

Offentliggjort d. 28. juni 2011

Medarbejderaktier – ligningslovens § 7 A, stk. 2 - kravet om ansættelse i uopsagt stilling – SKM2011.416.ØLR[©]

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Østre Landsret fastslog ved en dom af 1/6 2011, at der ikke er grundlag for at fravige kravet om ansættelse i uopsagt stilling som betingelse for at kunne modtage medarbejderaktier skattefrit efter ligningslovens § 7 A, uanset at et sådant krav er i strid med funktionærlovens § 17 a.

Efter ligningslovens § 7 A kan et selskab indenfor visse beløbsrammer udlodde medarbejderaktier skattefrit, når visse betingelser er opfyldt. Det er således efter § 7 A, stk. 2, 3. pkt. blandt andet en betingelse for skattefrihed, at de ansatte *på erhvervelsestidspunktet er ansat i uopsagt stilling* i virksomheden.

Østre Landsrets dom af 1/6 2011 drejer sig om rækkevidden af dette krav som *betingelse for skattefrihed* af tildelte medarbejderaktier.

Sagen har rod i Højesterets domme ref. i TfS 2004, 735 H (UfR 2004.1480 H), jf. tidligere TfS 2001, 588 SH (Novo Nordisk A/S), kommenteret af Bodil Christiansen i TfS 2001, 591, henholdsvis sagen ref. i UfR 2005.671 H. Begge domme drejede sig om aktieoptionsprogrammer til udvalgte medarbejdere.

Ved Højesterets dom ref. i TfS 2004, 735 H tiltrådte Højesteret for det første, at de omhandlede aktieoptioner måtte anses for et vederlag omfattet af den præceptive bestemmelse i funktionærlovens § 17 a, hvor det fastslås, ”*Såfremt en funktionær, der ifølge aftale eller sædvane delvis vederlægges med tantieme, gratiale eller lignende ydelser,*

Offentliggjort d. 28. juni 2011

fratræder sin stilling i et løbende regnskabsår, tilkommer der ham en i forhold til hans ansættelsestid i regnskabsåret afpasset andel af den ydelse, han ville have fået udbetalt, dersom han havde været ansat i virksomheden ved regnskabsårets afslutning eller på det tidspunkt, ydelserne i øvrigt udbetales.” Højesteret fastslog herved, at optionerne måtte anses for erhvervet på tildelingstidspunktet.

Højesteret tiltrådte dernæst, at det herefter fulgte af funktionærlovens § 17 a - for så vidt angår optioner vedrørende regnskabsåret 1998 denne bestemmelses analogi - sammenholdt med § 21, at medarbejderen ikke som følge af sin fratræden pr. 31/3 1999 kunne fratages de aktieoptioner, som han havde fået tildelt vedrørende regnskabsåret 1998, og at han vedrørende regnskabsåret 1999 har krav på en andel af tildelingen i 2000 svarende til den del af 1999, i hvilken han var ansat. Højesteret konkluderede herved, at en bestemmelse i aktieoptionsaftalen, hvorefter optionerne i tilfælde af opsigelse fra den ansattes side ophørte 3 måneder efter opsigelsen, derfor var ugyldig som stridende mod de nævnte bestemmelser i funktionærloven.

Med Højesterets domme ref. i UfR 2011.193 H og UfR 2011.203/1 H, 203/2 H og 203/3 H har Højesteret fået forelagt spørgsmålet om den *ansættelsesretlige bedømmelse* af et krav om fortsat ansættelse på tildelingstidspunktet som betingelse for at modtage medarbejderaktier i en ordning omfattet af ligningslovens § 7 A – hvor det, som indledningsvist anført, er et krav for *skattefrihed* efter ligningslovens § 7 A, at medarbejderen er i uopsagt stilling.

UfR 2011.203/3 blev afgjort som den første af disse sager, og var rejst af Finansforbundet som mandatar for en række medarbejdere mod Sydbank. Finansforbundet gjorde her gældende, at kravet om fortsat ansættelse var i strid med funktionærlovens § 17 a. Sydbank anførte heroverfor bl.a., at vilkåret om uopsagt stilling var fastsat, fordi et sådant krav var en betingelse for skattefrihed efter ligningslovens § 7 A.

