

Personalavveckling, utbildning och beskattning

Ur KB:s samlingar

Digitaliserad år 2015



National Library
of Sweden

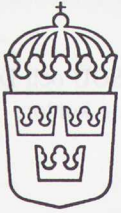
SOU 1995:94

Betänkande av Utredningen om beskattning av
förmåner i samband med uppsägning och utbildning

Personalavveckling, utbildning och beskattning

SOU 1995:94

Betänkande av Utredningen om beskattning av
förmåner i samband med uppsägning och utbildning



Statens offentliga utredningar
1995:94
Finansdepartementet

A: Ref KTS
0cc SOU
36

Personalavveckling, utbildning och beskattning

Betänkande av Utredningen om beskattning av
förmåner i samband med uppsägning och utbildning
Stockholm 1995

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes, Offentliga Publikationer, på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningskontor.

Beställningsadress: Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Fax: 08-20 50 21
Telefon: 08-690 90 90

Svara på remiss. Hur och Varför. Statsrådsberedningen, 1993.

- En liten broschyr som underlättar arbetet för den som skall svara på remiss.

Broschyren kan beställas hos:

Regeringskansliets förvaltningskontor
Arkiv- och informationsenheten
103 33 Stockholm
Fax: 08-790 09 86
Telefon: 08-405 24 81

Till statsrådet Göran Persson

Genom beslut den 2 mars 1995 bemyndigade regeringen statsrådet Göran Persson att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att kartlägga förekomsten av olika förmånstyper i samband med uppsägning och belysa hur dessa behandlas i skattehänseende samt lämna förslag till de regeländringar som kan anses behövliga. Vidare skulle utredaren analysera hur av arbetsgivaren bekostad utbildning behandlas skattemässigt och föreslå de regeländringar som bedöms nödvändiga.

Med stöd av regeringens bemyndigande förordnades den 31 mars 1995 kammarrättslagmannen Margit Kärrström som särskild utredare.

Att som experter biträda utredaren förordnades den 20 april 1995 kammarrättsassessorn Monica Dahlbom, skattekonsulten Erik Haglund, civilingenjören Christer Marking, skattejuristen Kerstin Nyquist och skattedirektören Björne Sjökvist. Som ytterligare expert förordnades den 29 maj 1995 departementssekreteraren Matts Karlson.

Som sekreterare anställdes den 15 april 1995 kammarrättsassessorn Birgitta Henriksson.

Utredningen får härmed överlämna sitt betänkande Personalavveckling, utbildning och beskattning (SOU 1995:94).

Uppdraget är härmed slutfört.

Göteborg den 31 oktober 1995

Margit Kärrström

/Birgitta Henriksson

Innehåll

<i>Förkortningar</i>	7
<i>Sammanfattning</i>	9
<i>Författningförslag</i>	17
1 <i>Inledning</i>	19
1.1 <i>Utredningsuppdraget</i>	19
1.2 <i>Inriktningen av utredningsarbetet</i>	19
2 <i>Gällande rätt</i>	21
2.1 <i>Allmänt</i>	21
2.2 <i>Rättsutvecklingen beträffande förmånsbeskattningen</i> . . .	22
2.3 <i>Tillämpliga lagbestämmelser</i>	23
2.3.1 <i>Beskattning av kontanta ersättningar och förmåner</i>	23
2.3.2 <i>Skatteregler som gäller specialreglerade utbildningar</i>	26
2.3.3 <i>Avdragsrätt för utbildningskostnader</i>	28
2.3.4 <i>Skatteregler som gäller kostnadsersättningar m.m.</i>	28
2.3.5 <i>Pensionsgrundande inkomst</i>	30
2.3.6 <i>Socialavgifter</i>	32
2.4 <i>Rättspraxis</i>	33
2.4.1 <i>Inledning</i>	33
2.4.2 <i>Beskattningen av kontanta ersättningar</i>	34
2.4.3 <i>Avdragsrätt för utbildningskostnader</i>	46
2.4.4 <i>Förmånsbeskattning av utbildningskostnader</i> . . .	54
2.4.5 <i>Övrigt</i>	56
3 <i>Kartläggning av förekommande förmåner</i>	57
3.1 <i>Arbetsgivarens skyldigheter enligt lagstiftning m.m.</i> . . .	57
3.2 <i>Utredningens kartläggning</i>	58
3.2.1 <i>Arbetsmetod</i>	58
3.2.2 <i>Resultat</i>	59
4 <i>Några utgångspunkter</i>	73

5	<i>Beskattning av förmåner i samband med personalavveckling</i>	77
5.1	Inledning	77
5.2	Vad är en förmån?	78
5.3	När har en förmån utgått för tjänsten?	79
5.4	Skall förmånsbeskattning ske?	80
5.5	Utformningen av en undantagsregel	84
6	<i>Beskattning av förmåner i samband med utbildning i allmänhet</i>	91
6.1	Inledning	91
6.2	Grundutbildning/fortbildning	92
6.3	När skall förmånsbeskattning ske?	94
6.4	Utformningen av en undantagsregel	95
7	<i>Avdragsrätt för ökade levnadskostnader och resekostnader m.m.</i>	97
7.1	Inledning	97
7.2	Den enskildes avdragsrätt	98
7.2.1	Avdragsrätten i samband med personalavveckling	98
7.2.2	Avdragsrätten i samband med utbildning i allmänhet	104
7.3	Arbetsgivarens avdragsrätt m.m.	105
8	<i>Fåmansföretag</i>	107
8.1	Inledning	107
8.2	Förmåner och avdrag i samband med personalavveckling	109
8.3	Förmåner och avdrag i samband med utbildning i allmänhet	112
9	<i>Konsekvenser för beräkning av preliminär A-skatt, pensionsgrundande inkomst, socialavgifter m.m.</i>	115
9.1	Beräkning av preliminär A-skatt	115
9.2	Pensionsgrundande inkomst och socialavgifter	116
9.3	Övrigt	119
10	<i>Budgeteffekter</i>	121
11	<i>Författningskommentarer</i>	123
	<i>Bilaga: Utredningens kommittédirektiv</i>	129

Förkortningar

AFA	Arbetsmarknadens Försäkringsaktiebolag
AFL	Lagen (1962:381) om allmän försäkring
AGB	avgångsbidrag
AGE	avgångsersättning
AMF	Arbetsmarknadsförsäkringar
AMS	Arbetsmarknadsstyrelsen
AMU	arbetsmarknadsutbildning
AMV	Arbetsmarknadsverket
CF	Civilingenjörsförbundet
FÖD	Försäkringsöverdomstolen
HTF	Handelstjänstemannaförbundet
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
komvux	kommunal vuxenutbildning
LAF	Lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring
LO	Landsorganisationen
LOA	Lagen (1982:80) om anställningsskydd
MBL	Lagen (1976:580) om medbestämmanderätt i arbetslivet
PGI	pensionsgrundande inkomst
prop.	proposition
PTK	Privattjänstemannakartellen
RSV	Riksskatteverket
RSV Dt	Riksskatteverkets författningssamling serie Dt (Direkt Skatt — Taxering)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
RÅ A	Regeringsrättens årsbok, notisfall, dom
RÅ Aa	Regeringsrättens årsbok, notisfall avseende domar i mål om bl.a. skatt, tull eller annan avgift och om uppbörd

RÅ Fi	Regeringsrättens årsbok, notisfall, Finansdepartementet
RÅ ref.	Regeringsrättens årsbok, referat
SACO	Sveriges Akademikers Centralorganisation
SAF	Svenska Arbetsgivareföreningen
SAL	Lagen (1981:691) om socialavgifter
SAS	Scandinavian Airlines System
SEKO	Facket för service och kommunikation (tidigare Statsanställdas förbund)
SFS	Svensk författningssamling
SIF	Svenska Industritjänstemannaförbundet
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SOU	Statens offentliga utredningar
SPV	Statens löne- och pensionsverk
SRN	Skatterättsnämnden
TCO	Tjänstemännens Centralorganisation
TRS	Kollektivavtalsstiftelsen Trygghet i samverkan
UBL	Uppbördslagen (1953:272)
USAL	Lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

Sammanfattning

Utredningen skall enligt direktiven kartlägga och redovisa vilka typer av förmåner som förekommer i någon större utsträckning i samband med uppsägning och redovisa hur dessa behandlas i skattehänseende samt lämna förslag till de regeländringar som kan anses behövliga. Vidare skall utredningen analysera hur av arbetsgivaren bekostad utbildning behandlas skattemässigt och föreslå de regeländringar som bedöms nödvändiga. Som allmän begränsning bör enligt direktiven gälla att förslagen inte får öppna möjligheter till överflyttning av lön till skattefria förmåner. De förslag som utredningen lägger fram skall vara statsfinansiellt neutrala.

Kartläggningen

Utredningen har genomfört kartläggningsuppdraget genom att göra intervjuer med ett så representativt urval av intervjuobjekt som möjligt. Med hänsyn till den begränsade tid som utredningen har haft till sitt förfogande har utredningen varit tvungen att begränsa antalet intervjuobjekt. Intervjuer har gjorts med företrädare för företag, olika fackförbund, myndigheter och trygghetsstiftelser. Kartläggningens syfte har framför allt varit att få fram vilka olika typer av förmåner som förekommer i samband med personalavveckling.

Det har under kartläggningsarbetet kommit fram att det framför allt finns två orsaker till att det uppstår övertalighet av personal hos olika arbetsgivare, nämligen den ekonomiska situationen i samband med en lågkonjunktur och den strukturomvandling som äger rum. Allt snävare ekonomiska ramar för både företag och myndigheter har gjort att de har varit tvungna att på olika sätt försöka minska kostnaderna, bl.a. genom att nedbringa personalstyrkan. Vidare har bl.a. den tekniska strukturomvandlingen gjort att ett stort antal arbeten helt enkelt har försvunnit och i vissa fall ersatts av helt nya arbeten.

Den åtgärd som visat sig vara vanligast som stödåtgärd, bortsett från möjligtvis avgångspensioner och avgångsvederlag, är utbildning i olika former. Utbildningen kan gälla såväl korta kurser i t.ex. språk eller datorkunskap som en helt ny yrkesutbildning. Det kan gälla olika former av handledning, t.ex. jobsökarkurser, och kurser som syftar till att utveckla den sociala kompetensen. Hjälp av outplacement-konsult förekommer också liksom olika former av starta-egget-bidrag. Det senare kan bestå av såväl kurser om hur man sköter ett eget

företag som att den anställde eller den tidigare anställde får köpa inventarier e.d. av den förre arbetsgivaren till ett lågt pris eller att den tidigare arbetsgivaren garanterar viss upphandling av tjänster.

Vid kartläggningen har det vidare framkommit att de kostnader som de olika åtgärderna uppgår till är mycket olika, framför allt beroende på åtgärdens art. När det gäller utbildningsinsatser är dock också kostnaderna beroende av om insatsen köps av ett särskilt utbildningsföretag eller om utbildningen leds av personal inom företaget. Kostnaderna kan variera från några hundra kronor för kortare handledning till långt över 100 000 kr för viss längre utbildning eller outplacementåtgärder.

Under utbildningstiden utgår i allmänhet lön eller någon annan ersättning och den enskilde får sina utbildningskostnader betalade helt eller delvis. Kostnaderna betalas av arbetsgivaren, arbetsförmedlingen eller av någon av de trygghetsstiftelser som finns. Ibland delas kostnaderna mellan t.ex. arbetsgivaren och en trygghetsstiftelse. Ofta får den enskilde själv betala sina ökade levnadskostnader och resekostnader.

I vissa fall hade utredningens intervjuobjekt inte stött på några problem vad gäller beskattningen av olika förmåner medan man i andra fall hade träffat på olikheter i praxis mellan olika skattemyndigheter. Nästan samtliga intervjuobjekt betonade starkt de negativa effekter som det skulle få, om utbildningskostnader i samband med uppsägning mera generellt skulle beskattas. Man menade bl.a. att det skulle minska den enskildes incitament till att genomgå utbildning och bli kvar i arbetslivet.

Beskattning av förmåner i samband med personalavveckling

Det finns för närvarande inte någon särskild lagreglering när det gäller beskattning av förmåner i samband med personalavveckling och för övrigt inte heller för utbildningsförmåner. I stället blir den allmänna regeln i 32 § 1 mom. KL tillämplig, där det anges att förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten skall hänföras till intäkt av tjänst. Vidare är praxis ganska sparsam när det gäller beskattning av de förmåner som utredningen har att behandla, medan det finns en rikhaltig flora av regeringsrättsavgöranden som avser avdragsrätten.

Utbildning o.d. i personalavvecklingssituationer äger rum dels innan uppsägning sker men när det finns risk för sådan, dels under uppsägningstiden och dels efter denna tidpunkt. Någon definition på när en förmån har utgått för tjänsten finns inte i vår lagstiftning. I praxis har man dock gått ganska långt när det gällt att anse att förmåner av

olika slag har utgått för tjänsten. En förmån anses således ha utgått för tjänsten inte bara när den nuvarande arbetsgivaren betalar utan också när den tidigare arbetsgivaren eller t.ex. en trygghetsstiftelse betalar.

Skattelagstiftningen innehåller vissa regler om undantag från förmånsbeskattningen. Sådana undantag finns bl.a. för förmån av fri rehabilitering och personalvårdsförmåner. Åtgärder i samband med personalavveckling kan inte inrymmas under något av de undantag från förmånsbeskattningen som finns. Sådana förmåner skall således för närvarande i princip beskattas.

Enligt utredningens mening bör arbetsgivaren så långt det är möjligt stimuleras att hjälpa till med utbildningsinsatser o.d. för den personal som är uppsägningshotad liksom den anställde bör stimuleras till att genomgå utbildning eller till att delta i andra åtgärder som kan medverka till att han kan bli kvar i arbetslivet och kan försörja sig själv i stället för att bli beroende av stöd från samhällets sida. Arbetsgivarens satsning på att utbilda sina uppsägningshotade anställda eller att på annat sätt hjälpa dem att få ett nytt arbete bör då inte motverkas av förmånsbeskattning hos den enskilde. Det är inte heller rimligt att den som får en utbildning bekostad av arbetsgivaren skall förmånsbeskattas medan den som genomgår t.ex. arbetsmarknadsutbildning inte behöver betala skatt för sådana särskilda bidrag som utgår för att täcka kostnader för t.ex. kursavgifter, resor och logikostnader.

Utredningen anser därför att undantag från förmånsbeskattningen bör göras när det gäller förmåner som utges i samband med personalavveckling och föreslår därför en regel av innehåll att den som är eller riskerar att bli arbetslös inte skall beskattas för förmåner i form av utbildning eller liknande tjänster, om förmånen är av väsentlig betydelse för att han skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Det innebär att utbildning och information av olika slag, outplacementåtgärder, psykologhjälp och liknande tjänster som på ett personligt plan avser att hjälpa den skattskyldige att få ett nytt arbete eller att i övrigt bistå honom skall undantas från förmånsbeskattning. Förmånliga inköp av varor från arbetsgivaren, förmånliga lån m.m. omfattas däremot inte av skattebefrielsen.

Beskattning av förmåner i samband med utbildning i allmänhet

Den i praxis ofta förekommande gränsdragningen mellan grundutbildning och fortbildning har i gällande rätt betydelse både för förmånsbeskattningen och för den enskildes avdragsrätt. Denna gränsdragning kan härledas till den för samtliga inkomstslag gemensamma bestämmelsen om avdragsrätt i 20 § KL. Enligt denna bestämmelse får

vid beräkningen av inkomst från en särskild förvärvskälla avdrag medges för alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Vidare får avdrag inte göras för den skattskyldiges personliga levnadskostnader.

Enligt gällande rätt är det helt klart att fortbildning inte skall förmånsbeskattas. Det torde också vara klart att en utbildning skall anses vara fortbildning om utbildningen syftar till att den enskilde skall hålla sig à jour med utvecklingen och det även när fråga är om att förvärva nya kunskaper för att kunna behålla den tjänst som man redan innehar. Emellertid har strukturomvandlingen gjort att vissa arbeten helt har försvunnit och ersatts av andra arbeten som ofta krävt en annan och högre kompetens än den som behövdes för att sköta den tidigare tjänsten. Detta har medfört att arbetsgivare har varit tvungna att utbilda den befintliga personalen för att den skall bli skickad att klara av de nya arbetsuppgifterna. Det är i dessa fall fråga om en klart kompetenshöjande utbildning.

Utredningen anser därför att det är oförenligt med samhällsutvecklingen att dra en skiljelinje mellan grundutbildning och fortbildning när det gäller att bedöma om förmånsbeskattning skall ske för utbildningskostnader. I stället bör man bortse från dessa begrepp och utgå från det behov av utbildning som den enskilde har för att kunna svara upp mot de krav som ställs på grund av tekniska och andra förändringar på arbetsplatsen.

Framför allt i senare rättspraxis har man i stället för att resonera kring begreppen grundutbildning och fortbildning grundat sitt ställningstagande på om utbildningen kan anses som fullgörande av tjänst. Således har regeringsrätten i vissa fall ansett att en utbildning varit att jämställa med fullgörande av tjänst, oavsett att den varit ägnad att medföra högre kompetens. Dessa rättsfall har gällt fråga om avdragsrätt förelegat men de har givetvis betydelse även för förmånsbeskattningen. Med tanke på den oklarhet som fortfarande får anses råda i praxis anser utredningen att ett klaggörande krävs i lagstiftningen. Utredningen föreslår därför att förmån av utbildning som är av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet skall undantas från förmånsbeskattning. För att en utbildning skall omfattas av undantaget är det dock viktigt att klaggöra att utbildningen har ett tydligt samband med arbetsgivarens verksamhet och dessutom är av väsentlig betydelse för denna.

Avdragsrätt för ökade levnadskostnader och resekostnader

Det finns inga särskilda lagregler om avdragsrätt för kostnader i samband med personalavveckling eller utbildning i allmänhet. I stället gäller dels den för samtliga inkomstslag gemensamma bestämmelsen

i 20 § KL, dels bestämmelsen i 33 § 1 mom. KL, där det föreskrivs att avdrag från inkomst av tjänst får göras för samtliga utgifter som är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten.

Utredningen har i sin kartläggning kunnat konstatera att den enskilde ofta själv får betala resekostnader och ökade levnadskostnader. Ibland betalar arbetsgivaren en ersättning som helt eller delvis skall täcka de kostnader som den enskilde har. Även om ersättningen betalas efter det att anställningen har upphört torde den enligt gällande praxis anses som ett utflöde av tjänsten och jämnställas med lön. Ersättningen är följaktligen skattepliktig. Den enskildes kostnader kan dock i sådana fall knappast anses som kostnader för fullgörande av tjänsten och avdrag skulle således enligt gällande regler vägras.

Kostnaderna för t.ex. kurslitteratur och kursavgifter är i allmänhet beloppsmässigt relativt små i jämförelse med de kostnader för logi m.m. som uppkommer när den enskilde genomgår utbildning på annan ort än bostadsorten. En alltför generös utvidgning av avdragsrätten skulle därför kunna komma i konflikt med direktivens krav på att utredningens förslag inte får öppna möjligheter till överflyttning av lön till skattefria förmåner med därav följande inkomstbortfall för det allmänna.

Det finns dock skäl som talar för en viss utvidgning av avdragsrätten för den enskilde. Framför allt är det två situationer då det förefaller rimligt med avdragsrätt. Den ena gäller det fallet att en person som är eller riskerar att bli arbetslös genomgår utbildning på annan ort än arbetsorten, får ersättning från arbetsgivaren eller t.ex. en trygghetsstiftelse och har faktiska merkostnader för logi, måltider m.m. Den andra situationen gäller en person som visserligen inte behöver utbilda sig på annan ort än bostadsorten men dagligen reser till den plats där utbildningen äger rum på samma sätt som när han reste till sitt arbete.

Den som genomgår en utbildning på en annan ort än bostadsorten kan jämföras med sådana skattskyldiga som har en tillfällig anställning utanför bostadsorten. De har rätt till avdrag för ökade levnadskostnader men inte med lika höga belopp som personer som gör tjänsteresor.

Utredningen föreslår därför att skattskyldiga som deltar i sådan utbildning eller andra sådana åtgärder som medför befrielse från förmånsbeskattning skall ha rätt till avdrag för faktiska logikostnader och för måltider och småutgifter med för närvarande högst 90 kr per dag under de tre första månaderna och med 54 kr per dag för tiden därefter, dock endast under förutsättning att ersättning utgår från arbetsgivaren, en trygghetsstiftelse e.d. och högst med ersättningens belopp. Det är emellertid enligt utredningens mening inte rimligt att en avdragsrätt som teoretiskt är ett utflöde av en tidigare anställning skall godtas under hur lång tid som helst efter det att anställningen har upphört. Avdraget bör därför inte utgå längre än ett år efter utgången av uppsägningstiden.

Den som genomgår utbildning e.d. på annan ort än hemorten skall också ha rätt till avdrag för kostnad för en hemresa inom riket för varje vecka om ersättning utgår från t.ex. arbetsgivaren och avståndet mellan hemorten och utbildningsorten överstiger 50 km. Avdraget beräknas normalt efter en kostnad för billigaste färd sätt.

Den som inte övernattar på utbildningsorten, men dagligen reser mellan hemmet och utbildningsorten föreslås få rätt till avdrag för resor på samma sätt som den som reser mellan bostaden och arbetet.

Utredningen föreslår inte några ändrade avdragsregler för den enskildes kostnader i samband med utbildning under pågående anställning. Det föreslås inte någon ändring av nuvarande regler när det gäller arbetsgivares avdragsrätt för anställdas utbildningskostnader och inte heller när det gäller avdragsrätt för utbildningskostnader för enskilda näringsidkare eller för delägare i handelsbolag.

Fåmansföretag

Fåmansföretag är föremål för särskild skatterättslig behandling i vissa situationer. Orsaken till särbehandlingen står att finna i att det formella tvåpartsförhållande som föreligger genom att företaget och dess delägare behandlas som två av varandra oberoende parter har ansetts kunna utnyttjas för att uppnå skatteförmåner. Särregler finns även för fåmansägda handelsbolag.

Utredningen anser att huvudprincipen bör vara att alla anställda vare sig de är delägare, företagsledare eller närstående i fåmansföretag eller fåmansägda handelsbolag eller inte skall behandlas lika när det gäller den skattemässiga bedömningen av här aktuella förmåner och avdrag. Det går emellertid inte att bortse från att man i ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag kan ha skäl som i första hand präglas av det särskilda ägarförhållandet i företaget för att låta företaget bekosta en utbildningsinsats för t.ex. en närstående.

För att undvika att t.ex. en närstående utan skattemässiga konsekvenser kort tid efter att han är nyanställd får gå igenom en utbildningsinsats på företagets bekostnad under förevändning att personen är uppsägningshotad och behöver utbildningen för att kunna fortsätta att förvärvsarbeta anser utredningen att det behövs någon form av särreglering för fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag. Utredningen föreslår därför att reglerna om beskattning av förmåner och avdragsrätt i samband med personalavveckling inte skall gälla för företagsledare, delägare och närstående till företagsledare eller till delägare som varit anställda i fåmansföretaget kortare tid än två år i följd med en arbetstid som uppgått till minst halvtid. Samma begränsning skall gälla för närstående till företagsledare eller till delägare i fåmansägt handelsbolag. Någon särreglering skall emellertid

inte gälla om den skattskyldige kan visa att det föreligger särskilda skäl. En delägare med endast en mindre aktiepost och utan egentligt inflytande i företaget är ett exempel på när det kan anses föreligga särskilda skäl och när särregleringen inte är tillämplig.

Utredningen föreslår ingen särreglering för fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag när det gäller utbildning under pågående anställning.

Författningsförslag

Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att det i kommunalskattelagen (1928:370) skall införas två nya bestämmelser, nämligen 32 § 3 h mom. och punkt 8 av anvisningarna till 33 §, av följande lydelse.

32 § 3 h mom. Om en skattskyldig är eller riskerar att bli arbetslös skall en förmån av fri utbildning eller annan tjänst som är av väsentlig betydelse för att han skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta inte tas upp som intäkt.

Förmån av fri utbildning skall inte heller i andra fall än som avses i första stycket tas upp som intäkt om utbildningen är av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet.

Vad som sagts i första stycket gäller inte för företagsledare, delägare och närstående till företagsledare eller till delägare i fåmansföretag och inte heller för den som är närstående till företagsledare eller till delägare i fåmansägt handelsbolag, om inte anställningen i fåmansföretaget eller det fåmansägda handelsbolaget varat under minst två år i följd med en arbetstid som uppgått till minst halvtid.

Utan hinder av vad som sagts i tredje stycket skall dock förmånsbeskattning underlåtas om en skattskyldig som avses där kan visa att särskilda skäl föreligger.

Anvisningar till 33 §

8. En skattskyldig som åtnjuter förmån av fri utbildning eller annan tjänst enligt 32 § 3 h mom. första stycket har rätt till avdrag för kostnader för resor till och från den plats där utbildningen eller tjänsten tillhandahålls enligt punkt 4 ovan.

Om en skattskyldig som avses i första stycket uppbär ersättning för ökade levnadskostnader och hemresor har han rätt till avdrag för ökade levnadskostnader enligt de regler som gäller för skattskyldiga som avses i punkt 3 a första stycket ovan och för hemresor enligt vad som föreskrivs i punkt 3 b ovan. Avdraget får dock inte överstiga vare sig uppburen ersättning eller de schablonbelopp som anges i punkt 3 a.

Avdrag enligt första och andra styckena medges längst under ett år efter utgången av uppsägningstiden.

Vad som sagts i första—tredje styckena gäller inte för företagsledare, delägare och närstående till företagsledare eller till delägare i fåmansföretag och inte heller för den som är närstående till företagsledare eller till delägare i fåmansägt handelsbolag, om inte anställningen i fåmansföretaget eller det fåmansägda handelsbolaget varat under minst två år i följd med en arbetstid som uppgått till minst halvtid.

Utan hinder av vad som sagts i fjärde stycket skall dock avdrag medges om en skattskyldig som avses där kan visa att det föreligger särskilda skäl.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1997 och tillämpas första gången vid 1998 års taxering.

1 Inledning

1.1 Utredningsuppdraget

Utredningen skall enligt direktiven kartlägga och redovisa vilka typer av förmåner som förekommer i någon större utsträckning i samband med uppsägning och redovisa hur dessa behandlas i skattehänseende samt lämna förslag till de regeländringar som kan anses behövliga. Vidare skall utredningen analysera hur av arbetsgivaren bekostad utbildning behandlas skattemässigt och föreslå de regeländringar som bedöms nödvändiga. Utredningen har således till uppgift att dels behandla förmåner i samband med uppsägning, däribland utbildning, dels att behandla förmån av utbildning i allmänhet, dvs. utan att det föreligger en uppsägningssituation.

Utredningen skall också redovisa hur skattepliktiga förmåner som utgår i samband med uppsägning eller utbildning skall beaktas vid beräkning av pensionsgrundande inkomst och utredningen är dessutom oförhindrad att ta upp även andra frågor som har ett nära samband med de frågor som utredaren särskilt skall behandla.

Utredningen har uppfattat sitt uppdrag så att inte bara förmånsbeskattningen utan också rätten till avdrag för kostnader i samband med personalavveckling och utbildning bör behandlas.

Som en allmän begränsning bör enligt direktiven gälla att förslagen inte får öppna möjligheter till överflyttning av lön till skattefria förmåner. Den grundläggande principen om likformig beskattning måste så långt möjligt upprätthållas och det betonas vidare i direktiven att eventuella undantag från denna princip måste vara väl underbyggda och motiverade av arbetsmarknadspolitiska eller andra samhällsekonomiska skäl.

De förslag som utredningen lägger fram bör enligt direktiven vara statsfinansiellt neutrala. Innebär några förslag minskade offentliga inkomster av någon betydelse bör utredningen ange möjliga finansieringsalternativ. Utredningens direktiv bifogas som bilaga.

1.2 Inriktningen av utredningsarbetet

Utredningen har genomfört kartläggningsuppdraget genom att göra intervjuer av ett så representativt urval av intervjuobjekt som möjligt. Med hänsyn till den begränsade tidsram som utredningen har haft till sitt förfogande har utredningen emellertid varit tvungen att begränsa

antalet intervjuobjekt. Intervjuer har gjorts med bl.a företrädare för företag, olika fackförbund, myndigheter och trygghetsstiftelser. Kartläggningssuppdragets syfte har framför allt varit att få fram vilka olika typer av förmåner som förekommer i samband med personalavvecklingsituationer. Vidare har utredningen försökt få fram de olika intervjuobjektens inställning till hur olika förmåner bör behandlas skattemässigt.

Efter genomförandet av kartläggningen har en genomgång gjorts av rättspraxis avseende den skattemässiga behandlingen av kontanta ersättningar, utbildningskostnader och övriga förmåner.

Utredningen har också tagit del av ett examensarbete i skatterätt vid Stockholms universitet om personalavveckling ur skatterättslig synpunkt med Aud Sjökvist som författare, en skrivelse från Västsvenska Handelskammaren till finansminister Göran Persson om förmånsbeskattning av personalutbildning samt olika skrivelser från Riksskatteverket (RSV) m.m.

2 Gällande rätt

2.1 Allmänt

För att en intäkt skall inkomstbeskattas gäller att den måste falla inom någon av inkomstslagen näringsverksamhet, kapital eller tjänst. Till inkomst av tjänst räknas enligt 31 § kommunalskattelagen (1928:370) (KL) anställning, uppdrag eller annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur om den inte är att hänföra till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL). Med tjänst likställs 1) pension 2) livränta som utgår på grund av sjuk-, olycksfalls- eller skadeförsäkring eller annorledes än på grund av försäkring och inte utgör vederlag vid avyttring av egendom 3) ersättning som i annan form än livränta utgår på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkring tagen i samband med tjänst 4) undantagsförmåner samt 5) periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt i den mån beloppet inte är undantaget från skatteplikt enligt 19 § KL och inte heller utgör vederlag vid avyttring av egendom.

Till intäkt av tjänst hänförs enligt 32 § 1 mom. KL bl.a. avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten. Således är alla förmåner i form av varor och tjänster som har karaktär av ersättning för arbete i princip skattepliktiga. Detta gäller oavsett om förmånen ges ut direkt av uppdragsgivaren eller arbetsgivaren eller om den ges ut av annan person.

Till intäkt av kapital räknas enligt 3 § 1 mom. första stycket SIL löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom, i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet. Enligt 21 § KL avses med näringsverksamhet yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Till näringsverksamhet räknas också i annat fall innehav av näringsfastighet samt innehav och avyttring av rätt till avverkning av skog. En privatbostadsfastighet eller en privatbostad kan inte ingå i näringsverksamhet.

2.2 Rättsutvecklingen beträffande förmånsbeskattningen

Fram till slutet av 1980-talet innehöll skattelagstiftningen endast knapphändiga regler om beskattning av förmåner. Reglerna fylldes ut av RSV genom anvisningar och föreskrifter. Tillämpningen av reglerna om förmånsbeskattning gav upphov till åtskilliga problem. Det var inte ovanligt att man försökte utnyttja reglerna för att undgå beskattning eller få lindrigare skatt. Mot denna bakgrund påbörjade under våren 1983 Förmånsbeskattningskommittén (B 1978:02) en översyn av bestämmelserna om beskattning av naturaförmåner. Kommitténs betänkande lades till grund för lagstiftning och i prop. 1987/88:52 om beskattning av naturaförmåner m.m. delades förmånerna in i personalvårdsförmåner och övriga förmåner. Personalvårdsförmåner var skattefria för den anställde och arbetsgivaren fick göra avdrag för sina kostnader. Personalvårdsförmånerna kännetecknades bl.a. av att de inte var avsedda att vara direkt vederlag för utfört arbete utan i stället ett led i arbetsgivarens personalvård. Andra naturaförmåner än personalvårdsförmåner och sjukvård skulle vara skattepliktiga. Genom *1990 års skattereform* (prop. 1989/90:110, del 1, Reformerad inkomst- och förmögenhetsbeskattning) slogs fast det grundläggande kravet på skattemässig neutralitet även vid förmånsbeskattningen. Med neutral beskattning avses att beskattningsresultatet bör bli detsamma oavsett om den anställde fått lönen i pengar eller om han får förmånen direkt av arbetsgivaren. Det fastslogs vidare att marknadsvärdet skulle gälla vid värderingen. Skattepliktiga förmåner skulle beskattas från första kronan.

Efter 1990 års skattereform utvidgades den skattefrihet som fortfarande gällde för personalrabatter till att under vissa förutsättningar omfatta även sådana rabatter från företag som är närstående arbetsgivarens företag, s.k. korsvisa rabatter.

Under januari 1992 tillkallade regeringen en särskild utredare med uppgift att se över reglerna i inkomstslaget tjänst i syfte att åstadkomma mer lätthanterliga regler. Utredningen som antog namnet Utredningen om tjänsteinkomstbeskattning föreslog regler om beskattningen av kostförmån, vissa traktamenten, personalvårdsförmåner, förmånliga lån, hobbyinkomster, resekostnader, ersättning för flyttningkostnad, kostnadsersättningar för vissa resor, traktamenten, bostadsförmån m.m. (SOU 1992:57 och SOU 1993:44). De båda betänkandena har lagts till grund för vissa ändringar i lagstiftningen (prop. 1992/93:127 och prop. 1993/94:90).

Under år 1994 tillsattes en ny utredning som överlämnade betänkandet *Beskattning av förmåner* (SOU 1994:98). Betänkandet ledde fram till proposition 1994/95:182 — *Beskattning av fri hälso- och sjukvård samt vissa andra förmåner*. Förslagen i sistnämnda pro-

position innebär i huvudsak följande. Förmån av fri offentligt finansierad hälso- och sjukvård skall till skillnad mot tidigare tas upp som intäkt. Detsamma gäller fria läkemedel. Förmånen av fri vård utomlands respektive icke offentligt finansierad vård i Sverige skall liksom nu vara skattefria. Från beskattning undantas också fria vaccinationer som betingas av tjänsten. Vidare klarläggs skattereglerna om rehabilitering och företagshälsovård. Det föreslås att arbetsgivaren får göra avdrag för kostnader för arbetslivsinriktade rehabiliteringsåtgärder i sådana fall där arbetsgivaren skall svara för dem enligt 22 kap. lagen (1962:381) om allmän försäkring (AFL). Avdrag får även göras om denne kan visa att den förebyggande behandlingen eller rehabiliteringen syftar till att den anställde skall kunna fortsätta att arbeta. Den anställdes förmån av fri rehabilitering föreslås att inte bli beskattad. Propositionen tar också upp arbetsgivarnas avdragsrätt för kostnader på sjukvårdsområdet samt de enskilda näringsidkarnas avdragsrätt för sådana kostnader. På sistnämnda områden innebär förslagen i huvudsak inga materiella ändringar i förhållande till tidigare regler. Reglerna för personalrabatter föreslås få en delvis annan utformning. De särskilda reglerna om korsvisa rabatter föreslås slopade. Ett undantag från förmånsbeskattning föreslås när det gäller förmåner av begränsat värde för den anställde. Undantaget avser förmån av vara eller tjänst när varan eller tjänsten är av väsentlig betydelse för utförandet av den anställdes arbetsuppgifter och förmånen är svår att särskilja från nyttan i anställningen. Vidare föreslås en justering av reglerna om jämkning av bostadsförmånsvärde vid bestämmande av underlaget för arbetsgivaravgifter samt ytterligare ett par lagtekniska justeringar. Ändringsförslagen har numera antagits av riksdagen och träder huvudsakligen i kraft den 1 januari 1996 och tillämpas första gången vid 1997 års taxering (SFS 1995:651).

2.3 Tillämpliga lagbestämmelser

2.3.1 Beskattning av kontanta ersättningar och förmåner

Avgångsbidrag (AGB)

Avgångsbidrag på grund av kollektiv avgångsbidragsförsäkring i Arbetsmarknadens Försäkringsaktiebolag (AFA) utgår till arbetstagare som sägs upp till följd av driftsinskränkningar eller driftsnedläggelse. Ersättning på grund av sådan försäkring utgår dels med ett s.k. A-belopp, som bestäms med hänsyn till den försäkrades levnadsålder och anställningstid, dels med ett s.k. B-belopp, som bestäms med hänsyn till omständigheter i det enskilda fallet. Såväl A-belopp som B-belopp är helt skattepliktiga som intäkt av tjänst om anställningen

i fråga upphört den 1 januari 1991 eller senare. Om avgångsbidraget avser anställning som upphört före den 1 januari 1991 gäller äldre bestämmelser (förutvarande punkt 11 av anvisningarna till 32 § KL, punkt 26 övergångsbestämmelserna till KL, SFS 1990:650). I sådana fall räknas som intäkt av tjänst hela A-beloppet och den del av B-beloppet som överstiger ett belopp motsvarande två gånger det basbelopp som fastställts för taxeringsåret med stöd av 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmän försäkring (AFL). De äldre bestämmelserna gäller också, om anställningen upphört före den 1 januari 1991, i fråga om ersättning av sådan kollektiv avgångsbidragsförsäkring i annan försäkringsanstalt, som beträffande ersättningens storlek och övriga villkor motsvarar kollektiv avgångsbidragsförsäkring hos AFA samt beträffande sådan avgångsersättning som staten utbetalar till arbetstagare om det sker enligt motsvarande grunder.

Avgångsersättning (AGE)

Avgångsersättning som utgår till arbetstagare enligt trygghetsavtal mellan Privattjänstemannakartellen (PTK) och arbetsgivarorganisation är, i likhet med avgångsersättning enligt kollektiv avgångsbidragsförsäkring, helt skattepliktig om anställningen upphört den 1 januari 1991 eller senare. Ersättning utgår med dels ett belopp som utbetalas månaden efter det att anställningen upphört (rat 1), dels med ytterligare ett belopp (rat 2) som utbetalas när arbetstagaren har varit arbetslös i minst sex månader. Av tidigare nämnda bestämmelse, förutvarande punkt 11 av anvisningarna till 32 § KL, punkt 26 övergångsbestämmelserna till KL, SFS 1990:650, framgår att om anställningen upphört före den 1 januari 1991 gäller de förutvarande bestämmelserna, som innebär att hela rat 1 och den del av rat 2 som överstiger två gånger det basbelopp som med stöd av 1 kap. 6 § AFL har fastställts för taxeringsåret utgör skattepliktig intäkt.

Avgångsvederlag

Avgångsvederlag, dvs. ersättning i annan ordning än AGB och AGE eller motsvarande, i samband med anställnings upphörande jämställs med lön. Avgångsvederlag är således skattepliktigt.

