er etableret med det formål at drive byggevirksomhed, herunder renoverings- og montageopgaver samt i øvrigt specialopgaver indenfor byggebranchen.

Hovedselskabet i H1-koncernen er H1, der på nuværende tidspunkt er ejet 100 pct. af moderselskabet, H2.

Aktiviteterne i disse selskaber er fordelt således, at materielle anlægsaktiver i form af driftsmateriel og ejendomme ejes af H2 - og udlejes til H1, hvorfra koncernens egentlige hovedaktivitet i form af montagevirksomhed drives.

H1-koncernen er etableret og ejet af A, som i dag har overdraget aktiemajoriteten til sin søn B.

A og B ejer deres kapitalandele i H1-koncernen via følgende helejede holdingselskaber:

- H3, der ejes 100 pct. af B
- H4, der ejes 100 pct. af A.

Det påtænkes at udvide ejerstrukturen i koncernen ved at give medarbejderne C, D, E og F mulighed for hver især at købe en ejerandel på 10 pct. af H1.

Det forventes, at medarbejdere placerer deres aktieinvesteringer i et holdingselskab.

Medarbejderaktieordningen i H1 ønskes etableret efter "nøgen-ind/nøgen-ud"-princippet.

Hermed forstås en ordning, hvor medarbejdere køber aktier til den indre værdi på købstidspunktet - og tilsvarende er forpligtet til at sælge aktierne til den indre værdi på salgstidspunktet.

Idet medarbejdere ikke betaler for goodwill ("nøgen ind") og heller ikke opnår betaling for goodwill, når aktieinvesteringen realiseres ("nøgen ud"), vil afkastet af investeringen i medarbejderaktier for hver medarbejder bestå i 10 pct. af det regnskabsmæssige resultat efter skat, der realiseres i H1 i løbet af ejerperioden.

Et positiv afkast vil for den enkelte medarbejder kunne bestå i enten:

- Udbytte, der løbende udloddes fra H1 eller
- værdistigning i det omfang realiserede resultater konsolideres.

Som et led i medarbejderaktieordningen skal medarbejdere tiltræde den udarbejdede ejeraftale.

Af ejeraftalen fremgår, at medarbejdere i alle tilfælde må acceptere, at aktier skal sælges tilbage til indre værdi, uanset hvilken begivenhed, der udløser salg, hvilket bl.a. betyder, at medarbejdere også ved et eventuelt salg af virksomheden til tredjemand afskæres fra at få andel i værdi ud over den indre værdi i selskabet.

H2 stiller delvis finansiering til rådighed for erhvervelse af medarbejderaktier, idet hver medarbejder alene skal præstere en udbetaling på 50 tkr.

Restbeløbet finansieres af H2.

Finansieringen fra H2 tilbydes på følgende vilkår:

1. Medarbejderne hæfter personligt for gælden til H2
2. H2 får pant i aktierne i H1
3. Rentesatsen fastsættes til gældende diskonto + 4%
4. Lånet afdrages med udbetalt udbytte fra H1, der overstiger 100 tkr. pr. år.

Afdragskravet i pkt. 4 skal forstås således, at udbytte fra H1, der ligger ud over 100 tkr., skal benyttes til afvikling af gælden til H2. Medarbejdere kan vælge at afdrage et større beløb.

Medarbejdere, der tegner medarbejderaktier, tilbydes plads i bestyrelsen for H1 for at opnå adgang til fuld information om økonomiske forhold mv.

Der sker imidlertid ikke ændring af hverken magtforholdene eller ledelsesstrukturen.

Alle væsentlige beslutninger vil derfor også fremadrettet træffes af familien A og B, hvilket yderligere sikres ved, at medarbejderaktierne bliver stemmesvage B-aktier, hvor stemmeretten er begrænset til 1/10 i forhold til A-aktier, der ejes af H2.

