

Målnummer:	379-02	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2002-12-23		
Rubrik:	Avdragsrätt för avsättning till kompetenskonto och beskattning av anställda. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 14 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)• 2 kap. 4 § första stycket 3 b och 3 kap. 1 § och 9 § årsredovisningslagen (1995:1554)		
Rättsfall:	RÅ 2000 ref. 4		

REFERAT

I ansökan om förhandsbesked anförde Telia AB bl.a. följande: Inom Teliakoncernen pågår nu ett arbete som syftar till att införa s.k. kompetenskonton för de anställda. Medlen på dessa konton skall ge möjlighet till utbildning/utveckling utöver sådan som behövs i det egna yrket. Det kan dels handla om relativt grundläggande utbildningar för att ändra nuvarande yrkesinriktning, dels påbyggnad för att få möjlighet till befordran och ökat ansvar utöver det som finns i den årliga utvecklingsplanen. Dessutom avses kontot kunna användas även för utbildningar eller liknande som syftar till att utveckla personliga intressen. - Genom införandet av kompetenskonton tydliggörs att den anställde också har ansvar för sin kompetensutveckling. Kontona kan även ses som hjälpmedel för framtida omställningsbehov. Sist men inte minst är uppfattningen att systemet med kompetenskonton skall öka möjligheterna att rekrytera och behålla kvalificerade medarbetare. - Enligt plan skall kompetenskontona införas på försök i några bolag inom koncernen den 1 januari 2001. Tanken är att därefter samtliga bolag inom koncernen skall kunna erbjuda de anställda ett kompetenssparande. - Moderbolaget, Telia AB, är ett av de bolag som avser att införa kompetenskonton. - Insättningar på kontot - Sparandet på kompetenskontot sker främst genom att den anställde regelbundet avsätter viss del av sin fasta lön (max 5 procent) och/eller gör enstaka insättningar genom att utnyttja del av bonus, servicetillägg, övertidstimmar, semesterersättning, uttagna semesterdagar, gratifikationsbelopp m.m. Vidare kan eventuellt värdet av uttagen ledighet såsom semester utöver lag och kompensationsledighet sparas på kontot. Telia AB avsätter ett lika stort belopp som den anställde sparar. - Medlen på kontot kommer att finnas kvar som s.k. arbetande kapital i Telia AB och avkastningen kommer eventuellt att kopplas till Telia AB:s avkastning på eget kapital (helt eller delvis). Därmed skulle man även uppnå ett ökat intresse för resultatutvecklingen. Den anställde kommer maximalt att få sätta in motsvarande en årslön på kontot. - Kompetenskontot kommer att administreras inom Telia AB:s lönesystem. Såväl den anställdes som bolagets avsättning kommer enligt god redovisningssed att skuldföras i räkenskaper (skuld till personalen). - Uttag från kontot - Generella uttagsregler - Huvudregeln för att få göra ett uttag är att sparandet har pågått i minst 12 månader från den tidpunkt sparandet påbörjats och att uttaget avser kompetensutveckling. Uttaget från kompetenskontot sker i första hand som lön under en ledighet för den valda utbildningen men kan även göras för att betala kursavgifter, litteratur o.d. Ledigheten skall i vanlig ordning godkännas av arbetsledningen, varvid man måste väga verksamhetskraven mot den anställdes önskemål. För att få del av företagets avsättning skall dock utbildningen godkännas av arbetsgivaren enligt en policy som fastställts i samverkan med de fackliga parterna. Förutsatt att utbildningen/utvecklingen

ligger inom ett område som innebär att företaget på sikt kan dra nytta av detta får ett lika stort belopp av Telia AB:s avsättning användas. För utbildning/utveckling som Telia AB endast till viss del kan tillgodogöra sig bidrar företaget med 50 procent av den anställdes insats. Resterande belopp kvarstår på kontot. Beslut om hur stor del bolaget bidrar med kommer i tveksamma fall att fattas av en särskilt utsedd partssammansatt grupp i bolaget. - Ett uttag kommer att leda till en upplösning av bolagets tidigare gjorda reserveringar. - Direktutbetalning av insättningar - a) Om en anställd slutar (frivilligt eller uppsagd), går i pension eller avlider kommer den anställdes samtliga insättningar att utbetalas oberoende av hur lång tid sparandet pågått. - b) Om den anställda föredrar att gå en utbildning som inte har någon som helst koppling till verksamheten nu eller framöver kommer den anställda endast erhålla den egna avsättningen. En förutsättning för att få ut beloppet är att sparandet har pågått i minst 12 månader från den tidpunkt sparandet påbörjats. Detta gäller även om den anställda ångrar sin tidigare insättning. - Frågor - 1. Medges Telia AB avdrag för avsättning med de belopp som på balansdagen finns på de anställdas kompetenskonton och som är hänförliga till a) lönedel eller annan ersättning? - b) tillskott från Telia AB med belopp motsvarande a)-beloppet? - c) tillskott från Telia AB i form av beräknad avkastning? - 2. Medges Telia AB avdrag för avsättning för de socialavgifter som på balansdagen är hänförliga till beloppen under 1 a), b) och c)? -