Skadestånd

Skadestånd på grund av eller i samband med uppsägning av anställning kan vara av två skilda slag. Utgör skadeståndet gottgörelse för själsligt lidande (t.ex. ärekränkning, sveda och värk samt lyte och men) är det

att anse som ideellt skadestånd och därmed undantaget från beskattning (jfr 19 § KL). I annat fall är skadeståndet skattepliktig ersättning. Det är inte beteckningen av ersättningen utan ersättningens faktiska karaktär som är avgörande för hur den skall bedömas i skattehänseende.

Löneutfyllnad

Om en övertalig arbetstagare byter till annat arbete med lägre lön förekommer det att arbetsgivaren under en övergångstid kompenserar den uppsagde för löneskillnaden genom löneutfyllnad. Eftersom ersättningen utgår på grund av tjänsten är den skattepliktig enligt 31 § KL.

Lön under provanställning m.m.

Om en övertalig arbetstagare erhåller lön från sin tidigare arbetsgivare under provanställning i ett annat företag är denna ersättning till följd av 31 § KL skattepliktig för mottagaren. Detsamma gäller *lön under uppbyggnadsskedet av ett företag* och *lön under resterande utbildningstid* i de fall en utbildning har påbörjats under t.ex. uppsägningstiden men fortsätter även efter avslutad uppsägningstid.

Statsbidrag

Enligt punkt 12 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL räknas till intäkt av tjänst även statsbidrag motsvarande dagpenning vid arbetsmarknadsutbildning som lämnas till den som startar egen näringsverksamhet (starta-eget-bidrag). Bidraget avser därvid att utgöra ett tillskott till näringsidkarens försörjning.

Stipendier

Stipendier avsedda för mottagarens utbildning räknas enligt 19 § KL inte till skattepliktig inkomst. Detsamma gäller stipendium för andra ändamål om det inte utgår periodiskt och inte heller utgör ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning.

Begreppet stipendium är inte definierat i lagtexten. I prop. 1990/91:54 s. 180 definieras emellertid begreppet stipendium enligt följande. "Ett bidrag till en fysisk person som utges för mottagarens utbildning eller för att stödja en verksamhet som mottagaren bedriver eller planerar att starta. Det kan vara fråga om en litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, en idrottslig verksamhet eller en verksamhet som forskare och uppfinnare. Till bidrag som jämställs

med stipendier, s.k. liknande bidrag, hänförs bidrag till fysiska personer för att stödja en verksamhet av annat slag än de nu nämnda samt dessutom priser och belöningar som ges för att premiera redan utförda prestationer. Begreppet stipendier och liknande bidrag omfattar inte vad som skatterettsligt är gåva och inte heller ersättning för arbete för utgivarens räkning eller s.k. näringsbidrag.”

Av 19 § nionde och tionde leden KL kan motsatsvis dras den slutsatsen att stipendium eller liknande bidrag som utgör ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning är skattepliktigt för mottagaren. Enligt 31 § och 32 § KL skall ersättning som utgått inte bara på grund av anställning utan även av mera tillfälliga uppdragsförhållanden beskattas som inkomst av tjänst. Till följd därav är alla utbetalningar som har karaktären av löneförmåner eller annan ersättning för arbete skattepliktiga för mottagaren oavsett om ersättningen i fråga betecknats som stipendium, resebidrag eller annat liknande.

Av 19 § åttonde ledet KL och punkt 5 av anvisningarna till 46 § KL följer att periodiska utbetalningar är skattepliktiga för mottagaren i den mån utgivaren är berättigad till avdrag för utgivet belopp. Av punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL följer att utbetalningar som mottas från stiftelser och allmännyttiga föreningar, som är frikallade från skattskyldighet på grund av att de har ett kvalificerat allmännyttigt syfte, inte skall räknas som periodiskt understöd. Innebörden av bestämmelsen är att inte bara engångsbelopp utan även periodiska stipendier och bidrag från kvalificerat allmännyttiga stiftelser och föreningar är skattefria för mottagaren. Om en person får ett skattefritt stipendium eller bidrag medför det givetvis att han inte har rätt till avdrag för de kostnader han har haft med anledning av den verksamhet som medfört att han har fått stipendiet. Rätten till avdrag för ett skattepliktigt stipendium får bedömas under de allmänna reglerna om avdrag under inkomst av tjänst eller näringsverksamhet.

Övrigt

Inga särskilda regler finns för andra förmåner än kontanta ersättningar. När det gäller t.ex. förmåner av fri utbildning som arbetsgivaren har betalat gäller de allmänna bestämmelserna i 32 § 1 mom. KL.

2.3.2 Skatteregler som gäller specialreglerade utbildningar

Det förekommer vissa utbildningsformer som är särskilt reglerade och för vilka det utgår statliga bidrag. Enligt vad som anges i Riksskatteverkets Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet

m.m. vid 1995 års taxering s. 334 f. jämställs dessa utbildningsformer med fullgörande av tjänst, varav i princip följer rätt till avdrag för de merkostnader som uppkommit med anledning av studierna. De fall som åsyftas är vuxenutbildning enligt studiestödslagen (1973:349) och arbetsmarknadsutbildning (AMU) som regleras i förordningen (1987:406) om arbetsmarknadsutbildning.

Att skatteplikt såsom för intäkt av tjänst föreligger för dagpenning till deltagare i AMU-utbildning framgår av punkt 12 sjätte stycket av anvisningarna till 32 § KL.

Enligt 19 § KL är emellertid sådant särskilt bidrag vilket enligt av regeringen eller statlig myndighet meddelade bestämmelser utgår till deltagare i arbetsmarknadsutbildning samt med dem i fråga om sådant bidrag likställda skattefritt. Enligt samma bestämmelse skall den bidragsberättigade inte medges avdrag för de kostnader som bidraget är avsett att täcka. RSV:s uttalande att deltagande i AMU-utbildning jämställs med fullgörande av tjänst bygger inte på någon bestämmelse i skattelagstiftningen. Det synes i stället vara en konsekvens av att det i lagen om arbetslöshetsförsäkring och lagen om kontant arbetsmarknadsstöd införts bestämmelser (SFS 1986:409 och SFS 1986:410) som jämställer AMU-utbildning med arbete när det gäller att uppfylla villkoret för att vara berättigad till arbetslöshetsersättning och kontant arbetsmarknadsstöd (se A. Sjökvist: Personalavveckling ur skatterättslig synvinkel s. 23—24).

Även vuxenutbildning enligt studiestödslagen (1973:349) skall enligt vad som uttalas i RSV:s handledning jämnställas med fullgörande av tjänst. Enligt punkt 12 tredje stycket av anvisningarna till 32 § KL räknas som skattepliktig intäkt av tjänst korttidsstudiestöd, vuxenstudiebidrag och utbildningsarvode enligt studiestödslagen, utbildningsbidrag för doktorander, timsättning vid kommunal vuxenutbildning (komvux), vid vuxenutbildning för utvecklingsstörda (sär vux) och vid svenskundervisning för invandrare. Dagpenning från arbetslöshetskassa, kontant arbetsmarknadsstöd, statsbidrag motsvarande dagpenning vid arbetsmarknadsutbildning som lämnas till den som startar egen verksamhet, och som avser att utgöra ett tillskott till näringsidkarens försörjning under inledningsskedet av verksamheten räknas som skattepliktig intäkt av tjänst enligt punkt 12 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL. Av femte stycket samma anvisningspunkt och paragraf framgår att även dagpenning vid utbildning och tjänstgöring inom totalförsvaret räknas som skattepliktig intäkt av tjänst.

Av 19 § KL framgår att skatteplikt inte föreligger för studiestöd enligt 3 eller 4 kap. studiestödslagen, internatbidrag, studielån och resekostnadsersättning enligt 6 och 7 kap. samma lag. Vidare framgår av anvisningarna till 19 § KL att skatteplikt inte föreligger för bidrag från stat och kommun, som utgår enligt av regeringen eller statlig myndighet meddelade bestämmelser, i samband med utbildning och omskolning, till arbetslösa och partiellt arbetsföra samt med dem

i fråga om sådant bidrag likställda i den mån bidragen avser traktement och särskilt bidrag.

2.3.3 Avdragsrätt för utbildningskostnader

Några särskilda bestämmelser om avdragsrätt för utbildningskostnader i allmänhet finns inte. Tillämpliga regler blir därför dels 20 § KL som gäller samtliga förvärvskällor, dels 33 § och 23 § KL som gäller inkomst av tjänst respektive näringsverksamhet. I 20 § första stycket KL anges att vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla skall alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande avräknas från samtliga intäkter i pengar eller pengars värde (bruttointäkt) som har influerat i förvärvskällan under beskattningsåret. I andra stycket av nämnda paragraf stadgas, såvitt här är av intresse, att avdrag inte får göras för den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter. I 33 § 1 mom. KL som avser avdrag under inkomst av tjänst, stadgas att från intäkt av tjänst, får avdrag göras för samtliga utgifter, vilka är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten. För att avdrag skall kunna göras för utbildningskostnader krävs det således att utbildningskostnaderna inte utgör privata levnadskostnader och att det är fråga om kostnader för fullgörande av tjänsten. Av anvisningspunkten 1 till 23 § KL framgår att kostnader för personal är avdragsgilla vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Till personalkostnader räknas löner, andra ersättningar och förmåner, personalvårdskostnader samt lönebikostnader. Härav följer att kostnader för att i företaget anställa personal skall utbildas sig är avdragsgilla för arbetsgivaren.

2.3.4 Skatteregler som gäller kostnadsersättningar m.m.

Resekostnadsersättning och ersättning för ökade levnadskostnader

Enligt 32 § 1 mom. KL hänförs kostnadsersättning till intäkt av tjänst. Enligt punkt 4 av anvisningarna till 32 § KL är i vissa tjänster särskild ersättning anvisad för vissa med tjänsten förenade omkostnader, som måste betalas av den skattskyldige. Ersättningen tas upp som intäkt och de omkostnader som skall betalas med ersättningen dras av som kostnader för tjänsten eller uppdraget. I nyss nämnda bestämmelse stadgas vidare att större avdrag än vad ersättningen uppgått till endast medges om det föreligger särskilda förhållanden. Å andra sidan bör det i sådana fall utan utredning godtas att kostnaderna uppgått till samma belopp som ersättningen. När det gäller traktementsersättning och resekostnadsersättning vid resa med egen bil hänvisas till de

särskilda bestämmelserna i punkterna 3, 3 a och 3 c av anvisningarna till 33 § KL.

Resekostnader vid resa med egen bil i tjänsten medför rätt till avdrag enligt föreskrivna schabloner (punkt 3 c av anvisningarna till 33 § KL). Om arbetsgivaren direkt betalar andra resor i tjänsten uppkommer inga skattemässiga konsekvenser för den enskilde. Om däremot arbetsgivaren betalar eller ersätter den enskilde för resor som inte gjorts i tjänsten skall ersättningen behandlas som lön och den enskilde medges inte avdrag för nedlagda kostnader.

Den enskilde har rätt till avdrag för *ökade levnadskostnader om det är fråga om kostnader som uppkommer i tjänsten* och resan har företagits i arbetet, varit förenad med övernattnings och företagits utom den vanliga verksamhetsorten (dvs. inom ett avstånd på 50 km från den skattskyldiges tjänsteställe eller bostad). De kostnader som är förenade med avdragsrätt är logikostnader samt i övrigt den faktiska kostnadsökningen eller enligt schablon (punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL).

Den enskilde kan vidare få avdrag för ökade levnadskostnader om det är fråga om s.k. tillfällig anställning eller dubbel bosättning (punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL).

Flyttningskostnader

Ersättning för *flyttningskostnader* eller förmån av fri flyttning är att se som ett utflöde av tjänsten och utgör därför i princip skattepliktig intäkt. Flyttningskostnader är i princip privata levnadskostnader och avdrag medges inte för sådana kostnader. Det finns dock vissa undantag. Till att börja med stadgas i punkt 1 sjunde stycket av anvisningarna till 19 § KL att flyttningsbidrag som lämnats av en arbetsmarknadsmyndighet inte utgör skattepliktig intäkt till följd varav avdrag inte medges för den kostnad som sådant bidrag eller stöd är avsett att täcka. Utgår bidraget till en näringsidkare för näringsverksamheten tillämpas bestämmelserna om näringsbidrag i punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL. Har skattskyldig på grund av byte av verksamhetsort flyttat till ny bostadsort och fått särskild ersättning av sin arbetsgivare eller av allmänna medel för flyttningskostnaden skall ersättningen inte tas upp som intäkt om inte annat följer av 32 § 4 mom. andra stycket KL. Som flyttningskostnad räknas kostnader för emballering, packning, transport och uppackning av den skattskyldiges och hans familjs bohag och övrigt lösöre och transport av den skattskyldige och hans familj från den gamla till den nya bostadsorten samt liknande kostnader för flyttningen. Andra kostnader i samband med flyttningen såsom kostnader för resor till och från arbetsplatsen, hemresor, dubbel bosättning eller förlust vid försäljning av bostad eller egendom räknas inte som flyttningskostnad (32 § 4 mom. första

stycket KL). Omfattar ersättning för flyttningskostnad även ersättning för körning med egen bil skall sistnämnda ersättning tas upp som intäkt till den del den överstiger det avdrag som medges för kostnader för resor med egen bil enligt den schablon som anges i punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL (32 § 4 mom. andra stycket KL). Det bör noteras att skattefriheten enligt 4 mom. i 32 § KL endast gäller när det är arbetsgivaren på den nya verksamhetsorten som betalar flyttningskostnaden. Det innebär att om en arbetsgivare betalar uppsagd personals flyttningskostnader när dessa erhåller arbete hos annat företag är förmånen eller ersättningen skattepliktig i sin helhet och den enskilde medges normalt inte avdrag för denna typ av privata levnadskostnader (RÅ 1986 ref. 172).

Övrigt

Den enskilde har rätt till avdrag för skälig kostnad för resor till och från arbetet enligt vad som anges i punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL. Har den enskilde haft kostnader för resa inom riket i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning eller uppdrag, s.k. *inställesresa*, har han rätt till skäligt avdrag för kostnaderna. Med tillträdande och frånträdande avses den första resan vid anställningens eller uppdragets början, respektive den sista resan vid anställningens eller uppdragets avslutande (punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 33 § KL).

Förmån av fri resa till eller från anställningsintervju, s.k. *intervjuresa*, eller ersättning för kostnader för sådan resa är skattefri till den del förmånen eller ersättningen avser resa inom Sverige och såvitt gäller ersättningen denna inte överstiger de faktiska kostnaderna respektive 13 kr per mil vid körning med egen bil (19 § KL).

2.3.5 Pensionsgrundande inkomst

Enligt 11 kap 1 § AFL skall pensionsgrundande inkomst (PGI) beräknas för försäkrad som haft inkomst av förvärvsarbete och under inkomståret uppnått lägst 16 år och högst 64 år (högst 65 år för försäkrad född 1911—1927) och som inte åtnjutit ålderspension hela året eller avlidit under året. Det är inkomst av förvärvsarbete som är PGI enligt nämnda lagrum.

Inkomst av förvärvsarbete delas in i följande två grupper

— Inkomst av anställning

— Inkomst av annat förvärvsarbete, t.ex. näringsverksamhet.

Av 11 kap. 2 § AFL framgår att med *inkomst av anställning* avses lön i pengar, annan ersättning i pengar eller andra utgivna skattepliktiga förmåner till arbetstagare i allmän eller enskild tjänst. Med lön

likställs kostnadsersättning som inte enligt 10 § uppbördslagen (1953:272) (UBL) undantas vid beräkning av preliminär A-skatt, dvs. sådana kostnadsersättningar som överstiger vissa schablonbelopp samt sådana ersättningar som avser kostnader som inte är avdragsgilla vid mottagarens taxering. Till inkomst av anställning räknas inte från en och samme arbetsgivare utgiven lön som inte under ett år uppgått till 1 000 kr. Till sådan inkomst räknas inte heller intäkt som avses i 32 § 1 mom. första stycket h och i KL (undantagen avser specialregler för fåmansföretag). Till inkomst av anställning räknas inte heller sådana ersättningar som anges i 1 § första stycket 2—6 och fjärde stycket lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (här är det bl. a. fråga om avgångsbidrag, avgångsersättning, ersättning som utgår enligt gruppsjukförsäkring och ersättning som utgår på grund av ansvarighetsförsäkring). I fråga om arbete som utförts utomlands bortses vid beräkningen av pensionsgrundande inkomst från sådana lönetillägg som betingas av ökade levnadskostnader och andra särskilda förhållanden i sysselsättningslandet. Eftersom skattepliktiga förmåner ingår vid beräkningen av PGI skall även eventuell *förmån av utbildning och liknande tjänster* ligga till grund för beräkning av PGI. I 11 kap 2 § AFL räknas vidare upp ett antal inkomster från andra än arbetsgivaren som även de skall räknas som inkomst av anställning. I denna uppräknning nämns bl. a. sjukpenning, rehabiliteringspenning, föräldrapenningförmåner, vårdbidrag m. fl. inkomster.

Enligt 11 kap 3 § AFL avses med *inkomst av annat förvärvsarbete*

- a) inkomst av näringsverksamhet här i landet i vilken den försäkrade arbetat i icke oväsentlig omfattning (aktiv näringsverksamhet);
- b) tillfälliga förvärvsinkomster av självständigt bedriven verksamhet;
- c) ersättning för arbete för någon annans räkning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner;
- d) sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt denna lag samt sjukpenning enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring (LAF) eller motsvarande ersättning som utgår enligt annan författning eller på grund av regeringens förordnande, i den mån ersättningen träder i stället för inkomst som ovan nämnts samt
- e) ersättning som utgör skattepliktig inkomst av tjänst enligt KL och som, utan att anställningsförhållande förelegat, utbetalas av fysisk person bosatt utomlands eller utländsk juridisk person; allt i den mån inkomsten inte enligt 2 § är att hänföra till inkomst av anställning.

Av 11 kap. 4 § AFL framgår att till grund för beräkning av inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete under visst år skall läggas den försäkrades taxering till statlig inkomstskatt avseende nämnda år. Enligt 11 kap. 5 § AFL utgörs *den pensionsgrundande inkomsten* av summan av inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete i den mån summan överstiger det vid årets ingång gällande basbeloppet. Vid beräkning av pensionsgrundande inkomst bortses från inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvs-

arbete i vad summan därav överstiger sju och en halv gånger det vid årets ingång gällande basbeloppet.

Enligt 1 § *lagen (1959:551) om beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring* skall pensionsgrundande inkomst enligt AFL bestämmas av skattemyndigheten i det län den försäkrade taxerats till statlig inkomstskatt eller skulle ha taxerats till sådan skatt, om han varit bosatt i riket eller inte haft att erlægga sjömansskatt. I 4 § av nyssnämnda lag stadgas bl.a. följande när det gäller skattepliktiga förmåner. Värdet av skattepliktiga förmåner i annat än pengar till arbetstagare, som skall betala sjömansskatt, skall uppskattas i enlighet med vad som föreskrivs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Skattepliktiga förmåner skall i andra fall tas upp till ett värde som bestäms i enlighet med 8 § första — fjärde och sjätte styckena UBL. När skäl föreligger får avvikelser ske från förmånsvärde som skattemyndigheten bestämt enligt 5 § andra stycket *lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (USAL)*. Vidare stadgas i 4 § *lagen om beräkning av pensionsgrundande inkomst* att vid beräkning av inkomst av anställning skall avdrag göras för kostnader som arbetstagaren haft att bestrida i innehavd anställning, i den mån kostnaderna, minskade med erhållen kostnadsersättning överstiger 1 000 kr.

2.3.6 Socialavgifter

En grundläggande princip som kommer till uttryck på ett flertal ställen i förarbetena till skattereformen (prop. 1989/90:110) är att alla löneinkomster skall beläggas med sociala avgifter eller motsvarande skatt (särskild löneskatt). Med vissa undantag innebär detta att med stöd av *lagen (1981:691) om socialavgifter (SAL)* skall alla inkomster som beskattas under inkomst av tjänst beläggas med arbetsgivaravgifter om det finns någon form av direkt eller indirekt arbetsgivar/uppdragsförhållande, i annat fall med egenavgifter. I *lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster* uppräknas i vilka fall särskild löneskatt skall utgå. Löneskatt skall betalas på lön eller annan ersättning till arbetstagare som vid årets ingång är 65 år eller äldre. Löneskatt skall vidare utgå i vissa fall vid inkomst av näringsverksamhet. Dessutom skall löneskatt betalas på vissa försäkringsersättningar som betalas ut enligt kollektivavtal (avgångsbidrag, gruppsjukförsäkring, ersättning som utgår enligt ansvarighetsförsäkring) samt på avgångsersättning som omfattas av trygghetsavtal eller utbetalas av stat, kommun eller kommunalförbund m.fl. i vissa fall.

Enligt 1 kap. 2 § SAL utgörs socialavgifterna av arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Arbetsgivaravgifter skall betalas av den som är arbetsgivare och egenavgifter av den som är försäkrad enligt AFL och

har inkomst av annat förvärvsarbete som avses i 3 kap. 2 § eller 2 a § eller 11 kap. 3 § nämnda lag.

Av 2 kap. 3 § SAL framgår att underlag för beräkning av avgifterna är summan av vad arbetsgivaren under året har utgett som lön i pengar eller annan ersättning för utfört arbete eller eljest med anledning av tjänsten, dock inte pension, eller andra skattepliktiga förmåner eller i fall som avses i 3 kap. 2 § andra stycket AFL, annan ersättning för utfört arbete. Bidrag som avses i 11 kap. 2 § första stycket m) AFL (bidrag från Sveriges författarfond m.m.) likställs med lön. Med lön likställs även kostnadsersättning som inte enligt 10 § UBL undantas vid beräkning av preliminärskatt, dvs. huvudsakligen sådan kostnadsersättning som överstiger vissa schablonbelopp och sådan ersättning som avser kostnader som inte är avdragsgilla för mottagaren. Med lön likställs också ersättning som arbetsgivare utger till allmän försäkringskassa som följd av bestämmelsen i 24 § första stycket lagen (1991:1047) om sjuklön.

Av det anförda följer att även förmån av eventuell *utbildning och liknande tjänster* som utges med anledning av tjänsten skall utgöra underlag för beräkning av socialavgifter.

I 2 kap. 4 § SAL sker en uppräknig av vilka ersättningar som det skall bortses ifrån vid beräkning av avgiftsunderlaget. Bl.a. bortses från ersättning till en och samme arbetstagare om den under året inte uppgått till 1 000 kr. Vidare skall bortses från ersättning till den del denna motsvarar kostnader i arbetet som arbetstagaren haft att täcka med ersättningen och kostnaderna kan beräknas uppgå till minst tio procent av arbetstagarens ersättning från arbetsgivaren under utgiftsåret.

2.4 Rättspraxis

2.4.1 Inledning

Flertalet av nedan redovisade rättsfall avser tiden innan 1990 års skattereform. Bestämmelserna i 20 § första stycket och andra stycket första meningen KL samt i 33 § 1 mom. första stycket samma lag har emellertid oförändrad lydelse efter skattereformen. I 32 § 1 mom. a) KL har i samband med skattereformen införts den förändringen att i princip alla kostnadsersättningar skall tas upp som intäkt. Nedan angivna rättsfall bör ha samma betydelse som innan skattereformen.

2.4.2 Beskattningen av kontanta ersättningar

Ersättningar som utges av arbetsgivaren

Avgångsbidrag, avgångsersättning och avgångsvederlag

AGB på grund av kollektiv avgångsbidragsförsäkring i AFA och AGE som utgår till arbetstagare enligt trygghetsavtal med PTK och arbetsgivarorganisation är som framgår av vad som ovan angetts i avsnitt 2.3.1 helt skattepliktiga om anställningen upphört den 1 januari 1991 eller senare. Avgångsvederlag i samband med anställningsupphörande är att jämställa med lön och därför skattepliktig intäkt av tjänst. Av praxis kan utläsas att om skattefrihet skall föreligga för dylika ersättningar krävs uttryckligt undantag i lag.

RÅ 1971 Fi 26

Avgångsersättning till anställda vid linberedningsverket i Laholm konstaterades vara skattefri enligt uttryckligt undantag i lag för av staten utbetalade avgångsersättningar i samband med driftsnedläggelse. (Jfr RÅ 1971 Fi 146 och Fi 1699.)

RÅ 1971 Fi 932

Avgångsvederlag bedömdes i sin helhet utgöra skattepliktig inkomst.

RÅ 1972 Fi 311

Avgångsersättning utgör skattepliktig intäkt om icke genom uttrycklig författningsbestämmelse ersättningen undantagits från skatteplikt. Eftersom sådan undantagsbestämmelse inte meddelats för ifrågakommande avgångsersättning är denna skattepliktig.

RÅ 1974 A 695

Avgångsvederlag bedömdes vara skattepliktig intäkt.

RÅ 1975 Aa 8

Avgångsvederlag beskattades som skattepliktig intäkt.

Skadestånd

Skadestånd på grund av uppsägning av anställning har ansetts utgöra skattepliktig ersättning och har därför som framgår av den praxissammansättning som följer upptagits till beskattning. Utgör skadeståndet gottgörelse för själsligt lidande (t.ex. ärekränkning, sveda och värk och lyte och men) är det att anse som ideellt skadestånd. Sådana engångsbelopp är undantagna från beskattning. Det är emellertid inte

beteckningen av ersättningen utan ersättningens faktiska karaktär som är avgörande för hur den kommer att bedömas i skattehänseende.

RÅ 1971 ref. 6

Fråga om den skattemässiga behandlingen av skadestånd till arbetstagare som uppsagts i strid mot anställningsavtal. Regeringsrätten: Enär den av W uppburna ersättningen å 20 000 kr utgör skadestånd på grund av uppsägning av anställningsavtal, är ersättningen i sin helhet att hänföra till skattepliktig intäkt av tjänst.

RÅ 1973 Fi 935

Inkomsttaxering 1967. U erhöll i samband med uppsägning dels lön under viss tid utan att arbeta, dels ett belopp om 60 000 kr vilket sistnämnda belopp i kontrolluppgift från bolaget betecknats som skadestånd. U hävdade att nämnda belopp inte skulle beskattas enär det motsvarade skadestånd för kostnader, förmögenhetsförlust, sjukdom (magsår) och psykiskt lidande för honom och hans familj. Han anförde att 5 000 kr av beloppet utgjorde ersättning för kostnader i samband med att han tillträdde och frånträdde anställningen, att 30 000 kr skulle täcka realisationsvinstskatt, som uppkommit då han i anledning av anställningen sålde sin villafastighet och 25 000 kr utgjorde ersättning för lidande. Prövningsnämnden fann att ersättningen var skattepliktig men medgav avdrag för kostnader i samband med tillträde av tjänsten med ett som skäligt ansett belopp av 4 000 kr. Kammarrätten: Ej ändring. Regeringsrätten: Ej ändring.

RÅ 1977 Aa 184

Förhandsbesked. A uppgav bl.a. följande i ansökan om förhandsbesked. Han tillträdde anställning som studierektor i en organisation år 1971. Nytt anställningsavtal tecknades år 1974 för en anställningstid av tre år. Arbetsgivaren sade upp anställningsavtalet år 1976 och tillerkände sökanden ett ideellt skadestånd på 85 000 kr. A hemställde om förhandsbesked om skadeståndet skulle utgöra skattepliktig inkomst. RSV:s nämnd för rättsärenden: Nämnden finner att ersättningen på 85 000 kr utgör ersättning för försämringar i villkoren i anställningskontrakt. Enär ersättningen således utgjort skadestånd grundat på uppsägning av anställningsavtal förklarar nämnden att beloppet för sökanden utgör skattepliktig intäkt av tjänst. Regeringsrätten: Ej ändring.

RÅ 1978 Aa 157

Förhandsbesked. A ansökte om förhandsbesked och anförde bl.a. följande. I samband med att han sade upp sin anställning erbjöd arbetsgivaren honom ett ideellt skadestånd om 70 000 kr såsom kompensation för trakasserier som han utsatts för i tjänsten. A hemställde att beloppet skulle förklaras utgöra icke skattepliktig inkomst för honom. I ärendet företeddes ett avtal mellan A och arbetsgivaren, enligt vilken arbetsgivaren skulle utbetala till A ett

ideellt skadestånd om 70 000 kr såsom ersättning för svårigheter för A att få en likvärdig befattning. RSV:s nämnd för rättsärenden: Beloppet 70 000 kr får anses utgöra ersättning för ekonomisk skada på grund av upphörandet av anställningen. Nämnden förklarar därför att beloppet utgör skattepliktig intäkt av tjänst för sökanden. A anförde besvär. Regeringsrätten: Ej ändring.

RÅ 1978 Aa 206

Skadestånd vid uppsägning av anställningsavtal som betecknats som ideellt bedömdes vara skattepliktig intäkt av tjänst.

RÅ 1980 1:10

Allmänt skadestånd som tillerkänts arbetstagare i anledning av uppsägning av anställningsavtal, har ansetts utgöra skattepliktig intäkt av tjänst. Inkomsttaxering 1976. Regeringsrätten: Den i målet ifrågavarande ersättningen om 15 000 kr får anses utgöra ett ideellt skadestånd i anledning av uppsägning av det avtal enligt vilket F hade anställning hos bolaget. Även om således vid skadeståndets bestämmande hänsyn tagits till omständigheter av annat än ren ekonomisk betydelse, är ersättningen hänförlig till den förvärvskälla i vilken F har att redovisa intäkterna från anställningen. Någon grund för att undantaga beloppet från beskattning föreligger inte. Beloppet skall därför såsom kammarrätten funnit hänföras till skattepliktig intäkt av tjänst för F.

RÅ 1980 Aa 20

Ersättning delvis betecknad som ideellt skadestånd vid uppgörelse i samband med avstående från företrädesrätt till viss anställning utgör i sin helhet skattepliktig intäkt av tjänst. Regeringsrätten: Den i målet ifrågakomna uppgörelsen har avsett N:s anspråk på arbetsgivaren på grund av att hon haft företrädesrätt till ny anställning under ett år, räknat från den 20 juli 1974. Den slutligen överenskomna ersättningen om sammanlagt 30 000 kr bestod enligt uppgörelsen av fyra delbelopp, nämligen dels 4 574 kr för förlorad arbetsförtjänst, motsvarande vad arbetsgivaren utgivit till annan person för arbete under tid då N haft företrädesrätt till ny anställning, dels 10 000 kr för att arbetstagarorganisationen och N "avsäger sig den nu föreliggande rätten till ny anställning", dels två belopp om 5 426 och 10 000 kr betecknade som ideellt skadestånd. Även om vid beräkningen av ersättningen i viss mån må ha tagits hänsyn till omständigheter av annat än rent ekonomisk betydelse, är ersättningen i sin helhet hänförlig till den förvärvskälla i vilken N har att redovisa intäkterna för anställning hos SR. Någon grund för att undanta någon del av ersättningen från beskattning föreligger inte. På grund härav skall hela det belopp som N uppburit enligt uppgörelsen upptagas till beskattning som inkomst av tjänst.

RÅ 1981 Aa 97

Arbetsgivaren har utgett skadestånd för att man frångått sin utfästelse att ge D företrädesrätt till ny anställning inom koncernen. Kammarrätten: Av handlingarna i målet framgår att ifrågavarande ersättning föranletts av D:s anspråk på arbetsgivaren på grund av att han haft företrädesrätt till ny anställning. Den ersättning som han uppburit är, oavsett om hänsyn tagits till andra omständigheter än rent ekonomiska vid dess bestämmande, att hänföra

till den förvärvskälla i vilken D haft att redovisa sin intäkt av anställningen. Någon grund för att undanta beloppet från beskattning föreligger inte. Regeringsrätten: Ej ändring.

RÅ 1984 1:35

Skadestånd som arbetsgivaren dömt ut att betala med stöd av 8 § andra stycket lagen (1979:1118) om jämställdhet mellan kvinnor och män i arbetslivet därför att kvinna på grund av sitt kön inte fått den anställning som hon sökt har ansetts inte kunna hänföras till någon förvärvskälla enligt kommunalskattelagen och således befunnits inte vara skattepliktigt. Förhandsbesked i taxeringsfråga.

RÅ 1987 ref. 10

Allmänt skadestånd som — via arbetstagarorganisationen — tillerkänts arbetstagare i anledning av en konflikt med arbetsgivaren har ansetts utgöra skattepliktig intäkt av tjänst. Inkomsttaxering 1981. Kammarrätten uttalade: Av handlingarna i målet framgår att ifrågavarande skadestånd haft till syfte att ge C ersättning för skada av annan natur än ekonomisk. Skadeståndet har emellertid utgått med anledning av en konflikt mellan C och hans arbetsgivare och har därmed sin grund i hans anställningsförhållande. Eftersom ersättningen således härrör från den förvärvskälla i vilken han redovisar inkomst av anställning är den att betrakta som skattepliktig intäkt av tjänst. Den omständigheten att beloppet inte utbetalats direkt från arbetsgivaren föranleder inte annan bedömning. Regeringsrätten: Ej ändring.

RÅ 1987 not 398

Skadestånd från idrottsförening vid upphörande av anställning bedömdes vara skattepliktigt med hänsyn till ersättningens anknytning till anställningen.

RÅ 1988 not 398

Skatteplikt förelåg för skadestånd som tillerkänts verkställande direktör i samband med att han frånträdde sin befattning efter att ha skadats vid en trafikolycka.

Stipendier

Stipendier avsedda för mottagarens utbildning räknas enligt 19 § KL inte till skattepliktig inkomst. Detsamma gäller stipendium för andra ändamål om det inte utgår periodiskt och inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning. Det förekommer att stipendier utges under sådana omständigheter att de i själva verket utgör ersättning för lön. Av praxis kan utläsas att om stipendium utgår från arbetsgivare till arbetstagare talar mycket för att skatteplikt föreligger för stipendiet. Stipendiet ses då som ersättning för redan utfört arbete eller för arbete som skall utföras och är därmed

att jämföra med lön. Gränsdragningen kan emellertid vara svår att göra och en bedömning får ske från fall till fall. Avgörande är stipendiets karaktär och omständigheterna vid utbetalningen. För mer sällan utbetalade stipendier framgår av praxis att de anses som periodiska när de utbetalats under tre år eller flera år. Enligt för tiden den 1 januari 1983—30 juni 1993 gällande lagstiftning ansågs inte vissa stipendier för att delta i fackliga kurser som skattepliktig inkomst. Genom SFS 1992:1597 fick bestämmelserna om skattefrihet för utbildningsstipendier ändrad utformning. Ändringen innebar i huvudsak en återgång till det rättsläge som rådde t.o.m. beskattningsåret 1982 (1983 års taxering). Det innebär sammanfattningsvis att om mottagaren har ett fackligt förtroendeuppdrag och om kursen är inriktad på den fackliga verksamheten bedöms stipendiet som skattepliktigt. Om kursen däremot är av mera allmänbildande karaktär anses skattepliktigt inte föreligga.

Facklig kurs

RÅ 1981 1:31

Stipendier som fackförbund utbetalat till förtroendeman inom facket för deltagande i kurs har ansetts skattepliktiga när kursen varit inriktad på den fackliga verksamheten (I,III—VI). När kursen mer har haft karaktär av allmänbildning har stipendiet ansetts inte vara skattepliktigt (II) (förhandsbesked).

Jämför RÅ 1981 Aa 18-23.

RÅ 1982 1: 26

Stipendium som ett fackförbund tilldelar en medlem för deltagande i kurs med fackligt innehåll har ansetts skattefritt när medlemmen vid tiden för stipendiets uppbärande inte har något förtroendeuppdrag eller annat särskilt uppdrag för förbundet (förhandsbesked).

RÅ 1982 1:35

Ett fackförbund gav bidrag till en medlem för deltagande i viss utbildning med allmänt innehåll. Medlemmen hade förtroendeuppdrag hos förbundet. Hans skolutbildning hade bestått av endast sjuårig folkskola. Regeringsrätten: Den utbildning som J erhållit under ifrågasatt tid måste i huvudsak bedömas vara en allmän komplettering av den — med dagens ögon sett — bristfälliga skolutbildning som han erhöll som ung. Det förhållandet att J genom sina förtroendeuppdrag haft en särskild anknytning till de bidragsgivande organisationerna bör därför inte hindra att bidragen anses utgöra sådana stipendier som är avsedda för mottagarens utbildning och som enligt 19 § kommunalskattelagen inte räknas som skattepliktig inkomst. Inte heller finns det någon annan grund för att inkomstbeskatta beloppet.

Grundutbildning

RÅ 1974 A 1755

En person deltog i en tvåårig kurs för röntgenassistenter. Hon fick stipendium från Örebro läns landsting med 2 341 kr. Regeringsrätten: Vederbörande taxeringsintendent har i målet uppgivit att enligt vad han från Örebro läns landsting inhämtat eleverna vid den tvååriga kurs för röntgenassistenter, som H genomgick, redan under 1966 torde ha haft ren studerandestatus, som inte motiverade någon särskild ersättning, samt att det ifrågavarande kontantbidraget utgått utan återbetalnings- eller tjänstgöringskyldighet. Det är mot bakgrunden härav tydligt att — såsom H hävdade — bidraget inte har karaktären av löneförmån för utfört arbete utan är att anse som ett sådant stipendium varom talas i 19 § kommunalskattelagen och att det följaktligen inte skall räknas som skattepliktig inkomst.

RÅ 1981 1:22

Skatteplikt för studiestipendium som utgått från arbetsgivare. Inkomsttaxering 1977. Länskatteväsen: H var anställd som sjuksköterska av Värmlands läns landsting och detta hade också varit en förutsättning för att hon skulle kunna erhålla ifrågavarande bidrag på 10 000 kr för att utbilda sig till läkare. Nämnda omständigheter föranleder antagande att arbetsgivaren påräknat en framtida nytta av att hon går utbildningen. Vid sådant förhållande utgör ersättningen skattepliktig intäkt av tjänst för H. Avdrag för utbildningskostnader kan medges endast för det fall att utbildningen varit nödvändig för tjänstens bibehållande eller att utbildningen hänför sig till fullgörande av tjänst. Sådana omständigheter föreligger emellertid inte i förevarande fall. H är därför inte berättigad till avdrag för de kostnader hon haft i samband med utbildningen. Länskatteväsen bifaller taxeringsintendents besvär. Kammarrätten ändrade inte det överklagade beslutet. Regeringsrätten gjorde ej ändring i kammarrättens dom.