I forbindelse med, at medarbejderaktieordningen etableres, tænkes kapitalforholdene justeret således (i tkr.):

<u>Familien A og B</u>	<u>Medarbejdere</u>	<u>Total</u>
Nuværende kapitalforhold.....	0	500
Udvidelse ved fondsaktier.....	0	100

Nytegning af 0 medarbejderakti- er i særskilt klasse.....	400	400
<u>Kapital efter æn-600 dring.....</u>	<u>400</u>	<u>1.000</u>
Selskabskapita- 600 len fordeles såle- des.....	400	1.000
.....		
Procentuelt..... 60 pct.	40 pct.	100 pct.
.....		
Stemmefordelin-6.000 gen er således	400	6.400
Procentuelt..... 94 pct.	6 pct.	100 pct.
.....		

Som et led i medarbejderaktieordningen skal medarbejdere som nævnt tiltræde den udarbejdede ejeraftale.

Af udkast til ejeraftale fremgår, at medarbejdere må acceptere følgende:

- Medarbejderaktierne er ikke frit omsættelige. B-aktier i H1 kan alene overdrages til H2.
- H2 har ret til at tilbagekøbe medarbejderaktier til indre værdi. Dette gælder, når ansættelsesforholdet ophører, uanset om dette sker som følge af pensionering, sygdom eller dødsfald - eller såfremt virksomheden afhændes til ekstern side.
- H2 har ret til at tilbagekøbe aktier til en reduceret pris (indre værdi med fradrag af 25 pct.), såfremt den pågældende medarbejder opsiger sit ansættelsesforhold.

Der er i TSS-cirkulære 2000-9 fastsat en vejledende beregningsmodel for værdiansættelse af unoterede kapitalandele, der overdrages mellem nærtstående parter.

Udgangspunktet heri er, at kapitalandele i unoterede selskaber værdiansættes som summen af værdierne af de enkelte aktivposter i selskabet, herunder opgjort goodwill, fratrullet gældsposter.

Forskellen mellem værdien ifølge, TSS-cirkulær 2000-9 og købsprisen for aktier i henhold til den medarbejderaktieordning som H1-koncernen påtænker at etablere, er at der i sidstnævnte bortses fra goodwill.

Værdien af goodwill ifølge TSS-cirkulære 2000-9 kan anslås til 10.470 tkr.

Ud fra seneste årsrapport kan aktier i H1 herefter i henhold til henholdsvis TSS-cirkulære 2000-9 og den medarbejderaktieordning, der påtænkes etableret, illustreres således (i tkr.):

Værdi ifølge TSS-cirkulære 2000-9

Købspris ifølge den
påtænkte medarbej-
deraktieordning

Beregnet goodwill.....	10.470	0
.....		
Afsat udskudt skat heraf, 22 pct.....	-2.303	0
<u>Regulering i forhold til årsregnskab 2014/15...</u>	<u>8.167</u>	<u>0</u>
Egenkapital ifølge årsrapport for 2014/15.....	6.020	6.020
<u>Samlet værdi af selskabet.....</u>	<u>14.187</u>	<u>6.020</u>
.....		
<u>Købspris for 10 pct. af selskabskapita- len.....</u>	<u>1.419</u>	<u>602</u>

Ovenstående illustrerer

- at købsprisen for 10 pct. af aktierne i H1 i henhold til den medarbejderaktieordning, der påtænkes etableret i selskabet, udgør 602 tkr.,
- at værdien af 10 pct. af aktierne i H1 i henhold til TSS-cirkulære 2000-9 udgør 1.419 tkr.

Spørgers opfattelse og begrundelse

H1 påtænker at etablere en medarbejderaktieordning med henblik på at sikre medarbejderne et økonomisk incitament gennem udsigten til at kunne opnå et positivt afkast af den foretagne investering, uden de løber en stor økonomisk risiko.