I ansökan om förhandsbesked anförde C.C. följande: Jag avser att under år 2001 låta arbetsgivaren överföra viss del av min lön och eventuellt annan ersättning till mitt kompetenskonto. Arbetsgivaren kommer därutöver att tillföra kontot motsvarande belopp. Avsikten är vidare att kontot skall tillföras viss avkastning, beräknad på arbetsgivarens resultat. - Det kommer att finnas vissa regler för uttag från kompetenskontot. Jag hänvisar till vad som redovisats under "Generella uttagsregler" och "Direktutbetalning av insättningar" i Telia AB:s ansökan. Förutom användningssätt är ett villkor att mitt sparande skall ha pågått i minst 12 månader från den tidpunkt sparandet påbörjats. Andra alternativ som diskuterats är att sparandet skall ha pågått i 6 månader alternativt 36 månader från den tidpunkten. - Frågor - I. Kommer jag att beskattas för de medel som överförs till mitt kompetenskonto först när jag tar i anspråk medel från kontot vid tillämpning av - 1. Generella uttagsregler och Direktutbetalning av insättningar a) och b)? 2. Generella uttagsregler och Direktutbetalning av insättningar a)? 3. Generella uttagsregler? - II. Blir svaret på frågorna under 1 avseende Generella uttagsregler och Direktutbetalning av insättningar b) annorlunda om sparandet skall ha pågått i minst 6 månader alternativt minst 36 månader från den tidpunkt sparandet påbörjats?

Skatterättsnämnden (2001-12-21, André, ordförande, Ståhl, Tollerz, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Telia AB medges avdrag för avsättning endast med så stor del av insättningen på kompetenskontona som krävs enligt god redovisningssed beräknad på a) lönedel eller annan ersättning, b) tillskott från Telia AB, c) tillskott från Telia AB i form av avkastning, samt d) sociala kostnader avseende beloppen a-c. - C.C. skall beskattas först när han tar medel från sitt kompetenskonto i anspråk. - Motivering. - - - Nämnden utgår från att kostnaderna för den utbildning som kan komma till stånd med användning av kompetenskontona inte är av karaktären att de är att se som driftkostnader för företaget. Sådana framtida utgifter kan inte bli föremål för avsättning (SOU 1994:17 Del 1 s. 246 f.). - Telia AB - Frågan i den här delen är om Telia AB har rätt till avdrag för avsättning i räkenskaperna för de framtida utgifter som företaget räknar med till följd av det system för kompetensutveckling som skall införas efter överenskommelse med de anställda i företaget. Enligt förutsättningarna i ärendet avser Telia att göra avsättning i räkenskaperna med ett belopp motsvarande vad de anställda och företaget "överfört" till kompetenskontona. - Enligt 14 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, gäller bl.a. att utgifter skall tas upp som kostnader det beskattningsår som de hänförs till enligt god redovisningssed, om inte annat är särskilt föreskrivet i lag. - I förevarande fall, eftersom inte annat är särskilt föreskrivet i lag, skall