Konstnärer

RÅ 1988 not 626

En konstnär E hade från Vereinigung der Mund und Fussmalenden Kunstler in aller Welt fått ett stipendium som skulle utgå under tre år. Enligt en överenskommelse som E träffade med föreningen i samband med stipendiebeslutet skulle han under stipendietiden sända sina alster till föreningen för bedömningen av hans konstnärliga utveckling. Vidare fick föreningen rätt att under viss tid reproducera, avbilda och distribuera alstern utan att utge särskild ersättning härför. Det hände dock enligt uppgift från föreningen ytterst sällan att stipendiater åstadkom verk som gick att exploatera kommersiellt. Regeringsrätten: En av förutsättningarna för att ett stipendium skall anses skattefritt enligt 19 § kommunalskattelagen är att stipendiet är av benefik karaktär och således inte utgör ersättning för t.ex. arbete. I förevarande fall har inte uppställts något krav på att E skall utföra något arbete för föreningens räkning. Vidare kan föreningen inte antas ha tillförts något ekonomiskt värde av betydelse genom den rätt till alstern som föreningen fick enligt överenskommelsen. Inte heller

i övrigt har framkommit någon omständighet som gör att stipendiet skall tas till beskattning på den grunden att det utgör ersättning för arbete. — Nästa fråga blir då om stipendiet — som med hänsyn till sin varaktighet får anses som periodiskt — är skattepliktig intäkt. Periodiska intäkter är i regel skattepliktiga i den mån givaren är berättigad till avdrag för utgivet belopp. I sistnämnda hänseende gäller enligt punkt 5 av anvisningarna till 46 § kommunalskattelagen bl.a. att avdrag inte medges för utbetalningen till mottagaren vars utbildning inte är avslutad. E har enligt vad som har upplysts i målet år 1978 avslutat en konstnärlig grundutbildning bestående av konstfacksskola och undervisning på konstfacksakademi. Hans utbildning får på grund härav anses avslutad i den mening som avses i förevarande lagrum. Inte heller föreligger någon omständighet som enligt lagrummet skulle utgöra hinder mot avdrag för periodiskt understöd från föreningen till E därest föreningen taxerats i Sverige. Det anförda leder således fram till att det under året utbetalda stipendiebeloppet är skattepliktigt som periodiskt understöd eller därmed jämförlig intäkt. På grund härav och då E inte heller i övrigt visat fog för nedsättning av taxeringarna bifaller Regeringsrätten inte besvären. (beskattning av stipendiet).

Skådespelare och Musiker

RÅ 1968 Fi 979

En skådespelare hade fått ett som stipendium betecknat bidrag om 2 000 kr från Sveriges Radio. Det hade utgått enligt ett mellan Sveriges Radio och Svenska Teaterförbundet slutet avtal, vari reglerades ekonomiska förhållanden mellan företaget och skådespelare för deras medverkan i TV-program. Beloppet betraktades som avlöningsförmån och blev följaktligen beskattat.

RÅ 1968 ref. 1

Av Musikaliska Akademien under flera år till samme tonsättare utbetalat stipendium har ansetts utgöra skattepliktig intäkt. A hade sedan år 1957 varje år tilldelats stipendium från Musikaliska Akademien. Beloppet utdelades årligen och med varierande belopp. Regeringsrätten: A har under flera år uppburit stipendium av ifrågavarande slag. Även om stipendierna beslutats för ett år i sänder och med olika belopp, får de med hänsyn till stipendiegivningens varaktighet anses utgöra periodisk intäkt av skattepliktig natur.

RÅ 1974 A 529

En tonsättare W hade under åren 1966 och 1967 fått det större arbetsstipendiet om 12 000 kr vartdera året från Musikaliska Akademien. Under år 1968 fick han inget stipendium från akademien medan han år 1969 tilldelades det mindre arbetsstipendiet om 8 000 kr.

Kammarrätten: I målet är utrett att W uppburit det större arbetstipendiet under endast två år, 1966 och 1967. Vid sådant förhållande kan stipendiet icke anses för W utgöra periodisk intäkt för vilken han är skattskyldig. Det förhållandet att W 1969 erhållit det mindre stipendiet å 8 000 kr — vilket enligt handlingarna i målet utvisar är ettårigt — synes icke böra föranleda till

annan bedömning. På grund härav etc (=ej beskattning av det i målet aktuella stipendiet för år 1966). Regeringsrätten: Ej ändring.

RÅ 1977 Aa 154

En skådespelare hade fått 3 000 kr i stipendium från en förening i samband med årlig bedömning av svenska reklamfilmer för årets bästa skådespelarprestation i svensk reklamfilm. Beloppet ansågs inte utgöra ersättning för arbete och ansågs inte heller på annan grund skattepliktig (förhandsbesked).

Författare

1912 ref. 1435

Fråga om Selma Lagerlöfs Nobelpris skulle inkomstbeskattas eller inte. Regeringsrätten: Som ifrågavarande utan täflan utdelade pris så mycket mindre må anses utgöra beskattningsbar inkomst, som Nobelstiftelsen förklarats skattskyldig för hela den upplupna till fördelning mellan pristagare avsedda afkastningen af stiftelsens medel, finner"... (ej beskattning).

Jämför 1956 Fi 1134. En författare blev inte beskattad för ett från tidningen Svenska Dagbladet erhållet litteraturpris om 2 000 kr.

RÅ 1936 ref. 55

En svensk författare L hade fått 2 000 kr i understöd från Albert Bonniers stipendiefond för svenska författare. För fonden gällde att den vid utdelandet av stipendier ägde att i första hand ta hänsyn till det konstnärliga värdet av en författares produktion men också skulle beakta behovet av understöd. L hade fått honorar från Albert Bonniers förlag med sammanlagt 4 800 kr. L framhöll att stipendiet erhöles utan ansökan och utan "utförande av något särskilt arbete". — Med hänsyn till "de omständigheter under vilka nämnda understöd från Albert Bonniers stipendiefond utgått" blev han inte beskattad för detta understöd. Däremot beskattades han för årsbeloppet 1 000 kr av ett för tre år i följd beviljat tillfälligt understöd av statsanslaget "till understöd åt inhemska, skönlitterära författare av utmärkt förtjänst".

RÅ 1952 ref. 50

En författare S hade under ett enstaka år fått stipendium om 4 500 kr från Stockholms stad. Anslag för sådana stipendier anvisades årligen av staden för lämnande av understöd åt författare, konstnärer, tonsättare och skådespelare i Stockholm vilka "berikat vårt kulturella liv men icke lyckats skapa en tryggad existens för sig själva". S blev inte beskattad för stipendiet eftersom omständigheterna inte gav vid handen att beloppet tilldelats honom "under sådana förhållanden att detsamma utgjort för honom skattepliktig inkomst".

Jämför 1953 Fi 1047. En författare blev inte beskattad för ett stipendium om 2 500 kr som hon under ett år fått av statsanslaget "till understöd åt inhemska, skönlitterära författare av utmärkt förtjänst." 1955 Fi 1346. En författare blev inte beskattad för ett från "Boklotteriet" mottaget belopp om 1 000 kr.

1961 Fi 1284—1288

En författare F beskattades för de belopp som han under fem på varandra följande beskattningsår uppburit från statskontoret av statsanslaget "till understöd åt inhemska, skönlitterära författare av utmärkt förtjänst".

RÅ 1962 ref. 24

Av förlag utbetalt s.k. arbetsstipendium åt skönlitterär författare har ansetts utgöra skattepliktig intäkt. Regeringsrätten: Enligt de för Albert Bonniers förlags stipendier för yngre och nyare författare gällande bestämmelserna åsyftar sådant arbetsstipendium, som G erhållit, att möjliggöra för mottagaren att fullborda ett planerat eller påbörjat skönlitterärt arbete. — Stipendierna i fråga få anses åtminstone i huvudsak vara avsedda för författare vilkas verk utkomma på Albert Bonniers förlag, och till dessa författare hör G. — Om sådant för mottagarens utbildning avsett stipendium, som i 19 § KL sägs är icke i fråga. — Med hänsyn till det sagda och till eljest vad i målet förekommit bör stipendiet uppfattas såsom en till G — utöver vanliga honorar — utgående esättning för av honom författade arbeten, vilka utgivas på förlaget.

Rå 1972 Fi 905

En författare hade under år 1964 fått ett konstnärsstipendium från statskontoret med 12 000 kr. Regeringsrätten: S tilldelades ifrågavarande stipendium 1964. Enligt av Kungl. Maj:t meddelade bestämmelser äger innehavare av stipendiet företräde till detsamma vid nästföljande års utdelning men må uppbära stipendiet högst tre år i följd. Med hänsyn till den varaktighet varmed stipendiet således kan beräknas utgå bör det oavsett att det varje år sökes på nytt, hänföras till periodisk intäkt av skattepliktig natur, såvida inte särskilda förhållanden föranleder till annan bedömning. Sådana förhållanden har inte framkommit i målet.

Vetenskap och forskning m.m.

RÅ 1961 Fi 1002

H hade från Vetenskapsakademien erhållit ett stipendium om 5 000 kr, enligt egen uppgift som belöning för redan utfört arbete. Kammarrätten fann att beloppet inte utgjorde skattepliktig intäkt. Regeringsrätten: Enär vad i målet förekommit giver vid handen, att ifrågavarande belopp 5 000 kr utgått till H från vissa angivna, av Vetenskapsakademien förvaldade stiftelser till fullföljande av dessa huvudsakliga ändamål att främja vetenskaplig forskning, samt icke förebragts omständighet som kan medföra att

beloppet likväl skulle vara skattepliktig inkomst för H prövar Regeringsrätten lagligt fastställa det slut, vartill kammarrätten kommit i målet.

RÅ 1969 Fi 552

En person som var docent i försäkringsmatematik och matematisk statistik, beskattades för ett belopp om 12 000 kr som han erhållit från Thulebolagen som bidrag till vetenskapligt forskningsarbete.

RÅ 1978 Aa 71

En uppfinnare hade fått bl.a. ett arbetsstipendium om 50 000 kr från Styrelsen för teknisk utveckling. Stipendiet ansågs inte utgöra ersättning för arbete eller på annan grund vara skattepliktigt förhandsbesked. Uppfinnaren hade samtidigt från samma styrelse fått 34 000 kr i anslag för utveckling av en uppfinning, som sedermera hade patenterats. Patentet hade kommit att utnyttjas kommersiellt, vilket medförde att uppfinnaren skulle få betala tillbaka beloppet. Beloppet ansågs skattepliktigt i den utsträckning som gäller för näringsbidrag.

RÅ 1980 1:39

Av Styrelsen för teknisk utveckling utbetalt s.k. arbetsstipendium åt uppfinnare har ansetts ej utgöra skattepliktig intäkt. Inkomsttaxering år 1976. Regeringsrätten: Regeringsrätten finner att det som arbetsstipendium betecknade beloppet inte utgör ersättning för arbete. Då stipendier enligt vad som framgår av handlingar tilldelats A personligen, kan det ej heller — såsom kommunen gjort gällande — betraktas som intäkt i av A i aktiebolagsform bedriven rörelse. Annan grund för beskattning av beloppet föreligger inte.

RÅ 1986 ref. 170

Av Styrelsen för teknisk utveckling utbetalt projektanslag har — sedan återbetalningsskyldigheten eftergivits — i den del anslaget avsett uppfinnarens privata levnadskostnader inte ansetts utgöra skattepliktig intäkt. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Resestipendier

RÅ 1953 ref. 26

Resebidrag, som av stadskollegiet i Stockholm tilldelats kurator vid stadens centraldispensär för studier av socialvården i England, har ansetts icke utgöra skattepliktig inkomst. Regeringsrätten: När ifrågasvarande resebidrag får anses utgöra stipendium för H:s utbildning, och detsamma förty icke skolat upptagas såsom för henne skattepliktig inkomst finner Regeringsrätten skäligt att, med ändring av kammarrättens utslag, fastställa de av prövningsnämnden åsatta taxeringarna.

RÅ 1955 Fi 1285

En person hade fått ett rese- och studiestipendium från marinförvaltningen med 2 184 kr. Han blev inte beskattad för beloppet när "det måste anses ha utgjort ett stipendium för klagandens utbildning".

RÅ 1961 ref. 19

Resebidrag, som en i enskild tjänst anställd person erhållit av sin arbetsgivare för tryckeritekniska studier i USA som av arbetsgivaren betecknats såsom stipendium har ansetts utgöra skattepliktigt inkomst. Regeringsrätten: Vål får av handlingarna i målet anses framgå att ifrågakavande resebidrag utgått för D:s utbildning, men när omständigheterna i målet tillika grunda antagande, att D erhållit resebidraget såsom förmån i tjänsten, samt bidraget förty icke kan anses såsom sådant stipendium som avses i 19 § kommunalskattelagen, prövar Regeringsrätten lagligt att med ändring av kammarrättens utslag, fastställa prövningsnämndens beskattningsåtgärder (= beskattning av bidraget).

RÅ serie I 1962 6:11

En person var anställd vid ett pappersbruksaktiebolag. Han hade från bolagets sociala fond fått ett semesterstipendium i form av en anvisning på 450 kr hos Reso resebyrå. Stipendiet ansågs ha utgått på grund av vederbörandes anställning och ligga inom ramen för vad han kunde vara beredd att en eller annan gång utge som semesterkostnad. Stipendiet ansågs därför utgöra skattepliktigt intäkt av tjänst.

RÅ 1972 Fi 906

En person som var anställd vid Stockholms Enskilda Bank hade från bankens personalstiftelse fått ett resestipendium om 4 000 kr, avsett för resa till Frankrike för vidareutbildning i franska språket. Han beskattades för beloppet, eftersom det ansågs som en förmån i tjänsten. Avdrag för kostnader för resan vägrades helt.

1977 Aa 189

En person hade fått ett stipendium från arbetarskyddsfonden. Stipendiet avsåg att täcka kostnader i samband med studier i USA bl.a. rese- och hyreskostnader, studieavgifter och traktamentsersättning. Beloppet ansågs inte utgöra ersättning för arbete eller på annan grund vara skattepliktigt för mottagaren (förhandsbesked).

RÅ 1978 Aa 26

B hade från Västerbottens läns landsting uppburit 3 000 kr som i kontrolluppgift rubricerats som utbildningsbidrag. Regeringsrätten: B genomgick under åren 1969—1971 en treårig utbildning till arbetsterapeut vid Alnängsskolan i Örebro. Efter avslutad utbildning erhöll hon den 28 februari 1972 anställning vid Umeå lasarett inom Västerbottens läns landstingsområde. Den 13 mars 1972 beviljades B det i målet aktuella såsom stipendium betecknade beloppet 3 000 kr. Det nu redovisade ger vid handen att B beviljats ifrågakavande förmån först efter avslutad utbildning och sedan hon

erhållit anställning hos landstinget. Oavsett hur förmånen betecknats är den med hänsyn till omständigheterna i förevarande fall således att hänföra till intäkt av tjänst.

Övrigt

RÅ 1930 ref. 78

Docentstipendium är i sin helhet att hänföra till skattepliktig inkomst. — S som uppbar 3 540 kr i docentstipendium vid Uppsala universitet upptog 1 000 kr därav i sin deklaration som intäkt såsom utgörande ersättning för de av honom för stipendiets åtnjutande fullgjorda undervisningsskyldigheten. Taxeringsnämnden taxerade S i enlighet med deklarationen. Prövningsnämnden ansåg att ifrågavarande stipendium i sin helhet borde tagas till beskattning. S besvärade sig till kammarrätten och anförde följande. Docentstipendium vore endast till en del ersättning för den för stipendiets åtnjutande föreskrivna undervisningsskyldigheten. I övrigt vore det att betrakta såsom understöd, avsett att bereda innehavaren möjlighet till fortsatta studier eller forskning, och det borde härutinnan vara fritt från beskattning. Taxeringsnämndens ordförande och kronoombudet hemställde om ogillande av besvären. Kammarrätten fann inte skäl att göra ändring i prövningsnämndens beslut. Regeringsrätten fann ej skäl göra ändring i kammarrättens utslag.

Jämför RÅ 1957 Fi 1402 och RÅ 1966 ref. 23 I och II.

RÅ 1979 Aa 239

Kravet på periodicitet har ansetts uppfyllt när utbetalningar har skett månadsvis under ett helt år.

Ersättningar som utges av annan än arbetsgivare

RÅ 1968 ref. 36

I arbetsmarknadspolitiskt syfte erhöll R utrustningsbidrag å 2 000 kr från länsarbetsnämnden i Västerbottens län och starthjälp å 500 kr från länsarbetsnämnden i Jönköpings län. R beskattades för utrustningsbidraget och startbidraget under inkomst av tjänst.

RÅ 1988 ref. 127

Startbidrag och studiebidrag som uppburits från Tjänstemännens Trygghetsfond har ansetts som skattepliktig intäkt av tjänst. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden: Nämnden finner att bidrag som betalas ut från Trygghetsrådet till X omfattas av den bestämmelse om skatteplikt för vissa bidrag som finns i punkt 12 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen. — Nämnden gör härefter följande bedömning. X:s tidigare anställning hos ett företag, som är anslutet till

trygghetsöverenskommelsen och bidrar till finansieringen av Trygghetsrådets verksamhet, har varit en förutsättning för att han skall komma i fråga för de i ärendet aktuella start- och studiebidragen. En ytterligare förutsättning har varit att anställningen upphört på grund av arbetsbrist. Bidragen utgår till X personligen och är avsedda att användas för att bestrida kostnader som uppkommer innan han påbörjar egen rörelse. Vid nu angivna förhållanden måste sådant samband anses föreligga mellan bidragen och den nämnda anställningen att bidragen skall betraktas som förmåner som utgår på grund av X:s tidigare tjänst. Bidragen utgör därför skattepliktig intäkt av tjänst för honom. Regeringsrätten: På de skäl Riksskatteverket anför får ett sådant samband anses föreligga mellan bidragen och den nämnda anställningen att bidragen skall betraktas som förmåner som utgår på grund av X:s tidigare tjänst. Den omständigheten att bidrag av detta slag undantagsvis kan utgå till personer som varit anställda i företag som inte innefattas i berörda trygghetsavtal föranleder inte annan bedömning. Bidragen utgör därför skattepliktig intäkt av tjänst för honom. Regeringsrätten bifaller inte besvären.

Förhandsbesked av Skatterättsnämnden (SRN) den 6 april 1995

Fråga om beskattning av stipendier. Inkomsttaxering 1995—1997 Sedan AB A i november 1992 beslutat att lägga ned sin fabrik i X-stad bildades Stiftelsen B av de fackliga organisationerna som var företrädare vid den nedlagda fabriken. Stiftelsens ändamål var att underlätta för den personal, som var anställd vid fabriken den 4 november 1992, att förbättra sina möjligheter på arbetsmarknaden. Ändamålet skulle uppfyllas genom att stiftelsen lämnade stöd i olika former, såsom t.ex. bidrag till utbildning och kurser. För att finansiera stiftelsens verksamhet hade AB A tillskjutit ett belopp av 14 000 000 kr. K som tidigare varit anställd i den nedlagda fabriken, avsåg att hos Stiftelsen B ansöka om utbildningsstipendier, litteraturbidrag och reseersättning för genomgående av ekonomisk utbildning på komvux. Hon önskade få besked om de berörda bidragen var av skattepliktig eller icke skattepliktig natur. Bidragen utbetalades i normalfallen en gång i månaden. K frågade också om det skulle göra någon skillnad om utbetalningsrutinerna ändrades på så sätt att utbetalning skedde på en gång för hela studietiden eller två gånger per termin. Skatterättsnämnden fann att ifrågavarande bidrag utgjorde intäkt av tjänst oavsett vilka utbetalningsrutiner som användes och anförde: "De bidrag K får från stiftelsen utgår på grund av hennes tidigare anställning i bolaget. Bidragen är därför — trots att de inte betalas av bolaget utan av stiftelsen och trots att de inte påverkat tidigare lönebetalningar — skattepliktiga för K".

2.4.3 Avdragsrätt för utbildningskostnader

Av klar praxis framgår att avdragsrätt föreligger för utbildningskostnader som avser utbildning som syftar till att den enskilde skall hålla sig uppdaterad med utvecklingen inom den tjänst han eller hon

innehar. Svårigheten i detta avseende ligger emellertid i bedömningen av vilken typ av utbildning det är fråga om, dvs. om det är utbildning av nyss nämnda slag eller om det är fråga om utbildning som är ägnad att medföra högre kompetens för den enskilde. När det gäller avdrag för utbildningskostnader avseende utbildning som medför högre kompetens för den enskilde är rättspraxis inte klar. Av avgörande betydelse för om avdragsrätt skall föreligga för sistnämnda utbildningskostnader är om det under utbildningstiden utgått oavkortad lön eller motsvarande ersättning. Under förutsättning att sådan ersättning utgår finns det flera fall i praxis (se nedan) där avdrag medges för utbildningskostnader för utbildning som är ägnad att medföra högre kompetens.

Avdrag medges ej för utbildningskostnader

RÅ 1972 ref. 36

Befattningshavare vid statligt forskarråd, vilken haft sitt arbete för rådet förlagt utomlands har ej tillerkänts avdrag för ökade levnadskostnader. Regeringsrätten: Såvitt framgår av utredningen har G under tiden 1.7.68—31.12.68 uppehållit en svensk forskarasistentbefattning, varvid det med föreningen förenade arbetet skulle utföras vid Internationella byrån för mått och vikt i Sèvres, Frankrike. För arbetet har han uppburit lön med 17 829 kr. G har inte förmått styrka att han för fullgörande av tjänsten i Frankrike haft avdragsgilla kostnader. På grund härav och då G ej heller i övrigt visat fog för sin besvärstalan, lämnar Regeringsrätten besvären utan bifall.

RÅ 1973 Fi 899

Besvär av J angående hans inkomsttaxering 1967. I sin självdeklaration yrkade J vid beräkning av inkomst av tjänst hos Sydvästra Sveriges virkesmätningförening avdrag för kostnaderna för en kurs i företagsekonomi med 2 200 kr. Prövningsnämnden: Det intyg från arbetsgivaren J företett, finner prövningsnämnden ej visa att arbetsgivaren påfordrat genomgång av ifrågavarande kurs. Med hänsyn härtill och då ej heller vad i övrigt förekommit ger vid handen, att kursen varit nödvändig för intäkternas förvärvande och bibehållande, finner prövningsnämnden avdrag för kurskostnaderna ej kunna medges. Kammarrätten och Regeringsrätten: Ej ändring.

RÅ 1973 Fi 936

L var anställd hos Ostermans Aero Aktiebolag som markstationerad mekaniker. I sin självdeklaration 1968 yrkade han avdrag med kostnader för teknisk litteratur, kostnader för flygutbildning och kostnader för resor i samband med utbildningen. Taxeringsnämnden vägrade L avdragen. Prövningsnämnden: Enär de kostnader, för vilka L yrkar avdrag, icke kan anses hänförliga till för tjänstens fullgörande nödvändiga utgifter, lämnar prövningsnämnden besvären utan bifall.

Kammarrätten medgav avdrag för kostnader för teknisk litteratur men vägrade avdrag i övrigt. Regeringsrätten: Ej ändring.

RÅ 1973 Fi 1038

Besvär av S angående hans inkomsttaxering 1968, varvid S som genomgått yrkespedagogisk kurs med tjänstledighet med B-avdrag, vägrats avdrag för kostnader, föranledda av deltagandet i kursen. Regeringsrätten: Ej ändring.

RÅ 1974 A 144

Besvär av N angående hans inkomsttaxering 1967. N deltog i en utbildningskurs för lärare i metallslöjd. I sin deklaration yrkade han avdrag för kostnader som föranletts av kursen. Taxeringsnämnden vägrade avdragen. Kammarrätten: N har inte åtnjutit tjänstledighet för genomgång av ifrågavarande kurs. Såvitt framgår har det inte varit nödvändigt för N att deltaga i kursen för att kunna bibehålla innehavd tjänst. Vid angivna förhållanden får ifrågavarande kostnader anses hänförliga till vid taxering icke avdragsgilla utbildningskostnader. Kammarrätten lämnar besvären utan bifall. Regeringsrätten: Ej ändring.

RÅ 1974 A 177

L var anställd vid en trafikskola i Olofström och genomgick en kurs i Stockholm för att erhålla kompetensbevis som bilskollärare. I sin självdeklaration yrkade han avdrag för fördyrade levnadskostnader under vistelsen i Stockholm. Kammarrätten: Enär lön eller särskild ersättning icke utgått för genomgång av ifrågavarande kurs och deltagande i kursen därför icke är att jämställa med fullgörande av tjänst, är L inte berättigad till avdrag för ifrågavarande kostnader. Regeringsrätten: Ej ändring.

RÅ 1974 A 1673

J var tjänstledig med B-avdrag från tjänst som lärare i Enköping för bedrivande av studier vid Chalmers tekniska högskola i Göteborg. I sin självdeklaration yrkade han avdrag för ökade levnadskostnader och för resekostnader, avseende resor mellan Uppsala och Göteborg. Kammarrätten: Ifrågavarande avdrag avser utgifter som icke kan anses hänförliga till omkostnader för fullgörande av den tjänst, i vilken J åtnjutit lön med B-avdrag. Utgifterna är därför icke avdragsgilla. Regeringsrätten: Ej ändring.

RÅ 1974 A 1674

K hade genomgått en social-kameral kurs utanför hemorten. Han hade under tiden åtnjutit tjänstledighet utan lön från sin tjänst som kommunalassistent hos Mariannelund köping. Prövningsnämnden: K har under tiden han bevistat ifrågavarande kurs åtnjutit tjänstledighet utan lön. Vid sådant förhållande kan kostnaderna för kursen ej anses hänförliga till intäkternas förvärvande. Kammarrätten och Regeringsrätten: Ej ändring.

RÅ 1974 A 1677

Makarna N var bosatta i Örnköldsvik. Mannen bedrev sedan hösten 1966 studier vid en teknisk fackskola. Han yrkade i sin deklaration 1969 från intäkter av tjänst om 1 072 kr avdrag för ökade levnadskostnader på grund av studier vid en teknisk fackskola. Regeringsrätten: Ersättning för merkostnader under utbildning föranledda av det sätt på vilket utbildning anordnats av offentlig myndighet kan icke erhållas genom avdrag i förvärvskällan tjänst.

RÅ 1975 Aa 16

Besvär av S angående inkomsttaxering 1968. S yrkade avdrag för omkostnader i samband med utbildning i automatisk databehandling. Prövningsnämnden: Av handlingarna framgår att S för genomgång av ifrågavarande datakurs åtnjutit tjänstledighet från sin redaktörstjänst utan lön samt att han — även om det varit av visst intresse och till gagn för arbetsgivaren — frivilligt underkastat sig utbildningen. Prövningsnämnden finner att det i förevarande fall är fråga om sådana utbildningskostnader, som icke är avdragsgilla vid taxeringen. Kammarrätten och Regeringsrätten: Ej ändring.

RÅ 1975 Aa 17

W var gift och bosatt i Kristinehamn, där han hade anställning som lärare. Vid sidan av lärartjänsten drev han en revisionsfirma. Han deltog i en kurs i Linköping och var då tjänstledig från lärartjänsten med B-avdrag på lönen. I sin självdeklaration yrkade han avdrag för ökade levnadskostnader under kurstiden. Kammarrätten: Kostnaderna kan inte anses hänförliga till den tjänst, i vilken W åtnjutit lön med B-avdrag. De är därför icke avdragsgilla vid beräkning av W:s inkomst av tjänst. W har inte heller gjort sannolikt att någon av resorna föranletts av hans revisionsuppdrag. Han är därför inte heller berättigad till avdrag för resekostnader vid beräkning av inkomst av rörelse. Regeringsrätten: Ej ändring.

RÅ 1975 Aa 223

Besvär av J angående inkomsttaxering 1970. J som var bosatt i Sveg var tjänstledig med lön med B-avdrag för att deltaga i kurs vid yrkespedagogiska institutet i Solna. Han yrkade avdrag för kostnader förenade med kursdeltagandet. Prövningsnämnden avslög yrkandet om avdrag enär J under kurstiden åtnjutit lön med B-avdrag och ifrågavarande kostnader enligt rådande praxis icke kunde anses hänförliga till omkostnader för fullgörande av tjänsten. Kammarrätten och Regeringsrätten: Ej ändring.

(Jfr RÅ 1975 Aa 224, 226, 819.)

RÅ 1975 Aa 73

Besvär av T angående inkomsttaxering 1967. I sin självdeklaration yrkade T avdrag bl.a. för kostnader för omskolningskurs. Kammarrätten: Handlingarna i målet föranleder inte till annat antagande än att de

utgifter T haft för omskolningskurs utgör sådana kostnader för utbildning, vilka inte är avdragsgilla vid taxeringen. Regeringsrätten: Ej ändring.

RÅ 1975 Aa 853

Besvär av L angående inkomsttaxering 1970. L som tidigare var anställd som handelsresande, genomgick en genom TBV anordnad kurs i högre företagsekonomi. I sin självdeklaration yrkade han avdrag för kostnader i samband med genomgång av ovanstående kurs. Taxeringsnämnden vägrade avdraget. L vidhöll i besvär avdragsyrkandet. Fråga var inte om utbildning i och för ny anställning utan en påtvingad omskolning av äldre arbetskraft i en nödsituation. Prövningsnämnden: L:s kostnader i samband med kursen i företagsekonomi kan icke anses vara kostnader för fullgörande av hans tjänst. Kammarrätten och Regeringsrätten: Ej ändring.

RÅ 1975 ref. 28

Anställd har av sin arbetsgivare erhållit lån för att bestrida kostnaderna för en kvällskurs. Regeringsrätten: L har av sin arbetsgivare erhållit studielån å 2 500 kr avsett för terminsavgifter och kostnader för läroböcker i samband med deltagande i en högre personaladministrativ kurs. För lånet har gällt att detsamma skulle avskrivas med 1 000 kr per år med början året efter det studierna fullföljts tills lånet var fullt avskrivet samt att lånet omedelbart skulle förfalla till betalning om låntagaren överskred normalstudietid, avbröt studierna eller slutade sin anställning. Kostnader för studier av i målet förevarande art är i och för sig ej avdragsgilla för den studerande. De får dock anses vara av sådan karaktär att om arbetsgivaren ersätter den anställde kostnaderna — vilken ersättning utgör skattepliktig intäkt av tjänst — avdrag bör medges för kostnaderna i den mån de täcks av ersättningen. Avdrag skall då enligt den princip som gäller för liknande fall (se RÅ 1959 ref. 23) ske när avdragsrätten uppkommer, dvs. det beskattningsår då ersättningen utges, även om kostnaden bestritts tidigare år. L:s arbetsgivare kan icke anses ha ersatt L. förevarande studiekostnader redan genom att lämna studielånet utan först allteftersom lånebestämmelserna om avskrivning tillämpas. Sådan avskrivning av lånet har inte skett år 1970. L är därför inte berättigad att vid 1971 års taxering åtnjuta avdrag för någon del av studiekostnaderna.

RÅ 1977 ref. 78

Sjuksköterska som var anställd hos Södermanlands läns landsting vid Kullbergska sjukhuset i Katrineholm genomgick utbildning inom medicinsk och kirurgisk sjukvård vid centrallasarettet i Eskilstuna. Hon var därvid tjänstledig från sin anställning i Katrineholm. I enlighet med av landstingets personalnämnd fastställda normer för tjänstledighet och förmåner under vårddyrkesutbildning åtnjöt hon under tjänstledigheten endast förmån motsvarande ett belopp om 40 procent av gällande basbelopp enligt 1 kap 6 § AFL. Regeringsrätten: Med hänsyn till att B-S. under utbildningstiden ej åtnjutit annan förmån av sin anställning än den ovan nämnda ersättningen, utgörande endast en mindre del av hennes löneförmåner under vanlig tjänstgöring, kan genomgåendet av

utbildningen inte anses jämförbart med fullgörande av tjänst. Avdrag kan därför inte medges för hennes kostnader i anledning av utbildningen.

RÅ 1977 Aa 71

D var yrkesskollärare i Ekshärad. Under år 1972 genomgick han en omskolningskurs vid lärarhögskolan i Göteborg. I sin självdeklaration 1973 yrkade han avdrag för kostnader i samband med kursen. Länsskatterätten: Då ifrågavarande avdrag inte kan anses hänförliga till den tjänst i vilken D åtnjutit lön med B-avdrag, lämnar länsskatterätten besvären utan bifall. Kammarrätten och Regeringsrätten: Ej ändring. (Jfr Rå 1977 Aa 72.)

RÅ 1977 Aa 152

Taxeringsnämnden taxerade W 1973 till statlig och kommunal inkomstskatt och vägrade W ett avdrag för kostnader i samband med kurs. W vidhöll i besvär avdragsyrkandet. Han yrkade i andra hand att ej bli beskattad för uppbygget studiebidrag. Regeringsrätten: Den ersättning som arbetsgivaren har utgett till W under utbildningstiden, har uppenbarligen utgått i anledning av hans anställning och utgör därför skattepliktig inkomst. Med hänsyn till att W under utbildningstiden ej åtnjutit annan förmån av sin anställning än den ovan nämnda ersättningen, utgörande endast en mindre del av hans löneförmåner under vanlig tjänstgöring, kan genomgåendet av utbildningen ej anses jämförbar med fullgörande av tjänst. Avdrag kan därför ej medges för kostnader i anledning av utbildningen.

RÅ 1977 Aa 151

W var sjuksköterska och bosatt i Norrköping. Hon undergick under år 1972 vidareutbildning i Linköping. Hon yrkade avdrag för bl.a. resekostnader. Kammarrätten: I målet är upplyst att under utbildningstiden till W utgått tjänstledighetsförmåner i form av studiebidrag med 460 kr per månad. Dessa förmåner är ej av sådan storleksordning att W:s deltagande i utbildningen är att jämställa med tjänst. Avdrag för ifrågavarande kostnader kan därför ej medges. Regeringsrätten: Ej ändring.

Avdrag medges för utbildningskostnader

RÅ 1967 ref. 52 I

En yrkeslärare hade genomgått en kurs anordnad av överstyrelsen för yrkesutbildning och erhållit ersättning från överstyrelsen under utbildningen. Regeringsrätten: När särskild ersättning utgått för genomgång av ifrågavarande kurs och deltagandet i kursen, med hänsyn till sålunda och i övrigt upplysta omständigheter, är att jämställa med fullgörande av tjänst, skall ersättningen beskattas såsom intäkt av tjänst och avdrag medgivnas för därmed förenade merkostnader ändå att genomgången av kursen är ägnad att medföra högre kompetens.

RÅ 1967 ref. 52 III

En sjuksköterska var tjänstledig med bibehållna löneförmåner under tiden hon genomgick lärarlinjen vid Statens institut för högre utbildning av sjuksköterskor i Göteborg. Regeringsrätten medgav avdrag för kursen "ändå att genomgången av kursen är ägnad att medföra högre kompetens".

RÅ 1971:49 I

En kvinna genomgick tvåårig administrativ utbildning anordnad av Televerket. Hon var under ett års tid placerad i Teleskolan i Stockholm och fullgjorde praktiktjänstgöring i olika städer utanför hemorten. Hon uppbar arvode under utbildningstiden men erhöll inte någon traktamentsersättning. Prövningsnämnden: Med hänsyn till det förhållandet att utbildningen ingår som ett led i tjänsten får E anses berättigad till avdrag för därav föranledda merkostnader för kost och logi. Hon medgavs avdrag för fördyrade levnadskostnader och resekostnader med ett skäligt belopp. Kammarrätten och Regeringsrätten gjorde ingen annan ändring än att de höjde beloppet som avdrag skulle medges med.

(Jfr RÅ 1971 ref. 41 II, RÅ 1971 Fi 1918, Rå 1971 Fi 1926.)

RÅ 1973 A3

Biträdande överläkare har fått avdrag för deltagande i internationella radiologkongressen i Tokyo.

(Jfr RÅ 1973 Fi 4.)

RÅ 1973 Fi 3

Överläkare har fått avdrag för kostnader för studieresa och deltagande i läkarkurs utomlands.

RÅ 1973 Fi 823

M var gift och hade familjebostad i Karlstad samt var anställd av Värmlands läns landsting. Hon deltog i en kurs för utbildning till sjukvårdsbiträde i Kristinehamn. Under kurstiden uppbar hon oförändrade löneförmåner. I sin självdeklaration yrkade hon avdrag för fördyrade levnadskostnader i samband med deltagande i kursen. Kammarrätten: När M under kurstiden behållit sina avlöningsförmåner och deltagande i kursen med hänsyn till sålunda och i övrigt föreliggande förhållanden är att jämställa med fullgörande av tjänst, skall avlöningsförmåner beskattas som intäkt av tjänst och avdrag medgivnas för därmed förenade merkostnader, ändå att kursen är ägnad att medföra högre kompetens. Kammarrätten medger ett skäligt avdrag för ökade levnadskostnader. Regeringsrätten: Ej ändring.

RÅ 1975 Aa 222

Inkomsttaxering 1969. B som var anställd som yrkeslärare vid Skara yrkesskola, deltog under år 1968 i pedagogisk utbildningskurs för lärare i Norrköping. Han åtnjöt därvid lön med B-avdrag. Han yrkade

avdrag för ökade levnadskostnader i samband med genomgång av kursen i Norrköping. Regeringsrätten: Av handlingarna framgår att B under ifrågavarande utbildningskurs för lärare ägt att — vid tjänstledighet från egen tjänst utan lön — uppbära särskild ersättning motsvarande avlöningsförmåner som om han innehaft läraranställning med full tjänstgöring i viss angiven lönegrad. Med hänsyn härtill och oaktat B i stället åtnjutit tjänstledighet från egen tjänst med B-avdrag å lönen får genomgången av kursen anses vara att jämställa med fullgörande av tjänst och B därmed berättigad till avdrag för de med kursen förenade merkostnaderna.

RÅ 1975 Aa 220

Inkomsttaxering 1967. Taxeringsnämnden taxerade J bl.a. för ett belopp av 2 627 kr som han uppburit från sin arbetsgivare för att täcka vissa utbildningskostnader. Regeringsrätten: Den ersättning som J uppburit från sin arbetsgivare avser kostnader som han haft när han på egen bekostnad men under tiden för anställningen genomgick laboratorie- och preparandkurser vid korrespondensinstitut. Ersättningen utgör för J skattepliktig intäkt av tjänst. Rätt till avdrag för kostnader för studier av förevarande art får anses föreligga om och i den mån de ersätts av arbetsgivaren, men avdragsrätten uppkommer först i samband med att ersättningen erhålles. J är därför vid nu förevarande taxering berättigad till avdrag för de ersatta utbildningskostnaderna, oavsett att de har bestritts före beskattningsårets ingång.

RÅ 1975 Aa 618

Inkomsttaxering 1968. I sin självdeklaration yrkade A avdrag för kostnader i samband med deltagande i en kurs utanför bostadsorten. Av handlingarna framgår bl.a. följande. A är assistent vid Lantbrukshögskolan i Umeå. Under deltagandet i ifrågavarande kurs, vilken ingår i den akademiska utbildningen för agronomie licentiatexamen, har han med bibehållna avlöningsförmåner upprätthållit sin tjänst, varvid arbetet synes ha utförts under lördagar—måndagar. Regeringsrätten: A har under kurstiden med bibehållen lön vistats tre dagar per vecka på studieorten. Även om han i någon mån har kunnat inarbeta förlorad arbetstid under återstående arbetsdagar och helger måste vid sådant förhållande studiekostnaderna anses utgöra avdragsgilla kostnader för tjänsteintäkternas förvärvande. På grund av det anförda nedsätter Regeringsrätten taxeringarna till...