Modstykket hertil er, at medarbejdere må acceptere, at der (næsten) udelukkende er knyttet økonomiske rettigheder - og ingen forvaltningsmæssige rettigheder - til deres medarbejderaktier.

Ordningen indebærer, at medarbejdere ikke betaler for goodwill ("nøgen ind") og heller ikke opnår betaling for goodwill, når aktieinvesteringen realiseres ("nøgen ud").

Dette betyder, at afkastet af investeringen i medarbejderaktier for hver medarbejder vil bestå i 10 pct. af det regnskabsmæssige resultat efter skat, der realiseres i H1 i løbet af den periode medarbejderen har aktier.

På denne baggrund vurderer skatteyder ikke, at deltagere i medarbejderaktieordningen ved aktieerhvervelsen kan anses at have modtaget et skattepligtig tilskud eller gode, idet den mulige rabat i forhold til den værdien, der kan opgøres efter TSS-cirkulære 2000-9, ikke kan realiseres, idet medarbejdere i alle tilfælde skal realisere deres aktieinvestering til indre værdi.

Vi skal i øvrigt henvise til SKM2008. 496. SR, der er et eksempel på et bindende svar, hvor Skatterådet har godkendt en tilsvarende ordning.

Såfremt spørgsmål 1 ikke kan besvares bekræftende, vil skatteyder justere den tilbudte medarbejderordning således, at købsprisen fastsættes i overensstemmelse med TSS-cirkulære 2000-9.

Ud fra den ovenstående illustration betyder dette, at medarbejdere kan erhverve 10 pct. af aktierne i H1 for 1.419 tkr.

Forskellen i forhold til den oprindelige medarbejderaktieordningen er en merpris på 817 tkr., der er afledt af goodwill, der kan beregnes efter SKATs vejledende beregningsregel.

Den alternative ordning vil som den oprindelige ordning være baseret på, at afkastet af investeringen i medarbejderaktier for hver medarbejder vil bestå i 10 pct. af det regnskabsmæssige resultat efter skat, der realiseres i H1 i løbet af ejerperioden.

Dette sikres i den alternative ordning ved, at salgsprisen baseres på en fastlåst merværdi (goodwill).

Hermed forstås, at den merværdi (goodwill), der opgøres på købstidspunktet også lægges til grund ved salg af medarbejderaktier.

Det betyder, at medarbejderaktierne alene kan realiseres ved afståelse til moderselskabet til den indre værdi med tillæg af det goodwillbeløb, der er beregnet på købstidspunktet.

Den økonomiske realitet ved den alternative model vil derfor i al væsentlighed være identisk med den ovenfor præsenterede oprindelige model, men medarbejdere må dog ved den alternative model påregne et mindre økonomisk udbytte, da den forøgede aktieinvestering medfører en forøget finansieringsudgift.

Vi bemærker, at SKAT bekræfter, at der er en fast praksis for at anerkende optagelse af medarbejdere i ejerkredsen, uden at der betales for goodwill ved ind- og udtræden (nøgen ind, nøgen ud).

SKAT indstiller desuagtet til Skatterådet, at praksis skærpes.

Vi mener, at der er særdeles gode forretningsmæssige begrundelser for at vælge "nøgen ind, nøgen ud", herunder i særdeleshed, at medarbejderne kun skal have del i det overskud, som realiseres mens de som ansatte yder en aktiv indsats i selskabet. Vi henviser i denne forbindelse til vedhæftede "Goodwill-rapport" fra 2003, der godt nok tager udgangspunkt i advokat- og revisionsvirksomheders forhold, men som har generel relevans. Se således i særdeleshed Told- og Skattestyrelsens opfattelse side 22:

"Hvis der mellem parterne i et advokatfirma eller en revisionsvirksomhed er indgået aftale om, at der ikke skal betales for goodwill til den udtrædende part eller ved indtræden, at den indtrædende part ikke skal betale for goodwill, vil en sådan aftale som udgangspunkt skulle respekteres, hvis der er tale om en aftale indgået mellem uafhængige parter. I den forbindelse må det forudsættes, at der er overensstemmelse mellem formalitet og realitet samt at aftalen er forretningsmæssigt begrundet."

