

Målnummer:	6033-06	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2007-12-12		
Rubrik:	Fråga om skattemässiga effekter vid övergång till och fortsatt redovisning av personaloptioner i enlighet med internationell redovisningsstandard (IFRS 2). Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	14 kap. 3 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	RÅ 2004 ref. 83		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB bl.a. följande. Inom X-koncernen pågår ett arbete med att byta redovisningsprinciper för att anpassa sig till de av EG-kommissionen godkända International Financial Reporting Standards (IFRS). I denna omläggning ingår bland annat ett byte av redovisningsprincip avseende redovisning av personalrelaterade instrument. X AB har ett flertal personaloptionsplaner som löper ut vid olika tidpunkter. Inga av de optioner som ställts ut under dessa planer utgör värdepapper i skattehänseende. Ett antal frågor har uppkommit avseende den skattemässiga behandlingen av optionsplanerna när man nu övergår till att redovisa effekterna av dessa i enlighet med IFRS 2. - Fråga 1. Är den kostnad som beräknas initialt vid tilldelningstidpunkten och som enligt god redovisningssed vid tillämpning av IFRS 2 periodiseras över och skall dras av under intjänandeperioden - 10,6 Mkr för inkomståret 2005 - skattemässigt avdragsgill under intjänandeperioden? - Fråga 2. Om svaret på fråga 1 är ja, är ett skillnadsbelopp motsvarande den högre lönekostnad som kan uppkomma vid den tidpunkt den anställde utnyttjar optionen för förvärv av den underliggande aktien i X AB i förhållande till den initialt beräknade kostnaden enligt IFRS 2 avdragsgill som lönekostnad vid denna tidpunkt? - Fråga 3. Om svaret på fråga 1 är ja, skall ett skillnadsbelopp motsvarande den lägre lönekostnad som kan uppkomma vid den tidpunkt den anställde utnyttjar optionen för förvärv av den underliggande aktien i X AB i förhållande till den initialt beräknade kostnaden enligt IFRS 2 återföras till beskattning? - Fråga 4. Om svaret på fråga 1 är nej, när i tiden erhålls skattemässigt avdrag och för vilken kostnad? - Fråga 5. Skall den avsättning som X AB gjort i enlighet med tidigare redovisningsprinciper och yrkat avdrag för i inkomstdeklarationen återföras till beskattning trots att avsättningen i enlighet med god redovisningssed bokas direkt mot eget kapital och således inte redovisas över resultaträkningen?

Skatterättsnämnden (2006-08-29, André, ordförande, Wingren, Melbi, Nylund, Silfverberg, Sjökvist, Ståhl) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1. Den beräknade utgiften är avdragsgill under intjänandeperioden. - Frågorna 2 och 3. Skillnadsbeloppen skall dras av respektive återföras till beskattning det beskattningsår då de anställda utnyttjar optionerna. - Fråga 5. Avsättningen skall återföras till beskattning. - Motivering. - Av RÅ 2004 ref. 83 (Ericssons aktiesparplan) framgår att ett aktiebolag är berättigat till avdrag för löneutgift med ett belopp motsvarande marknadsvärdet på till anställda överlämnade aktier i arbetsgivarbolaget ("gratisaktier") och att avdrag skall göras det eller de beskattningsår som följer av god redovisningssed. Motsvarande utgång blev det i det samtidigt avgjorda målet nr 4220-02 avseende Ericssons aktieoptionsplan (personaloptioner). Avdrag medgavs i det fallet för belopp