RÅ 1980 Aa 24

Besvär av N angående inkomsttaxering 1976. Regeringsrätten: Av utredningen i målet framgår att N under år 1975 var anställd hos Gävleborgs läns landsting. Vidare framgår att hon under tiden den 22 september — 12 december samma år genomgick en till Stockholm förlagd kurs för sjuksköterskor med utländsk utbildning. Hennes uppgift att hon under utbildningen erhållit full lön har lämnats obestridd. För den ökning av levnadskostnaden som uppkommit i samband med utbildningen är N som underinstanserna funnit berättigad till fullt avdrag.

RÅ 1987 ref. 30

Forskarstuderande som uppburit skattepliktigt utbildningsbidrag för doktorander har medgetts avdrag för ökade levnadskostnader under vistelse utomlands som varit nödvändig för hans forskaruppgift.

RÅ 1988 ref. 26

Sjukhuspräst har i sitt arbete gett psykoterapeutisk behandling under handledning. Kostnaderna för handledningen har ansetts som avdragsgilla såsom utgifter för arbetsbiträde. Avgörande för att avdraget skulle medges var att handledningen betraktades som vårdhandledning och inte som utbildningshandledning.

(Jfr RÅ 1989 not 439.)

RÅ 1994 ref. 4

En person som på grund av arbetsskada genomgick rehabilitering och utbildade sig till idrottskonsulent uppbar sjukpenning som hade kunnat vägrats honom om han inte hade underkastat sig rehabiliteringen. Regeringsrätten: Frågan i målet är om K kan medges avdrag för kostnader som uppkommit i samband med rehabiliteringen. Härvid är att beakta att sjukpenningen hade kunnat vägras K enligt bestämmelserna i 6 kap. 7 § LAF och 20 kap. 3 § AFL om han inte underkastat sig rehabiliteringen. Vid sådant förhållande och då sjukpenningen utgör skattepliktig intäkt är genomgången av rehabiliteringen att jämställa med fullgörande av tjänst. K är därför berättigad till avdrag för kostnader i samband med rehabiliteringen.

RÅ 1994 not 55

En lärare genomgick under tjänstledighet utbildning till talpedagog och erhöll under utbildningen särskilt utbildningsarvode enligt förordningen (UHÄ-FS 1979:118) om förmåner vid genomgång av utbildning på speciallärarlinje. Regeringsrätten: Arvodet utgör skattepliktig intäkt och genomgången av utbildningen i fråga är - oavsett att den är ägnad att medföra högre kompetens - att jämställa med fullgörande av tjänst. K är därför berättigad till avdrag för merkostnader föranledda av utbildningen.

2.4.4 Förmånsbeskattning av utbildningskostnader

Av avsnitt 2.4.3 har framgått att praxis är rikhaltig när det gäller frågan om avdrag skall medges för utbildningskostnader. Det motsatta förhållandet råder emellertid när det gäller huruvida av arbetsgivaren betald utbildningsinsats för den enskilde skall medföra förmånsbeskattning. Regeringsrätten har i RÅ 1983 1:78 I och II (se nedan) tagit ställning till om delägare i fåmansföretag skall förmånsbeskattas för att de har deltagit i studieresor. Från kammarrättspraxis refereras nedan tre domar från Kammarrätten i Göteborg som förmånsbeskattat tre anställda som genomgått av arbetsgivaren bekostade kompetensutvecklande studier.

Något rättsfall från Regeringsrätten som gäller kostnader för utbildning eller liknande i en personalavvecklingssituation har utredningen inte kunnat finna.

RÅ 83 1:78 I

I målet är, som ovan angetts, fråga om delägare i fåmansföretag åtnjutit skattepliktig förmån genom utlandsresa som han har deltagit i på företagets bekostnad. Regeringsrätten anförde bl.a. följande. För att deltagandet i en studieresa som företagits av en delägare i ett fåmansbolag och/eller företagsledare och bekostas av bolaget ej skall i sin helhet anses motsvara en löneförmån för delägaren fordras att de studier som resan gett möjlighet till över huvud taget kunnat vara till nytta för företaget. Föremålet för studierna måste ha anknytning till bolagets verksamhet och de kunskaper och erfarenheter som studierna beräknas kunna ge delägaren måste vara av ekonomisk betydelse för verksamheten. Vid prövningen skall även beaktas i vad mån studieresan fullföljer även andra syften än att tillföra bolaget för verksamheten betydelsefulla kunskaper och erfarenheter. Överstiger inslagen av rekreation och nöjen vad som anses normalt vid en studieresa kan förmånsbeskattning inte undgå. Vid en samlad bedömning beslutade Regeringsrätten att förmånsbeskatta delägaren för halva resekostnaden.

I RÅ 83 1:78 II

Delägaren i det aktuella företaget beskattades för hela resekostnaden vid en studieresa. Motiveringen var att studieresans huvudsakliga ändamål bedömdes vara att bereda deltagarna rekreation och turistiska upplevelser.

Beslut av Regeringsrätten den 12 januari 1995 att vägra prövningstillstånd i målnr 3403-1994, 3407-1994 och 3408-1995

A, K och J har genomgått grundutbildning på IHM (Institutet för högre marknadsutbildning) för erhållande av diplom som marknads-ekonom. Studierna har till viss del utförts på fritid och terminsavgifterna har betalats av arbetsgivaren. Länsrätten beskattade dem för kostnaden för terminsavgiften. Motiveringen var följande. Med beaktande av vad A m.fl. har anfört finner länsrätten att utbildningen inte synes ha varit nödvändig för tjänstens bibehållande utan snarare syftat till att kvalificera till anställning eller tjänst. Ersättningen för terminsavgiften på IHM utgör därför av arbetsgivaren tillhandahållen förmån vilken skall deklarerars under inkomst av tjänst. Kammarrätten i Göteborg ändrade ej länsrättens domar och Regeringsrätten vägrade genom ovan nämnda beslut prövningstillstånd i målen.

2.4.5 Övrigt

RÅ 1984 1:13

En person som var anställd som revisor på en revisionsbyrå vägrades avdrag för kostnad för ansökan hos Kommerskollegiet om godkännande som revisor när detta erhöles första gången. Motiveringen var att H genom godkännandet som revisor inom sitt yrke förvärvat en formell kompetens som är större än den hon dessförinnan ägde.

RÅ 1986 ref. 172

En skattskyldig som innehade anställning hos ett bolag i Sverige erhöles anställning hos ett bolag utomlands, som tillhörde samma koncern. Ersättning till täckande av flyttningskostnad som betalats ut av det svenska bolaget ansågs vara skattepliktig intäkt. För att flyttningskostnadsersättning som utges av arbetsgivaren skall vara skattefri krävs således att ersättningen utges av den arbetsgivare hos vilken den nya tjänsten skall tillträdas.

RÅ 1992 ref. 7

Skattekonsult har på arbetsgivarens bekostnad fått tidningen Dagens Industri till sin bostad. Regeringsrätten har ansett att skattepliktig naturaförmån har ansetts föreligga. Regeringsrätten: Att på arbetsgivarens bekostnad få tidningen Dagens Industri hem till bostaden bör inte uppfattas som en skattepliktig naturaförmån för den anställde, om det föreligger ett sådant direkt samband mellan tjänsten och innehållet i tidningen att tidningen kan anses utgöra nödvändig facklitteratur (jfr 33 § 1 mom. andra stycket KL). Såsom skatterättsnämnden anför har det i arbetsgivarens intresse att R. genom att läsa Dagens Industri håller sig informerad om vad som händer inom näringslivet. Dagens Industri riktar sig emellertid inte i första hand till skattekonsulter utan har i sina artiklar om industri- börs- och ekonomifrågor en mer allmän uppläggning i viss utsträckning jämförbar med vissa större morgontidningars. Mot denna bakgrund kan Dagens Industri inte anses vara nödvändig facklitteratur för T. Vid angivna förhållanden skall förmånen beskattas.

(Genom SFS 1995:651 har nu införts skattefrihet för förmån av en vara eller tjänst [t.ex. en tidningsprenumeration] om förmånen är av begränsat värde för den anställde och varan eller tjänsten har väsentlig betydelse för utförandet av den anställdes arbetsuppgifter och det är svårt att särskilja förmånen från nyttan i anställningen.)

3 Kartläggning av förekommande förmåner

3.1 Arbetsgivarens skyldigheter enligt lagstiftning m.m.

Förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare regleras genom lagstiftning och genom olika trygghetsavtal. I lagen (1982:80) om anställningsskydd (LOA), som gäller arbetstagare i såväl allmän som enskild tjänst, finns regler om vad som gäller när det blir aktuellt att säga upp arbetstagare. I 7 § nämnda lag stadgas att en uppsägning från arbetsgivarens sida skall vara sakligt grundad. Saklig grund föreligger ej om det är skäligt att kräva att arbetsgivaren bereder arbetstagaren annat arbete hos sig.

Kravet på saklig grund skall vara uppfyllt både då en uppsägning sker till följd av en driftsinskränkning eller organisationsförändring, dvs. vid arbetsbrist, och då uppsägningen föranleds av förhållanden som hänför sig till den enskilde arbetstagaren personligen. Med begreppet arbetsbrist avses inte bara akuta och uppenbara driftsinskränkningar såsom när en arbetsgivares rörelse läggs ned helt eller delvis, en konkurs inträffar eller ett visst arbete slutförs. Arbetsbrist föreligger även om t.ex. planerade och mera långsiktiga åtgärder leder till att en arbetstagare inte längre kommer att kunna fortsätta med de arbetsuppgifter han eller hon tidigare har haft. Huvudregeln är att arbetsbrist godtas som saklig grund för uppsägning.

Enligt 8 § LOA skall uppsägning från arbetsgivaren vara skriftlig (uppsägningsbesked). I 10 § samma lag sägs att uppsägning anses ske när arbetstagaren får del av uppsägningen. Om arbetstagaren inte kan anträffas och ett uppsägningsbesked har sänts i brev anses uppsägning ha skett tio dagar efter att brevet lämnades till posten för befordran.

I 11—12 §§ LOA finns bestämmelser om uppsägningstid och olika ekonomiska förmåner för arbetstagaren som gäller under uppsägningstiden. I 11 § nämnda lag föreskrivs om vilka minsta uppsägningstider som gäller. Uppsägningstiden är beroende av anställningstid och ålder. Enligt 12 § samma lag har en arbetstagare som har blivit uppsagd rätt att under uppsägningstiden behålla sin lön.

I 22 § LOA finns bestämmelser om vilka turordningsregler som gäller vid uppsägning. I princip bestäms arbetstagarens plats i turordningen med utgångspunkt i varje arbetstagares sammanlagda anställningstid.

När det gäller vilka åtgärder och förmåner som sätts in i samband

med att det aktualiseras att säga upp en arbetstagarare finns det förutom regler i lagstiftningen även regler i olika trygghetsavtal som har slutits mellan arbetsgivar- och arbetstagarorganisationer. Trygghetsavtalen gäller i samband med att en arbetstagarare har sagts upp till följd av arbetsbrist och verksamheten bedrivs ofta av en stiftelse (se mer härom nedan). De olika förmåner som kan bli aktuella är bl.a. avgångsersättningar, löneutfyllnad och pensionsersättningar.

3.2 Utredningens kartläggning

3.2.1 Arbetsmetod

Utredningen har enligt direktiven haft till uppgift att kartlägga förekomsten av olika förmånstyper i samband med uppsägning och belysa hur dessa behandlas i skattehänseende. Utredningen har därför tagit kontakt med ett så representativt urval av intervjuobjekt som möjligt. Den tidsram som har gällt för utredningen har emellertid gjort att antalet intervjuer har fått begränsats. Intervjuer har hållits med följande intervjuobjekt: Svenska Industritjänstemannaförbundet (SIF), Ericsson Microwave Systems AB, Telia AB, Volvo Personvagnar AB, Volvo Lastvagnar AB, Försvarsmakten, SAS Tjänstemannaförening, Svenska kommunförbundet, Stockholms stad, Landstingsförbundet, tre olika outplacementföretag, Länsarbetsnämnden i Göteborgs och Bohus län, Kollektivavtalsstiftelsen Trygghetsrådet, Trygghetsstiftelsen och Kollektivavtalsstiftelsen Trygghet i Samverkan. Vidare har telefonintervjuer skett med några mindre företag.

Efter att urvalet av intervjuobjekt gjorts har utredningen utarbetat en frågemall att användas som en utgångspunkt vid intervjuerna. I stort sett samma frågor har ställts till de olika intervjuobjekten. De frågor som har ställts till intervjuobjekten har, såvitt avser personalavvecklingssituationer, varit i huvudsak följande.

1. Vilka åtgärder förekommer i samband med en personalavvecklingssituation?
2. Vid vilken tidpunkt i avvecklingsförfarandet sätts aktuella åtgärder in?
3. Vilka personalkategorier kommer i åtnjutande av stödåtgärderna?
4. Varför förekommer stödåtgärderna?
5. Hur mycket kostar stödåtgärderna räknat per år?
6. Förekommer det en diskussion med den anställde om hur stödåtgärden kan komma att hanteras skattemässigt?

Vidare har frågor ställts angående utbildningsinsatser som förekommer utan att någon uppsägningssituation föreligger. Frågemallen har skickats ut i förväg till de olika intervjuobjekten. Därefter har

personliga intervjuer hållits.

3.2.2 Resultat

Allmänt

De åtgärder som enligt vad som framkommit av kartläggningen förekommer i samband med en personalavvecklingssituation är i huvudsak följande.

1. avtalspensioner
2. hjälp att skaffa nytt arbete
3. avgångsvederlag
4. avgångsersättningar och avgångsbidrag
5. löneutfyllnad
6. psykologhjälp
7. olika former av handledning, s.k. jobbsökarkurser och kurser som syftar till att utveckla den sociala kompetensen
8. kortare kurser i t.ex. språk, data eller ekonomi
9. utbildning för att få ett nytt arbete internt, dvs. annat arbete hos samma arbetsgivare
10. utbildning för att få ett nytt arbete externt, dvs. hos en helt ny arbetsgivare
11. hjälp av outplacementkonsult
12. starta-eget-bidrag
13. den anställde får köpa inventarier e.d. av den förra arbetsgivaren till ett lågt pris
14. den tidigare arbetsgivaren garanterar viss upphandling av tjänster vid start av eget företag

När det gäller småföretagen är ofta deras möjligheter att avsätta pengar till olika insatser i samband med att det föreligger en uppsägningssituation starkt begränsade. Den hjälp som den enskilde kan få i en sådan situation är ofta sådan hjälp som ges av någon av trygghetsstiftelserna.

Det har angetts att det finns framför allt två orsaker till att det uppstår övertalighet av personal hos olika arbetsgivare, nämligen den ekonomiska situationen i samband med en lågkonjunktur och den tekniska strukturomvandlingen. Allt snävare ekonomiska ramar har gjort att många företag, myndigheter och andra arbetsgivare har varit tvungna att se över sin kostnadsbild och på olika sätt försöka nedbringa kostnaderna. Det har då ofta blivit aktuellt att genom olika effektiviseringar nedbringa personalstyrkan. En annan viktig orsak till att personal blir uppsägningshotad är emellertid att den tekniska strukturomvandlingen har gjort att ett stort antal arbeten helt enkelt har försvunnit och i vissa fall ersatts av andra helt nya arbeten. Från

SIF har lämnats uppgiften att övertaligheten av personal till 75 procent beror på den nya tekniken och att cirka 25 procent beror på det ekonomiska läget.

Den åtgärd som visat sig vara vanligast som stödåtgärd, bortsett från möjligtvis avgångspensioner och avgångsvederlag, är utbildning i olika former. Det har vidare framkommit att det inte varit en ovanlig situation att samtidigt som det finns övertalig personal finns det behov av vissa andra personalkategorier.

Vid kartläggningen har vidare framkommit att de kostnader som de olika åtgärderna uppgår till är mycket olika beroende på olika omständigheter. När det gäller utbildningsinsatser är kostnaderna beroende av om utbildningsinsatsen köps av ett särskilt utbildningsföretag eller om utbildning sker i företagets lokaler av personal inom företaget som besitter rätt kompetens.

Några av intervjuobjekten har framfört att de inte har stött på några problem i skattehänseende när det gäller de olika stödåtgärderna och även utbildningsinsatser generellt sätt. Det framförs emellertid från flera håll att man har tagit det för gott att i vart fall utbildningsinsatser inte skall leda till några skattekonsekvenser för den enskilde. Några intervjuobjekt har stött på problem bl.a. i form av olika bedömningar av olika skattemyndigheter.

Åtgärder av privata företag i samband med personalavveckling

När det har stått klart att övertalighet råder av personal har man från arbetsgivarens sida ofta satt upp ett handlingsprogram för att försöka komma till rätta med den uppkomna situationen. Man har ofta börjat med att försöka minska personalstyrkan genom att lämna *pensionserbjudande* till den personal som har uppnått en viss ålder, i allmänhet från 60 år och uppåt. Beloppen för de erbjudna avtalspensionerna har varierat mellan olika arbetsgivare och de har även varit beroende av vilken inkomst som den enskilde uppburit. Från någon arbetsgivare lämnades uppgiften att avtalspensionerna uppgick till 70—75 procent av den tidigare inkomsten. Ett annat sätt att minska personalstyrkan har varit att erbjuda avgångsvederlag. Avgångsvederlag har betalats ut med belopp som uppgått till ett visst antal månadslöner. I vissa fall har upp till 24 månadslöner betalats ut.

Om övertalighet fortfarande har förelegat efter här nämnda insatser har det blivit aktuellt att genom ytterligare åtgärder minska personalstyrkan.

På några företag har handlingsprogram utarbetats. Man har tagit kontakt med någon trygghetsstiftelse (se mer härom nedan) och länsarbetsnämnden för att få hjälp med den ekonomiska finansieringen av olika åtgärder. Avtal har träffats med innebörden att även den enskilde får stå för vissa kostnader som den särskilda insatsen leder

till. Bl.a. förekommer det att den anställde får stå för t.ex. resekostnader som uppkommer i samband med att han skall genomgå en viss utbildning.

Det har ofta satts i gång en verksamhet som varit allmänt orienterande för de personer som är övertaliga och riskerar uppsägning. T.ex. har erbjudits jobbsökarkurser, allmän social träning, ekonomisk rådgivning, yrkesvägledning och liknande insatser. Syftet har varit att få de övertaliga personerna att satsa på något nytt arbete ofta utanför företaget, eller i vissa fall ett nytt arbete inom företaget. Några större arbetsgivare, t.ex. Telia och Scandinavian Airlines System (SAS), har inrättat särskilda resurscentrum som har erbjudit nyss nämnda aktiviteter för övertalig personal. Inom dessa resurscentrum har även erbjudits utbildning i t.ex. språk, data och ekonomi. Det har i dessa fall ofta varit fråga om relativt korta utbildningar. Från SAS tjänstemannaförenings sida har man lämnat uppgiften att denna verksamhet var mycket uppskattad och även framgångsrik, så till vida att ett flertal av de övertaliga personerna från SAS erbjöds arbeten av andra arbetsgivare, bl.a. inom resebranschen.

Som tidigare nämnts har man från företagets sida även försökt att lösa personalsituationen genom att erbjuda utbildning i olika former. Det har då varit fråga om dels utbildning som syftar till att den anställde skall få ett helt nytt arbete hos sin nuvarande arbetsgivare, dels utbildning som har syftat till att den anställde skall få ett nytt arbete externt. Som exempel på utbildning för nytt arbete internt kan nämnas att Volvo Personvagnar utbildade personer som var övertaliga i sitt arbete i industrin till att vara sekreterare. Den utbildning som var nödvändig köptes genom ett utbildningsföretag och skräddarsyddes för Volvos behov. De som genomgick utbildningen uppbar under tiden full lön.

Som nämnts var det också vanligt att betala utbildningsinsatser för personal, där utbildningen syftade till att den anställde skulle få ett nytt arbete hos en annan arbetsgivare. Den anställde kunde erbjudas utbildningsinsatser upp till tre terminer och i några fall under två år. Företaget stod för kurskostnaderna, i form av terminsavgifter och inköp av böcker. Härutöver betalade arbetsgivaren full lön under utbildningstiden. Ett exempel på utbildning som erbjöds i vissa fall var IHM-utbildning under ett år.

En annan åtgärd för att lösa personalsituationen är hjälp till start av eget företag. Tillvägagångssättet är ofta sådant att den enskildes affärsidé testas av t.ex. en företagskonsult. Därefter köps en startaegget-utbildning av t.ex. Nyföretagarcentrum. Denna utbildning kan pågå i sex—åtta månader och den enskilde kan även få hjälp av en konsult efter det att utbildningen är avslutad. Vidare förekommer det att den tidigare arbetsgivaren garanterar viss upphandling om en anställd startar ett eget företag. Från Telia har lämnats uppgiften att sådan hjälp har lämnats till tidigare anställda som har startat bl.a.

städbolag och företag som utför olika former av anläggningsarbeten med grävmaskiner. Det förekommer också som en stödåtgärd om den anställde skall starta nytt företag att han får köpa inventarier av sin tidigare arbetsgivare till ett lågt pris, som dock uppges vara marknads-mässigt (ej bokfört värde).

En annan åtgärd som används i samband med övertalighet av personal är att anlita s.k. outplacementkonsulter (se mer härom nedan) som har till uppgift att skaffa ett nytt arbete till den enskilde.

Från samtliga företags håll och även från t.ex. SIF betonas vikten av här nämnda insatser i samband med att en personalavvecklingssituation föreligger. När det gäller utbildning är det ofta en fråga om, som det framförs från något håll, *att säga upp eller att lära upp*. Det är därför angeläget att av arbetsgivarna betalda utbildningsinsatser inte leder till några skattekonsekvenser i form av förmånsbeskattning av den enskilde. Man framför att det ofta är svårt att motivera övertalig personal till att påbörja en ny utbildningsinsats. Skulle utbildningsinsatsen leda till förmånsbeskattning av den enskilde bedöms förut-sättningarna för att den enskilde skall påbörja en utbildningsinsats som mycket små och detta i sin tur gör det nödvändigt att tillgripa uppsägningar. Från SIF framförs som ett exempel att när utbildningsbidraget vid komvux-utbildning sänktes från full A-kassenivå till 65 procent av denna nivå ledde detta till att ett mycket stort antal personer hoppade av redan påbörjade utbildningar.

Utbildning i allmänhet som bekostas av företaget

Företagen satsar stora insatser på kompetensutveckling av personalen. Det framförs vid intervjuerna att man från ledningsnivå anser att kompetenshöjande utbildning har högsta prioritet. Det är nödvändigt med utbildning av personalen bl.a. på grund av den hela tiden föränderliga tekniken och på grund av den pågående internationaliseringen. Kontakter med utländska företag gör att språkutbildning i många fall blir helt nödvändig.

Utbildning sker av alla personalkategorier i olika former. Från Telia framför man att anställda som saknar gymnasiekompetens har möjlighet att utnyttja upp till fyra timmar per vecka för att bygga på sin utbildning upp till gymnasienivå. I genomsnitt förekommer inom Telia fem utbildningsdagar per år för varje anställd.

Chefer på högre nivåer i de större företagen får gå igenom utbildning på särskilda s.k. Managementskolor som finns bl.a. i England och USA. Det förekommer också att utbildning på denna nivå sker enligt ett särskilt utbildningsprogram där utbildning sker på olika platser i världen. Det är inte fråga om någon renodlad utbildning utan det är mera fråga om personlighetsutveckling. Kostnaderna för sådana utbildningar är relativt höga. Det förekommer även utbildning av

chefer på något lägre nivå enligt s.k. mentorprogram. Det kan vara fråga om utbildning där de deltagande i samarbete med sin mentor arbetar med olika projekt, deltar i seminarium, gör studiebesök m.m.

Myndigheten Försvarsmakten

Inom Myndigheten Försvarsmakten har man sedan Försvarsbeslutet 92 varit tvungen att arbeta med personalavvecklingsfrågor. Beroende på flera olika skäl, bl.a. en lång utbildningstid för yrkesofficerare, avhopp från utbildningen och att yrkesofficerare som regel är anställda med fullmakt, dvs. de är i princip ouppsägbara, har personalstrukturen när det gäller yrkesofficerare utvecklats på ett annat sätt än man önskat från arbetsgivarens sida. Utvecklingen har medfört att det finns för många yrkesofficerare i en viss ålder och kompetensnivå och för få i en annan ålder och kompetensnivå.

Det går inte att säga upp övertalig personal bland yrkesofficerarna, dels på grund av att det är fråga om fullmaktstjänster dels eftersom man är beroende av att hela tiden kunna nyrekrytera vissa personalkategorier. Försvarsmakten har därför utarbetat en yrkesväxlingsmodell som har till syfte att växla över personal från Försvarsmakten till den civila sektorn. De olika åtgärder som man använt sig av vid växlingen har varit

- 1) studier
- 2) starta-eget-bidrag
- 3) avtalspensioner
- 4) inskolning

Försvarsmakten har vid studier betalat lön under tiden som studier har bedrivits med upp till 49 månadslöner. Vid långa utbildningar har den anställde efter att ha studerat en viss tid varit tvungen att säga upp sig för att få fortsätta studierna under samma villkor. Om en anställd haft önskemål om att starta eget företag har Försvarsmakten betalat ut belopp upp till 30 månadslöner.

Även när det gäller civil personal, där det inte finns några formella hinder mot uppsägning, försöker man medverka till sådana åtgärder som gör att personen kan få ett nytt arbete efter att uppsägningstiden är slut. Genom utbildningsinsatser breddas den grundläggande utbildningen. Det kan vara fråga om språkutbildning, datautbildning, ekonomiutbildning. Samarbete förekommer med Trygghetsstiftelsen och arbetsförmedlingen. T.ex. kan Försvarsmakten stå för en kurskostnad och Trygghetsstiftelsen för kostnadsersättning. Som ett exempel kan nämnas en person som ville utbilda sig till florist. Försvarsmakten betalade lön under utbildningstiden, arbetsförmedlingen och Trygghetsstiftelsen betalade kurskostnaden på 30 000 kr och personen i fråga betalade själv de resekostnader och övriga kostnader

som var en följd av att utbildningen var förlagd på annan ort än hemorten.

Försvarsmakten betonar att man arbetar med arbetsalternativet och anser att situationen för personalavveckling allvarligt skulle försvåras om det blev aktuellt med förmånsbeskattnings av utbildningsinsatser.

Landstingsförbundet, Kommunförbundet och Stockholms stad

Landstingsförbundet är arbetsgivarorganisation för landets 23 landsting och tre landstingsfria kommuner. Det är en politiskt styrd organisation. Landstingsförbundet sluter centrala kollektivavtal som sedan antas av de olika medlemmarna för att avtalen skall gälla lokalt.

Kommunförbundet är arbetsgivarorganisation för landets samtliga kommuner. På samma sätt som Landstingsförbundet sluter Kommunförbundet ett centralt avtal som sedan antas lokalt för att gälla för de olika kommunerna.

Förbunden framför att vid en *personalavvecklingssituation* är det vanligt att avtal träffas mellan de berörda arbetsgivarna och länsarbetsnämnderna. Alla landsting utom Jönköpings läns landsting har träffat avtal som gäller från år 1994 och löper ut vid olika tillfällen mellan den 30 juni 1995 och den 31 december 1996. Avtalen innebär att landstingen har avsatt 1,5 miljarder kr och länsarbetsnämnderna 1,1 miljarder kr för olika stödåtgärder för personalen. Landstingen har under tiden nämnda avtal löper förbundet sig att inte säga upp någon tillsvidareanställd personal. Arbetsmarknadsstyrelsens (AMS) anvisningar medger att det avsätts medel motsvarande 50 000 kr per anställd för olika utbildningsåtgärder. Motsvarande överenskommelse har träffats mellan primärkommunerna och respektive länsarbetsnämnd.

Stockholms stad har träffat trygghetsavtal med innebörden att inga uppsägningar av personal skall få förekomma med undantag av vikarier. I övrigt kan det finnas lokala avtal mellan kommunerna och de fackliga organisationerna om olika trygghetsarrangemang. Förutom utbildningsinsatser förekommer även andra åtgärder för att komma till rätta med övertaligheten av personal, nämligen avgångspensioner, avgångsvederlag och starta-egget-hjälp.

Olika former av utbildning är, som ovan nämnts, en vanlig åtgärd för att komma till rätta med övertalighet av personal. Den utbildning som förekommer kan t.ex. inom landstingen vara utbildning av sjukvårdsbiträden till undersköterskor. Inom kommunerna sker utbildning av barnskötare till förskollärare och även utbildning av barnomsorgspersonal till personal inom äldreomsorgen. Den utbildning som förekommer kan ske i egen regi, t.ex. genom vårdhögskolor, men utbildning kan även anordnas av särskilda utbildningsföretag.

Som nämnts gäller för närvarande ett avtal för Stockholms stad med

innebörden att några uppsägningar av personal inte får ske. Däremot skall råda full rörlighet mellan olika sektorer inom staden. Detta gör att det blir nödvändigt att överflytta personal från sektorer där det råder övertalighet till sektorer där det förekommer personalbrist. För att möjliggöra denna omflyttning av personal är det nödvändigt med utbildningsinsatser och det är då ofta fråga om kompetenshöjande utbildning.

Vikten av att utbilda sin personal framförs från samstämmigt håll och man menar att det skulle leda till markanta problem om utbildningsinsatserna skulle leda till förmånsbeskattning av den enskilde. Det framförs vidare att det inte bör vara någon skillnad när det gäller den skattemässiga hanteringen beroende av om det är arbetsgivaren eller länsarbetsnämnden som betalar utbildningsinsatsen.

Outplacementverksamhet

Outplacement är en relativt ny bransch i Sverige. Den startade i USA och spred sig vidare till Europa bl.a. via England. Det finns ett tiotal företag i Sverige och sammanlagt ca 30 konsulter som arbetar med outplacement. Företagen ligger i storstadsregionerna och verksamheten kan sägas vara en storstadsföreteelse. De som arbetar med outplacement menar att avveckling bör vara lika naturlig som utveckling och rekrytering. Till en början var det fråga om insatser som inriktade sig på högre chefer men användningen av outplacementkonsulter har gått ner i organisationen. De som söker hjälp kan inneha tjänster från kontorist upp till koncernchefsnivå. Insatserna används oavsett lågkonjunktur. Outplacementkonsulter används också vid frivillig avgång från en tjänst. Konsulterna arbetar under uppsägningstiden och försöker lösa situationen innan uppsägningstiden är slut. Man samarbetar både med länsarbetsnämnderna och trygghetsrådet/trygghetsstiftelsen. Man försöker få den uppsagde personen att bli arbetsbefriad under uppsägningstiden så att han helhjärtat kan gå in för att få ett nytt arbete.

Outplacementkonsulternas arbete utgörs till stor del av hjälp till självhjälp. Man ger råd om hur man skall gå till väga om man skall söka ett nytt arbete och vilken utbildning man behöver om man skall byta yrke. Det förekommer att outplacementföretaget ställer en kontorsplats till förfogande där den enskilde kan sitta i "businessmiljö" och söka arbete. Det förekommer även att företag vänder sig till outplacementkonsulter och ber om hjälp att få ett förslag till en person till en viss tjänst.

Ett exempel på hur outplacementkonsulter arbetar är när Tipstjänst sa upp mycket personal. Samarbete skedde då mellan företaget, outplacementkonsulter och Trygghetsstiftelsen.

Outplacementkonsulterna arbetar med både individuella program

och grupprogram. Det är kunden, dvs. företaget som bestämmer tjänstens omfattning. Det är även möjligt att köpa en tjänst för ett visst antal timmar. När det gäller individuella insatser arbetar man fram till att personen i fråga har fått ett nytt arbete. Tidsperspektivet på uppdraget är därför inte känt från början. Det finns uppdrag som tagit 4—6 månader för att nå en lösning och som längst anges att man har arbetat 12 månader med en person. I genomsnitt arbetar konsulten 150—175 timmar med varje person (vid individuella uppdrag).

Det är både medelstora och stora företag samt även kommuner, landsting och staten som anlitar outplacementkonsulter. En av de företagsrepresentanter som intervjuats uppgav att 75 procent av uppdragsgivarna är näringsidkare och 25 procent är offentliga uppdragsgivare. En annan representant uppgav att de offentliga uppdragsgivarna svarar för 50 procent av verksamheten.

Kostnaderna för anlitan av en outplacementkonsult är relaterad till uppdragets art och kan variera mellan 1 000—100 000 kr. När det gäller individuella uppdrag uppgår kostnaderna till 15—20 procent av vederbörandes årslön.

Ingen av de konsulter som utredningen intervjuat har stött på några skatteproblem.

En synpunkt som framförs är om det är rimligt att göra en åtskillnad när det gäller den skattemässiga hanteringen av stödåtgärder i samband med en uppsägningssituation beroende på vem som betalar stödåtgärden. En annan frågeställning är om det skall ha någon betydelse om åtgärden sätts in under uppsägningstiden eller därefter.

Kollektivavtalsstiftelsen Trygghetsrådet

Stiftelsen Tjänstemännens Trygghetsfond, som förvaltas av Trygghetsrådet SAF-PTK tillkom år 1974 för att underlätta för arbetsbristuppsagda tjänstemän inom SAF-PTK:s avtalsområde att finna nya anställningar. Härefter har flera andra trygghetsråd tillkommit, bl.a. Trygghetsstiftelsen på det statliga området.

De privata trygghetsstiftelsernas insatser finansieras genom att anslutna företag betalar in en avgift grundad på anställda tjänstemäns lönesumma. Ca 30 000 företag som är delägare i Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF) eller har s.k. hängavtal är anslutna till stiftelsen. 500 000 privat tjänstemän är anställda i dessa företag. De största tjänstemannaförbunden som finns på detta område är SIF, Handels-tjänstemannaförbundet (HTF), Ledarna samt Civilingenjörsförbundet (CF) m.fl. akademikerförbund. Under år 1995 har ytterligare 125 000 anställda anslutits, däribland även LO-grupper till följd av anslutning av Posten, Telia och Vattenfall.

Den 17 augusti 1994 slöt SAF och PTK ett nytt avtal — omställningsavtalet — på vilket verksamheten baseras. Avtalet kan sägas upp

tidigast per den 31 december 1997. Förutom att det formellt bildats en ny stiftelse — Kollektivavtalsstiftelsen Trygghetsrådet — innebär det att flera förutsättningar förändras. Den tidigare stiftelsen Tjänstemännens Trygghetsfond finns kvar under en övergångsperiod. Innan omställningsavtalet kom till var det möjligt att ge bidrag till företagen till t.ex. avtalspensioner och vid utbildningsprojekt kunde Trygghetsrådet betala upp till 50 procent av kostnaderna. Omställningsavtalet ger inte möjlighet att lämna bidrag till företagen.

Enligt omställningsavtalet skall avgiften till Kollektivavtalsstiftelsen Trygghetsrådet genomsnittligt för åren 1995—1997 vara 0,35 procent av lönesumman för samtliga anställda som omfattas av omställningsavtalet. Inom det nyss nämnda beloppet på 0,35 procent av lönesumman skall Trygghetsrådet tillhandahålla s.k. *bastjänster*. Avgiften betalas in via Arbetsmarknadsförsäkringar (AMF). Bastjänsterna utgörs av

- 1) information till företagen
- 2) information och vägledning på individnivå för att få nytt arbete eller starta eget. Utöver bastjänster hanterar Trygghetsrådet även utbetalning av avgångsersättning (AGE).

Avgångsersättning utbetalas som en utfyllnad av erhållen A-kasseersättning under den första A-kasseperioden. Därefter kan förlängning av utbetalningen ske med sju månader.

Förutom nämnda bastjänster tillhandahåller Trygghetsrådet *tilläggstjänster* för de SAF-anslutna företag som betalar in 0,2 procent (utöver tidigare nämnda 0,35 procent) av lönesumman till Trygghetsrådet om överenskommelse om detta träffas i förbundsvisa förhandlingar. Om enskilda företag vill ha tilläggstjänster betalar de 0,3 procent (i stället för 0,2 procent som gäller vid förbundöverenskommelser) för att få tillgång till dessa tjänster. Tilläggstjänsterna består i att

- 1) förmedla kunskap och erfarenheter till företagen
- 2) erbjuda hjälp på individnivå med a) utbildning, varvid studielön och utbildningskostnad kan betalas av Trygghetsrådet, praktik m.m genom Trygghetsrådets försorg eller i samverkan med arbetsförmedlingen b) stöd vid start av eget företag — startbidrag c) inskolningslön.

Trygghetsrådet kan stå för utbildningskostnad upp till en termin. Kurskostnaderna kan beräknas till ungefär 20 miljoner kr. Den typ av utbildning som förekommer är t.ex. datautbildning, språkutbildning, starta-eget-utbildning men även yrkesorienterad utbildning. Trygghetsrådet har inte möjlighet att hjälpa till med längre utbildning. Utbildningen upphandlas hos externa utbildningsföretag.

Om den enskilde vill ha hjälp till att starta eget företag är första steget att stämma av affärsidén, samt individens personliga förutsättningar. Detta utförs av Trygghetsrådets egna rådgivare. Om affärsidén

godkänns kan Trygghetsrådet till att börja med stå för lön under ett inledningsskede (upp till ett halvt år) och Trygghetsrådet kan dessutom ge ett bidrag till det nystartade företaget, t.ex. för marknadsföringskostnader.

Man har ingen erfarenhet från Trygghetsrådets sida att det förekommit att någon person blivit förmånsbeskattad för att Trygghetsrådet betalat en utbildningsinsats. Enligt Trygghetsrådets uppfattning är det orimligt att göra en skillnad när det gäller skattehanteringen beroende på om det allmänna, främst Arbetsmarknadsverket (AMV) eller Trygghetsrådet betalar utbildningsinsatsen.

Om t.ex. en utbildningsinsats skulle leda till förmånsbeskattning skulle detta enligt Trygghetsrådets uppfattning hämma den yrkesmässiga rörligheten och kompetensuppbyggnaden hos arbetssökande.

Trygghetsstiftelsen

Trygghetsstiftelsen bildades den 1 april 1990 samtidigt som trygghetsavtalet för statsanställda trädde i kraft. Stiftelsens arbete baseras på detta avtal och finansieras främst genom att parterna inom det statliga avtalsområdet i varje avtalsområde prövar om nya medel behöver tillföras. Trygghetsstiftelsens stiftare är Arbetsgivarverket å ena sidan och Facket för service och kommunikation (SEKO), Tjänstemännens centralorganisation för statsanställda (TCO-S) och Sveriges akademikers centralorganisation för statsanställda (SACO-S) å andra sidan. Trygghetsstiftelsen får tilldelat 0,7 procent per år av lönesumman för sin verksamhet. Inbetalningen till Trygghetsstiftelsen sker månatligen och medlen skall räcka till de olika stödåtgärderna som Trygghetsstiftelsen sätter in samt Trygghetsstiftelsens egna driftskostnader. Utbetalningen av pengarna sker genom Statens löne- och pensionsverk (SPV).