bedömningen göras utifrån vad som gäller enligt god redovisningssed. - En balansräkning skall i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen (3 kap. 1 § årsredovisningslagen /1995:1554/, ÅRL). Som avsättningar skall sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias (3 kap. 9 § jämfört med 2 kap. 4 § första stycket 3 b ÅRL). - Redovisningsrådet har i en rekommendation tagit upp bl.a. frågan om avgränsning mellan skuld, avsättning och ansvarsförhållande samt närmare utvecklat innebörden av begreppet avsättning (RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar). Rekommendationen skall tillämpas fr.o.m. det räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2002. I fråga om ersättningar till anställda har Redovisningsrådet lämnat ett utkast till en rekommendation som är avsedd att ersätta RR 16 i den delen. - I rekommendationen RR 16 definieras avsättningar som skulder som är ovissa med avseende på belopp eller den tidpunkt då de kommer att regleras. - Vidare framgår att ett företag skall redovisa en avsättning i balansräkningen när a) ett företag har ett åtagande (legalt eller informellt) som en följd av en inträffad händelse, b) det är troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet och c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras (se punkt 10 under rubriken Definitioner, punkt 14 under rubriken När skall en redovisning ske i balansräkningen? och även punkt 2 under rubriken Inledningen). - Vid ett ställningstagande till om en avsättning skall ske i räkenskaperna bör enligt nämndens mening en bedömning göras av företagets kompetensutvecklingssystem i dess helhet, dvs. av samtliga konton och inte av de enskilda kontona var för sig (se RR 16, punkterna 23 och 24 under rubriken När skall redovisning ske i balansräkningen?). - Den del av kompetenskontona som "inarbetats" av de anställda kommer att betalas ut till dem (eller deras rättsinnehavare) oavsett om någon kompetensutveckling kommer till stånd eller ej. Enligt nämndens uppfattning har denna förpliktelse karaktären av en upplupen kostnad som, sedd isolerad, bör redovisas som en skuld i räkenskaperna (jfr RR 16, punkten 11 b under rubriken Definitioner). - Även beträffande den företagsanknutna delen av kompetenskontona får en förpliktelse för företaget i princip anses föreligga genom avtalet. För den här delen är emellertid situationen annorlunda jämfört med vad som gäller för de anställdas del. Ett utnyttjande av den företagsanknutna delen aktualiseras endast på villkor att ändamålet med kompetensutvecklingen är sådant som helt eller delvis anses vara till nytta för företaget. I enskilda fall kommer därför den företagsanknutna delen att tas i anspråk helt, delvis eller inte alls. Sammantaget kommer därför inte hela den företagsanknutna delen av kontona att förbrukas. Enligt principen om bästa uppskattning vid beräkning av avsättningens storlek bör detta förhållande beaktas (se RR 16 punkt 36 under rubriken Beräkning). - Nämnden sammanfattar det anförda enligt följande. - Telia AB anser att avsättning bör göras med ett belopp motsvarande de sammantagna kompetenskontona. - Det avtal som skall ingås mellan Telia AB och de anställda innebär att företaget förpliktar sig att i framtiden betala ut dels medel motsvarande vad de anställda tjänat in men tillfälligt avstått ifrån, dels - om vissa villkor är uppfyllda - motsvarande belopp tillskjutet från företaget. En sådan förpliktelse skall i enlighet med god redovisningssed föranleda en avsättning i räkenskaperna. Telia AB har rätt till avdrag på grundval av en sådan avsättning. - Vid beräkning av avsättningens storlek och rätten till avdrag vid beskattningen skall emellertid hänsyn tas till att endast en del av den företagsanknutna delen av kontona kommer att tas i anspråk. - C.C. vill ha besked om rätt beskattningstidpunkt för belopp som sätts in på kompetenskontot. - Nämnden utgår från att C.C. väljer insättning på kompetenskontot innan lön m.fl. ersättningar blir tillgängliga för lyftning för honom. - Vidare förutsätts att vad C.C. lyfter från kompetenskontot är att betrakta som lön eller löneförmåner för honom. - Enligt praxis (jfr bl.a. RÅ 2000 ref. 4) gäller att en anställd som enligt avtal med arbetsgivaren väljer att avstå från intjänad lön och andra ersättningar, för att vid en senare tidpunkt få motsvarande ersättningar i en annan form, beskattas först vid denna senare

tidpunkt. - Med utgångspunkt i det ovan sagda skall C.C. inte beskattas förrän vid den tidpunkt då medlen enligt givna förutsättningar betalas ut från kompetenskontot. C.C:s frågor besvaras i enlighet härmed. - Beskedet avser taxeringsåren 2002-2004.