motsvarande skillnaden vid förvärvet av aktierna mellan börskursen och det enligt optionsvillkoren lägre belopp som de anställda betalade (lösenpriset). - X AB har ett antal personaloptionsplaner. Enligt planerna får berörda anställda efter en viss tids tjänstgöring räknat från tilldelningen av optionerna (intjänandeperioden) rätt att under en viss tid därefter till ett bestämt lösenpris förvärva aktier i bolaget. Optionsplanerna kan avslutas endast genom att de anställda köper aktier (eller genom att optionerna förfaller). Nämnden utgår från att sådana köp kommer att ske endast om lösenpriset understiger marknadsvärdet på aktierna vid förvärvet. - X AB har till och med år 2004 i enlighet med god redovisningssed redovisat optionsplanerna enligt en "intrinsic-metod". Beräknade utgifter för optionsplanerna redovisades därvid i den utsträckning lösenpriset för aktien understeg aktuell börskurs på balansdagen. - Enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 32:05 Redovisning för juridiska personer skall från och med år 2005 personaloptionsplaner redovisas enligt IFRS 2, Aktierelaterade ersättningar. - Denna redovisningsstandard skiljer mellan optionsplaner (och liknande) som kan avslutas endast med aktieleverans och sådana som kan avslutas med kontantavräkning (även som alternativ till aktieleverans). Kontantavräknade personaloptionsplaner skall redovisas på motsvarande sätt som enligt intrinsic-metoden, varvid slutjustering görs per likviddagen. - För optioner med aktieleverans innebär redovisningsreglerna att ett företags utgift skall beräknas utifrån optionernas värde vid tilldelningstidpunkten. Den på så sätt beräknade utgiften skall periodiseras över intjänandeperioden. Efter intjänandeperioden skall ingen efterföljande justering av utgiften eller det totala egna kapitalet göras (dock att omföring inom eget kapital får ske). Det innebär dels att det inte uppstår någon redovisningsmässig resultateffekt av själva infriandet av personaloptionerna, dels att den tidigare beräknade utgiften kan komma att såväl understiga som överstiga ett i enlighet med RÅ 2004 ref. 83 beräknat avdragsgillt belopp. - Till följd av bytet av redovisningsprincip skall enligt bolaget en återföring av avsättningen för optionsplanerna i 2004 års bokslut ske mot eget kapital. Återföringen kommer alltså inte att påverka bolagets redovisningsmässiga resultat för år 2005. - Frågan är vilka inkomstskattekonsekvenser som uppkommer för X AB till följd av optionsplanerna. - Nämnden gör följande bedömning. - Om skatteplikt eller avdragsrätt föreligger avgörs enligt de skatterättsliga reglerna utan hänsyn till om en intäkt tagits upp eller avdrag gjorts i räkenskaperna (jfr prop. 1999/2000 del 2 s. 179-180). - Enligt praxis (RÅ 2004 ref. 83) är X AB berättigat till avdrag för löneutgift med belopp motsvarande skillnaden mellan de till de anställda överlåtna aktiernas marknadsvärde vid överlåtelserna och det lägre lösenpriset. Utgiften dras av som kostnad de beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed. - Frågorna 1-3. Av det anförda följer att X AB har rätt till avdrag dels för en beräknad löneutgift som enligt förutsättningarna i ärendet kostnadsförs löpande under intjänandeperioden i enlighet med IFRS 2, dels för ett tillkommande belopp, som utgörs av skillnaden mellan den slutliga utgiften för de anställdas förvärv av aktier enligt optionsprogrammet och den vid tilldelningstidpunkten beräknade lägre utgiften. På motsvarande sätt får anses gälla att den beräknade utgiften skall återföras till beskattning i den mån den överstiger den slutliga utgiften. - Fråga 5. Enligt 14 kap. 3 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, skall värdet av ingående lager och andra balansposter tas upp till samma belopp som värdet vid det föregående beskattningsårets utgång. Denna kontinuitetsprincip innebär att avsättningen för utgifter för optionsplanerna i 2004 års bokslut skall återföras till beskattning vid det byte av redovisningsprincip som sker för räkenskapsåret 2005. - Fråga 4. Frågan förfaller.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet avseende frågorna 1, 4 och 5 samt att svaren på frågorna 2 och 3 skulle ändras i enlighet med följande. Den avdragsgilla lönekostnaden fastställs vid tilldelningstillfället i enlighet med svaret på fråga 1. Den eventuella ekonomiska effekt som uppkommer på det egna kapitalet vid utnyttjandet av optionerna på grund av att värdet på andelarna överstiger eller understiger den vid tilldelningen fastställda