De olika stödåtgärder som sätts in i samband med personalavvecklingssituationer är följande

1. hjälp att skaffa nytt arbete
2. starta-eget-hjälp
3. kostnadsersättningar
4. ITT-inkomsttrygghetstillägg
5. utbildning
6. avgångsersättning, i vissa fall förlängd avgångsersättning
7. pension

Trygghetsstiftelsen arbetar efter en tydlig arbetslinje. De flesta hjälpsökande hos Trygghetsstiftelsen vill ha ett nytt arbete direkt. En kartläggning görs av kompetens, intressen m.m. beträffande varje person som riskerar att bli utan arbete. Dessa uppgifter ligger sedan till grund för kommande handlingsplaner. Stiftelsens konsulent eller

någon annan person hjälper till med kartläggningen. Trygghetsstiftelsen strävar efter att hjälpa till med att hitta ett nytt arbete.

Den utbildning som kan komma i fråga kan variera mellan några veckors utbildning upp till utbildning som varar flera terminer. Utbildningen upphandlas som regel av externa utbildningsföretag. Trygghetsstiftelsen betalar kurskostnaden och kan härutöver även betala s.k. levnadsbidrag. Levnadsbidraget motsvarar som regel vad som utgår i arbetslöshetsersättning, dvs. för närvarande 80 procent av den tidigare lönen. Om personen är berättigad till A-kasseersättning eller t.ex. särskilt vuxenstudiestöd (svuxa) kan levnadsbidraget utgöra utfyllnad av A-kasseersättningen så att ersättningen uppgår till 80 procent av föregående inkomst utan tak. Exempel på utbildning som är vanligt förekommande är datautbildning och ekonomiutbildning.

Vid begäran om hjälp för att starta eget företag görs först en bedömning av affärsidén. Trygghetsstiftelsen kan sedan betala viss utbildning t.ex. i marknadsföring och bokföring. Stödet kan vidare bestå av ett mindre bidrag till företaget som sedan beskattas i företaget. Härutöver kan levnadsbidrag betalas ut. Arbetsförmedlingen betalar också ut stöd vid start av eget företag och Trygghetsstiftelsen kan fylla ut det stöd som utges av arbetsförmedlingen. Sådan utfyllnad kan ske under ett halvt år och i vissa fall ett helt år. Trygghetsstiftelsen beräknar en snittkostnad på 51 000 kr per person som får stöd till att starta eget företag.

När det gäller pensionsförmåner ger trygghetsavtalet de anställda möjlighet att få pension från 60 års ålder.

Löneutfyllnad eller inkomsttrygghetstillägg (ITT) kan betalas ut i upp till fyra år.

En annan åtgärd av Trygghetsstiftelsen är att fylla ut ersättningen från arbetslöshetskassan med avgångsersättning så att den sammanlagda ersättningen blir 80 procent av den tidigare lönen.

Trygghetsstiftelsen betalar även ut resekostnadsersättning och ersättning för logikostnad om t.ex. utbildning sker på annan ort än hemorten.

Under budgetåret 1993/94 satsades 385 miljoner kr på olika stödåtgärder. Utbildningskostnaderna (kurskostnaderna) kan för året 1993/94 beräknas till ungefär 80 miljoner kr.

När det gäller den skattemässiga hanteringen anser Trygghetsstiftelsen att stiftelsen inte skall vara sämre ställd än AMV, vars utbildningsinsatser inte medför att någon beskattning sker. Trygghetsstiftelsen anser att det är viktigt för samhällsintresset att inte någon nyordning i negativ riktning av beskattningen införs som försvårar rörligheten på arbetsmarknaden.

Kollektivavtalsstiftelsen Trygghet i Samverkan (TRS)

TRS är det äldsta av våra trygghetsstiftelser. Redan år 1972 slöts det första trygghetsavtalet mellan dåvarande Statsföretagens förhandlingsorganisation (SFO) samt SIF, dåvarande Sveriges arbetsledareförbund (SALF) och CF. Arbetsgiversidan bytte senare namn till Alliansen och avtalet på arbetstagersidan övertogs av PTK. Detta avtal upphörde att gälla vid utgången av år 1994. För TRS:s verksamhet som numera bedrivs i stiftelseform gäller fr.o.m. den 1 januari 1995 ett nytt trygghetsavtal mellan Arbetsgivaralliansen, Teatrarnas riksförbund och PTK. Till Arbetsgivaralliansen hör arbetsgivare inom idrottsrörelsen, ideella föreningar, föreningar med idéburen verksamhet (t.ex. Föräldraföreningen mot narkotika), arbetsgivare som bedriver privat sjukvård, m.fl. TRS tjänster omfattar även företag som är anslutna till Måleriförbundet, Glasmästeriförbundet och Svensk industriförening.

Enligt ett treårigt avtal som löper under åren 1995—1997 betalar anslutna företag och organisationer 0,35 procent av årslönesumman till TRS. TRS skiljer inte på bastjänster och tilläggstjänster utan anslutna företag och organisationer betalar alla samma avgifter och har rätt till samma tjänster från TRS.

TRS betalar avgångsersättning (AGE) till tjänstemän som är äldre än 40 år och har en anställningstid i företaget på minst fem år om de sägs upp på grund av arbetsbrist.

TRS tillhandahåller även personligt utvecklingsstöd (PEU). Sådant stöd utgår i olika former beroende på det individuella hjälpbehovet. Hjälpen ges oberoende av ålder och anställningstid. Det kan avse kostnader för kortare eller längre yrkesutbildning, studier på folkhögskola, deltagande i kurser i datakunskap, språk m.m. Om en person får ett nytt arbete på en annan ort kan TRS ge ekonomiskt stöd för högre levnadskostnader under en övergångstid. Vidare kan stöd i olika former ges till att starta egen verksamhet. Det kan gälla deltagande i seminarier som behandlar vad en egenföretagare måste kunna. Vidare kan man få affärsidéer testade av sakkunniga personer. I viss utsträckning kan man också få ekonomiskt stöd till inköp av t.ex. viss datautrustning. Ofta delas de kostnader som det är fråga om mellan TRS och den enskilde. Mera sällan händer det att de i allmänhet ganska små företagare som numera tillhör TRS område betalar sådana kostnader som det här är fråga om.

TRS stöder också projekt inom de anslutna företagen, som har till syfte att förebygga uppsägning, i första hand genom olika kompetensutvecklande åtgärder.

Enligt de erfarenheter man har inom TRS tar större företag ofta kontakt på ett tidigare stadium än mindre. Från de större företagens sida tas kontakten ofta redan när övertalighet hotar och innan det blivit

aktuellt med uppsägningar, medan man på mindre företag inte så sällan kontaktar TRS först under uppsägningstiden. På mindre företag är det också vanligt att facket tar kontakten.

Man anser från TRS sida att det skulle vara mycket olyckligt om insatser i personalavvecklingssituationer skulle förmånsbeskattas.

Länsarbetsnämnden i Göteborgs och Bohus län

AMS:s styrelse beslutar varje år om riktlinjer och verksamhetsmål för länsarbetsnämndernas verksamhetsplanering. Riktlinjerna bygger på riksdagsbeslut om de mål och den inriktning regeringen angett i propositioner och regleringsbrev. Det finns en länsarbetsnämnd i varje län och det finns minst en arbetsförmedling i varje kommun. Länsarbetsdirektören har beslutanderätt för respektive länsarbetsnämnds räkning. Han har rätt att delegera beslutanderätten när det gäller olika åtgärder till arbetsförmedlingschefen, som i sin tur har delegationsrätt till de olika handläggarna på arbetsförmedlingen.

AMS tilldelas pengar för förvaltningsbudget och för åtgärdsbudget. Fördelning av resurserna sker sedan till varje länsarbetsnämnd som sedan i sin tur fördelar resurserna till varje arbetsförmedling. Varje arbetsförmedlingskontor upprättar arbetsplaner som skickas in till länsarbetsnämnderna.

När ett företag eller en myndighet skall säga upp personal skall länsarbetsnämnden varslas om minst fem arbetstagare berörs av driftinskränkningen (1 § lagen om vissa anställningsfrämjande åtgärder). Varslet diarieförs hos länsarbetsnämnden som underrättar det arbetsförmedlingskontor som berörs av varslet. Arbetsförmedlingen tar sedan kontakt med företaget. Vid mindre varsel informerar arbetsförmedlingen om sin verksamhet och uppmanar de berörda att ta kontakt med arbetsförmedlingen och låta registrera sig samt att hämta platsjournalen. Vid varsel som berör många anställda är det vanligt att myndigheten eller företaget får en kontaktperson på arbetsförmedlingen. Så har t.ex. skett när det gäller personalavveckling hos Tullen. Vilka möjligheter länsarbetsnämnden har att hjälpa till med åtgärder är i första hand en fråga om pengar. Stödåtgärder som förekommer från länsarbetsnämndens sida är

- 1) allmän service från arbetsförmedlingen
- 2) arbetsmarknadsutbildning
- 3) bidrag till start av eget företag
- 4) stöd till utbildning i företag
- 5) flyttningsbidrag

När det gäller arbetsmarknadsutbildning stadgas i 1 § förordningen (1987:406) om arbetsmarknadsutbildning att arbetsmarknadsutbildning är utbildning som någon går igenom av arbetsmarknadsskäl och under

vilken utbildningsbidrag lämnas. Av 18 § samma förordning framgår att den som börjar en arbetsmarknadsutbildning har rätt till utbildningsbidrag i form av dagpenning och särskilt bidrag. Vidare framgår av 20—29 §§ nämnda förordning att dagpenning utgår med samma belopp som ersättningen från arbetslöshetskassan och att särskilda bidrag kan utgå för kursavgifter, tekniska hjälpmedel, resekostnader, logikostnader och traktamente.

Länsarbetsnämnden kan även hjälpa till om den enskilde vill starta eget företag. Till att börja med testas affärsidén av Nyföretagarcentrum eller ett annat konsultföretag. Länsarbetsnämnden betalar kostnaderna härför. Om affärsidén håller betalar arbetsförmedlingen viss utbildning av egenföretagare. Därefter kan den enskilde få hjälp med bidrag enligt förordningen (1984:523) om bidrag till den som startar egen näringsverksamhet, vilken innehåller föreskrifter om statsbidrag till arbetslösa m.fl. som planerar att starta egen näringsverksamhet. Enligt 4 § förordningen kan bidrag lämnas med belopp som motsvarar den ersättning som bidragstagaren skulle vara berättigad att få i form av dagpenning vid arbetsmarknadsutbildning enligt bestämmelserna i 20—22 §§ förordningen om arbetsmarknadsutbildning. Enligt 5 § förordningen får bidrag lämnas under högst sex månader. Om det finns särskilda skäl får bidrag lämnas under ytterligare sex månader.

Det förekommer vidare att AMS träffar överenskommelser med olika större arbetsgivare, där AMS tillskjuter pengar till utbildningsinsatser under villkor att inga uppsägningar sker fram till ett visst datum. AMS och Postverket har t.ex. en överenskommelse som går ut på att AMS betalar utbildning från postkassörska till bankkassörska. Andra exempel är att Göteborgs kommun av länsarbetsnämnden blir ersatt med 50 000 kr per anställd som utbildas (maximalt belopp som kan betalas ut är dock 100 miljoner kronor). Det kan vara fråga om utbildning för att skaffa sig formell kompetens för ett yrke, t.ex. utbildning för barnskötare till förskollärare, men det kan även vara breddning av den utbildning man har, t.ex. datautbildning. Kursanordnare till de olika utbildningarna är utbildningsföretag, komvux, AMU olika högskolor.

4 Några utgångspunkter

Det finns för närvarande inte någon särskild lagreglering när det gäller beskattning av förmåner i samband med personalavveckling eller utbildning. Inte heller finns det särskilda regler om avdragsrätt för kostnader som uppkommer i dessa situationer. I stället får man utgå från de allmänna reglerna i 32 § 1 mom. KL om vad som hänförs till intäkt av tjänst resp. i 20 och 33 § KL angående avdragsrätten. Av intresse är också 19 § KL, eftersom bl.a. vissa stipendier och studiestöd där undantas från beskattning. Praxis är ganska sparsam när det gäller förmånsbeskattningen, medan det finns en rikhaltig flora av regeringsrättsavgöranden som avser avdragsrätten.

De ovan nämnda lagrummen innehåller vissa begrepp som fått stor betydelse vid den skattemässiga behandlingen av de förmåner, ersättningar och kostnader som utredningen har att ta ställning till. Ett sådant begrepp som vållar bekymmer i rättstillämpningen, framför allt när det gäller förmåner i samband med personalavveckling, är uttrycket "förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten" i 32 § 1 mom. KL. Ett annat viktigt begrepp finns i 33 § 1 mom. KL, där det föreskrivs att avdrag får göras från intäkt av tjänst för samtliga utgifter, vilka är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten. Av betydelse är också avdragsförbudet för den skattskyldiges levnads-kostnader i den för samtliga inkomstslag gemensamma bestämmelsen i 20 § KL och anvisningarna till detta lagrum som bl.a. behandlar vad som räknas till levnads-kostnader. Från de sist nämnda lagbestämmelserna brukar man härleda principen att avdragsrätt inte föreligger för att förvärva en förvärvskälla och inte heller för kostnader för utvidgning eller förbättring av den befintliga förvärvskällan. En följd av denna princip är den i praxis ofta förekommande gränsdragningen mellan grundutbildning och fortbildning, som innebär att avdrag medges i det senare fallet men inte i det förra. Framför allt i senare rättspraxis har man i stället för att resonera kring vad som är grundutbildning eller fortbildning grundat sitt ställningstagande på om utbildningen kan anses som fullgörande av tjänst.

Vad som menas med kontant ersättning är väl i allmänhet ganska klart. Dit hör givetvis löner, olika avgångsvederlag och kontanta bidrag i olika former som skall täcka kostnader för uppehållet. Kostnadsersättning är en särskild ersättning som betalas ut vid sidan av lönen för att täcka kostnader som arbetstagaren har i tjänsten. Traktaments- och resekostnadsersättning utgör exempel på detta. Kostnadsersättningar skall avskiljas från lön och ingår som regel inte

i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter men är skattepliktiga som intäkt av tjänst enligt 32 § 1 mom. KL. Avdrag för merkostnader medges i allmänhet med samma belopp som kostnadsersättningen. Om ersättningen skall täcka sådant som inte är kostnader i tjänsten, t.ex. resor till och från arbetet, är det inte fråga om en kostnadsersättning i den mening som avses i KL och andra skatte- och avgiftsförfattningar.

Om en anställd helt tillfälligt "lägger ut" pengar för arbetsgivaren och direkt efteråt får betalt av denne kan det däremot inte ses som vare sig en kontant ersättning eller en kostnadsersättning. Ett sådant utlägg är nämligen, enligt RSV:s tolkning i kontrolluppgiftsbroschyren för år 1994, att anse som företagets och inte som den enskildes kostnad under förutsättning att kvittot kan anses som arbetsgivarens verifikation i enlighet med bokföringslagens krav på hur en verifikation skall vara utformad. Om det är en privat levnadskostnad som arbetsgivaren betalar på detta sätt uppkommer en skattepliktig förmån för den anställde. I annat fall uppkommer inga skattekonsekvenser.

Vad som avses med en förmån för tjänsten, kostnader för fullgörande av tjänsten, grundutbildning och fortbildning kommer att behandlas i det följande.

Det kan däremot finnas anledning att här kortfattat ange vad för slags förmåner, kontanta ersättningar och kostnadsersättningar som det följande resonemanget främst kommer att avse. Till en början kan konstateras att när det gäller kontanta ersättningar som någon får för sitt uppehälle under utbildning får rättsläget anses vara klart. Sådana ersättningar är skattepliktiga vare sig det är fråga om lön eller avgångsvederlag av något slag. Det gäller oavsett om arbetsgivaren eller t.ex. någon trygghetsstiftelse betalar. Skattefrihet föreligger däremot för vissa studiestöd och stipendier enligt de regler om undantag från skatteplikt som finns i 19 § KL. Utredningen anser sig inte ha anledning att diskutera förändringar i detta lagrum.

Vad utredningen i fortsättningen kommer att diskutera är i stället den skattemässiga behandlingen av sådana kostnader för kurs- och terminsavgifter, kurslitteratur, outplacementåtgärder m.m. som förekommer i samband med personalavveckling och utbildning och som det finns en närmare redogörelse för i kap. 3. Det kan gälla kostnader som arbetsgivaren, den enskilde eller någon annan betalar. Betalas kostnaden av arbetsgivaren uppkommer i regel en förmån för den enskilde och betalas kostnaden av den enskilde själv uppkommer frågan om avdragsrätt. Betalas kostnaden av någon annan kan det vara fråga om en förmån, nämligen om det kan ses som ett utflöde av arbetet, men det kan också vara t.ex. ett skattefritt stipendium.

Vill man åstadkomma förändringar och/eller klargöranden vad gäller den skattemässiga behandlingen av förmåner och kostnader i samband med personalavveckling och utbildning krävs förändringar i ovan angivna lagrum eller i till lagrummen hörande anvisningar. De

lagtekniska förändringar som behöver diskuteras i fortsättningen är således om det är lämpligt att i 32 § KL införa undantag från förmånsbeskattningen för förmåner i samband med personalavveckling och utbildning i allmänhet. Vidare kan det bli fråga om att ändra eller klargöra reglerna om avdragsrätt i 20 § och/eller 23 § resp. 33 § KL eller i anvisningarna till dessa lagrum.

De kostnader som uppkommer i samband med personalavveckling avser visserligen för det mesta utbildning. Utredningen har dock ansett det lämpligt att i fortsättningen behandla förmåner i samband med personalavveckling för sig, eftersom det finns anledning att diskutera dessa utifrån ett mer arbetsmarknadspolitiskt perspektiv än när det gäller utbildning i allmänhet. Vidare har utredningen valt att behandla avdragsrätten för sig. Detta kan möjligen anses vara inkonsekvent, eftersom förmånsbeskattning och avdragsrätt ofta anses vara två sidor av samma sak. I båda fallen är ju anknytningen till tjänsten avgörande. Bl.a. mot bakgrund av att eventuella förändringar måste göras i olika lagrum har utredningen dock slutligen stannat för en sådan uppdelning.

Det kan tänkas att den lösning som föreslås inte passar i alla situationer. I ett särskilt avsnitt kommer därför frågor som rör fåmansföretagen att behandlas. Eventuella konsekvenser för PGI och underlag för sociala avgifter kommer också att behandlas separat.

5 Beskattning av förmåner i samband med personalavveckling

Utredningens förslag:

Den som är eller riskerar att bli arbetslös skall inte beskattas för förmån av fri utbildning eller annan tjänst om utbildningen eller tjänsten är av väsentlig betydelse för att han skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta.

5.1 Inledning

Som väntat visar utredningens kartläggning att olika slags utbildningar är de vanligaste förmånerna i samband med personalavveckling. Det kan vara fråga om intern utbildning inom det egna företaget som syftar till arbete inom en sektor där övertalighet inte råder. Det kan också vara fråga om extern utbildning till ett helt annat yrke. Vanligt förekommande är också korta utbildningar som inte direkt är yrkesorienterade, t.ex. språkutbildning och datautbildning.

Vid sidan av olika utbildningar är det vanligt med avgångspensioner eller olika slags avgångsvederlag. Olika former av starta-eget-bidrag och outplacementåtgärder förekommer också liksom informationsträffar med allmän orientering om arbetslivet, jobbsökarkurser m.m.

Under utbildningstiden utgår i allmänhet lön eller någon annan ersättning och den enskilde får sina utbildningskostnader betalade helt eller delvis. Kostnaderna betalas av arbetsgivaren, arbetsförmedlingen eller av någon av de trygghetsstiftelser som finns. Ibland delas kostnaderna mellan t.ex. arbetsgivaren och en trygghetsstiftelse.

I vissa fall hade utredningens intervjuobjekt inte stött på några problem vad gäller beskattningen av olika förmåner. I andra fall hade man träffat på olikheter i praxis mellan olika skattemyndigheter. Många betonade starkt de negativa effekter det skulle få, om utbildningskostnader i samband med uppsägning mera generellt skulle beskattas. Man menade att det skulle minska den enskildes incitament att genomgå utbildning och bli kvar i arbetslivet.

5.2 Vad är en förmån?

En fråga som kanske behöver diskuteras är vad som egentligen är en förmån som kan bli föremål för beskattning. I direktiven anges att förmåner som består av annat än direkt lön eller avgångsvederlag i samband med personalavveckling har blivit vanligare och att vissa åtgärder kan vara av sådan karaktär att det är tveksamt om de innebär en förmån för den anställde eller den som sagts upp. Någon egentlig definition finns inte i vår skattelagstiftning. I 32 § 1 mom. KL anges endast att förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten hänförs till intäkt av tjänst.

Fråga är väl närmast om en förmån uppkommer så snart arbetsgivaren eller eventuellt någon annan i stället för den anställde betalar en kostnad av något slag eller om det också skall upplevas av den anställde att han har fått en förmån genom att arbetsgivaren betalat ifrågavarande kostnad. Det kanske inte alltid upplevs som någon större förmån om en person sägs upp från en anställning som han trivs med och sedan mer eller mindre motvilligt genomgår en utbildning på arbetsgivarens bekostnad. Om dessutom utbildningen inte leder till någon ny anställning blir det desto mera tveksamt att uppfatta utbildningen som en förmån. Å andra sidan hamnar man i omöjliga gränsdragningsproblem om man skall utgå från hur den enskilde uppfattar den förmån han får. Man måste därför anse att en förmån uppkommer så snart någon annan än den skattskyldige betalar något som denne annars själv skulle ha betalat och detta kan anses ha utgått för tjänsten.

En något annan sak är om det som i och för sig är en förmån har ett värde som kan beräknas och bli föremål för beskattning. Värdet av en förmån skall enligt 42 § KL beräknas till marknadsvärdet. Framför allt skulle det medföra svåra problem vid värderingen att förmånsbeskatta det sociala eller personliga värde som den enskilde kan tänkas ha av en utbildning eller av den hjälp som denne får genom t.ex. outplacementåtgärder. Ett sådant värde kan ju variera högst väsentligt, beroende på den enskildes situation, konjunkurläget m.m. Redan svårigheterna att finna ett marknadsvärde för det personliga värdet av en sådan förmån medför att någon beskattning inte bör komma i fråga.

När det gäller de konkreta kostnader som en arbetsgivare har genom att köpa utbildning externt för en anställd, t.ex. i form av kursavgifter, kurslitteratur o.d. utgör värderingen i allmänhet inget problem. Detsamma gäller kostnaden för outplacementåtgärder som köps från en outplacementkonsult. Marknadsvärdet — och således även förmånsvärdet — kan mestadels anses vara det belopp som de konkreta kostnaderna uppgår till. Det kan dock förekomma t.ex. att arbetsgivaren varit en dålig förhandlare och betalat alltför mycket för en viss tjänst eller att tjänsten i fråga köpts i en mycket speciell situation. I

sådana fall kan marknadsvärdet vara lägre eller högre än det pris som arbetsgivaren betalat. I stället blir förmånsvärdet det normala marknadsvärdet eller annorlunda uttryckt vad det skulle ha kostat för den enskilde att vid den tidpunkt då han åtnjöt förmånen själv bekosta den. Vidare kan det uppstå svårigheter att beräkna förmånsvärdet om utbildningen sker internt i företaget genom att i företaget anställda personer anlitas för utbildningen. Även då finns det dock möjlighet att beräkna förmånsvärdet, t.ex. genom att jämföra med vad det skulle ha kostat om utbildningen köpts utifrån. Det förekommer dock förmåner, där svårigheten att beräkna marknadsvärdet kan vara betydande. Ett sådant exempel är om någon startar en egen firma och träffar en överenskommelse med den tidigare arbetsgivaren av innebörd att denne i viss utsträckning skall beställa varor eller tjänster från den nystartade firman.

Frågan om förmånsbeskattning skall ske i de situationer som nu nämnts och andra liknande återkommer utredningen till senare.

5.3 När har en förmån utgått för tjänsten?

I de intervjuer som utredningen gjort finns exempel på utbildning o.d. som äger rum dels innan uppsägning sker men när det finns risk för sådan, dels under uppsägningstiden och dels efter denna tidpunkt. Det är tveksamt om det föreligger så stora skillnader mellan dessa tre situationer att det finns anledning att göra skillnad i skattehänseende, även om naturligtvis anknytningen till tjänsten och den tidigare arbetsgivaren minskar efter hand.

Någon definition på när en förmån har utgått för tjänsten finns inte i vår lagstiftning utan det har blivit en uppgift för praxis att ta ställning till detta. Det finns i senare regeringsrättspraxis exempel på fall då man gått ganska långt när det gäller att anse att utbildning o.d. har utgått för tjänsten. Ett exempel på detta är RÅ 1988 ref. 127 där startbidrag och studiebidrag som uppburits från ett trygghetsråd ansågs som skattepliktig intäkt av tjänst. Motiveringen var att den person som fått dessa förmåner tidigare haft anställning hos ett företag som bidragit till finansieringen av trygghetsrådets verksamhet. Av intresse i detta sammanhang är också ett uttalande i prop. 1989/90:110 gällande anvisningspunkten 10 till 32 § KL angående förmånsbeskattning av räntefria eller lågförräntande lån. Lagrådet hade framhållit att bestämmelsen borde omfatta även den situationen att arbetsgivaren lämnar ett lån först när anställningsförhållandet upphört och föreslagit att det skulle införas en regel av innebörd att med lån från arbetsgivare eller uppdragsgivare skulle likställas lån som kan anses ha samband med tidigare anställning eller uppdrag.

Föredragande statsrådet anförde följande:

Bestämmelserna får anses omfatta även den av lagrådet beskrivna situationen. Att så är fallet får emellertid anses följa av allmänna principer vad gäller förmånsbeskattningen. Det finns därför inte något behov av att särskilt reglera den angivna situationen just vad beträffar ränteförmåner.

Så länge anställningen pågår är det enligt utredningen klart att förmånen utgått för tjänsten. Det gäller även om det föreligger risk för uppsägning. Detsamma bör gälla om uppsägningslön eller någon form av avgångsvederlag utgår och det även om arbetsplikt inte föreligger. Mera tveksamt blir det om en person när uppsägningslön e.d. inte längre utgår i stället får t.ex. statliga studiemedel, men arbetsgivaren fortsätter att betala terminsavgifter och kurslitteratur. Detta måste i så fall bygga på någon form av överenskommelse mellan arbetsgivaren och den tidigare anställde. En sådan överenskommelse — även om den är av informell karaktär — innebär enligt utredningens mening att det fortfarande finns en viss anknytning till den tidigare tjänsten. Även sedan en anställning upphört bör således en förmån från den tidigare arbetsgivaren anses ha utgått för tjänsten. Härigenom uppnår man en likformig behandling i skattehänseende under hela den tid som den enskilde får sina utbildningskostnader betalade.

5.4 Skall förmånsbeskattning ske?

I samband med tillkomsten av den reformerade inkomst- och företagsbeskattningen betonades att beskattningen skulle vara neutral, dvs. beskattningsresultatet borde bli detsamma, oavsett om den anställde fått lönen i pengar och köpt det som förmånen avser eller om han fått förmånen direkt från arbetsgivaren. För att uppnå detta slopades vissa skattefria förmåner. Andra bibehölls dock, t.ex. personalvårdsförmåner, vissa gåvor av mindre värde och personalrabatter. Genom SFS 1995:651 som träder i kraft den 1 januari 1996 och tillämpas första gången vid 1997 års taxering, införs ytterligare undantag från förmånsbeskattningen, som gäller förmåner av begränsat värde för den anställde. Undantaget avser förmån av vara eller tjänst när varan eller tjänsten är av väsentlig betydelse för utförandet av den anställdes arbetsuppgifter och förmånen är svår att särskilja från nyttan i anställningen. I samma författning klargörs att en anställds förmån av fri hälso- och sjukvård som avser bl.a. företagshälsovård, förebyggande behandling eller rehabilitering, inte skall förmånsbeskattas.

Några rättsfall från Regeringsrätten som gäller beskattning av förmåner som uppkommer genom att arbetsgivaren eller någon annan betalar kostnader för utbildning generellt eller i samband med uppsägning finns inte såvitt utredningen kunnat finna. Däremot finns

det gott om rättsfall som gäller avdrag för utbildningskostnader. Från bl.a. kammarrätt finns det dock exempel på att utbildningskostnader har förmånsbeskattats när de uppkommit under pågående anställning därför att utbildningen inte ansetts nödvändig för tjänstens bibehållande. Att förmånsbeskattning sker torde dock i praktiken vara relativt sällan förekommande, framför allt mot bakgrund av att kostnader av detta slag inte uppfattas som en förmån vare sig av den enskilde eller av arbetsgivaren och därför inte tas upp som en sådan i kontrolluppgifter och självdeklarationer. Utredningen har erfarit att många arbetsgivare uppfattar de kostnader man har i samband med personalavveckling som personalvårdskostnader. Fråga om förmånsbeskattning uppkommer därför i allmänhet först då det i samband med revision hos arbetsgivaren upptäcks att denne har betalat utbildningskostnader eller andra kostnader för en anställd eller tidigare anställd.

Personalvårdsförmåner är enligt KL 32 § 3 e mom. och punkt 3 b av anvisningarna till detta lagrum skattefria, eftersom de inte utgör direkt vederlag för utfört arbete. De består av enklare åtgärder av ringa ekonomiskt värde som syftar till att skapa trivsel i arbetet eller liknande. Förmånerna skall också rikta sig till hela personalen. Som exempel anges förfriskningar och annan enklare förtäring i samband med arbetet samt möjlighet till enklare motion och annan friskvård under vissa omständigheter. Vissa andra förmåner som ibland kan uppgå till betydande värden, t.ex. förmån av fri hälso- och sjukvård, är särskilt reglerade på den grunden att de rent lagsystematiskt anses vara i princip skattepliktiga, även om de delvis rör sig i gränslandet mot personalvård (jfr prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och förmögenhetsbeskattning, s. 318).

Åtgärder i samband med personalavveckling är enligt utredningens mening inte av sådan karaktär att de kan inrymmas under begreppet personalvård. Dels är det i allmänhet inte fråga om åtgärder av sådant slag som lagstiftaren velat hänföra till personalvårdsförmåner, dels — och framför allt — uppgår kostnaderna ofta till betydande belopp. Åtgärderna riktar sig i allmänhet inte heller till hela personalen.

Förmåner i samband med personalavveckling skall således för närvarande i princip beskattas om det inte är fråga om utbildning som sker för tjänsten och avser fortbildning. Utredningen har emellertid enligt direktiven till uppgift att ta ställning till om nuvarande skattelagstiftning leder till ett konsekvent och rimligt beskattningsresultat eller om det av arbetsmarknadspolitiska eller andra samhällsekonomiska skäl finns anledning att ändra reglerna på detta område. I direktiven uttrycks emellertid även att den grundläggande principen om likformig beskattning så långt som möjligt skall upprätthållas och att eventuella undantag från denna princip därför skall vara väl underbyggda och motiverade av arbetsmarknadspolitiska eller andra samhällsekonomiska skäl.

Som sägs i direktiven har under senare tid i konjunkturedgångens spår personalavvecklingar blivit allt vanligare och kommit att omfatta allt fler människor. De förmåner som förekommer avser i allmänhet antingen utbildning av olika slag eller åtgärder som på annat sätt syftar till att hjälpa den enskilde att få ett nytt arbete. Enligt direktiven kan beskattning av denna typ av förmåner på sikt i viss utsträckning leda till minskad rörlighet på arbetsmarknaden samt minska möjligheterna för en uppsagd att skaffa nytt arbete. Av kartläggningen framgår att de olika arbetsgivarna, såväl företag som myndigheter, ofta är villiga att lägga ner stora kostnader för att utbilda den personal som är övertalig och som därmed är uppsägningshotad. I princip samtliga intervjuobjekt framhöll vikten av att arbetsgivarens satsning på att betala utbildningskostnader för sina anställda inte motverkas genom att den enskilde påförs förmånsskatt för värdet av utbildningskostnaderna. Det har vidare framkommit vid kartläggningen att det i många fall kan vara mycket svårt att motivera den enskilde att påbörja en utbildning. Om utbildningen kommer att medföra att den enskilde beskattas för värdet av utbildningen kommer det, menar man, att bli än svårare och i många fall omöjligt att få den enskilde att satsa på utbildning. Detta skulle enligt utredningens mening vara en mycket olycklig utveckling både ur samhällsekonomisk och arbetsmarknadspolitisk synvinkel. I stället talar starka samhällsekonomiska och arbetsmarknadspolitiska skäl för att så långt det är möjligt, även när det gäller den skattemässiga bedömningen, stimulera till utbildningsinsatser och andra åtgärder som syftar till att den enskilde skall kunna vara kvar i arbetslivet.

I detta sammanhang kan nämnas vad som uttalas angående kostnader för rehabilitering på s. 29—30 i den tidigare nämnda propositionen 1994/95:182. Förslaget i propositionen är att arbetsgivaren skall få göra avdrag för arbetslivsinriktade rehabiliteringsåtgärder bl.a. i sådana fall där arbetsgivaren skall svara för dem enligt 22 kap. AFL. Den anställdes förmån av fri rehabilitering skall inte beskattas. I propositionen uttalas bl.a. följande.

Det är angeläget att förebyggande behandlingar och arbetslivsinriktad rehabilitering sätts in tidigt för att få en låg sjukfrånvaro och i förlängningen minska utslagningen i arbetslivet. I detta arbete har inte minst arbetsgivaren ett stort ansvar. Det är på arbetsplatsen som man lättast upptäcker tecken på skador och ohälsa. Det är därför angeläget att skattereglerna förtydligas och avdragsrätten i viss mån utvidgas. Avdrag bör därför medges för förebyggande behandling och rehabilitering. Om arbetsgivaren skall uppmuntras att ta ett större rehabiliteringsansvar än vad som åligger honom enligt lag får denna strävan inte motverkas av förmånsbeskattning av den enskilde. Förmån av fri rehabilitering föreslås därför även i fortsättningen vara skattefri.

Resonemanget i ovannämnda proposition är intressant för frågeställningen hur av arbetsgivaren bekostade åtgärder i samband med personalavveckling skall hanteras skattemässigt. Enligt utredningens bedömning bör arbetsgivaren så långt det är möjligt stimuleras att hjälpa till med utbildningsinsatser o.d. för den personal som är övertalig och uppsägningshotad liksom den anställde bör stimuleras till att genomgå utbildning eller till att delta i andra åtgärder som kan medverka till att han blir kvar i arbetslivet och kan försörja sig själv i stället för att leva på stöd från samhällets sida. Arbetsgivarens satsning på att utbilda sina övertaliga anställda eller på annat sätt hjälpa dem att få ett nytt arbete bör då inte motverkas av förmånsbeskattning hos den enskilde.

En annan fråga som man måste ställa sig är om det är rimligt att den som får en utbildning bekostad av arbetsgivaren, ofta redan under uppsägningstiden, skall förmånsbeskattas medan den som får utbildning där det utgår skattepliktiga bidrag, t.ex. arbetsmarknadsutbildning, inte förmånsbeskattas för sådana särskilda bidrag som utgår för att täcka kostnader för t.ex. kursavgifter, resor och logikostnader (19 § första stycket elfte ledet KL). Den senare utbildningen äger dessutom ofta rum efter en viss tids arbetslöshet då staten redan har haft andra kostnader för den enskilde.

Å andra sidan måste man göra jämförelser med den som kanske vantrivs på sitt arbete men inte står inför något direkt hot om uppsägning och väljer att själv bekosta en lång utbildning. Det kan ju också tänkas att en anställd anar att personalavveckling snart kan bli aktuell och väljer att på egen bekostnad genomgå utbildning innan arbetsgivaren tar initiativ till detta. Det finns således rättviseskäl som i viss mån talar emot att göra undantag från förmånsbeskattningen när det gäller kostnader för personalavveckling. En sådan "orättvisa" finns dock redan i dag, eftersom människor i vissa situationer får en utbildning bekostad av allmänna medel medan andra inte får det. De som får en betald utbildning är oftast människor som på grund av låg utbildning, av sociala skäl e.d. har en svag ställning på arbetsmarknaden eller som på grund av sjukdom eller arbetsskada inte kan fortsätta i sitt gamla yrke. I personalavvecklingssituationer är det ofta lågutbildade som drabbas, men det har blivit allt vanligare att även personer med en förhållandevis god utbildning drabbas, eftersom samhällsutvecklingen lett till minskad efterfrågan på arbetskraft inom vissa områden.

Vad utredningen har att ta ställning till är således om en utökning bör ske av de grupper som är skattemässigt gynnade. En sådan utökning skulle visserligen innebära en ökad orättvisa gentemot dem som själva betalar sin utbildning och även gentemot dem som inte kommit in på arbetsmarknaden och därför inte har någon arbetsgivare eller någon trygghetsstiftelse som kan tänkas betala. Å andra sidan innebär ett lämpligt utformat undantag från förmånsbeskattningen en

ökad rättvisa mellan grupper som av olika skäl fått svårigheter på arbetsmarknaden.

En annan aspekt som måste beaktas är den samhällsekonomiska. Ser man till samhällsekonomin i stort bör ett undantag från förmånsbeskattningen inte få några negativa effekter, eftersom de åtgärder som det här är fråga om normalt bör leda till att den enskilde får ett nytt arbete och blir självförsörjande i stället för att anlita samhälleliga stödformer. I ett samhälle som vårt med minskad efterfrågan på arbetskraft inom många områden måste man dock ha i åtanke att all utbildning inte leder till en ny anställning. Ser man till effekterna på statens skatteinkomster kan ett undantag från förmånsbeskattning leda till viss minskning av dessa. Å andra sidan bör, som tidigare nämnts, beaktas att förmånsbeskattning i dessa hänseenden för närvarande sker i begränsad omfattning. Ett lämpligt avvägt undantag från förmånsbeskattningen skulle således inte innebära ökade utgifter för samhället i stort utan snarare ha positiva effekter på samhällsekonomin och endast i begränsad omfattning leda till minskade skatteintäkter.

Vid en sammantagen bedömning av för- och nackdelar anser utredningen att undantag från förmånsbeskattningen bör göras när det gäller kostnader för personalavveckling. Den närmare utformningen och omfattningen av ett sådant undantag behandlas i följande avsnitt.