Ledamöterna Wingren, Brydolf och Silfverberg var skiljaktiga såvitt gällde Telia AB:s rätt till avdrag och anförde följande. I 3 kap. 9 § ÅRL anges att som avsättning skall redovisas förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller tidpunkt då de skall infrias. Fråga i ärendet är om Telia AB:s åtagande enligt avtalet om det s.k. kompetenskontot att under vissa förutsättningar utge belopp som bidrag till den anställdes utbildningskostnader är en sådan förpliktelse som avses i bestämmelsen och om det därmed skulle vara i enlighet med god redovisningssed att ta upp avsättningen som kostnad det beskattningsår avsättning sker (jfr 14 kap. 2 § IL). Redovisningsrådet har utfärdat en rekommendation (RR 16) om avsättningar. - Bestämmelsen i ÅRL är en implementering av artikel 20 i det fjärde bolagsdirektivet (78/660/EEG), vari avsättningar beskrivs, såvitt nu är aktuellt, enligt följande. -

"1. Avsättningar skall ha till syfte att täcka förluster och skulder som till sin karaktär är klart bestämda och som på balansdagen är antingen sannolika eller säkra beträffande sin förekomst, men som är obestämda i fråga om belopp eller tidpunkten då de uppkommer. 2. Medlemsstaterna får även tillåta att avsättningar görs i avsikt att täcka sådana kostnader som hör till det aktuella räkenskapsåret eller till ett tidigare räkenskapsår och som till sin karaktär är klart bestämda samt på balansdagen är antingen sannolika eller säkra beträffande sin förekomst, men som är obestämda i fråga om belopp eller tidpunkten då de uppkommer. 3. (...)." - I uttalanden i förarbetena till ÅRL (prop. 1995/96:10 Del II s. 82 ff.) anges att den första punkten i artikeln behandlar förpliktelser ("obligations") mot tredje man, vilket inte är fallet med den andra (kostnader). Som exempel på sådana kostnader enligt andra punkten nämns stora och återkommande underhållskostnader samt stora reparationskostnader. Vid lagstiftningens tillkomst var regeringen inte - i motsats till vad som föreslagits i kommittébetänkandet (SOU 1994:17 Del 1 s. 241-248) - beredd att föreslå att det i svensk lagstiftning infördes någon bestämmelse motsvarande artikel 20.2. - Framtida utgifter som är av driftkostnadskaraktär kan inte heller bli föremål för avsättning. Företaget förutsätts i enlighet med fortlevnadsprincipen kunna infria sådana utgifter i takt med att de uppkommer och även om de i och för sig har ett samband med den före balansdagen bedrivna verksamheten och går att beloppsbestämma, skall de löpande belasta resultatet. Som exempel anges i det ovannämnda kommittébetänkandet (SOU 1994:17 Del 1 s. 246) åtaganden gentemot de anställda som företaget p.g.a. anställningsavtal och permitteringsregler är skyldigt att infria oavsett om de anställda utför arbete eller ej. Vidare anges bl.a. att till denna kategori hör även framtida försäkringspremier. Även om företaget är bundet av ett försäkringsavtal under flera år skall inte någon förtida avsättning för premierna ske. - Det i ansökningen angivna kompetenskontot har beskrivits i huvudsak enligt följande. - Den anställde avsätter regelbundet viss del (högst 5 procent) av sin fasta lön. Han kan också göra enstaka insättningar genom att utnyttja del av bonus, servicetillägg m.m. Telia AB avsätter lika stort belopp som den anställde sparar. Medlen på kontot kommer att finnas kvar som arbetande kapital i Telia AB och avkastningen kommer eventuellt helt eller delvis att kopplas till bolagets avkastning. - Den anställde får göra uttag på kontot tidigast 12 månader efter påbörjat sparande. Den del som den anställde satt in får också tas ut tidigare vid anställningens upphörande, vid pensionering och vid dödsfall. Uttag i normala fall skall emellertid i första hand avse lön under ledighet för utbildning (kompetensutveckling) och även kostnader för utbildningsmaterial m.m. Om den utbildning eller kompetensutveckling som den anställde väljer på sikt kan vara av nytta för företaget får den anställde ut ett lika stort belopp från Telia AB:s avsättning som han använder av den egna avsättningen. Om Telia AB endast till viss del kan tillgodogöra sig den anställdes utbildning etc. får han ut av Telia AB ett belopp motsvarande hälften av vad han tar ut av den