kostnaden utgör ingen ökad eller minskad lönekostnad. Denna effekt på det egna kapitalet är hänförlig till anskaffande och överlåtelse av egna aktier och utgör därför en icke skattepliktig kapitalvinst alternativt en icke avdragsgill kapitalförlust vid tidpunkten för inlösen av optionerna, dvs. vid utnyttjandetidpunkten. Detta följer av 48 kap. 6 a § och 44 kap. 2 § IL. Om Regeringsrätten inte godtar Skatteverkets förstahandsyrkande utan svarar ja på fråga 2 skall även fråga 3 besvaras med ja.

X AB yrkade i eget överklagande att förhandsbeskedet skulle ändras beträffande fråga 5 på så sätt att bolaget vid övergång till redovisning enligt IFRS 2 inte skulle ta upp till beskattning den avsättning för personaloptionsprogram som gjorts i enlighet med tidigare tillämpad redovisningsmetod. Bolaget anförde bl.a. följande. Det saknas stöd i lag och praxis för att beskatta en avsättning som enligt god redovisningssed skall återföras direkt mot eget kapital. Skatterättsnämnden har som grund för att beskatta avsättningen tillämpat den s.k. kontinuitetsregeln i 14 kap. 3 § andra stycket IL. Av föreskriftskravet i 8 kap. 2 § regeringsformen följer att beskattning endast kan ske med stöd av en uttrycklig lagregel. Av förarbetena framgår inte annat än att syftet med bestämmelsen i 14 kap. 3 § andra stycket IL har varit att klargöra att oriktiga balansposter - dvs. balansposter som redovisats i strid med god redovisningssed - kan korrigeras vid den löpande beskattningen trots att felet är hänförligt till ett tidigare beskattningsår (prop. 1973:119 s. 16-18 och prop. 1980/81:68 s. 180-185). En bokföring i strid med god redovisningssed bör således kunna frångås vid beskattningen med stöd av den aktuella bestämmelsen. Varken av förarbetena eller av systematiken i 14 kap. IL framgår att syftet har varit att införa en generell korrigeringsregel eller en föreskrift avseende det skattemässiga inkomstbegreppet som är tillämplig när den skattskyldiges räkenskaper har upprättats i enlighet med god redovisningssed. Övergången till IFRS 2 innebär ett byte av redovisningsprincip. Själva bytet medför enligt god redovisningssed att tidigare gjord avsättning för personaloptionsprogrammen skall återföras direkt mot eget kapital, utan någon effekt i resultaträkningen. I förevarande fall återför således bolaget avsättningen direkt mot eget kapital helt i enlighet med god redovisningssed. I enlighet med det tidigare anförda saknas stöd i 14 kap. 3 § andra stycket IL för att beskatta avsättningen.

Regeringsrätten (2007-12-12, Nord, Kindlund, Hamberg, Brickman, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bolaget avser att fr.o.m. räkenskapsåret 2005 övergå till att redovisa optionsprogram i enlighet med den internationella redovisningsstandard IFRS 2, Aktierelaterade ersättningar, som i korthet innebär följande. Optionernas verkliga värde skall redovisas som en lönekostnad i resultaträkningen och fördelas över den period under vilken den anställde utför de tjänster som ger honom rätt att utnyttja optionen. Förändringar i aktiernas värde efter tilldelningstidpunkten påverkar inte den redovisade lönekostnaden, vare sig löpande under intjänandeperioden eller vid utnyttjandetidpunkten. Frågorna i bolagets ansökan om förhandsbesked gäller vilka skattemässiga konsekvenser som bolagets övergång till och fortsatta redovisning enligt IFRS 2 medför.

År 2004 avgjorde Regeringsrätten två mål som gällde tilldelning av "gratisaktier" enligt en aktiesparplan respektive personaloptioner enligt en aktieoptionsplan (RÅ 2004 ref. 83 och det där anmärkta målet 4220-02).