5.5 Utformningen av en undantagsregel

En regel om undantag från förmånsbeskattning kan konstrueras på olika sätt. Den kan knyta an till vilken typ av förmån som det är fråga om eller ha en mer allmän utformning som tar sikte på behovet av och syftet med åtgärden i fråga. Den kan också utformas så att endast kortvariga åtgärder eller åtgärder som inte är alltför kostsamma blir befriade från förmånsbeskattning. Det är även möjligt att begränsa ett undantag från förmånsbeskattningen till sådana fall då det inte skulle ha blivit fråga om förmånsbeskattning om utbildningen bekostats av staten genom t.ex. AMU-utbildning.

Utredningens kartläggning visar att de åtgärder som vidtas i samband med personalavveckling är av skiftande slag både vad gäller åtgärdernas karaktär, omfattning och kostnader. Syftet är dock detsamma för samtliga åtgärder, nämligen att underlätta för den enskilde att bli kvar i arbetslivet.

En undantagsregel som konstrueras så att den endast gäller vissa åtgärder eller åtgärder av mindre omfattning alternativt kostnader upp till vissa belopp leder till gränsdragningsproblem och kan lätt uppfattas som godtycklig. En sådan avgränsning kan även medföra att adekvata och effektiva åtgärder faller utanför möjligheten till undantag från förmånsbeskattningen. Det finns också risk för att en regel med denna

konstruktion behöver ändras efter hand som förhållandena i samhället förändras. Även en undantagsregel som jämförs med åtgärder som bekostas av staten riskerar att bli stelbent och kan medföra att värdefulla insatser inte kommer att omfattas.

En mer allmän utformning som tar sikte på behovet av och syftet med åtgärden är därför att föredra. Behovet av åtgärder uppkommer när den enskilde befinner sig i en uppsägningssituation och syftet är att han skall kunna vara kvar i arbetslivet. Utredningen anser därför att en regel bör konstrueras med utgångspunkt i dessa två kriterier.

Det nu sagda hindrar inte att det kan finnas vissa förmåner som av speciella skäl inte bör omfattas av en undantagsregel. Som nämnts visar utredningens kartläggning att de förmåner som förekommer är av mycket skiftande karaktär. De vanligaste förmånerna är dock tjänster, framför allt utbildning, men också outplacementåtgärder och information av olika slag. Särskilt i samband med att den som är eller hotas av uppsägning har önskemål om att starta ett eget företag förekommer förmåner av en annan karaktär. Dessa kan innebära att arbetsgivaren — eller den tidigare arbetsgivaren — ställer lokaler till förfogande för verksamheten utan vederlag eller till ett symboliskt sådant. Det förekommer också att arbetsgivaren skänker inventarier och kontorsutrustning (datorer, fax, kopieringsmaskin etc.) eller säljer sådan utrustning under marknadsvärdet. Vidare förekommer det att arbetsgivaren åtar sig att beställa varor eller tjänster av den nye företagaren. Även i dessa fall har en förmån utgått som ett utflöde av tjänsten och förmånsbeskattning kan bli aktuell.

En förmån som har viss anknytning till de starta-eget-förmåner som nämnts i föregående stycke är den förmån av räntefritt lån eller lån där räntan understiger marknadsvärdet som särskilt regleras i punkt 10 av anvisningarna till 32 § KL. Denna förmån är dock inte på något sätt typisk för förmåner som förekommer i personalavvecklingssituationer, men kan givetvis förekomma även där. En förmån som inte heller är typisk för personalavvecklingssituationer men som förekommer där är att den nye företagaren får köpa den tidigare tjänstebilen till ett pris under marknadsvärdet.

När det gäller de förmåner som nämnts i de båda föregående styckena är det således inte som när det gäller utbildning, information av olika slag och outplacementåtgärder fråga om tjänster. I vissa fall innebär förmånen att den skattskyldige får något som kan omsättas i pengar, t.ex. en dator. I vart fall är det fråga om förmåner där värdet för den enskilde är ekonomiskt mätbart på ett helt annat sätt än när det gäller utbildning och liknande. Om en sådan förmån utges till någon som startar eget företag påverkas dessutom rörelseresultatet av t.ex. hur underlaget för värdeminskning av inventarier bestäms i de fall då den nye företagaren övertagit inventarier från sin tidigare arbetsgivare. Dessa förmåner skiljer sig således påtagligt från utbildning och liknande förmåner. Det är också fråga om förmåner där det många

gångar kan vara svårt att avgöra vilket värde förmånen har för möjligheten till fortsatt förvärvsarbete. Utredningen anser därför att endast utbildning och liknande tjänster skall undantas från förmånsbeskattning. Till sådana tjänster hör givetvis även utbildning, information, test av affärsidéer och liknande för den som skall starta eget. Förmånliga övertag av datorer, möbler o.d. vare sig de övertas av den som skall starta eget eller av den som räknar med att även fortsättningsvis vara anställd skall dock inte omfattas av undantaget från förmånsbeskattning.

En ersättning som är särskilt reglerad och som förekommer såväl i samband med personalavveckling som i andra sammanhang är ersättning för flyttningskostnader. Sådan ersättning är redan nu under vissa förutsättningar skattebefriad. Om en skattskyldig på grund av byte av verksamhetsort flyttat till ny bostad och fått särskild ersättning av sin arbetsgivare eller av allmänna medel för flyttningskostnaden skall nämligen ersättningen enligt 32 § 4 mom. KL inte tas upp som intäkt. Bilersättning som överstiger det avdrag som medges för resor med egen bil enligt punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL omfattas dock inte av skattefriheten. Det bör påpekas att skattefriheten endast gäller när det är arbetsgivaren på den nya verksamhetsorten som betalar flyttningskostnaden. Vidare kan noteras att bestämmelsen ändrats så sent som genom SFS 1993:1515. Ändringen innebar en precisering av vilka kostnader som skall räknas som flyttningskostnader men någon utvidgning av skattefriheten gjordes inte. Med hänsyn till att bestämmelsen nyligen prövats av riksdagen och då ersättning för flyttningskostnader knappast kan hänföras till sådana tjänster som enligt föregående stycke skall omfattas av undantaget från förmånsbeskattning anser utredningen att någon ändring av denna bestämmelse inte bör göras.

Vad sedan gäller kriteriet att den enskilde skall befinna sig i en uppsägningssituation kan till en början konstateras att utredningens kartläggning visar att åtgärder sätts in vid olika tidpunkter. Det är inte ovanligt att så sker redan innan de anställda fått besked om uppsägning. I andra fall påbörjas åtgärderna först under uppsägningstiden. Inte så sällan påbörjas en utbildning redan innan besked om uppsägning föreligger, fortsätter under uppsägningstiden och avslutas först sedan anställningen har upphört.

Det är enligt utredningens mening av arbetsmarknadspolitiska och sociala skäl viktigt att åtgärder sätts in på ett så tidigt stadium som möjligt. Även av samhällsekonomiska och statsfinansiella skäl är det viktigt att så sker, eftersom man då kan undvika en period av arbetslöshet med arbetslöshetsersättning innan t.ex. en utbildning börjar. Därtill kommer betydelsen av att den enskilde inte fjärras från arbetslivet. Det skulle visserligen ur rättstillämpningssynpunkt vara enklast om man kunde knyta uppsägningskriteriet till en viss bestämd tidpunkt, t.ex. den dag då den anställde får del av uppsägningsbeske-

det enligt 10 § LOA. Detta skulle dock innebära att vissa åtgärder som lämpligen påbörjas på ett tidigt stadium skulle falla utanför det skattebefriade området, vilket inte skulle vara tillfredsställande. Vad som bör krävas är därför enligt utredningen att den enskilde är eller riskerar att bli arbetslös. I första hand avses härmed en person som är eller riskerar att bli arbetslös till följd av en av arbetsgivaren initierad uppsägning. Man kan emellertid även tänka sig att den anställde av något skäl känner sig tvingad att säga upp sig själv. Även denna situation bör täckas in av bestämmelsen. Det kan nämnas att uttryckssättet "är eller riskerar att bli arbetslös" stämmer överens med vad som krävs för att få arbetsmarknadsutbildning enligt 9 § förordningen (1987:406) om arbetsmarknadsutbildning.

Även utformningen av kriteriet att åtgärden i fråga skall syfta till att den enskilde skall kunna vara kvar i arbetslivet kan utformas på olika sätt. I den nya lagbestämmelsen om avdragsrätt för arbetslivsinriktade rehabiliteringsåtgärder (anvisningspunkt 34 till 23 § KL) använder man sig av uttrycket att "rehabiliteringen syftar till att den anställde skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta". Ett liknande uttryckssätt bör kunna användas här. Noteras bör dock att den nyss nämnda bestämmelsen kombineras med en bevisbörderegeln, nämligen att den skattskyldige, dvs. arbetsgivaren, skall kunna visa att rehabiliteringen har det nämnda syftet.

När det gäller ersättning under rehabilitering från sjukförsäkringen eller arbetsskadeförsäkringen har man i praxis ansett att ersättning kan utgå under omskolning som syftar till ett för den försäkrade lämpligt arbete. Det får dock inte vara så att det utan omskolning går att ordna ett annat lämpligt arbete. Bl.a. har ersättning vägrats en annonsförsäljerska som ville utbilda sig till socionom (FÖD 87:45). Delvis synes dock utgången i detta mål ha berott på att hon inte samrått med arbetsmarknadsmyndigheterna innan hon påbörjade sin utbildning.

Fråga är således om man skall kräva inte bara att utbildningen syftar till att den anställde skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta utan också att åtgärden skall vara nödvändig eller av väsentlig betydelse för att syftet skall uppnås eller om man på något annat sätt kan strama upp bestämmelsen. Rent konkret kan man fråga sig om undantagsregeln skall gälla t.ex. den som visserligen riskerar att bli av med sitt nuvarande arbete men har en attraktiv utbildning som gör att han lätt kan få arbete på annat håll. Skall en sådan person omfattas om han t.ex. har tröttnat på sitt yrke och vill passa på att skaffa sig en ny, kanske lång utbildning? Sannolikt uppstår dock sällan en sådan situation, eftersom en arbetsgivare och ännu mindre en trygghetsstiftelse normalt inte skulle gå med på att betala en sådan utbildning.

Ett annat exempel där det är tveksamt om skattelindring är motiverad av arbetsmarknadspolitiska skäl är om en person som i och för sig är lågutbildad önskar få utbildning inom ett yrkesområde där stor arbetslöshet råder. Även här löser sig dock sannolikt problemet

i allmänhet på det sättet att arbetsgivaren inte ställer upp och betalar en sådan utbildning. I vart fall beträffande det senare exemplet kan man vidare påstå att en utbildning inom ett område med stor arbetslöshet knappast förbättrar den enskildes situation på arbetsmarknaden och följaktligen inte heller syftar till att den anställde skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Uttrycket "kunna fortsätta" innebär vidare att även personen i det första exemplet faller utanför undantagsregeln, eftersom utbildningen i hans fall inte syftar till — eller i vart fall inte behövs — för att han skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta.

Även beträffande vissa korta kurser av mera allmänt innehåll, såsom de ofta förekommande data- och språkkurserna, kan man diskutera hur stort det direkta värdet är för den fortsatta förvärvsverksamheten. Å andra sidan kan sådana kurser utgöra en bas för fortsatt utbildning och således vara av väsentlig betydelse för att den enskilde skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Ett mer tveksamt fall är t.ex. om en uppsagd ekonom läser konsthistoria i avvaktan på att arbetsmarknaden för ekonomer skall ljusna och får terminsavgift och kurslitteratur betalda av arbetsgivaren. Denna utbildning behövs knappast för att ekonomen skall kunna fortsätta att arbeta men kan naturligtvis vara nog så betydelsefull och utvecklande för honom. Den bör dock inte föranleda skattelindring.

Det förda resonemanget har hittills gällt olika utbildningar. Även om utbildning är den utan jämförelse vanligaste åtgärden i samband med personalavveckling förekommer ju också andra åtgärder. Det finns också åtgärdspaket som huvudsakligen eller i vart fall till viss del innehåller utbildning men som också innehåller allmän information om samhället och arbetsmarknaden, om hur man söker jobb osv. Dessa åtgärdspaket är inte helt billiga utan kan kosta 25 000—50 000 kr per person. De synes dock vara utformade på ett sådant sätt att de kan anses nödvändiga eller i vart fall av väsentlig betydelse för att den enskilde skall kunna fortsätta att arbeta.

En ganska ny företeelse i personalavvecklingssammanhang som också ligger utanför de egentliga utbildningsförmånerna är outplacementåtgärder. Dessa riktar sig ofta till personer i chefsställning och kostnaderna kan uppgå till betydande belopp, omkring 100 000 kr per person eller ännu mera. Enligt uppgifter som utredningen fått förekommer outplacementåtgärder numera även på lägre nivåer och avser inte heller alltid så kvalificerade tjänster att kostnaderna blir så höga som nämnts ovan. Emellertid bör kostnadernas storlek i allmänhet inte vara avgörande för om en åtgärd skall omfattas av undantagsregeln. Det får antas att en arbetsgivare normalt inte betalar oacceptabelt höga kostnader för att köpa outplacementtjänster åt t.ex. en övertalig chef. Även outplacementåtgärder kan således anses vara åtgärder som är nödvändiga eller av väsentlig betydelse för att den enskilde skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta, åtminstone om kostnaderna uppgår till rimliga belopp.

Vilket uttryck man än väljer för att kvalificera kravet på att åtgärden skall syfta till fortsatt förvärvsverksamhet torde tillämpningsproblem uppstå i praxis. I den exemplifiering av avdragsrätten som finns i 33 § 1 mom. KL förekommer uttrycket "som varit nödigt för tjänstens fullgörande". Emellertid har i det tidigare nämnda undantaget från förmånsbeskattning som nyligen beslutats av riksdagen, använts uttrycket "av väsentlig betydelse för fullgörandet av hans arbetsuppgifter". Sistnämnda uttryck får anses täcka något fler åtgärder än om åtgärden skall vara nödvändig. Att en åtgärd skall vara av väsentlig betydelse är enligt utredningen ett lämpligt uttryck för när det är befogat att av arbetsmarknadspolitiska skäl undanta en åtgärd från förmånsbeskattning. Det är också en fördel om man kan använda samma uttryckssätt för olika undantag från förmånsbeskattningen.

Utredningen föreslår därför en regel av innehåll att den som är eller riskerar att bli arbetslös inte skall beskattas för förmåner i form av utbildning eller liknande tjänster, om förmånen är av väsentlig betydelse för att han skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta.

Tilläggas kan att kostnader som betalas av något av de trygghetsstiftelser som finns bör behandlas på samma sätt som om kostnaden betalades av arbetsgivaren. Detta är i enlighet med det tidigare nämnda rättsfallet RÅ 1988 ref. 127. Detsamma bör med en liknande motivering som Regeringsrätten använt i detta rättsfall kunna tillämpas om t.ex. en stiftelse med anknytning till den tidigare arbetsgivaren betalar kostnaden. Om arbetsgivaren har bidragit till finansieringen av stiftelsens verksamhet kan en viss anknytning anses föreligga mellan stiftelsen och den anställde som gör att förmånen kan anses ha utgått för tjänsten.

6 Beskattning av förmåner i samband med utbildning i allmänhet

Utredningens förslag:

Förmån av fri utbildning som är av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet skall inte tas upp som intäkt.

6.1 Inledning

I utredningens direktiv uttalas att det i olika sammanhang har hävdats att reglerna när det gäller av arbetsgivaren betald utbildning är oklara, i vissa fall ogynnsamma samt inte anpassade till dagens krav på kompetensförnyelse och att reglerna därför måste ses över. Vid kartläggningen framkom från flera håll hur viktigt man anser det vara med utbildningsinsatser för personalen. Vi lever i ett föränderligt samhälle och inte minst den tekniska strukturomvandlingen har medfört att utbildning av personalen framstår som helt nödvändig. Den tekniska utvecklingen har fört med sig att vissa arbeten har försvunnit och ersatts av nya arbeten som varit mer kompetenskrävande än det förra arbetet. För att kunna omplacera den personal som ett företag redan har är det ofta nödvändigt med utbildningsinsatser. Den pågående internationaliseringen gör i många fall det nödvändigt att utbilda personalen i språk. Det framförs vidare från flera håll att det kommer att bli allt vanligare att en person under sin yrkeskarriär växlar till ett annat yrke. Utbildning är då som regel en självklarhet.

Av utredningens kartläggning framgår vidare att den utbildning som förekommer är av mycket olika karaktär. Från något håll framfördes att ett visst antal timmar per arbetsvecka avsätts för att personalen skall kunna utbilda sig. Inom några av de större företagen hade man utbildningsprogram för högre chefer som sträckte sig tidsmässigt över ett års tid, med olika perioder av intensiv utbildning. Utbildningen äger i dessa fall ofta rum på olika platser i världen. Vidare förekommer utbildning av chefer på en något lägre nivå inom företagen i s.k. mentorprogram. Den utbildning som förekommer sker både internt genom att utnyttja de kunskaper som redan finns inom företagen, men även externt genom uppköp av utbildningsprogram av särskilda utbildningsföretag.

6.2 Grundutbildning/fortbildning

Den i praxis ofta förekommande gränsdragningen mellan grundutbildning och fortbildning har i gällande rätt betydelse både för förmånsbeskattningen och för den enskildes avdragsrätt. Då denna gränsdragning kan härledas till den för samtliga inkomstslag gemensamma bestämmelsen om avdragsrätt i 20 § KL lämnas redan här en redogörelse för avdragsreglerna. I 20 § första stycket KL stadgas att vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla skall alla omkostnader under beskattningsåret för *intäkternas förvärvande och bibehållande* avräknas från samtliga intäkter i pengar eller pengars värde som har influtit i förvärvskällan under beskattningsåret. I andra stycket av nämnda lagrum stadgas bl.a. att avdrag inte får göras för den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter. I 33 § 1 mom. KL som behandlar avdrag under inkomstslaget tjänst stadgas att med vissa begränsningar får från intäkt av tjänst avdrag göras för samtliga utgifter, vilka är att anse som kostnader för *fullgörande av tjänsten*. Dessutom medges även vissa andra avdrag, t.ex. för kostnader för resor till och från arbetet.

I Riksskatteverkets Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1995 års taxering s. 336 sägs att med *fortbildning* avses ett löpande vidmakthållande av redan förvärvade kunskaper samt sådana kunskaper som erfordras för att hålla sig à jour med utvecklingen för en tjänst som man redan innehar. Enligt nämnda handledning avser *utbildning* (grundutbildning) å andra sidan att kvalificera till en högre tjänst. I publikationen "Det svenska skattesystemet" av Grosskopf och Rabe anges i 8:e upplagan, s. 172 att eftersom avdrag inte medges för förvärv av en förvärvskälla kan kostnaden för att förvärva en anställning inte bli avdragsgill.

Framför allt i senare rättspraxis har man i stället för att resonera kring vad som är grundutbildning eller fortbildning grundat sitt ställningstagande på om utbildningen kan anses som fullgörande av tjänst (se t.ex. RÅ 1967 ref. 52 I och III samt 1994 ref. 4 och RÅ 1994 not 55). Regeringsrätten har i dessa fall ansett att utbildningen i fråga — oavsett att den var ägnad att medföra högre kompetens — var att jämställa med fullgörande av tjänst. Som grund för detta har åberopats att den som genomgick utbildningen hade bibehållna löneförmåner eller någon form av särskild ersättning.

Ett rättsfall som kan synas tala emot ovanstående resonemang — dvs. att avgörande för avdragsrätten är om en utbildningskostnad kan ses som fullgörande av tjänsten, inte om det är fråga om grundutbildningskostnader eller ej — är RÅ 84 1:13. Rättsfallet gäller i och för sig inte utbildning, men dock förvärvande av en högre kompetens. Regeringsrätten vägrade i detta fall en person som var anställd som revisor på en revisionsbyrå avdrag för kostnad för ansökan hos

Kommerskollegiet om godkännande som revisor när detta erhöles första gången. Motiveringen var följande. "Genom godkännandet som revisor har Kristina H inom sitt yrke förvärvat en formell kompetens som är större än den hon dessförinnan ägde".

Det finns också i kammarrättspraxis exempel som visar att praxis är oklar. I avsnitt 2.4.3 nämns ett beslut av Regeringsrätten att vägra prövningstillstånd i tre mål som avser tre personer som har blivit förmånsbeskattade för att de genomgått en av arbetsgivaren betald utbildning på Institutet för högre marknadsekonomisk utbildning (IHM). Länsrättens motivering var följande. "Med beaktande av vad X har anfört finner länsrätten att utbildningen inte synes ha varit nödvändig för tjänstens bibehållande utan snarare syftat till att kvalificera till anställning eller tjänst. Ersättningen för terminsavgiften på IHM utgör därför av arbetsgivaren tillhandahållen förmån vilken skall deklarerar under inkomst av tjänst". Kammarrätten ändrade inte länsrättens domar och Regeringsrätten vägrade som nämnts prövningstillstånd i målen.

Utredningen anser att det finns anledning att ställa frågan om en gränsdragning mellan fortbildning och grundutbildning när det gäller den skattemässiga bedömningen av en utbildningsinsats är en i dagens samhälle lämplig gränsdragning.

Till att börja med kan konstateras att när det är fråga om en utbildning för att skaffa sig en förvärvskälla, t.ex. en universitetsutbildning för att få ett arbete och därmed uppbära inkomst av tjänst är detta fråga om sådan grundutbildning som med nuvarande synsätt skulle medföra förmånsbeskattning om arbetsgivaren betalar och som å andra sidan inte kan medföra avdragsrätt för utbildningskostnaderna. Det torde enligt utredningens bedömning för närvarande även anses vara grundutbildning när det är fråga om en utbildning som syftar till att den enskilde skall erhålla en annan tjänst utanför det företag som han är anställd i. Att det i vart fall i samband med en personalavvecklingssituation kan bli aktuellt för en arbetsgivare att utbilda en anställd till ett arbete utanför företaget har framkommit vid kartläggningen. Däremot råder det inga tveksamheter om att det är fortbildning när det är fråga om utbildning som syftar till att den enskilde skall hålla sig à jour med utvecklingen och även när det är fråga om att förvärva nya kunskaper som är nödvändiga för att man skall kunna behålla den tjänst man redan innehar. Vid sådan fortbildning är det helt klart att ingen förmånsbeskattning skall ske och att den enskilde skall medges avdrag för sina kostnader.

Som ovan anförts under inledningen har det till följd av omstruktureringen på arbetsmarknaden och den tekniska utvecklingen blivit allt mer betydelsefullt med utbildning av personalen. Omdaningarna har gjort att vissa arbeten helt enkelt har försvunnit och ersatts av andra arbeten som ofta krävt en annan och högre kompetens än vad som var nödvändigt för att sköta den tidigare tjänsten. Detta

har medfört att arbetsgivarna har varit tvungna att utbilda den befintliga personalen för att de skall bli skickade att klara av de nya arbetsuppgifterna. Det har i dessa fall ofta varit fråga om kompetenshöjande utbildning, men denna kan anses ha varit nödvändig för intäkternas förvärvande och för tjänstens fullgörande. Även i de sistnämnda situationerna anser utredningen att det enda rimliga är att betrakta utbildningen, även om denna ofta är kompetenshöjande, som sådan utbildning som ej skall leda till förmånsbeskattning av den enskilde.

Det ovan anförda talar för att det är oförenligt med samhällsutvecklingen att vid frågan, om förmånsbeskattning skall ske för utbildningskostnader dra en skiljelinje mellan grundutbildning och fortbildning. Vid den skattemässiga bedömningen bör man därför bortse från dessa begrepp och i stället utgå från det behov av utbildning som den enskilde har för att kunna svara upp mot de krav som ställs på grund av tekniska och andra förändringar på arbetsplatsen.

6.3 När skall förmånsbeskattning ske?

Den allt snabbare förändringen av tekniken ställer ökade krav på kompetensutveckling och flexibilitet hos arbetskraften. Vid kartläggningen har, som ovan nämnts, framkommit att de olika arbetsgivarna prioriterar kompetensutvecklande utbildning av personalen och är beredda att satsa ganska stora belopp på utbildningskostnader. Vid intervjuerna har framhållits från arbetsgivarnas sida att det viktigaste kapitalet i ett företag är personalens kompetens. Att personalen har rätt kompetens är inte minst viktigt för att behålla konkurrenskraften i ett internationellt perspektiv. Den allmänna inställningen från företagen var att man såg det som närmast självklart att en av arbetsgivaren betald utbildning som den anställde genomgår på betald arbetstid inte skall leda till någon förmånsbeskattning.

Mot alltför generösa undantag från förmånsbeskattningen skall ställas att det i direktiven anges att de förslag som läggs inte får öppna möjligheter till överflyttning av lön till skattefria förmåner med därav följande intäktsbortfall för det allmänna. Det sägs att den grundläggande principen om likformig beskattning måste upprätthållas så långt som möjligt.

Vid en sammanvägning av de olika omständigheterna är det utredningens uppfattning att det är godtagbart ur samhällsekonomisk synvinkel att underlåta förmånsbeskattning i vissa situationer även om en anställd får en kompetenshöjande utbildning, som har samband med företagets verksamhet, betald av sin arbetsgivare. Utgångspunkten måste dessutom vara att en arbetsgivare i allmänhet inte bekostar en utbildning för sina anställda om han inte anser att denna är av väsentlig betydelse för företaget.

Fråga är då om den förskjutning mot att undanta viss kompetenshöjande utbildning från skatt i praxis är tillräcklig eller om en ändring i lagstiftningen behövs. Med tanke på den oklarhet som trots allt fortfarande får anses råda i praxis anser utredningen att ett klagörande krävs i lagstiftningen. Utredningen har i föregående kapitel föreslagit att förmånsbeskattning inte skall ske i uppsägningssituationer av förmåner som är av väsentlig betydelse för att en anställd skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Detta ändringsförslag täcker in även utbildningsförmåner. Den som inte får den utbildning som behövs för de ökade krav på kompetens som ställs på arbetsplatsen hamnar i och för sig förr eller senare i en situation då han riskerar att förlora sitt arbete. Det kan därför möjligen göras gällande att den tidigare föreslagna lagändringen täcker in de krav på skattelindring för kompetenshöjande utbildning som kan anses rimliga.

Emellertid anser utredningen att det är mycket angeläget att en arbetsgivare på ett tidigt stadium både ser till att hans anställda får sådan utbildning att de behåller sin kompetens och i god tid förbereder dem på de krav på ändrad produktion e.d. som t.ex. den tekniska utvecklingen ställer genom att bekosta en kompetenshöjande utbildning och kanske i vissa fall utbildning inom ett helt nytt yrke. En annan omständighet som talar för en särskild regel som gäller förmån av utbildning är att det inom vissa myndigheter, t.ex. försvaret, finns fullmaktstjänster, vilket innebär att den anställde inte kan sägas upp. Utredningen har vid sin kartläggning kunnat konstatera att försvaret inte så sällan för sina anställda betalar kostnader för utbildning inom ett helt nytt yrkesområde för bl.a. sådana anställda som har fullmaktstjänster och således inte kan sägas riskera uppsägning.

Utredningen anser med hänsyn till det anförda att en särskild regel behövs som gäller beskattning av utbildningsförmåner under pågående anställning, även om risk för uppsägning inte föreligger.

6.4 Utformningen av en undantagsregel

Vad man främst bör uppnå genom att införa en särskild regel om förmånsbeskattning vid utbildning är enligt utredningens mening dels att undvika oklarheter när det gäller utbildningar som ligger på gränsen mellan vad som är kompetenshöjande och inte, dels att från förmånsbeskattning undanta vissa utbildningar som är klart kompetenshöjande, nämligen sådana utbildningar som förekommer i samband med förändringar i arbetsgivarens verksamhet.

En första förutsättning för undantag från förmånsbeskattning är att utbildningen har samband med arbetsgivarens verksamhet. En ingenjör på ett teknikinriktat företag skall självklart inte förmånsbeskattas om han genomgår en utbildning som behövs för att han skall hålla sig à

jour med den tekniska utvecklingen inom sitt speciella område. Däremot skall han inte slippa förmånsbeskattning om han läser konsthistoria, etnologi e.d. och arbetsgivaren betalar kursavgifter och kurslitteratur. Om ingenjören däremot läser franska och det företag där han är anställd har affärer med Frankrike bör förmånsbeskattning inte ske om ingenjören i fråga hör till den personal som sköter eller skall sköta kontakterna med Frankrike. Det räcker således inte med att utbildningen har samband med företagets verksamhet. Det skall också förväntas vara till nytta för eller kanske ännu hellre förväntas vara av väsentlig betydelse för företagets verksamhet.

Som nämnts bör enligt utredningen förmånsbeskattning kunna underlätas även i vissa situationer när arbetsgivaren bekostar en helt ny utbildning. Det kan gälla t.ex. en kontorist vars arbetsuppgifter försvinner på grund av arbetsplatsens datorisering och som behöver omskolas för att sköta helt nya arbetsuppgifter inom företaget. Under kartläggningen har utredningen från bl.a. Telia erfarit att vissa typer av arbeten försvunnit och andra har tillkommit i samband med datoriseringen. I dessa och liknande situationer anser utredningen att förmånsbeskattning bör undvikas. Även i dessa fall måste utbildningen anses vara av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet. En fråga som kan diskuteras är om även så pass långa utbildningar som gymnasieutbildningar eller motsvarande kan anses vara av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet. Det framkom vid kartläggningen att för att kunna utbilda personalen till att klara av ett nytt arbete i samband med förändringar på arbetsplatsen har man ibland börjat med utbildning upp till en viss basnivå, ofta gymnasieutbildning. Denna bas har varit en förutsättning för utbildning till ett nytt arbete på arbetsplatsen. Det anförda innebär att i vissa fall kan även så pass långa utbildningar som gymnasieutbildningar anses vara av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet. Frågan om en utbildning är av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet får således avgöras efter en prövning av det enskilda fallet.

Det kan dock diskuteras om begreppet väsentlig utbildning kan anses vara alltför vitt och innefatta även förmåner av utbildning som inte bör undantas från beskattning. En alternativ formulering kan därför vara att förmånen av utbildning inte skall tas upp till beskattning dels om utbildningen behövs för att den anställde skall kunna fullgöra sina arbetsuppgifter, dels för att han i samband med förändringar i arbetsgivarens verksamhet skall kunna åta sig nya arbetsuppgifter.

Utredningen har dock stannat för att föreslå att förmån av utbildning som är av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet skall undantas från förmånsbeskattning. För att en utbildning skall omfattas av undantaget är det dock viktigt att klargöra att utbildningen har ett tydligt samband med arbetsgivarens verksamhet och dessutom är av väsentlig betydelse för denna.

7 Avdragsrätt för ökade levnads- kostnader och resekostnader m.m.

Utredningens förslag:

Den som åtnjuter förmån av fri utbildning eller annan tjänst i samband med en personalavvecklingssituation har rätt till avdrag för kostnader för resor till och från utbildningsplatsen. En sådan skattskyldig har också rätt till avdrag för ökade levnadskostnader och hemresor om han har uppburit ersättning för sådana kostnader. Avdraget får vare sig överstiga uppturen ersättning eller, såvitt avser ökade levnadskostnader, särskilt föreskrivna schablonbelopp. Avdrag medges under högst ett år efter utgången av uppsägningstiden.

Utredningen föreslår inte några ändrade regler för den enskildes avdragsrätt för kostnader i samband med utbildning under pågående anställning.

Utredningen föreslår inte någon ändring av nuvarande regler när det gäller arbetsgivares avdragsrätt för anställdas utbildningskostnader och inte heller när det gäller avdragsrätt för utbildningskostnader för enskilda näringsidkare eller för delägare i handelsbolag.

7.1 Inledning

Regler om avdragsrätt finns dels i den för samtliga inkomstslag gemensamma bestämmelsen 20 § KL, dels i 23 § KL såvitt gäller näringsverksamhet och i 33 § KL såvitt gäller tjänst. Av särskild betydelse i detta sammanhang är den allmänna bestämmelsen i 20 § KL att avdrag får göras för alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. I fråga om avdragsrätten under inkomst av tjänst knyts intresset främst till vilka utgifter som är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten.

Utredningen skall i detta kapitel något analysera hur rättsläget för närvarande är när det gäller avdragsrätt för kostnader som den enskilde har i samband med personalavveckling och utbildning och ta ställning till i vad mån det finns anledning att ändra reglerna så att man uppnår en likformig behandling i skattehänseende, oavsett om det är arbetsgivaren eller den enskilde som betalar.

7.2 Den enskildes avdragsrätt

7.2.1 Avdragsrätten i samband med personalavveckling

Utredningens kartläggning visar att t.ex. utbildning i personalavvecklingssituationer finansieras på olika sätt. Ofta träffas överenskommelser mellan inblandade parter, framför allt naturligtvis mellan arbetsgivaren och den anställde, men även någon av trygghetsstiftelserna och arbetsförmedlingen deltar ofta i finansieringen. Arbetsgivaren eller trygghetsstiftelsen kan i ett sådant fall åta sig att betala kurskostnaden medan den enskilde själv får stå för andra kostnader som han åsamkas, t.ex. resekostnader. Vidare kan ersättning för kostnader betalas av arbetsgivaren eller t.ex. en trygghetsstiftelse. Hur mycket och vad den ene eller den andra betalar beror på olika omständigheter. Naturligtvis spelar den enskildes önskemål och arbetsgivarens förmåga och vilja att tillmötesgå dessa stor roll men av betydelse är också hur mycket pengar som trygghetsstiftelserna och arbetsförmedlingen har att tillgå.

Frågan om en likformig behandling av förmånsbeskattning och avdragsrätt diskuterades i prop. 1994/95:182 där man föreslår skattefrihet för förmån av en vara eller en tjänst om förmånen är av begränsat värde för den anställde och varan eller tjänsten har en väsentlig betydelse för utförandet av den anställdes arbetsuppgifter och det är svårt att särskilja förmånen från nyttan i anställningen. Någon motsvarande avdragsrätt för den enskilde föreslås dock inte med följande motivering.

Detta leder i och för sig till en olikformig behandling i beskattningen, eftersom en avdragsrätt i motsvarande fall inte tillerkänns den anställde när han själv svarar för kostnaden. Som tidigare framhållits är presumtionen normalt sett betydligt starkare för att ett arbetsredskap är av väsentlig betydelse för arbetet i det fall arbetsgivaren svarar för det än när den anställde själv betalar. En olikformig behandling av de båda fallen är därför försvarbar.

Fråga är således om en olikformig behandling är försvarbar i de situationer som utredningen har att behandla och om det går att utforma en avdragsrätt för den enskilde som inte strider mot grundläggande principer på skattelagstiftningens område. Som sägs i den tidigare nämnda propositionen måste en grundläggande utgångspunkt även framledes vara att privata levnadskostnader skall finansieras med beskattade medel och att den nuvarande huvudregeln — att endast kostnader som varit nödvändiga för intäkternas förvärvande är avdragsgilla — således bör ligga fast.

För att ta ställning till detta finns det anledning att närmare analysera var praxis står i dag. Av intresse är då främst hur man i praxis ser på gränsdragningen mellan grundutbildning och fortbildning och hur man bedömer vad som kan anses som kostnader för fullgörande av tjänsten. Utredningen har tidigare (se bl.a. kap. 6) konstaterat att man framför allt i senare rättspraxis i stället för att resonera kring vad som är grundutbildning eller fortbildning grundar sitt ställnings- tagande på om kostnaderna kan anses som fullgörande av tjänst.

När det gäller förmåner i samband med personalavveckling har utredningen i kapitel 5 ansett att en förmån skall anses ha utgått för tjänsten enligt bestämmelsen om intäkt av tjänst i 32 § 1 mom. KL såväl under uppsägningstiden som i vissa fall efter denna. Om nämligen arbetsgivaren fortsätter att betala t.ex. utbildningskostnader även när uppsägningslön e.d. inte längre utgår bör detta rimligen bygga på en överenskommelse mellan arbetsgivare och den tidigare anställda och följaktligen anses vara ett utflöde av den tidigare tjänsten. Så är fallet också om det t.ex. är en trygghetsstiftelse som betalar utbildningskostnaderna.

Fråga är då om de olika uttryckssätt som används på intäkts- resp. förmånssidan, dvs. för tjänsten resp. för fullgörande av tjänsten, har samma betydelse när det gäller hur stark anknytningen till tjänsten skall vara. Generellt kan sägas att praxis såvitt gäller intäktssidan gått ganska långt när det gällt att anse att en förmån eller ersättning skall ses som ett utflöde av tjänsten (se t.ex. RÅ 1988 ref. 127 som gäller ersättning från ett trygghetsråd). Däremot synes kraven ha varit högre när det gällt frågan om en kostnad skall anses som fullgörande av tjänst. Att en skillnad föreligger framgår av RÅ 1981 1:22. Detta mål gällde en sjuksköterska som av det landsting där hon var anställd hade fått ett bidrag på 10 000 kr för att utbilda sig till läkare. Dessa omständigheter föranledde enligt länsskatterätten, vars motivering gillades av de högre instanserna, antagandet att arbetsgivaren påräknat en framtida nytta av att hon gick utbildningen. Vid sådant förhållande utgjorde ersättningen skattepliktig intäkt av tjänst för henne. Domstolarna konstaterade vidare att avdrag för utbildningskostnader kunde medges "endast för det fall att utbildningen varit nödvändig för tjänstens bibehållande eller att utbildningen hänför sig till fullgörande av innehavd tjänst". Sådana omständigheter ansågs emellertid inte föreligga i förevarande fall och sjuksköterskan ansågs därför inte berättigad till avdrag för de kostnader hon haft i samband med utbildningen.

Nämnas kan också RÅ 1975 ref. 28 och 1975 Aa 220, där Regeringsrätten ansett att kostnaden för de ifrågavarande studierna i och för sig inte var avdragsgilla för den studerande. Kostnaderna ansågs dock vara av sådan karaktär att om arbetsgivaren ersätter den anställda för kostnaderna — vilken ersättning utgör skattepliktig intäkt

av tjänst — bör avdrag medges för kostnaderna i den mån de täcks av ersättningen.

Av intresse i detta sammanhang är också det tidigare nämnda rättsfallet RÅ 1994 ref. 4 där en person som på grund av arbetsskada genomgick rehabilitering enligt lagen om allmän försäkring och därvid uppbar sjukpenning erhöll avdrag för kostnader för resor mellan hemmet och de platser där rehabiliteringen ägde rum på den grunden att rehabiliteringen ansågs jämställd med fullgörande av tjänst. Vidare kan nämnas att vissa former av utbildning där det utgår skattepliktiga statliga bidrag, t.ex. arbetsmarknadsutbildning, i praxis jämställs med fullgörande av tjänst (se närmare avsnitt 2.3.2). Den skatterättsliga grunden för att medge avdragsrätt för utbildningskostnader har således i dessa fall ansetts vara att utbildningen jämställs med fullgörande av tjänst och att avdragsrätt för merkostnader då uppkommer.