og side 25:

"Efter styrelsens opfattelse er der således ikke tale om anerkendelse af, at der for advokater og revisorer skulle gælde en særlig praksis for den skattemæssige behandling af goodwill ved ind- og udtræden, sammenlægning og opsplittning af denne type af virksomheder. Der er derimod tale om respekt af aftaler indgået mellem parter med modstående interesser, hvilket gælder indenfor alle brancher."

Hvis Skatterådet følger SKATs indstilling, vil dette bryde med en langvarig praksis, der ikke kun får betydning for den konkrete virksomhed, men også stor betydning i forhold til f.eks. advokatvirksomheder og andre liberale erhvervs muligheder for at optage medarbejdere i ejerkredsen."

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at H1 kan etablere en medarbejderaktieordning, der indebærer, at medarbejdere kan erhverve aktier i H1 til indre værdi på det vilkår, at medarbejderaktier alene kan realiseres ved afståelse til moderselskabet til indre værdi - uden aktieerhververe anses for at have modtaget et skattepligtig tilskud eller gode.

Begrundelse

H1 påtænker at etablere en medarbejderaktieordning, hvorefter fire medarbejdere hver især erhverver 10 pct. af aktierne i H1 til indre værdi på købstidspunktet.

Af ejeraftalen fremgår, at medarbejderne alene kan realisere aktierne til indre værdi, enten til H2 eller til tredjemand.

Der er (næsten) udelukkende knyttet økonomiske rettigheder - og ingen forvaltningsmæssige rettigheder - til medarbejdernes aktier.

Overdragelse af aktier fra et selskab til dets medarbejdere skal i skattemæssig henseende værdiansættes til markedsværdi. En for lav værdiansættelse af aktierne vil være udtryk for et lønaccessorium til medarbejderen, der er skattepligtigt efter reglerne i ligningslovens § 16, jf. statsskattelovens § 4.

Ud fra et økonomisk synspunkt er det uomtvisteligt, at en ret til at erhverve aktier til en kurs svarende til indre værdi, sjældent svarer til markedsværdien, også selv om aktiernes afståelsessum ved et efterfølgende salg skal fastsættes til indre værdi.

Ved aktieerhvervelsen opnår medarbejderen ret til en andel af selskabets regnskabsmæssige resultat efter skat, der realiseres i selskabet i løbet af medarbejdernes ejerperiode.

Dette vil tilfalde medarbejderen enten som udlodninger, eller, i det omfang afkastet ikke fuldt ud udloddes, som en forøgelse af indre værdi, som medarbejderen har ret til ved afståelse af aktierne. Medarbejderens afkast er ikke alene afkast af den investerede kapital, men også et gode, som medarbejderen i den konkrete situation opnår i kraft af sin ansættelse.

Ved erhvervelse af aktier til en kurs svarende til indre værdi reduceres medarbejderens likviditetsbehov i forhold til likviditetsbehovet, når der også skal betales for goodwill. Endvidere reduceres medarbejderens tabsrisiko på den indskudte kapital. Endelig vil afkastprocenten på investeret kapital være relativt højere, dog forudsat, at selskabet tjener penge.

Når en medarbejder ikke betaler for en eventuel goodwill i selskabet, men modtager afkast på baggrund af selskabets samtlige aktiver inklusive goodwill, opstår et misforhold mellem medarbejderens afkast og risiko i forhold til alternative investeringer.

Det er endvidere oplyst, at medarbejderne forventes at placere deres aktieinvesteringer i et holdingselskab. Efter SKATs opfattelse kan erhvervelse af aktier til en kurs svarende til indre værdi ikke anerkendes i skattemæssig henseende. I overensstemmelse med læren om rette indkomstmottager anses medarbejderne for at have modtaget en økonomisk fordel, som skal lønbeskattes ved overdragelse af aktierne til medarbejdernes respektive holdingselskaber efter reglerne i ligningslovens § 16, jf. statsskattelovens § 4.