Aktiesparplanen i det refererade målet innebär att den anställde under viss tid skulle köpa aktier i bolaget och för varje sådan aktie som han behöll under en på förhand angiven tid skulle han vederlagsfritt få en aktie vid periodens utgång. Bolaget resultatförde en lönekostnad som vid varje enskilt förvärvstillfälle motsvarade marknadsvärdet av lika många "gratisaktier" som den anställde förvärvade genom egna aktieköp. Om marknadsvärdet på aktierna förändrades kom således bolagets redovisade lönekostnad inte att beloppsmässigt överensstämma med den anställdes skattepliktiga förmån. Skatterättsnämnden fann att bolaget hade rätt till avdrag för löneutgift med

belopp motsvarande marknadsvärdet på aktierna vid utnyttjandetidpunkten och att utgifterna skulle dras av det eller de år som följde av god redovisningssed. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Den optionsplan som var aktuell i det samtidigt avgjorda målet 4220-02 innebar att den anställde under viss tid vederlagsfritt tilldelades optioner som gav honom rätt att köpa en aktie till ett pris motsvarande marknadsvärdet på aktien vid tilldelningstidpunkten. Bolaget resultatförde ingen lönekostnad alls, vare sig vid tilldelningstidpunkten, under intjänandeperioden eller vid utnyttjandetidpunkten. Skälet till detta var att optionens lösenpris vid den framtida utnyttjandetidpunkten motsvarade aktiens marknadsvärde vid tilldelningstidpunkten. Enligt den redovisningsstandard som bolaget tillämpade (APB 25) behövde i ett sådant fall inget optionsvärde kostnadsföras. Skatterättsnämnden gjorde motsvarande bedömning som i målet om aktiesparplanen och fann att det avdragsgilla beloppet skulle vara skillnaden mellan marknadsvärdet på aktierna när de avyttrades till de anställda och aktiernas lösenpris. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Av 2004 års avgöranden följer att bolaget har rätt till avdrag för löneutgift med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan marknadsvärdet på aktierna vid utnyttjandetidpunkten och det pris som den anställde då betalar för aktierna. Nästa fråga är vid vilken tidpunkt utgifterna skall dras av som kostnad. Bolagets avsikt är att årligen under intjänandeperioden yrka avdrag vid taxeringen med samma belopp som bolaget redovisar som lönekostnad i resultaträkningen. Annat har inte framkommit än att en sådan skattemässig periodisering är förenlig med kravet på god redovisningssed. Bolaget har därmed rätt till avdrag för denna kostnad. Skatterättsnämndens svar på fråga 1 skall därför fastställas.

Som framgått ovan bestäms den skattemässigt avdragsgilla lönekostnaden med utgångspunkt i aktiernas marknadsvärde vid utnyttjandetidpunkten. Det är alltså först vid denna tidpunkt som bolagets rätt till avdrag och avdragets storlek kan fastställas definitivt och de avdrag som bolaget gör årligen under intjänandeperioden är därmed preliminära. Härav följer att en avstämning måste göras vid utnyttjandetidpunkten mellan tidigare medgivna avdrag och den slutliga lönekostnaden. Om det vid denna avstämning visar sig att lönekostnaden blir högre än vad som löpande har dragits av har bolaget rätt till ytterligare avdrag och i motsatt fall skall skillnadsbeloppet återföras till beskattning. Skatterättsnämndens svar på frågorna 2 och 3 skall därför också fastställas.

Regeringsrätten gör beträffande frågorna 4 och 5 samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2007-09-19, föredragande Törnqvist, målnummer 6033-06

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet; Förhandsbesked, skatter inkomstskatt

Litteratur: Prop. 1973:119 s. 9 ff.; prop. 1980/81:68 s. 181 ff.; prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 175; SOU 2005:53 s. 21 ff. och 63 f.; Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen 2006, s. 190 f. och 224 ff.; Norberg, Festskrift till Nils Mattsson, 2005, s. 339 ff.; Thorell, Skattenytt 1994, s. 709 f.