Redan i dag föreligger i många fall avdragsrätt för kostnader i samband med personalavveckling. Det kan ju t.ex. vara fråga om fortbildning som sker innan en person sagts upp. Även om utbildningen är i viss mån kompetenshöjande synes detta med nuvarande praxis inte heller föranleda några större problem. Vad som medför problem är i stället i vilken utsträckning de kostnader som den enskilde har kan anses vara kostnader för fullgörande av tjänsten. Kostnader i samband med utbildning som påbörjas efter det att den tidigare tjänsten har upphört kan knappast anses som kostnader för fullgörande av tjänsten, även om arbetsgivaren fortsätter att betala t.ex. kursavgifter. Detsamma gäller kostnader för outplacementåtgärder. Hur avdragsrätten skall hanteras om utbildningen påbörjas under anställningstiden och avslutas efter det att anställningen upphört ger praxis inte något svar på och får därför anses vara en öppen fråga.

I det tidigare nämnda examensarbetet om personalavveckling ur skatterättslig synvinkel görs bl.a. en analys av hur varierande den skatterättsliga behandlingen för närvarande kan bli i olika typfall när det gäller resekostnader. Följande typfall nämns.

1. Utbildningen genomgås under pågående anställning. I och för sig befarar arbetsgivaren att han inom kort kommer att tvingas säga upp personal men inga uppsägningar har aviserats. Den anställde får under tjänstledighet full lön, vilket kan innebära att deltagande i utbildning jämställs med fullgörande av tjänst. Den anställde återgår efter avslutad utbildning till arbete på samma tjänsteställe som före utbildningen, dvs. inget byte av tjänsteställe sker.

2. Detsamma som i fall ett; dock skall den anställde efter avslutad utbildning inte återgå till tidigare tjänsteställe utan byter tjänsteställe (till utbildningsorten) redan vid utbildningens start. Han har dock kvar sitt arbete.

3. Utbildningen genomgås under uppsägningstiden. Uppsägningslön utgår, vilket torde innebära att deltagande i utbildning inte kan jämföras med fullgörande av tjänst. Om den uppsagde är befriad från arbetsplikt eller inte torde inte ha någon avgörande betydelse.

Följande analys görs i uppsatsen av de tre typfallen.

För typfall ett, där ju inget byte av tjänsteställe sker, kan hävdas att resorna är att betrakta som tjänsteresor. Det är i detta fall den anställdes arbete att delta i utbildningen och han måste därför i sitt arbete företa dessa resor. Den anställda som mottar kostnadsersättning för resor med egen bil har alltså avdragsrätt för schablonbelopp enligt punkt 3 c av anvisningarna till 33 § KL. Likaså kan reglerna om ökade levnadskostnader i tjänsten bli tillämpliga.

För typfall två innebär bytet av tjänsteställe till utbildningsorten att de regelbundna resorna inte längre företas utom den anställdes verksamhetsort. Resorna blir därför i stället att betrakta som resor till och från utbildningsplatsen. Avdrag medges enligt punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL för skälig kostnad (normalt billigaste färdmedel). Den skattskyldige kan eventuellt, om vissa förutsättningar är uppfyllda, medges avdrag för resa med egen bil. Oavsett färdmedel får avdrag dock bara göras för den del av kostnaden som överstiger 4 000 kr.

För typfall tre, där utbildningen genomgås under uppsägningstiden innebär den omständigheten att deltagande i utbildning inte kan jämföras med fullgörande av tjänst att resorna inte kan rubriceras som tjänsteresa. Resorna sker inte "i arbetet" och den ersättning som utgår för att täcka kostnaderna täcker då privata levnadskostnader. Konsekvensen av det är, precis som i typfall två, att ersättningen är skattepliktig som intäkt av tjänst för mottagaren. Eftersom deltagandet i utbildningen inte kan jämföras med fullgörande av tjänst torde varken avdrag för den anställda för resor till och från arbete eller avdrag för ökade levnadskostnader kunna medges.

De förmåner av fri utbildning avseende t.ex. kurslitteratur och kursavgifter som enligt utredningen bör undantas från förmånsbeskattning är i allmänhet beloppsmässigt relativt små i jämförelse med de kostnader för logi m.m. som uppkommer när den enskilde genomgår utbildning på annan ort än bostadsorten. En alltför generös utvidgning av avdragsrätten skulle därför kunna komma i konflikt med direktivens krav på att utredningens förslag inte får öppna möjligheter till överflyttning av lön till skattefria förmåner med därav följande intäktsbortfall för det allmänna. Man bör också beakta att om man klagör avdragsrätten genom att införa särskilda regler på ett område

där praxis är oklar kan detta medföra styrningseffekter på så sätt att såväl arbetsgivaren som den anställda (eller tidigare anställda) anpassar sig till lagstiftningen och agerar så att bästa möjliga skatteeffekter uppnås, vilket kan medföra en minskning av skatteintäkterna utan att en lika stor positiv effekt på samhällets kostnader i övrigt skulle uppstå.

Det finns dock även skäl som talar för en utvidgning av avdragsrätten för den enskilde. Det är en ganska speciell situation när en människa står inför ett uppsägningshot och blir tvungen att utbilda sig för att över huvud taget kunna vara kvar i förvärvslivet. En utvidgning av avdragsrätten skulle kunna stimulera den enskilde till att välja utbildning i stället för arbetslöshet. Sociala och arbetsmarknadspolitiska skäl talar således för en utvidgning av avdragsrätten.

Det kan i detta sammanhang också nämnas att den som genomgår t.ex. arbetsmarknadsutbildning och får särskilt bidrag till ökade levnadskostnader och resekostnader inte behöver betala skatt för dessa bidrag och då följaktligen inte heller har rätt till avdrag för de kostnader som bidraget skulle täcka. Det är rimligt att den skattemässiga behandlingen blir någorlunda likartad i fråga om den enskildes kostnader i samband med personalavveckling vare sig det är staten, arbetsgivaren, en trygghetsstiftelse e.d. som betalar.

Det gäller således att hitta en lämplig avvägning mellan samhällets krav på att skatteintäkterna inte skall minska och den enskildes krav på att en kanske mer eller mindre påtvingad utbildning inte skall medföra oacceptabelt höga kostnader. Viktigt är också att utforma reglerna så att risken för missbruk minimeras.

Det finns framför allt två situationer då det förefaller rimligt med avdragsrätt. Den ena gäller det fallet att en person som är eller riskerar att bli arbetslös genomgår utbildning på annan ort än bostadsorten får ersättning från arbetsgivaren eller en trygghetsstiftelse och har faktiska merkostnader för logi, måltider m.m. Den andra gäller en person som visserligen inte behöver utbilda sig på annan ort än bostadsorten men dagligen reser till den plats där utbildningen äger rum på samma sätt som när han reste till och från sitt arbete.

Den som genomgår en utbildning på annan ort än bostadsorten kan jämföras med sådana skattskyldiga som avses i punkt 3 a första stycket av anvisningarna till 33 § KL. Detta stycke gäller avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfällig anställning utanför bostadsorten. Det är således inte fråga om tjänsteresor. Avdrag i dessa fall medges under högst två år och det schablonavdrag som kan medges för måltider och småutgifter är lägre än vid tjänsteresa, nämligen ett halvt maximibelopp per dag under de första tre månaderna (f.n. 90 kr) och 30 procent av maximibeloppet för tiden därefter (f.n. 54 kr).

Utredningen föreslår därför att skattskyldiga som deltar i sådan utbildning eller andra sådana åtgärder som enligt förslaget i 5 kap. medför befrielse från förmånsbeskattning skall ha rätt till avdrag för

faktiska logikostnader och för måltider och småutgifter under förutsättning att övernattning på utbildningsorten äger rum. Avdrag medges endast om ersättning utgår och högst med ersättningens belopp. Avdraget får dock inte överstiga faktiska logikostnader och inte heller de schablonbelopp för måltider och småutgifter som gäller för skattskyldiga som avses i punkt 3 a av anvisningarna till 33 § KL. Om arbetsgivaren betalar kostnaden för logi och måltider skall i konsekvens härmed redovisas bostadsförmån och kostförmån. Avdrag kan därefter medges för logikostnad enligt sedvanliga regler, vanligtvis det bostadsförmånsvärde för vilket beskattning skett (jfr RSV:s Handledning för beskattning av inkomst av förmögenhet m.m. vid 1995 års taxering s. 260).

Som nämnts ovan medges avdrag vid tillfällig anställning under högst två år. De utbildningar och andra åtgärder som förekommer i personalavvecklingssituationer är ofta ganska kortvariga och pågår sällan under längre tid än ett à två år. Längre utbildningar förekommer dock. Det är emellertid enligt utredningens mening inte rimligt att en avdragsrätt som teoretiskt är ett utflöde av en tidigare anställning skall godtas under hur lång tid som helst efter det att anställningen upphört. En tidsgräns bör därför bestämmas till längst ett år efter utgången av uppsägningstiden.

Den som genomgår utbildning e.d. på annan ort än hemorten bör också ha rätt till avdrag för hemresor i enlighet med bestämmelserna i punkt 3 b av anvisningarna till 33 § KL, under förutsättning att ersättning utgår och högst med ersättningens belopp. Det innebär att avdrag kan medges för kostnad för en hemresa inom riket varje vecka om avståndet mellan hemorten och utbildningsorten överstiger 50 km. Avdraget beräknas normalt efter kostnad för billigaste färd sätt. Om godtagbara allmänna kommunikationer saknas får avdrag medges för kostnader med bil och beräknas då enligt den schablon som gäller för beräkning av avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats.

Vidare bör enligt utredningens mening avdrag medges för kostnader för dagliga resor till och från utbildningsorten enligt punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL. Avdrag skall således kunna medges för skäligen kostnad för resor till och från utbildningsplatsen, där denna varit belägen på sådant avstånd från bostaden att särskilt fortskaffningsmedel behövt anlitas och även anlitats. Normalt medges avdrag endast för resor med billigaste färdmedel. Den skattskyldige kan dock, under vissa förutsättningar som meddelas i anvisningspunkten, medges avdrag för resa med egen bil. I 33 § 2 mom. KL finns regler som begränsar avdragsrätten på så sätt att avdrag för resor mellan bostaden och arbetsplatsen får göras endast för den del av kostnaderna som överstiger 6 000 kr. Det är således endast personer med ganska höga resekostnader som har någon nytta av detta avdrag. Avdrag bör medges oavsett om arbetsgivaren ersätter den tidigare anställde för

dessa resor. Gör han ändå det skall värdet av resan eller ersättningen behandlas som lön och ingå i underlaget för sociala avgifter.

I den mån den skattskyldige deltar i andra åtgärder än utbildning, t.ex. outplacementåtgärder, skall givetvis samma regler om avdragsrätt som vid utbildning gälla.

7.2.2 Avdragsrätten i samband med utbildning i allmänhet

Utredningen har i kapitel 6 föreslagit en regel som har till syfte att klargöra reglerna om förmånsbeskattning av utbildning utan samband med personalavveckling och i vissa fall utvidga det skattebefriade området. Denna regel innebär att undantag från förmånsbeskattning föreslås beträffande förmån av fri utbildning som är av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet. Detta medför att man går ifrån den hittillsvarande gränsdragningen mellan fortbildning och grundutbildning. Den utvidgning av det skattebefriade området som avses gäller främst den situationen att en anställd i samband med förändringar i arbetsgivarens verksamhet behöver utbildning för att kunna åta sig nya arbetsuppgifter.

Fråga är då om det finns anledning att ändra eller klargöra reglerna om avdragsrätt för att skapa likformighet i beskattningen på förmåns- och avdragssidan. De avdrag som det framför allt kan tänkas bli fråga om avser ökade levnadskostnader och resekostnader. Dessa kostnader uppgår ofta till högre belopp än själva utbildningskostnaderna.

Redan i dag föreligger avdragsrätt i stor utsträckning för t.ex. ökade levnadskostnader i samband med utbildning. I praxis har nämligen, som tidigare nämnts, även viss kompetenshöjande utbildning jämförts med fullgörande av tjänst när den som genomgått utbildningen hade bibehållna löneförmåner. Detta synsätt förstärks genom utredningens förslag att man skall gå ifrån den hittillsvarande gränsdragningen mellan fortbildning och grundutbildning när det gäller beskattning av utbildningsförmån och undanta sådana förmåner från beskattning som är av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet.

Även om en utbildning som är av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet ofta också kan anses som fullgörande av tjänst behöver detta inte alltid vara fallet. En utbildning kan ju ha inslag som är av värde inte bara för arbetsgivaren utan även för den enskilde. I sådana fall är det rimligt att den enskilde får stå för de ökade levnadskostnader som utbildningen föranleder. Detta kan t.ex. bli aktuellt när det är fråga om utbildning som äger rum på fritiden.

Utredningen anser därför att de regler som finns möjliggör avdrag för utbildningskostnader i tillräcklig omfattning och lägger således inte fram något förslag till ändrade avdragsregler för utbildningskostnader under pågående anställning.

7.3 Arbetsgivarens avdragsrätt m.m.

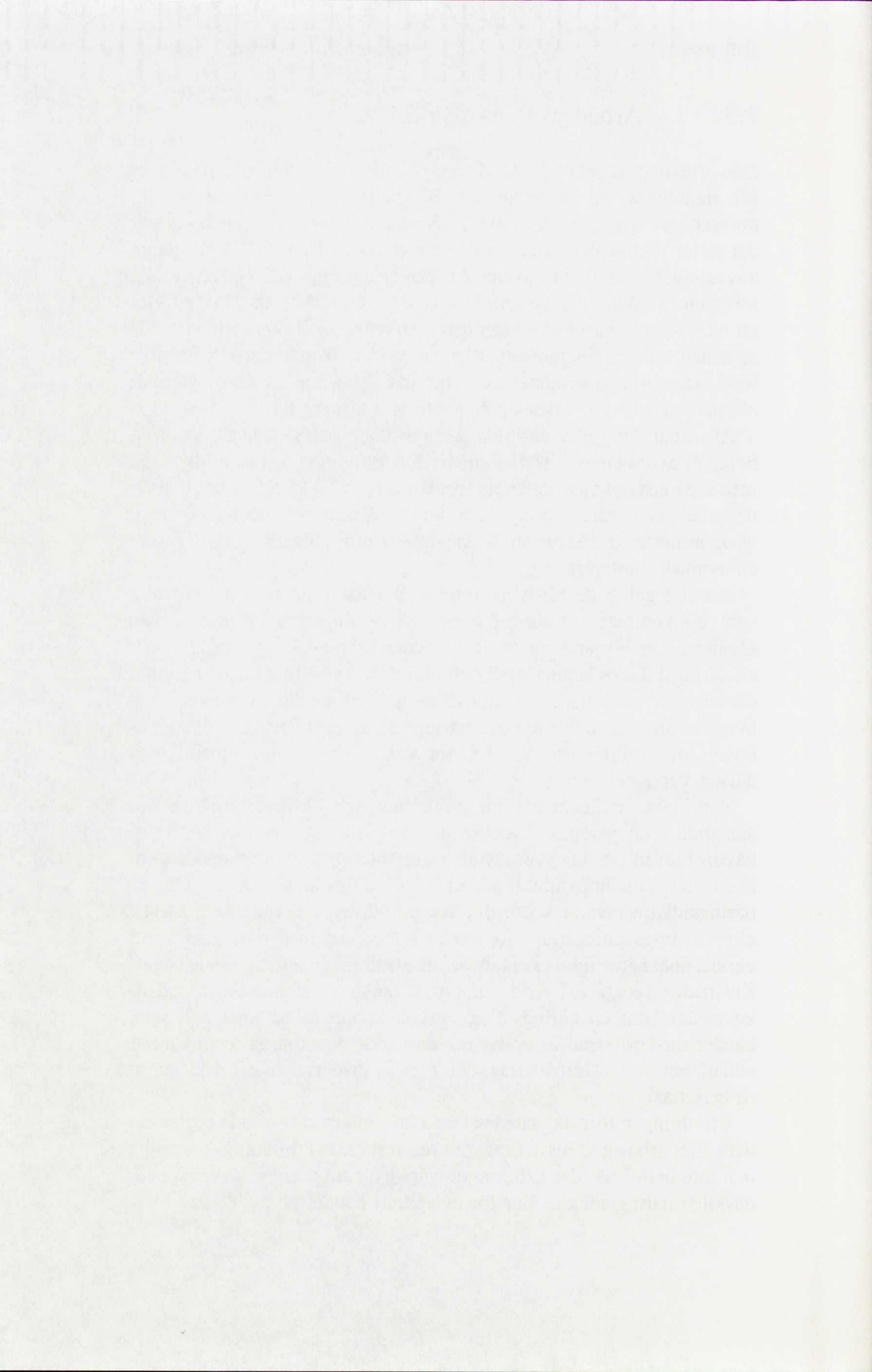
Den allmänna regeln i 20 § KL om rätt till avdrag för alla kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande gäller även för inkomstslaget näringsverksamhet. Denna huvudregel kompletteras när det gäller näringsverksamhet av bestämmelser i främst 23 § KL jämte anvisningarna till detta lagrum. Avdrag medges enligt 23 § KL för alla kostnader som är att anse som kostnader i verksamheten. Härav följer att en kostnad i näringsverksamheten är avdragsgill om kostnaden har samband med verksamheten. Kostnader som är erforderliga för att i företaget anställd personal skall utbilda sig i och för sitt arbete är sådana kostnader i verksamheten som är avdragsgilla.

Även när det gäller enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag är avdragsrätten för kostnader för utbildning ytterst att bedöma med utgångspunkt av bestämmelserna i 20 och 23 §§ KL. För att kostnaderna skall vara avdragsgilla krävs således att sambandet med verksamheten är sådant att deltagandet i utbildningen framstår som ekonomiskt motiverat.

När det gäller de för utredningen aktuella frågorna om kostnader som uppkommer i samband med uppsägning och utbildning kan således till en början konstateras att avdragsrätt i princip föreligger för en näringsidkares kostnader för att utbilda sin personal i de situationer där det inte är aktuellt med uppsägning. Avdragsrätt föreligger, som ovan anförts, även för enskild näringsidkare och delägare i handelsbolag för utbildningskostnader om kostnaderna har samband med näringsverksamheten.

Vad beträffar kostnader för utbildning och liknande åtgärder för anställda i en personalavvecklingssituation torde det inte föreligga någon tvekan om att avdragsrätt skall föreligga för näringsidkarens kostnader som uppkommit innan uppsägningstiden löpt ut. Om en näringsidkare betalar kostnader för utbildning för tidigare personal efter att uppsägningstiden löpt ut är sambandet med näringsidkarens verksamhet naturligtvis svagare än om anställningen fortfarande pågår. Kostnader i samband med personalavveckling är emellertid sådana kostnader som en näringsidkare måste kunna räkna med och sambandet med rörelsen är enligt utredningens bedömning även i dessa situationer sådant att avdragsrätt för kostnaderna inte torde kunna ifrågasättas.

Utredningen föreslår således ingen ändring av nuvarande regler när det gäller arbetsgivares avdragsrätt för anställdas utbildningskostnader och inte heller när det gäller avdragsrätt för utbildningskostnader för enskilda näringsidkare eller för delägare i handelsbolag.



8 Fåmansföretag

Utredningens förslag:

De föreslagna bestämmelserna om att förmån av fri utbildning eller annan tjänst i samband med en personalavvecklingssituation inte skall tas upp som intäkt samt att avdrag skall medges för vissa kostnader i samband med sådan utbildning eller tjänst gäller inte för företagsledare, delägare och närstående till företagsledare eller till delägare i fåmansföretag om de inte varit anställda i företaget på halvtid under minst två år i följd. Samma begränsningar skall gälla för närstående till företagsledare eller till delägare i fåmansägt handelsbolag. En minsta anställningstid skall dock inte krävas om det föreligger särskilda skäl.

Utredningen föreslår inga särregler när det gäller utbildning under pågående anställning för företagsledare, delägare och närstående i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag.

8.1 Inledning

Fåmansföretag är beteckningen för en grupp företag — aktiebolag eller ekonomiska föreningar — vars särdrag motiverat en särskild skatterättslig behandling. Orsaken till särbehandlingen står att finna i att det formella tvåpartsförhållande som föreligger genom att företaget och dess delägare behandlas som två av varandra oberoende parter har ansetts kunna utnyttjas för att uppnå skatteförmåner. Särregler finns även för fåmansägda handelsbolag.

Fåmansföretag definieras i punkt 14 åttonde stycket av anvisningarna till 32 § KL såsom

- a) aktiebolag och ekonomisk förening, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer äger så många aktier eller andelar att dessa personer har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget; samt
- b) aktiebolag och ekonomisk förening vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra, såvida en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Vid tillämpningen av de särskilda reglerna om beskattning av kapitalinkomster från fåmansföretag i 3 § 12 mom. SIL gäller ett

utvidgat fåmansföretagsbegrepp.

Som fåmansföretag räknas dock inte aktiebolag vars aktier är noterade vid en svensk börs. Som fåmansföretag avses inte heller bostadsföreningar och bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. första stycket SIL.

Som fåmansägt handelsbolag räknas

- a) handelsbolag, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer genom sitt andelsinnehav eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande; samt
- b) handelsbolag, vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra, såvida en person genom andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren.

I fåmansföretagslagstiftningen används vissa grundbegrepp, nämligen företagsledare, delägare och närstående. Med företagsledare (punkt 14 tolfte stycket av anvisningarna till 32 § KL) avses en person, som genom eget eller närståendes aktie- eller andelsinnehav i företaget eller annan liknande grund har ett väsentligt inflytande i företaget. Inflytandet skall grunda sig på ägande.

Som delägare (punkt 14 elfte stycket av anvisningarna till 32 § KL) anses var och en som — direkt eller indirekt — äger aktier eller andelar i företaget. Begreppet närstående (punkt 14 trettonde stycket av anvisningarna till 32 § KL) innefattar make, avkomling, eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo, vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare.

De särregler som finns när det gäller inkomst av tjänst behandlar bl.a. inkomst för make och barn (punkt 13 av anvisningarna till 32 § KL) samt transaktioner mellan företaget och delägarna (punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL).

Utöver lön, tantiem och bilförmån kan såväl företagsledare som delägare i fåmansföretag ha förmåner av skilda slag. Beskattningen följer i princip samma regler som för andra anställda. Den särreglering som nu finns beträffande fåmansföretagen gäller visserligen helt andra situationer än de som utredningen har att behandla. Utredningen anser dock att det finns anledning att diskutera om de i kapitel 5, 6 och 7 föreslagna reglerna behöver kompletteras med särskilda regler för fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag.

8.2 Förmåner och avdrag i samband med personalavveckling

I kapitel 5 har föreslagits att om en skattskyldig är eller riskerar att bli arbetslös skall en förmån av fri utbildning eller andra tjänster som är av väsentlig betydelse för att han skall kunna fortsätta att förvärvsarbete inte tas upp som intäkt. I kapitel 7 föreslås att den som i samband med personalavveckling genomgår utbildning eller tillgodogör sig andra åtgärder, t.ex. hjälp av outplacementkonsult, skall medges avdrag för resor till och från utbildningsplatsen, hemresor och för ökade levnadskostnader. Avdrag för hemresor och ökade levnadskostnader skall emellertid medges endast om ersättning utgår och längst under ett år efter uppsägningstidens utgång.

Enligt utredningens bedömning måste övervägas om de föreslagna reglerna i kapitel 5 och 7 bör gälla fullt ut för företagsledare, delägare och närstående i fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag. Utgångspunkten bör därvid vara att alla anställda vare sig de är företagsledare, delägare eller närstående i ett fåmansföretag eller i ett fåmansägt handelsbolag eller inte skall behandlas lika när det gäller den skattemässiga bedömningen av här aktuella förmåner och avdrag.

Det går emellertid inte att bortse från att man i ett fåmansföretag och ett fåmansägt handelsbolag kan ha skäl som i första hand präglas av det särskilda ägarförhållandet i företaget för att låta företaget bekosta en utbildningsinsats för företagsledare, delägare eller närstående. Man kan tänka sig den situationen att ett fåmansföretag som börjar visa dåligt resultat eller som är relativt nystartat och aldrig gått särskilt bra anställer en närstående och låter denna person utbilda sig på företagets bekostnad under förevändning att personen i fråga löper risk att bli arbetslös och att han behöver utbildningsinsatsen för att kunna fortsätta att arbeta. Det kan även befaras att ett fåmansföretag som har ett gott ekonomiskt läge försöker tillskapa en uppsägningssituation för en nyanställd närstående och låter denne delta i utbildning på företagets bekostnad. För att undvika att de föreslagna reglerna öppnar möjligheter för missbruk inom fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag anser utredningen att det behövs någon form av särregler för vissa anställda i dessa företag/bolag.

Till en början finns det anledning att diskutera vilka kategorier i fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag som bör omfattas av särregleringen.

När det gäller fåmansföretag kan enligt utredningens bedömning till en början fastslås att företagsledaren skall omfattas av särreglerna. I den ovan angivna definitionen för företagsledare används begreppet "väsentligt inflytande". I Riksskatteverkets rekommendationer m.m om beskattning av fåmansföretag, av delägare m.fl. i sådana företag och av delägare m.fl. i fåmansägda handelsbolag samt skatteavdrag på

ersättningar från sådana företag (RSV 1995:16) anges att om omständigheterna i det enskilda fallet inte föranleder annan bedömning bör i regel väsentligt inflytande inte anses föreligga om det direkta eller indirekta innehavet av aktier/andelar är mindre än 20 procent av samtliga aktier/andelar eller samma andel av rösterna i bolaget. I nämnda rekommendationer anges att om ett företag ägs av flera personer och dessa har i stort sett samma ägarintresse och inflytande i företaget kan var och en av dem anses som företagsledare. Vidare sägs i rekommendationerna att om ägarkretsen är förhållandevis stor och det kan göras sannolikt att ingen delägare har ett större inflytande än någon av de övriga bör ingen av dem anses som företagsledare. Är ägarintresset däremot ojämnt fördelat på så sätt att en av delägarna i förhållande till de övriga äger en betydligt större del av företaget bör denne normalt anses som företagsledare. Det sagda innebär att en delägare med stort ägarintresse ofta men inte alltid är företagsledare. Det finns därför anledning att låta särreglerna även omfatta delägare.

Begreppet delägare innefattar emellertid även sådana personer i företagen som endast innehar en mindre aktie- eller andelspost. Det är naturligtvis inte meningen att anställda delägare med endast en mindre aktiepost och utan egentligt inflytande skall vara undantagna från huvudreglerna utan särreglerna bör bara omfatta anställda som genom sitt ägande direkt eller indirekt kan anses ha inflytande över hur företagets medel används. Utredningen återkommer senare till denna fråga. Förutom företagsledare och sådana delägare som nyss nämnts bör enligt utredningens bedömning även närstående till såväl företagsledare som till delägare med inflytande omfattas av särreglerna för fåmansföretag. Som nämnts tidigare finns en definition av begreppet närstående i punkt 14 trettonde stycket av anvisningarna till 32 § KL som bör anses tillämplig även här.

Delägare i fåmansägda handelsbolag beskattas normalt för handelsbolagets inkomster under inkomst av näringsverksamhet. På grund härav och eftersom de inte heller är anställda i bolaget kan de inte omfattas av här diskuterade särregler för fåmansägda handelsbolag. Det fåmansägda handelsbolaget kan emellertid ha anställda som är närstående till delägare och sådana närstående bör omfattas av särreglerna för fåmansägda handelsbolag. Eftersom företagsledare i fåmansägda handelsbolag torde vara antingen delägare eller närstående till delägare saknas anledning att föreskriva att företagsledare skall omfattas av särreglering för fåmansägda handelsbolag. Närstående till företagsledare som är anställda i det fåmansägda handelsbolaget bör emellertid omfattas av särregleringen.

Det bör härefter övervägas om en avgränsning behövs både vad gäller förmånssidan och avdragssidan. När det gäller utbildningsinsatser torde ofta merparten av kostnaderna ligga på resekostnader och ökade levnadskostnader. Det kan emellertid säkert även förekomma att själva utbildningskostnaderna uppgår till ganska stora

belopp. När det gäller hjälp av outplacementkonsult ligger kostnaderna som regel huvudsakligen på förmånssidan. Enligt utredningens bedömning talar övervägande skäl för att göra en avgränsning på såväl förmånssidan som avdragssidan.

För att undvika att den ovan beskrivna situationen att en person relativt kort tid efter att han är nyanställd får gå igenom en utbildningsinsats på företagets bekostnad utan att detta leder till några skattemässiga konsekvenser kan man tänka sig en begränsning av de föreslagna reglerna för företagsledare, delägare och närstående som syftar till att reglerna inte är tillämpliga för nämnda kategorier om de inte varit anställda i företaget en viss tid innan utbildningsinsatsen eller en liknande åtgärd påbörjas. Vilken anställningstid som skall gälla bör vara en avvägning mellan intresset att nämnda kategorier inte helt skall utestängas från här aktuella åtgärder och intresset att reglerna inte används på ett sådant sätt att obehöriga skatteförmåner uppnås. Den tidsgräns som bör bestämmas är enligt utredningens bedömning en minsta anställningstid på två år i följd med en arbetstid som uppgår till minst halvtid.

Sammanfattningsvis anser utredningen att de regler om undantag från förmånsbeskattning respektive avdragsrätt som föreslås i kapitel 5 och 7 inte skall gälla för delägare, delägare närstående, företagsledare och företagsledare närstående i fåmansföretag som varit anställda i företaget kortare tid än två år i följd med en arbetstid som uppgått till minst halvtid. Samma begränsningar skall gälla för den som är anställd i fåmansägt handelsbolag och som är närstående till företagsledare eller närstående till delägare i det fåmansägda handelsbolaget.

För att undvika att den föreslagna särregleringen för vissa kategorier i fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag skall leda till orimliga konsekvenser bör det enligt utredningens bedömning finnas en möjlighet att undgå särregleringen om den skattskyldige kan visa att det föreligger särskilda skäl. Som angetts ovan bör endast sådana delägare som genom sitt ägande kan anses ha inflytande över hur företagets medel används omfattas av särregleringen. En anställd som har en mindre aktiepost och därigenom formellt är delägare i bolaget men som reellt inte skiljer sig från andra anställda bör kunna undgå särregleringen genom att åberopa att det föreligger särskilda skäl. Särskilda skäl föreligger också om en skattskyldig, som omfattas av särregeln, kan visa att en oberoende anställd i en motsvarande situation fått utbildning eller en annan tjänst betald av arbetsgivaren. Som ett exempel på en sådan situation kan nämnas ett fåmansföretag som i samband med driftsinskränkningar betalar utbildning för uppsägningshotade anställda för att dessa skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Om det bland dessa finns t.ex. en närstående med kort anställningstid kan han undgå särregleringen genom att åberopa att det föreligger särskilda skäl.

8.3 Förmåner och avdrag i samband med utbildning i allmänhet

Utredningen föreslår i kapitel 6 en regel av innebörd att förmån av fri utbildning inte skall tas upp som intäkt om utbildningen är av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet. Även i denna situation måste övervägas om det behövs särregler för i föregående avsnitt (8.2) nämnda kategorier. När det gäller beskattning av andra förmåner än lön, tantiem och bilförmån gäller, som ovan anförts, i princip samma regler som för andra anställda. Praxis torde emellertid ställa högre beviskrav när det gäller bedömningen om en delägare, företagsledare eller närstående i den här aktuella typen av företag har åtnjutit en förmån eller skall beviljas ett avdrag i samband med att förmånen åtnjuts.

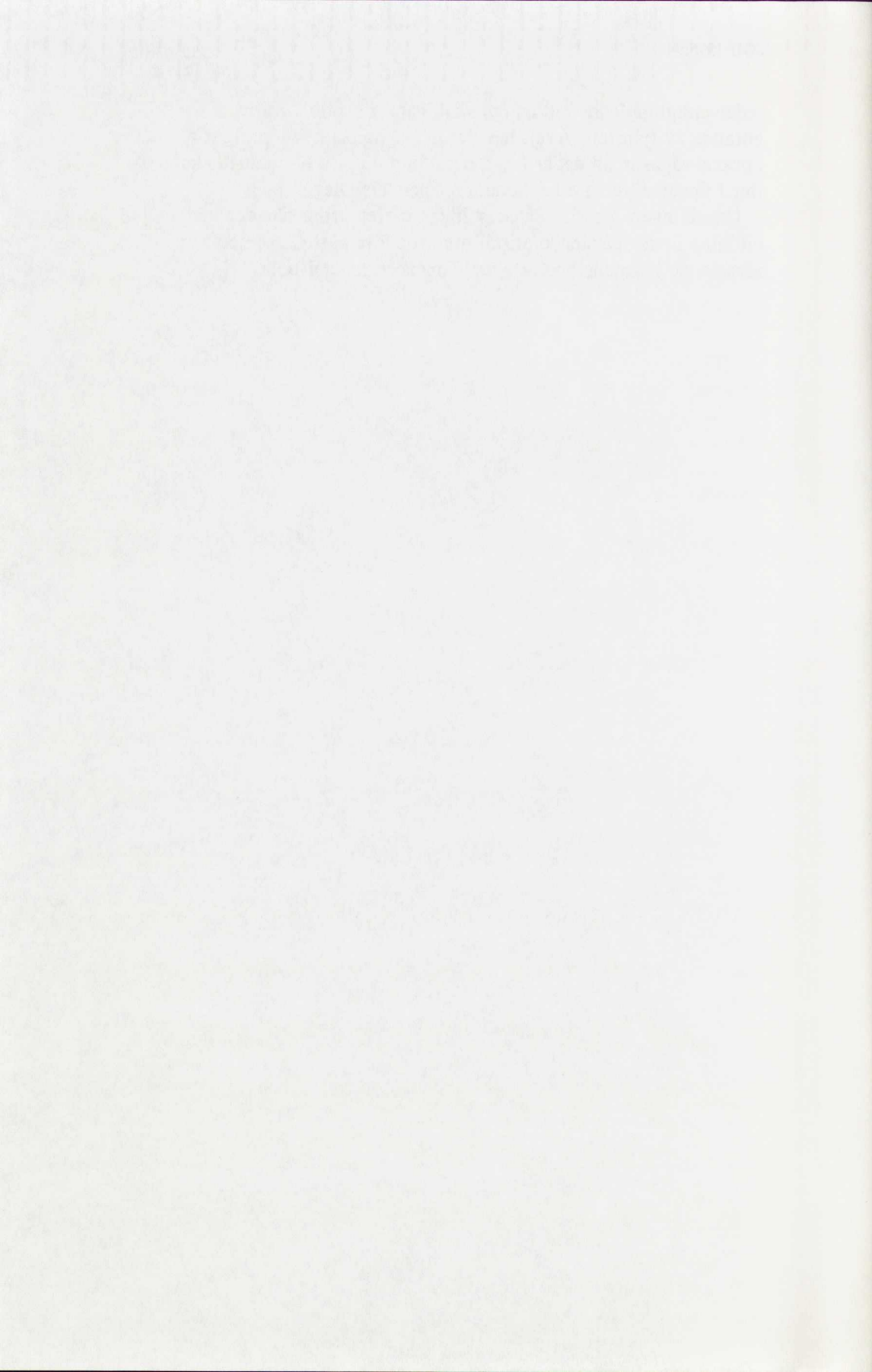
De uppställda rekvisiten i den föreslagna bestämmelsen beträffande av arbetsgivaren betald utbildningsinsats innebär att en prövning skall ske om utbildningen är av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet. Argumentet att arbetsgivaren endast påtar sig att betala sådan utbildning som är av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet blir emellertid något svagare när det är fråga om ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag. Det går inte att bortse från att det föreligger risk för att man ser möjligheter att uppnå skatteförmåner genom att bekosta en dyrbar utbildningsinsats för t.ex. en närstående.

Det vore emellertid enligt utredningens bedömning inte rimligt att helt undanta företagsledare, delägare och närstående möjlighet att utbilda sig på arbetsgivarens bekostnad utan att det leder till skattekonsekvenser. Sådan utbildning som krävs för att fullgöra det arbete som man redan innehar bör naturligtvis godtas på samma sätt som gäller redan nu. Eftersom det ofta är i början av en anställning som utbildning behövs är det inte lämpligt att, såsom när det gäller åtgärder i samband med en personalavvecklingssituation, uppställa ett krav om en minsta anställningstid för att förmån av fri utbildning inte skall tas upp som intäkt. Enligt utredningens bedömning talar övervägande skäl för att den föreslagna regeln om undantag från förmånsbeskattning av fri utbildning även skall gälla nämnda kategorier i fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag. Det får sedan överlämnas till praxis att avgöra om en utbildning är av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet, varvid får vägas in den omständigheten att det är fråga om utbildning för företagsledare, delägare eller närstående i ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag.

En stor del av kostnaderna när det gäller utbildningsinsatser är kostnader för resor och ökade levnadskostnader i samband med att den enskilde deltar i utbildningen. När det gäller frågan om den enskilde delägaren m.fl skall medges avdrag för nyss nämnda kostnader krävs

redan enligt gällande rätt att det skall vara fråga om kostnader för fullgörande av tjänsten. Även när det gäller denna bedömning torde det i praxis vägas in att det är fråga om utbildning för här aktuella kategorier i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag.

Utredningen föreslår således ingen särreglering när det gäller utbildning under pågående anställning för företagsledare, delägare och närstående i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag.



9 Konsekvenser för beräkning av preliminär A-skatt, pensionsgrundande inkomst, socialavgifter m.m.

9.1 Beräkning av preliminär A-skatt

Enligt 3 § 2 mom. UBL skall preliminär A-skatt betalas av den som har tilldelats en A-skattesedel eller som saknar skattesedel på preliminär skatt för sådan *ersättning för arbete*, vilken helt eller delvis lämnas i pengar. Med ersättning för arbete likställs pensioner m.m. I 8 § UBL föreskrivs att om skattskyldig jämte kontant inkomst åtnjuter andra förmåner skall preliminär A-skatt beräknas efter inkomstförmånernas sammanlagda värde.

Skatteavdrag kan naturligtvis enbart komma in fråga beträffande inkomst som är skattepliktig. Eftersom förmån av fri utbildning eller annan tjänst i samband med personalavveckling respektive förmån av fri utbildning under pågående anställning som är av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet enligt de föreslagna bestämmelserna i kapitel 5 och 6 inte skall tas upp som intäkt skall skatteavdrag inte göras på dessa förmåner. Följden av vad som föreslås i kapitel 8 är att förmån av fri utbildning eller annan tjänst i samband med personalavveckling skall tas upp som intäkt för vissa kategorier i fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag, på samma sätt som gäller redan i dag. Förmånerna skall därmed även ligga till grund för beräkning av preliminär A-skatt.