Herudover skal medarbejdernes respektive holdingselskab tilskudsbeskattes af begunstigelsen, der opgøres til differencen mellem aktiernes anskaffelsessum og aktiernes markedspris, jf. statsskattelovens § 4.

Ligningsrådet og Skatterådet har dog tidligere godkendt, at medarbejdere kan erhverve unoterede aktier til en kurs svarende til indre værdi, når aktierne ved et efterfølgende salg også skal fastsættes til indre værdi. Der henvises i den forbindelse til SKM2013. 901. SR, SKM2008. 496. SR, SKM2002. 461. LR og

SKM2002. 25. LR. Der foreligger således en praksis for, at medarbejdere kan erhverve unoterede aktier til en kurs svarende til indre værdi, når aktierne ved efterfølgende salg også skal fastsættes til indre værdi, uden medarbejderen anses for at have modtaget et skattepligtigt gode.

Spørger kan således etablere en medarbejderaktieordning hvor de nævnte medarbejdere hver især kan købe 10% af spørger til indre værdi, når aktierne alene kan realiseres ved afståelse til spørger til indre værdi uden medarbejderne anses for at have modtaget et skattepligtigt gode.

SKAT mener dog, at praksis skal skærpes fremadrettet med passende varsel, jf. Den juridiske vejledning 2017-2, afsnit A. A. 7.1.5, således, at der sker lønbeskatning når medarbejdere, der i kraft af deres ansættelse, modtager et økonomisk gode bestående i, at medarbejderen ikke betaler markedsværdien for aktierne.

En praksisskærpelse vil ikke omfatte særlige tilfælde hvor indre værdi efter en konkret vurdering kan anses som udtryk for markedsværdien. Det kan fx være tilfældet for selvstændigt erhvervsdrivende, hvor ejerkredsen i en virksomhed alle indtræder uden vederlag for goodwill og tilsvarende udtræder uden vederlag for goodwill, og hvor ejerbeføjelserne svarer til ejerandelen.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 2

Besvares spørgsmål 1 med et nej, ønskes det bekræftet, at H1 kan etablere en medarbejderaktieordning, der indebærer, at medarbejdere kan erhverve aktier i H1 til den værdi, der kan beregnes i overensstemmelse med TSS-cirkulære 2000-9 på det vilkår, at medarbejderaktier alene kan realiseres ved afståelse til moderselskabet til indre værdi med tillæg af det goodwillbeløb, der er beregnet på købstidspunktet - uden aktieerhververe anses for at have modtaget et skattepligtigt tilskud eller gode.

Begrundelse

Henset til at spørgsmål 1 er besvaret bekræftende for spørger, bortfalder spørgsmål 2.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Bortfalder".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Spørger får et ja til spørgsmål 1, idet bindingsperioden for det bindende svar fastsættes til 6 måneder, jf. Skatteforvaltningsloven § 25, stk. 1, 4. pkt.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Ligningslovens § 16 (LBK nr. 1162 af 01/09/2016):

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes (...) vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, (...) når tilskuddet eller godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt.

(...)

Stk. 3. Den skattepligtige værdi af de i stk. 1 omhandlede goder skal ved skatteansættelsen, medmindre andet følger af stk. 4-16, fastsættes til den værdi, som det måtte antages at koste den skattepligtige at erhverve goderne i almindelig fri handel. (...). (...). (...). Værdien af arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger m.v. og den arbejdsgiverbetalte præmie for forsikringer, der dækker de pågældende behandlinger m.v., beskattes uden hensyn til grundbeløbet i 3. pkt., og værdien af disse goder medregnes ikke ved beregningen af, om grundbeløbet er overskredet. (...). Goder, som arbejdsgiveren i overvejende grad har ydet af hensyn til den ansattes arbejde, beskattes kun, hvis den samlede værdi af disse goder fra en eller flere arbejdsgivere m.v. overstiger et grundbeløb på 5.500 kr. (2010-niveau). (...)."