egna avsättningen. Har Telia AB ingen nytta av den valda utbildningen får den anställde inte ut något belopp från bolagets avsättning. - Denna bolagets avsättning kvarstår då på kontot. I tveksamma fall kommer beslut om hur stor del bolaget skall bidra med att fattas av en särskild utsedd partsammansatt grupp i bolaget. - Vi gör följande bedömning. - Det får förutsättas att den anställdes s.k. avsättningar till konto görs innan medlen blivit tillgängliga för lyftning. - Innebörden av avtalet mellan Telia AB och den anställde är att viss del av intjänad lön inte betalas ut till honom. Om han använder den lön som han på detta sätt har inestående, som lön eller annat under ledighet för en viss utbildning som bolaget (eller den partsammansatta gruppen) bedömer vara av viss större eller mindre nytta för bolaget, bidrar detta med ett högst lika stort belopp till kostnaderna för utbildningen. Det avgörande för bolagets skyldighet att bidra till kostnaderna är således bedömningen av nyttan för bolaget av den utbildning, som den anställde väljer att använda redan intjänade medel för. Vid tidpunkten för ingåendet av kompetenskontoavtalet synes inte någon närmare precisering föreligga om vilka studier som berättigar till bidrag. Att den anställde låter viss del av lönen vara inestående i bolaget innebär därför inte att Telia AB:s utfästelse har en annan innebörd än om bolaget, utan krav på avsättning, skulle göra en utfästelse till den anställde att i framtiden bidra till kostnaderna inom vissa ramar för studier om dessa då i någon utsträckning bedöms vara till nytta för bolaget. Avsättningar för sådana kostnader skulle enligt vår mening inte få ske. - Mot bakgrund av det ovan anförda finner vi att Telia AB:s utfästelse enligt avtalet om kompetenskonto inte är en sådan förpliktelse för vilken avsättning enligt ÅRL får ske. Vi anser att förhandsbesked såvitt avser frågorna 1 b-c och 2 b-c hade bort lämnas i enlighet härmed. I övrigt är vi ense med majoriteten.

Riksskatteverket (RSV) överklagade förhandsbeskedet och yrkade att de i ansökan ställda frågorna skulle besvaras enligt följande.

Telia AB

Fråga 1 a: Nej, inte för avsättning i egentlig mening, däremot som upplupen kostnad avseende lön.

Fråga 1 b-c: Nej.

Fråga 2: Ja i fråga om sociala avgifter på belopp enligt fråga 1 a och nej i fråga om belopp enligt 1 b-c.

C.C.

Fråga I: Nej, såvitt avser uttag av eget sparande enligt Telia AB:s fråga 1 a. Beträffande medel som Telia AB avsatt till kompetenskonto (företagsanknuten del) och som utbetalas efter prövning av den tilltänkta utbildningens nytta för Telia AB bör förhandsbesked inte lämnas utan frågan avvisas.

Fråga II: Nej.

RSV anförde till stöd för sin talan bl.a. följande. Den slutsats som dras i SOU 1994:17 Del 1 s. 246 att framtida utgifter av driftkostnadskaraktär inte kan bli föremål för avsättning torde omfatta även löner. Sådana utgifter torde vara typiska för utgifter som i enlighet med fortlevnadsprincipen skall kunna infrias i takt med att de uppkommer. Sådana utgifter skall löpande belasta resultatet. Den del som den anställde avsätter av sin lön till kompetenskonto är från företagets sida inte en avsättning i redovisningsrättslig mening, dvs. enligt 3 kap. 9 § ÅRL. Det är i stället en skuld för upplupna kostnader avseende den lön som ännu inte har betalats ut, men väl tjänats in och disponerats av den anställde genom dennes avsättning till ett kompetenskonto. Denna del är en lön och den bör påföras socialavgifter som om förmånen hade betalats ut i vanlig ordning. För C.C:s del medför detta att skatteplikt för lönen i dess helhet bör anses inträda när lönen förfallit till betalning oavsett om han låtit uppskjuta utbetalningen genom deltagande i kompetenssparandet eller ej. I fråga om

eventuell skatteplikt för belopp som Telia AB av egna medel, i tillägg till löneavsättningen, tillför C.C. i samband med utbildning/kompetensutveckling bör förhandsbesked inte lämnas. Ett ställningstagande skulle förutsätta att fråga vore om viss bestämd utbildning etc.

Telia AB och C.C. bestred ändring av Skatterättsnämndens beslut.

Regeringsrätten (2002-12-23, Lindstam, Schäder, Ersson, Melin, Nord) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2002-12-11, föredragande Johansson, målnummer 379-2002

Sökord: Förhandsbesked; Inkomst av näringsverksamhet; Inkomst av tjänst

Litteratur: SOU 1994:17 Del 1 s. 246 f.; SOU 1996:157 s. 389 ff.