Højesteret anførte her for det første, at de i ligningslovens § 7 A stillede betingelser for skattefrihed, herunder kravet om fortsat ansættelse i uopsagt stilling, ikke var afgørende for retsforholdet mellem arbejdsgiver og funktionær efter funktionærlovens § 17 a. Højesteret anførte dernæst, at udlodning af gratisaktier og salg af favøraktier måtte anses

Offentliggjort d. 28. juni 2011

for ydelser omfattet af funktionærlovens § 17 a, og videre, at en generel ordning med vederlæggelse af sådanne ydelser ikke overfor en funktionær kunne gøres betinget af, at funktionæren fortsat var i uopsagt stilling ved periodens afslutning eller ved udbetaling af ydelserne. Den pågældende ordning indebar derfor, at fratrådte eller opsagte medarbejdere på lige fod med de fortsat ansatte medarbejdere fik ret til udlodning, dog afpasset således, at der blev taget hensyn til længden af den pågældendes ansættelsestid i den relevante periode for tildeling.

Østre Landsrets dom af 1/6 2011 drejer sig om de *skatteretlige aspekter* af denne problemstilling. Med denne sag fik Østre Landsret således forelagt spørgsmålet om, hvorvidt der på den ovenstående baggrund var grundlag for at opretholde det i ligningslovens § 7 A stillede krav om *ansættelse i uopsagt stilling i virksomheden på erhvervelsestidspunktet* som betingelse for skattefrihed for en række medarbejdere, der havde modtaget medarbejderaktier efter en ordning omfattet af ligningslovens § 7 A.

Sagen var anlagt af Finansforbundet, der anførte, at der som konsekvens af højesteretsdommene ikke var nogen saglig begrundelse for at opretholde kravet om fortsat ansættelse, og at de tildelte medarbejderaktier derfor også var skattefri for medarbejdere, der ikke opfyldte kravet om ansættelse i uopsagt stilling på erhvervelsestidspunktet. Subsidiært anførte Finansforbundet, at aktier vedrørende tiden før opsigelsen, var omfattet af skattefritagelsen i ligningslovens § 7 A.

Finansforbundet gjorde herunder navnlig gældende, at erhvervelsestidspunktet i ligningslovens § 7 A, stk. 2 skulle forstås i overensstemmelse med retspraksis efter funktionærlovens § 17 a, således at retten til de pågældende aktier erhverves løbende i takt med arbejdets udførelse og uafhængigt af tildelingstidspunktet. Videre henviste Finansforbundet til, at en forskellig beskatning ville være i strid med de grundlæggende hensyn og principper bag funktionærlovens § 17 a og ligningslovens § 7 A.

Skatteministeriet anførte heroverfor, at kravet om ansættelse i uopsagt stilling på erhvervelsestidspunktet som betingelse for skattefrihed var hjemlet i ligningslovens § 7 A, stk. 2, og at erhvervelse først kunne anses for sket, når virksomhedens bestyrelse havde truffet beslutning om tildeling af aktier. Erhvervelsestidspunktet var således efter mini-

Offentliggjort d. 28. juni 2011

steriets opfattelse identisk med tildelingstidspunktet, jf. bl.a. TfS 2004, 735 H, UfR 2005.671 H, UfR 2011.193 H og UfR 2011.2203 H.

Ministeriets synspunkter vandt gehør ved Østre Landsret, der vedrørende erhvervelses-tidspunktet henviste til TfS 2004, 735 H og UfR 2005.671 H og på denne baggrund antog, at da de i sagen omhandlede medarbejderaktier var omfattet af funktionærlovens § 17 a, måtte aktierne tilsvarende anses for erhvervet på tildelingstidspunktet.

Østre Landsret henviste dernæst til det i ligningslovens § 7 A, stk. 2 stillede krav om ansættelse i uopsagt stilling på erhvervelsestidspunktet som betingelse for skattefrihed og konkluderede efter en gennemgang af den konkrete sag, at de pågældende medarbejdere alle var i opsagt stilling forud for tildelingstidspunktet. Værdien af medarbejderaktierne ansås herefter ikke for omfattet af skattefritagelsen i § 7 A, stk.1. Landsretten bemærkede i den forbindelse, at den omstændighed, at tildelingen af medarbejderaktier var betinget af, at bestemte økonomiske målsætninger var opfyldt i det forudgående regnskabsår, og at nogle af medarbejderaktierne således vedrørte tiden forud for opsigelsen, ikke ændrede herved.

Det var vel ganske optimistisk at håbe på, at domstolene ville finde grundlag for at bortse fra det utvetydige krav om ansættelse i uopsagt stilling som betingelse for skattefritagelse efter ligningslovens § 7 A, stk. 1. Dommens udfald synes således ikke overraskende.

Men dommen peger på en problemstilling, som utvivlsomt trænger til en løsning. Det er således ikke holdbart, at de funktionærretlige og de skatteretlige krav ikke er synkroniseret.

— o —