Statsskattelovens § 4, stk. 1 (Lov nr. 149 af 10/04/1922):

Som skattepligtig Indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte Undtagelser og Begrænsninger den skattepligtiges samlede Aarsindtægter, hvad enten de hidrører her fra Landet eller ikke, bestaaende i Penge eller Formuegoder af Pengeværdi, saaledes f. Eks. :

(...)

c. af et Embede eller en Bestilling, saasom fast Lønning (,..)

Praksis

SKM2015. 285. LSR

Med henvisning til SKATs udtalelse af 5. november 2014, samt SKATs styresignal af 27. november 2014, SKM2014. 801. SKAT, ændrede Landsskatteretten Skatterådets svar. Følgende fremgik af af SKATs udtalelse af 5. november 2014:

"I nærværende klagesag har Skatterådet tiltrådt, at SKAT tager bekræftende til genmæle under henvisning til, at der med afgørelsen, der er offentliggjort som SKM2014. 354. SR, er sket en skærpelse af praksis, som følge af at Skatterådet har revurderet sin opfattelse af retstilstanden. En sådan skærpelse af praksis kunne alene ske med fremadrettet virkning, jf. Den Juridiske Vejledning 2014-1, afsnit A. A. 7.1.5, hvor det fremgår, at det kun er muligt at iværksætte en skærpelse af praksis med virkning for fremtiden og efter udmelding af et passende varsel, der giver borgerne mulighed for at indrette sig efter den ændrede retstilstand. Der kan endvidere henvises til vedhæftede udkast til Styresignal om skærpelsen af praksis, der er i høring på SKATs høringsportal. Med den begrundelse, at Skatterådets afgørelse i klagesagen er udtryk for en skærpelse af praksis, der alene kunne ske med fremadrettet virkning, kan besvarelsen af det påklagede spørgsmål således ændres til et "JA"."

SKM2013. 901. SR

Skatterådet bekræfter, at indre værdi er udtryk for handelsværdien for unoterede aktier i den skitserede aktieordning, hvor medarbejdere tegner aktier og tilbagesælger disse til selskabet til indre værdi.

SKM2008. 496. SR

Skatterådet finder, at den kurs, som et selskab ønsker at anvende ved medarbejdernes aktiekøb og -salg er udtryk for handelsværdien, idet medarbejderne udelukkende kan afstå aktierne til selskabet. Medarbejderne er således direkte og indirekte afskåret fra at få del i eventuelle merværdier ved en afståelse til tredjemand. Skatterådet bekræfter derfor, at medarbejdernes køb og salg af aktier i Selskabet, på de nævnte vilkår, ikke medfører andre skattemæssige konsekvenser end beskatning af avancen på aktierne efter de almindelige regler i aktieavancebeskatningsloven.

SKM2002. 461. LR

Ligningsrådet blev spurgt om de skattemæssige konsekvenser af en medarbejderaktieordning, hvor 2 medarbejderne kan tegne aktier til kurs indre værdi uden goodwill, og senere skal afstå aktierne til kurs indre værdi uden goodwill ved den enkelte medarbejders fratrædelse. Ligningsrådet blev forelagt en aktionæroverenskomst, der regulerede afståelsen af aktierne. Ligningsrådet svarede, at anmodningen ikke ville have andre skattemæssige konsekvenser end de der følger af aktieavancebeskatningsloven.

SKM2002. 25. LR

Ligningsrådet blev spurgt om de skattemæssige konsekvenser af en medarbejderaktieordning, hvor medarbejderne kan tegne aktier til kurs indre værdi, og senere kan afstå aktierne til kurs indre værdi eller afstå aktierne til anskaffelsessummen med tillæg af forholdsmæssig andel af nettoindtjeningen i ejerperioden ved den enkelte medarbejders fratrædelse. Ligningsrådet svarede, at det ikke vil medføre andre skattemæssige konsekvenser end aktieavancebeskatning, når medarbejderne ved afståelse af aktierne er direkte og indirekte afskåret fra at realisere aktierne til en anden værdi end kurs indre værdi.

Den juridiske vejledning 2017-2, afsnit A. A. 7.1.1 Baggrund for lighedsgrundsætning og praksisændring

"(...)

Definition på lighedsgrundsætningen

Lighedsgrundsætningen er et helt grundlæggende ulovbestemt forvaltningsretligt princip, der skal sikre, at der som udgangspunkt træffes identiske afgørelser i forhold til borgere med identiske omstændigheder. Eller sagt på en anden måde må en myndighed ikke udøve usaglig forskelsbehandling. Lighedsgrundsætningen tilsidesættes i det omfang, en borger kan støtte ret på en ukorrekt individuel tilkendegivelse og således bliver stillet bedre end andre med identiske forhold. Se afsnit A. A. 4.

Afledte virkninger af lighedsgrundsætningen

Det er en direkte følge af lighedsgrundsætningen, at en borger under nærmere betingelser kan støtte ret på SKATs administrative afgørelsespraksis, herunder beskrivelsen af praksis i SKATs juridiske vejledninger, styresignaler og øvrige offentliggjorte beskrivelser af praksis. Se SKM2014. 489. SKAT, hvoraf bl.a. fremgår, at dette kun undtagelsesvis fraviges, idet der ikke kan støttes ret på SKATs beskrivelser af praksis, hvis der er en klar uoverensstemmelse i forhold til højere rangerende retskilder.

Praksisændring

Principperne om muligheden for praksisændringer kan imidlertid bevirke, at der må gøres undtagelse fra lighedsgrundsætningen."

Den juridiske vejledning 2017-2, afsnit A. A. 7.1.2 Lighedsgrundsætning

"(...)

Dette afsnit handler om de grundlæggende betingelser for at kunne støtte ret på lighedsgrundsætningen, dvs. at borgerens/virksomhedens sag skal afgøres uden usaglig forskelsbehandling og derfor som udgangspunkt skal afgøres på samme måde som tilsvarende øvrige sager. Lighedsgrundsætningen fraviges i det omfang, en borger kan støtte ret på en ukorrekt individuel tilkendegivelse, der således stiller borgeren bedre end andre med samme forhold. Se afsnit A. A. 4.

(...)

Betingelsen om identitet

For det første er det en betingelse, at de tilsvarende sager er helt identiske.

(...)

Betingelsen om materiel rigtighed

For det andet er det en betingelse, at de afgørelser, henholdsvis den praksis, der henvises til, er i overensstemmelse med SKATs offentligt tilkendegivne praksis.

(...)

Betingelsen om lovlighed

For det tredje er det en betingelse, at de afgørelser, henholdsvis den praksis, der henvises til, ikke er direkte ulovmedholdelig. Det vil i sådanne tilfælde ikke være usaglig forskelsbehandling, at en afgørelse ikke træffes i overensstemmelse med den ulovmedholdelige praksis.

(...)"

Den juridiske vejledning 2017-2, afsnit A. A. 7.1.3 Adgangen til at støtte ret på administrativ praksis

(...)

Dette afsnit handler om, at det er en følge af lighedsgrundsætningen, at borgere og virksomheder som udgangspunkt kan støtte ret på gældende administrativ praksis, medmindre praksis er direkte, dvs. oplagt, ulovlig. I det omfang EF-domstolen måtte fastslå, at dansk praksis har været i strid med EU-retten, vil udgangspunktet være, at der kan støttes ret på dansk praksis, indtil praksisændringen offentliggøres med et passende varsel. Den administrative praksis på skatteområdet dannes af domme samt kendelser og/eller afgørelser fra Landsskatteretten og Skatteankestyrelsen. I det omfang et spørgsmål ikke er afgjort ved dom eller Kendelse og/eller afgørelse fra Landsskatteretten, eller Skatteankestyrelsen, vil praksis som udgangspunkt dannes ved offentliggørelse af afgørelser på SKATs hjemmeside, herunder offentliggørelse af Skatterådets afgørelser. Ikke offentliggjorte afgørelser vil efter den almindelige lighedsgrundsætning efter omstændighederne kunne have betydning, medmindre der er modstrid med overordnede retskilder. Den administrative praksis kan efterfølgende blive ændret af domstolene. Den administrative praksis indarbejdes løbende i den generelle beskrivelse af praksis, der fremgår af SKATs juridiske vejledninger, styresignaler og øvrige offentliggjorte beskrivelser af praksis. Som det fremgår af styresignalet SKM2012. 280. SKAT, kan der støttes ret på SKATs beskrivelser af praksis, medmindre beskrivelsen klart er i modstrid med højere rangerende retskilder.

(...)

Praksis skal være entydig, uden forbehold og ikke i klar modstrid med højere retskilder

Der findes en række afgørelser, der belyser, om praksis har været så entydig, uden forbehold og ikke klart i strid med højere retskilder, at borgere/virksomheder kan støtte ret på denne praksis.

Et internt notat er ikke nødvendigvis identisk med SKATs gældende praksis. Se TfS 2000.871. HD, hvor der ikke kunne støttes ret på et internt notat om den skattemæssige behandling af bådudlejning.

(...)"

Den juridiske vejledning 2017-2, afsnit A. A. 7.1.5 Skærpelse af praksis

(...)

Varsling af ændring med fremtidig virkning

Det er et grundlæggende forvaltningsretligt princip, at det kun er muligt at iværksætte en skærpende praksisændring med virkning for fremtiden og efter udmelding af et passende varsel, der giver borgerne mulighed for at indrette sig efter den ændrede retstilstand.

(...)

Saglig begrundelse for ændringen

En praksisskærpende er endvidere betinget af, at ændringen er sagligt begrundet.

(...)"

SKM2016. 173. SKAT

I styresignalet fremgår følgende i forhold til ikrafttrædelsestidspunktet for den skærpende praksisændring:

"3. Ikrafttrædelsestidspunkt for praksisændringer

Af den juridiske vejledning 2016-1, afsnit A. A. 7.1.5, fremgår, at det kun er muligt at iværksætte en skærpende praksis med virkning for fremtiden og efter udmelding af et passende varsel, der giver borgerne mulighed for at indrette sig efter den ændrede retstilstand."

SKM2014. 801. SKAT

I styresignalet fremgår følgende i forhold til ikrafttrædelsestidspunktet for den skærpende praksisændring:

"Ikrafttrædelsestidspunkt

Af Den juridiske vejledning 2014-2, afsnit A. A. 7.1.5, fremgår, at det kun er muligt at iværksætte en skærpende praksisændring med virkning for fremtiden og efter udmelding af et passende varsel, der giver borgerne mulighed for at indrette sig efter den ændrede retstilstand.

Henset til at borgerne ikke umiddelbart kan "indrette" sig således at den pågældende bliver berettiget til en godtgørelse efter forskelsbehandlingslovens § 2 jf. § 7, anses et varsel på 14 dage for passende.

Den skærpede praksis har derfor virkning for de godtgørelser for direkte forskelsbehandling i strid med forskelsbehandlingslovens § 2 jf. § 7 der ydes i forbindelse med fratræden af stilling, der erhverves endelig ret til den 12. december 2014 eller senere."

Spørgsmål 2

Lovgrundlag og praksis

Se spørgsmål 1.