Preliminär A-skatt skall vidare beräknas på ersättningar för ökade levnadskostnader m.m. om de inte undantas härifrån genom 10 § UBL. I nämnda bestämmelse föreskrivs bl.a. att preliminär A-skatt skall beräknas på ersättningar för ökade levnadskostnader, som lämnas vid sådan tjänsteresa som avses i punkt 3 av anvisningarna till 33 § KL och för vilken rätten till avdrag för kostnaderna vid mottagarens inkomsttaxering anges i nämnda punkt, endast till den del ersättningarna överstiger de schablonbelopp som anges i nämnda lagrum eller, såvitt gäller kostnad för logi, den faktiska kostnaden. Det är endast ersättning för kostnader som utges i samband med tjänsteresa som inte skall ligga till grund för beräkning av preliminär A-skatt.

Fråga är om de föreslagna ändringarna i KL bör medföra ändringar i 10 § UBL eller i någon annan bestämmelse i denna lag.

När det gäller ersättning för kostnader som uppkommer för en anställd med anledning av att han har sitt arbete på annan ort än den där han har sin bostad, s.k. tillfällig anställning, eller på grund av dubbel bosättning (punkt 3 a första och andra styckena av anvis-

ningarna till 33 § KL) skall sådan ersättning likställas med lön och således ingå i underlaget för beräkning av preliminär skatt. Detta hindrar givetvis inte att den enskilde begär jämkning av den preliminära skatten och på så sätt minskar skatteuttaget.

Det kan diskuteras om ersättning för ökade levnadskostnader, hemresor och resekostnader i samband med att en skattskyldig åtnjuter förmån av fri utbildning eller annan tjänst skall ligga till grund för beräkning av preliminär A-skatt. Förslaget i punkt 8 av anvisningarna till 33 § KL innebär när det gäller ökade levnadskostnader att avdrag medges med de schabloner som är tillämpliga vid tillfällig anställning. Här aktuella ersättningar bör därför på samma sätt som när det gäller ersättning som utgår vid tillfällig anställning ligga till grund för beräkning av preliminär A-skatt. Detsamma skall gälla då ersättning utgår för resekostnader och hemresor. I de fall t.ex. en arbetsgivare står för en utbildningsinsats och även betalar ersättning för ökade levnadskostnader kommer det ovan anförda att leda till att medan förmånen av utbildningsinsatsen inte skall tas upp till beskattning skall den utgivna ersättningen för ökade levnadskostnader, hemresor och resekostnader beskattas och ligga till grund för beräkning av preliminär A-skatt. Det kan i och för sig övervägas att föreskriva att preliminär A-skatt inte skall utgå för dessa ersättningar. Enligt utredningens bedömning talar dock övervägande skäl för att sådan ersättning för kostnader som avses här skall ligga till grund för beräkning av preliminär A-skatt. Utredningen föreslår således ingen ändring i 10 § UBL och inte heller i någon annan bestämmelse i denna lag.

9.2 Pensionsgrundande inkomst och socialavgifter

Av avsnitt 2.3.5 framgår att i princip alla skattepliktiga förmåner som någon får som arbetstagare i allmän eller enskild tjänst är *pensionsgrundande*. Även ersättningar för kostnader är i vissa fall pensionsgrundande, dock inte sådana ersättningar som enligt 10 § UBL undantas från preliminär A-skatt. Det innebär att t.ex. ersättning för ökade levnadskostnader och resekostnader i tjänsten som inte överstiger de schablonbelopp som anges i anvisningarna till 33 § KL inte heller är pensionsgrundande. Ersättning för kostnader enligt reglerna om tillfälligt arbete, hemresor m.m. undantas inte i 10 § UBL från beräkning av preliminär A-skatt (se avsnitt 9.1) och de är därmed pensionsgrundande. Utredningen har i avsnitt 9.1 anført att ersättning för ökade levnadskostnader, logi och hemresor vid utbildning på annan ort än hemorten i samband med en personalavvecklingsituation bör ligga till grund för beräkning av preliminär A-skatt. Detta innebär i sin tur att ersättningarna skall ligga till grund för beräkning av PGI.

Av visst intresse är bestämmelsen att bl.a. sådana ersättningar som anges i 1 § första stycket 2—6 lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster inte är pensionsgrundande. Det innebär att avgångsbidrag på grund av kollektiv avgångsbidragsförsäkring och avgångsersättning på grund av trygghetsavtal inte är pensionsgrundande medan andra former av avgångsvederlag är pensionsgrundande. Flera statliga ersättningar i samband med utbildning, t.ex. utbildningsbidrag under arbetsmarknadsutbildning, är också pensionsgrundande.

Endast skattepliktiga förmåner är, som ovan anförts, pensionsgrundande. I kapitel 5 och 6 har föreslagits att förmån av fri utbildning och andra tjänster i samband med personalavveckling respektive förmån av fri utbildning under pågående anställning som är av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet inte skall tas upp som intäkt och förmånen är därmed inte heller pensionsgrundande. Följden av vad som föreslagits i kapitel 8 är att förmån av fri utbildning eller annan tjänst i samband med personalavveckling skall tas upp som intäkt för vissa kategorier i fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag, på samma sätt som gäller redan i dag och förmånen ligger då till grund för beräkning av PGI.

Den pensionsgrundande inkomsten minskar således när förmåner undantas från beskattning. De förmåner som det är fråga om uppgår ofta till relativt obetydliga belopp och utgår under en begränsad tid. När större belopp utgår är det oftast fråga om engångsbelopp. Någon anledning att av arbetsmarknadspolitiska eller sociala skäl frångå huvudprincipen och göra vissa inte skattepliktiga förmåner pensionsgrundande finns därför inte enligt utredningens mening. Noteras bör också att inte hela förvärvsinkomsten utan endast den del därav som ligger mellan ett basbelopp och 7,5 gånger basbeloppet är pensionsgrundande, vilket gör att de förmåner som det här är fråga om i många fall saknar betydelse för storleken av PGI.

Det kan i detta sammanhang nämnas att den *sjukpenninggrundande inkomsten* (SGI) i flera hänseenden byggs upp på samma sätt som PGI. Bl.a. är skattepliktiga förmåner sjukpenninggrundande, medan vissa avgångsersättningar inte är det. Det har kommit till utredningens kännedom att en person som blivit uppsagd från sin anställning och bedrev studier under den tid som han erhöll avgångsvederlag fick sin SGI sänkt. Detta synes vara helt i överensstämmelse med bestämmelserna i 3 kap. 5 § AFL om när SGI får sänkas. Det kan säkert upplevas som orättvist att SGI får behållas under studier när vissa ersättningar utgår men inte i andra fall. Det är dock knappast något som denna utredning har att behandla.

I princip skall alla förvärvsinkomster som ger socialförsäkringsförmåner beläggas med *socialavgifter*, antingen i form av arbetsgivaravgifter eller egenavgifter. För sådana inkomster av tjänst och näringsverksamhet som inte är förmånsgrundande uttas i stället en särskild löneskatt.

Vid beräkningen av underlaget för arbetsgivaravgifterna har utvecklingen gått mot ett närmande till inkomsttaxeringen. Underlaget beräknas numera på den lön eller de skattepliktiga förmåner som utgetts till de anställda. Värderingen av de skattepliktiga förmånerna sker enligt samma normer vid beräkningen av arbetsgivaravgifter som vid inkomstbeskattningen. I 2 kap. 4 § lagen om socialavgifter görs dock vissa undantag från avgiftsskyldigheten, som dock inte är av intresse i detta sammanhang.

Ersättning som avser kostnader i tjänsten, exempelvis rese- och traktamentsersättning vid tjänsteresa, ingår i princip inte i underlaget för arbetsgivaravgifterna. Så länge funktionen av kostnadsersättning inte gick förlorad, förelåg tidigare avgiftsfrihet även om kostnadsersättningen översteg vad som accepterades i inkomstskattehänseende. En samordning med inkomstbeskattningen har dock numera skett. Om arbetsgivaren skall göra preliminärskatteavdrag på ersättningen för kostnader skall den således ingå i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter. Det innebär att ersättningar för kostnader skall ingå i underlaget för socialavgifter i samma utsträckning som när det gäller underlaget för PGI. Ersättningar som avser kostnader vid sidan av tjänsten skall ingå i underlaget för socialavgifter även om kostnaderna är avdragsgilla i deklarationen. Exempel på sådana ersättningar som jämföras med lön, är ersättningar avseende ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete och ersättningar avseende hemresor och resor mellan bostad och arbetsplats.

Det är således inte oviktigt för beräkningen av sociala avgifter hur stödåtgärder i samband med personalavveckling betraktas i samband med förmånsbeskattningen. Om stödåtgärden anses som en skattepliktig förmån skall den också ingå i avgiftsunderlaget men givetvis inte om den undantas från skatteplikt. Utredningens förslag i kap. 5 och 6 att vissa förmåner skall undantas från beskattning medför således att de inte skall ingå i avgiftsunderlaget. Följden av vad som föreslagits i kapitel 8 är att förmån av fri utbildning eller annan tjänst i samband med personalavveckling skall tas upp som intäkt för vissa kategorier i fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag, på samma sätt som gäller redan i dag och förmånen ligger då till grund för beräkning av underlaget för socialavgifter. Ersättning för kostnader enligt reglerna om tillfälligt arbete, hemresor m.m. ingår i underlaget medan ersättning för kostnader i tjänsten inte ingår i underlaget. Utredningen har i avsnitt 9.1 anfört att ersättning för ökade levnadskostnader, logi och hemresor vid utbildning på annan ort än hemorten i samband med en personalavvecklingssituation bör ligga till grund för beräkning av preliminär A-skatt. Detta innebär i sin tur att ersättningarna bör ingå i underlaget för beräkning av sociala avgifter.

Någon anledning att föreslå lättnader i fråga om vad som skall ingå i avgiftsunderlaget finns enligt utredningens mening inte.

9.3 Övrigt

Ersättningar som utges för resekostnader, hemresor och ökade levnadskostnader i samband med att en enskild åtnjuter förmån enligt förslaget i 32 § 3 h mom. första stycket KL skall, som tidigare nämnts, enligt utredningens bedömning ligga till grund för beräkning av preliminär A-skatt och även utgöra underlag för beräkning av PGI och sociala avgifter. Fråga är om detsamma skall gälla oberoende av om ersättningarna utges av en arbetsgivare, en tidigare arbetsgivare eller t.ex. en trygghetsstiftelse.

Lagen (1981:691) om socialavgifter (SAL), som reglerar frågor om socialavgifter, och bestämmelserna i 11 kap. AFL, som avser beräkning av pensionsgrundande inkomst, använder begreppen arbetsgivare och arbetstagare. Efter 1990 års skattereform gäller ett utvidgat arbetsgivarbegrepp i 3 kap. 2 § andra stycket AFL, som gäller sjukpenninggrundande inkomst. Till denna bestämmelse hänvisas såväl i 2 kap. 1 § SAL som i 11 kap. 2 § andra stycket AFL. I 3 kap. 2 § andra stycket AFL föreskrivs nämligen att ersättning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner *för utfört arbete* i annan form än pension räknas som inkomst av anställning, såvida ersättningen uppgått till minst 1 000 kr, även om mottagaren inte är anställd hos den som utger ersättningen. Vidare föreskrivs att i angivna fall skall den som utför arbetet anses som arbetstagare och den som utger ersättningen anses som arbetsgivare. Den som utger en ersättning och den för vars räkning arbetet utförs behöver således inte nödvändigtvis vara samma person för att avgiftsskyldighet skall uppkomma.

I de fall här aktuella ersättningar utges av en trygghetsstiftelse eller någon annan stiftelse med anknytning till den tidigare arbetsgivaren kan det inte utan vidare sägas att ersättningen är ersättning för arbete. När det gäller frågan om en ersättning har utgått för tjänsten och därmed är skattepliktig enligt 32 § 1 mom. KL har man emellertid i praxis ansett att ersättning i form av startbidrag och studiebidrag som uppburits från Tjänstemännens Trygghetsfond har utgått för tjänsten (RÅ 1988 ref. 127). I rättsfallet resoneras kring att den enskilde arbetat i ett företag som betalat avgifter till Trygghetsfonden. Sambandet med den tidigare tjänsten har ansetts så klart att förmånerna har ansetts utgå på grund av den tidigare tjänsten. Med hänsyn härtill och till vad som ovan sagts om det utvidgade arbetsgivarbegreppet bör man enligt utredningens bedömning när det gäller att beräkna PGI och socialavgifter kunna anse att ersättning från t.ex. en trygghetsstiftelse för kostnader i samband med t.ex. en utbildningsinsats är att jämställa med ersättning för arbete. Utredningen anser därför att det inte föreligger skäl till att föreslå någon lagändring till följd av att det förekommer andra utgivare av här aktuella ersättningar än arbetsgivare i ordets egentliga mening.

10 Budgeteffekter

Enligt direktiven bör de förslag som läggs fram vara statsfinansiellt neutrala. Vidare anges i direktiven att om några förslag innebär minskade offentliga inkomster av någon betydelse, bör det också anges möjliga finansieringsalternativ.

Utredningen behandlar dels förmåner i samband med personalavveckling, däribland utbildning, dels utbildning under pågående anställning. Utredningen föreslår inga förändringar när det gäller beskattningen av kontanta ersättningar som någon får för sitt uppehälle under utbildning. Sådana ersättningar skall (med undantag av vissa studiestöd och stipendier) vara skattepliktiga.

När det gäller andra förmåner såsom förmån av fri utbildning eller andra tjänster som är av väsentlig betydelse för att en skattskyldig som är eller riskerar att bli arbetslös skall kunna fortsätta att förvärvsarbeta föreslår utredningen att förmånen inte skall tas upp som intäkt. Förslaget medför även rätt till avdrag för resor till och från den plats där utbildningen eller åtgärden tillhandahålls samt avdrag för ökade levnadskostnader och hemresor i viss utsträckning.

Det har vid kartläggningen varit svårt att få fram uppgifter om hur stora kostnaderna är för utbildningsinsatser och andra insatser i samband med personalavveckling. Kollektivavtalsstiftelsen Trygghetsrådet har dock uppgett att stiftelsens utbildningskostnader under ett år uppgår till cirka 20 miljoner kr. Trygghetsstiftelsen har uppgett motsvarande siffra till 80 miljoner kr per år.

Från företagshåll har uppgetts att utbildningsinsatser köpta av utbildningsföretag kan medföra kostnader per person från några tusen kr till i vissa fall upp till 100 000 kr per person. När det gäller outplacementverksamhet har uppgetts att kostnaderna kan variera mellan några tusen kr till 100 000 kr och även därutöver per person.

Kostnaderna för utbildningsinsatser och även andra insatser såsom t.ex. outplacementverksamhet kan således uppgå till ganska höga belopp. Vid kartläggningen har emellertid framkommit att när det gäller utbildningsinsatser och andra tjänster i samband med personalavveckling har man ofta ansett att detta är sådana förmåner för den enskilde som inte bör innebära att beskattning sker. Eftersom förmånerna som en följd härav ofta inte redovisas som intäkt av tjänst sker förmånsbeskattning för närvarande endast i begränsad utsträckning.

Till den del utbildningen i stället skulle ha kommit till stånd genom arbetsmarknadspolitiska åtgärder ger lagändringen en direkt sal doförstärkning för offentlig sektor genom att företaget, visserligen med

kostnader som minskar skattebasen, tar på sig större delen av kostnaderna. Även i de fall den uppsagde inte skulle få del av offentlig utbildning har ändå utbildningen ett positivt värde för samhället exempelvis genom en högre produktivitet i ett framtida arbete.

För att undvika att förslagen öppnar möjligheter för delägare, företagsledare och närstående i fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag att uppnå obehöriga skatteförmåner har utredningen föreslagit undantagsregler för dessa kategorier.

När det gäller utbildning i ett anställningsförhållande har utredningen föreslagit att sådan förmån inte skall tas upp som intäkt om utbildningen är av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet. Denna del av förslaget innebär teoretiskt på kort sikt ökade kostnader. Som för alla andra kostnader som ett företag har prövas dessa mot de intäkter eller kostnadsbesparingar som utbildningsinsatserna förväntas ge. Går kalkylen inte ihop genomförs sannolikt inte utbildningen. I detta avseende går företaget och det offentliga intressen åt samma håll. Den resultatförsämring och därmed minskade skattebas en utbildningsinsats initialt ger, kommer framåt i tiden att i stället öka resultatet och därmed skattebasen.

Att göra regelrätta budgetkalkyler över lagförslagen torde inte vara meningsfullt, eftersom det endast är kostnaderna för utbildningen som går att kvantifiera, medan en sådan kvantifiering av intäktssidan inte är möjlig.

11 Författningskommentarer

32 § 3 h mom.

Detta moment innehåller de föreslagna reglerna om beskattning av förmåner i samband med personalavveckling och utbildning. Tredje och fjärde styckena i momentet innehåller regler som avser tillämpningen av första stycket för vissa kategorier i fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag. Bestämmelsen omfattar inte uppsägningslön eller ersättningar som skall täcka den skattskyldiges levnadskostnader utan endast förmåner som innebär att arbetsgivaren, en trygghetsstiftelse e.d. betalar kursavgifter, kurslitteratur, arvoden till föredragshållare, konsulter m.fl. Reglerna är utformade som undantag från huvudregeln om förmånsbeskattning men innebär endast delvis en utvidgning av det skattefria området, eftersom vissa förmåner av detta slag redan i nuvarande praxis inte beskattas. Det gäller framför allt fortbildning inom det egna yrkesområdet. Bestämmelsen är avsedd som en fullständig reglering vad gäller beskattningen av ovan nämnda förmåner.

Första stycket gäller förmåner i samband med personalavveckling. Det föreslagna undantaget från förmånsbeskattning gäller dock inte alla förmåner utan endast utbildning och vissa andra tjänster. Sistnämnda förmåner skall däremot alltid vara skattebefriade oavsett kostnadens storlek, utbildningens karaktär och omfattning e.d., under förutsättning att övriga i bestämmelsen angivna kriterier är uppfyllda. Till andra tjänster än utbildning hör outplacementåtgärder, psykologhjälp och liknande tjänster som på ett personligt plan avser att hjälpa den skattskyldige att få ett nytt arbete eller att i detta syfte i övrigt bistå honom i den svåra situation som uppstår när uppsägningar börjar diskuteras på en arbetsplats.

Förmånliga utköp av varor från arbetsgivaren, förmånliga lån m.m. omfattas däremot inte av skattebefrielsen. Detsamma gäller utfästelser att köpa varor eller tjänster av den som startat egen verksamhet eller att arbetsgivaren gratis eller till ett billigt pris ställer en lokal till förfogande. Här är det således inte fråga om tjänster utan om förmåner som i allmänhet kan omsättas i pengar.

Det finns förmåner, där det kan vara tveksamt om de omfattas av undantaget eller inte. Dit hör av arbetsgivaren betalade platsannonser, annonser om husköp eller husförsäljning, mäklararvode, flyttning-kostnader m.m. Det är dock inte här fråga om tjänster i egentlig mening och i vart fall inte om sådana tjänster av personligt slag som

nämns i föregående stycke. De bör därför inte omfattas av undantaget från förmånsbeskattning.

I detta sammanhang kan nämnas att förmån av fri resa till eller från anställningsintervju eller kostnadsersättning för sådan resa under vissa förutsättningar inte räknas till skattepliktig inkomst enligt 19 § KL.

En första förutsättning för skattefrihet är att den skattskyldige är eller riskerar att bli arbetslös. I första hand avses härmed en person som är eller riskerar att bli arbetslös till följd av en av arbetsgivaren initierad uppsägning. Man kan emellertid även tänka sig att den anställde av något skäl känner sig tvingad att säga upp sig själv. Bestämmelsen är även tillämplig i ett sådant fall. Som utredningen anför i avsnitt 5.5 skall det inte krävas något formellt besked om uppsägning för att bestämmelsen skall bli tillämplig. Det bör räcka t.ex. att arbetsgivaren underrättat en arbetstagarorganisation om att driftsinskränkningar eller andra sådana viktiga förändringar av arbetsgivarens verksamhet som avses i 11 § lagen (1976:580) om medbestämmanderätt i arbetslivet (MBL) planeras.

En andra förutsättning är att förmånen skall vara av väsentlig betydelse för att den skattskyldige skall kunna fortsätta att förvärvsarbета. Det kan naturligtvis diskuteras vad detta konkret innebär. Flertalet utbildningsåtgärder bör rimligen ha någon betydelse för den fortsatta förvärvsverksamheten, åtminstone på sikt. Att förmånen skall vara av väsentlig betydelse innebär att den på ett påtagligt sätt skall öka den skattskyldiges chanser på arbetsmarknaden i det arbetsmarknadsläge som råder när förmånen åtnjuts. Det medför t.ex. att den som har en utbildning inom ett yrke där det finns möjlighet att utan att behöva flytta få arbete hos andra arbetsgivare inte skall omfattas av skattebefrielsen, om han av någon anledning vill skaffa sig en ny yrkesutbildning. Detsamma gäller den som läser ett enstaka ämne inom ett speciellt område som visserligen kan vara utvecklande för den egna personligheten men som inte påtagligt underlättar den skattskyldiges möjligheter på arbetsmarknaden. Kortare kurser som inte är direkt yrkesinriktade men ändå är användbara som bas för fortsatt utbildning bör däremot omfattas av skattebefrielsen. Det gäller t.ex. språkutbildning, datautbildning och - åtminstone i vissa fall - olika former av ledarskapsutbildning. För den som har dålig grund- och yrkesutbildning ligger det ofta närmare till hands att godta att en viss utbildning har väsentlig betydelse för den fortsatta förvärvsverksamheten. En förutsättning är dock att det inte är fråga om utbildning inom ett yrke där arbetsbrist råder.

Andra stycket gäller förmån av fri utbildning under pågående anställning. Här föreslås undantag från förmånsbeskattning av utbildning som är av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet. Även med nuvarande lagstiftning och praxis förmånsbeskattas utbildningskostnader endast i begränsad omfattning. Avsikten med den föreslagna bestämmelsen är att slippa de problem som fortfarande finns i fråga

om gränsdragningen mellan grundutbildning och fortbildning och i stället göra bedömningen utifrån vad som är av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet. Vidare är avsikten att utvidga det skattebefriade området till vissa klart kompetenshöjande utbildningar, som behövs i sådana situationer där arbetsgivarens verksamhet förändras, vilket kan innebära att vissa typer av arbeten försvinner och andra tillkommer. I dessa fall får det anses vara av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet att utbilda anställda så att de kan sköta de nya arbetsuppgifterna. Även gymnasieutbildning kan bli befriad från förmånsbeskattning, t.ex. om den anställde saknar de grundläggande språk- eller matematikkunskaper som krävs för att han skall kunna läsa arbetsbeskrivningar och hantera en viss maskin eller annat arbetsredskap. En sådan utbildning som det här är fråga om är givetvis av betydelse även för de anställda, eftersom den förhindrar att de på sikt kommer att bli uppsagda. Liksom hittills skall naturligtvis sådan utbildning som krävs för att vidmakthålla de anställdas kompetens vara befriad från förmånsbeskattning, även om sådan utbildning ibland kan vara både kostsam och omfattande.

I *tredje stycket* föreskrivs att regeln om undantag från förmånsbeskattning i en personalavvecklingssituation inte skall gälla för företagsledare, delägare och närstående till företagsledare eller till delägare i fåmansföretag och inte heller för den som är närstående till företagsledare eller till delägare och är anställd i fåmansägt handelsbolag om de inte varit anställda i företaget eller bolaget på minst halvtid under en period av två år i följd. Förmånen av fri utbildning eller annan tjänst skall ha utgått från det fåmansföretag eller det fåmansägda handelsbolag som den skattskyldige är eller har varit anställd i. När det gäller definitionen av fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag, företagsledare, delägare och närstående gäller de definitioner som anges i anvisningspunkt 14 till 32 § KL.

I *fjärde stycket* stadgas att särregleringen för angivna kategorier i fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag inte skall gälla om den skattskyldige kan visa att det föreligger särskilda skäl. I kapitel 8 har angetts några exempel på vad som kan anses vara särskilda skäl. Även andra situationer kan naturligtvis förekomma då det kan anses föreligga särskilda skäl för att särregleringen inte skall gälla.

Anvisningar till 33 § punkt 8

De föreslagna avdragsreglerna i denna anvisningspunkt avser samma personkrets som undantas från förmånsbeskattning enligt förslaget i 32 § 3 h mom. Som framgår av den allmänna motiveringen är bakgrunden till förslaget att för de situationer som det här är fråga om klargöra att rätt till avdrag för resekostnader och ökade levnadskostna-

der föreligger i viss utsträckning, oavsett om den utbildning eller liknande som den skattskyldige genomgår kan anses som fullgörande av tjänst. I *första stycket* anges att avdragsrätten för resor till och från utbildningsplatsen e.d. för den kategori skattskyldiga som här avses skall bedömas i enlighet med reglerna i punkt 4. Det innebär att de vanliga reglerna om avdrag för resor till och från arbetet skall tillämpas. Således medges endast avdrag för skäligen kostnader - i allmänhet billigaste färdstätt - om den skattskyldige behövt anlita och även anlitat särskilt forskaffningsmedel. Vidare blir reglerna i punkt 4 om när egen bil får användas tillämpliga. De regler som finns i denna punkt angående tillträdande och frånträdande av anställning skall gälla för resor vid utbildningens början och slut. Vidare blir 33 § 2 mom. KL som begränsar avdragsrätten till kostnader överstigande 6 000 kr tillämplig.

Hänvisningen i *andra stycket* till punkt 3 a första stycket av anvisningarna till 33 § KL innebär att det är de schablonersättningar som gäller vid tillfällig anställning som skall tillämpas. För att avdrag över huvud taget skall komma i fråga krävs att avståndet mellan bostadsorten och utbildningsorten skall vara längre än 50 km och att övernattning på utbildningsorten äger rum. Avdraget för logi skall beräknas till belopp motsvarande den faktiska utgiften. När det gäller kostnader för måltider och småutgifter medges avdrag med ett halvt maximibelopp per dag under de tre första månaderna av bortovaron och med 30 procent av helt maximibelopp för tid därefter (f.n. 90 resp. 54 kr). Vid utbildning utom riket medges avdrag med ett halvt normalbelopp (dvs. den normala ökningen i levnadskostnaderna under en dag i resp. förrättningsland) per dag under de tre första månaderna av bortovaron och till 30 procent av helt normalbelopp för tiden därefter.

Till skillnad från vad som föreskrivs i punkt 3 a medges avdrag endast om ersättning utgått och avdraget får inte överstiga uppbyggnadsersättning. I allmänhet är det arbetsgivaren eller den tidigare arbetsgivaren som betalar ersättningen, men det kan också vara en trygghetsstiftelse eller t.ex. en stiftelse med anknytning till arbetsgivaren eller en arbetsmarknadsorganisation som utger ersättningen.

En ytterligare skillnad mot vad som föreskrivs i punkt 3 a är att avdraget för måltider och småutgifter inte får överstiga de schablonbelopp som tidigare nämnts. Någon möjlighet att efter utredning om den faktiska kostnadsökningens storlek få avdrag med högre belopp än de schablonmässigt beräknade finns således inte.

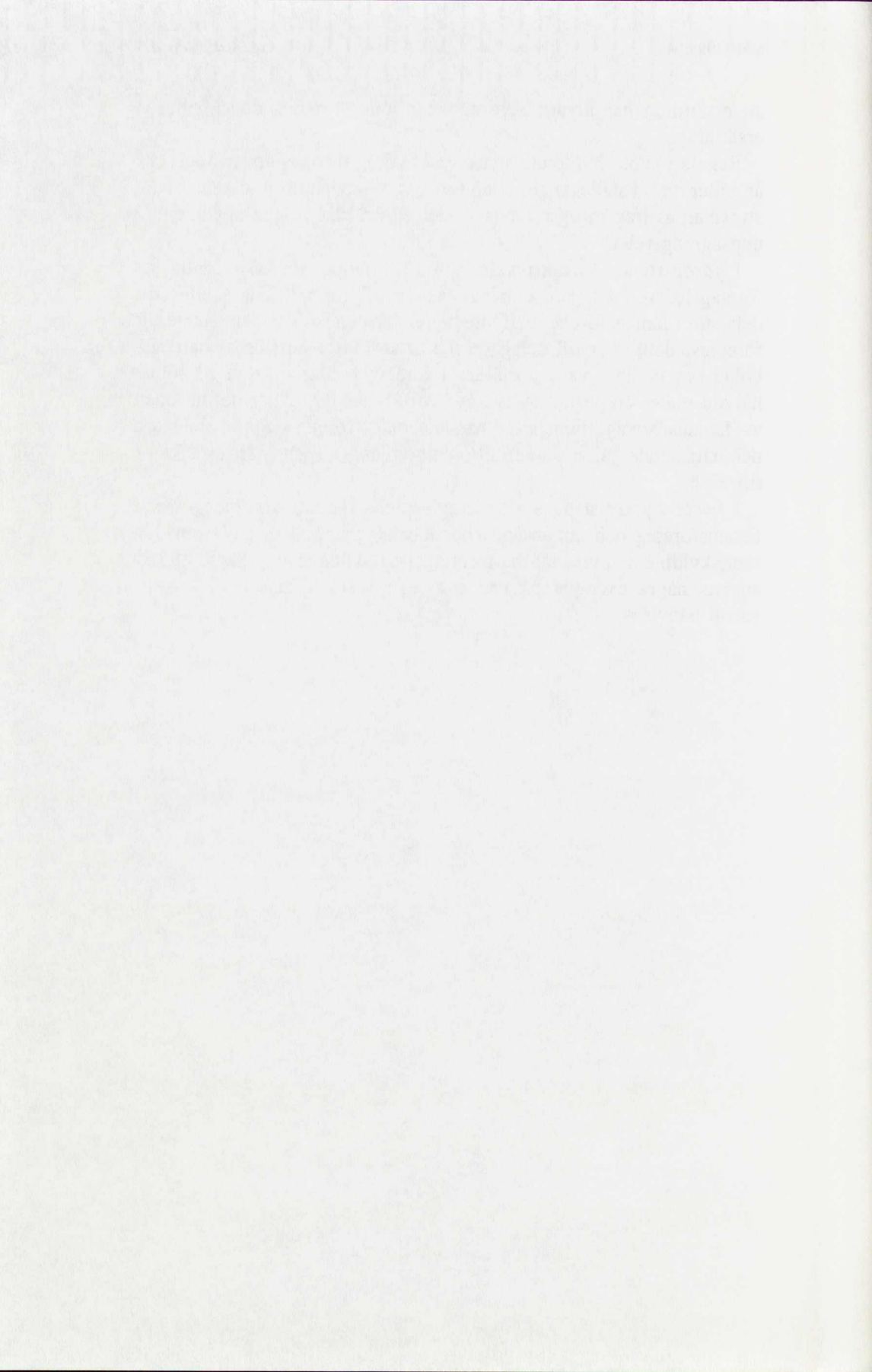
Rätten till avdrag för hemresor beräknas i enlighet med anvisningspunkt 3 b, vilket bl.a. innebär att avdrag medges för en hemresa inom riket varje vecka om avståndet mellan hemorten och bostadsorten överstiger 50 km och att avdraget normalt beräknas för billigaste färdstätt. Även när det gäller hemresor är en förutsättning för avdrag

att ersättning har utgått. Avdraget får inte överstiga den uppburna ersättningen.

Regeln i punkt 3 a femte stycket att avdrag medges under högst två år gäller inte. I stället anges i den föreslagna anvisningspunktens *tredje stycke* att avdrag medges längst under ett år, räknat från utgången av uppsägningstiden.

I *fjärde stycket* föreskrivs att rätten till avdrag inte skall gälla för företagsledare, delägare och närstående till företagsledare eller till delägare i fåmansföretag och inte heller för den som är närstående till företagsledare eller till delägare och är anställd i fåmansägt handelsbolag om de inte varit anställda i företaget eller bolaget på minst halvtid under en period av två år i följd. När det gäller definitionen av fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag, företagsledare, delägare och närstående gäller de definitioner som anges i anvisningspunkt 14 till 32 §.

I *femte stycket* stadgas att särregleringen för angivna kategorier i fåmansföretag och fåmansägda handelsbolag inte skall gälla om den skattskyldige kan visa att det föreligger särskilda skäl. I kapitel 8 har angetts några exempel på vad som kan anses vara särskilda skäl, vartill hänvisas.



Kommittédirektiv



Beskattning av förmåner i samband med uppsägning och utbildning

Dir.
1995:40

Beslut vid regeringssammanträde den 2 mars 1995

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare tillkallas med uppgift att kartlägga förekomsten av olika förmånstyper i samband med uppsägning och att belysa hur dessa behandlas i skattehänseende. Utredaren skall också lämna förslag till de regelförändringar som kan anses behövliga. Vidare skall utredaren analysera hur av arbetsgivaren bekostad utbildning behandlas skattemässigt och föreslå de regeländringar som bedöms nödvändiga.

Utredarens arbete skall vara avslutat före utgången av september 1995.

Bakgrund

Förmåner som lämnas i samband med anställning eller uppdrag i annan form än kontant ersättning skall enligt 32 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370, KL) jämföras med kontant lön. Således är alla förmåner i form av varor eller tjänster som har karaktär av ersättning för arbete i princip skattepliktiga. Detta gäller oavsett om förmånen ges ut direkt från arbetsgivaren eller uppdragsgivaren eller om den ges ut av en annan person. Vissa undantag från skatteplikt finns dock. Enligt huvudregeln i 42 § KL skall förmåner i annan form än pengar vid beskattningen tas upp till marknadsvärdet.

Förmånsområdet har under de senaste åren setts över av två offentliga

2

utredningar, Utredningen om tjänsteinkomstbeskattning (SOU 1992:57 och 1993:44) och Utredningen om beskattning av förmåner (SOU 1994:98). Ingen av dessa utredningar har dock särskilt behandlat förmåner som ges vid uppsägning eller utbildning.

Under senare tid har i konjunkturnedgångens spår personalavvecklingar blivit allt vanligare och kommit att omfatta allt fler människor. Förmåner som består av annat än direkt lön eller avgångsvederlag i samband med personalavveckling har därmed också blivit vanligare och medför många gånger stora kostnader för företagen. Vissa åtgärder kan vara av sådan karaktär att det är tveksamt om dessa innebär en förmån för den anställde eller den som sagts upp. Även om det kan konstateras att det är en förmån kan det i ibland ändå vara osäkert hur förmånen skall hanteras skattemässigt.

En typ av förmån i samband med uppsägning som är relativt vanlig är olika slags utbildningar. Utbildningsinsatserna kan variera till både innehåll och längd. Ibland ges utbildningen under uppsägningstiden, ibland efter det att anställningen har upphört och i vissa fall under såväl uppsägningstiden som under tid före eller efter uppsägningstiden. Som exempel på förmåner i samband med utbildning kan nämnas av arbetsgivaren bekostad terminsavgift och studielitteratur.

En skattskyldig som yrkar avdrag för kostnader i samband med utbildning har i praxis medgetts avdrag endast i begränsad utsträckning. Avdrag har i princip medgetts när utbildningen har ansetts nödvändig för intäkternas förvärvande eller utbildningen har jämförts med fullgörande av tjänst.

Det är inte självklart att motsvarande betraktelsesätt kan tillämpas i fråga om förmån av utbildning som en uppsagd bereds under uppsägningstiden eftersom företaget knappast kommer att få någon direkt nytta av utbildningen. Därmed är det också tveksamt om utbildningen kan anses som fullgörande av tjänst. Det är också tveksamt om en utbildning kan anses som nödvändig för intäkternas förvärvande för en som är uppsagd.

Beskattning av denna typ av förmåner kan på sikt i viss utsträckning leda till minskad rörlighet på arbetsmarknaden samt minska möjligheterna för en uppsagd att skaffa nytt arbete.

Även i andra fall när arbetsgivaren bekostar utbildningen uppkommer frågan hur detta skall behandlas i skattehänseende. Från näringslivets sida har hävdats att reglerna på området i en del fall kan ge upphov till problem och att de därför behöver ses över.

Uppdraget

Utredaren skall kartlägga och redovisa vilka typer av förmåner som förekommer i någon större utsträckning i samband med uppsägning och hur dessa i dag behandlas i skattehänseende.

Gränsen mellan å ena sidan skattepliktiga förmåner och å andra sidan skattefria sådana är för närvarande inte alltid helt klar. När det gäller olika slags insatser för uppsagd personal är dessa oftast att betrakta som en förmån för den som sagts upp. Sammantaget kan det antas att det rör sig om stora kostnader för företagen och - om förmånerna är skattepliktiga - avsevärda förmånsvärden. Det är därför viktigt att dessa behandlas på ett korrekt sätt i förhållande till lagstiftningen och att gällande skatteregler framstår som rimliga ur ett samhällsekonomiskt perspektiv.

Vidare skall utredaren ta ställning till om nuvarande skattelagstiftning leder till ett konsekvent och rimligt beskattningsresultat eller om det av arbetsmarknadspolitiska eller andra samhällsekonomiska skäl finns anledning att ändra reglerna på detta område. Anser utredaren att ändringar bör göras skall förslag på sådana lagändringar redovisas.

Förmån i form av utbildning torde i princip vara skattefri endast om den är nödvändig för intäkternas förvärvande eller är att anse som fullgörande av tjänst. I takt med den allt snabbare förändringen av tekniken och arbetsförhållandena ökar kraven på kompetensutveckling och flexibilitet hos arbetskraften. Det har i olika sammanhang hävdats att nuvarande regler är oklara, i vissa fall ogynnsamma samt inte anpassade till dagens behov av kompetensförnyelse och att de därför behöver ses över. Det är naturligt att göra denna översyn i samband med att förmåner vid uppsägning utreds. En av de vanligaste förmånerna vid uppsägning är nämligen just utbildning. Utbildning kan dessutom vara ett led i en arbetsgivares personalavvecklingsarbete trots att någon formell uppsägningssituation inte föreligger.

Utredaren skall se över nuvarande skatteregler i syfte att klarare ange gränsen för skattefria resp. skattepliktiga utbildningsförmåner som helt eller delvis bekostas av arbetsgivaren. Dessutom bör utredaren överväga om det av arbetsmarknadspolitiska eller andra skäl finns anledning att ändra reglerna.

Utredningsuppdraget omfattar även förmåner i samband med uppsägning och utbildningsförmån som utges eller bekostas av någon annan än arbetsgivare, som t.ex. Trygghetsrådet.

Som en allmän begränsning för utredaren bör dock gälla att förslagen

4

inte får öppna möjligheter till överflyttning av lön till skattefria förmåner med därav följande intäktsbortfall för det allmänna. Den grundläggande principen om en likformig beskattning måste således så långt möjligt upprätthållas. Eventuella undantag från denna princip skall därför vara väl underbyggda och motiverade av arbetsmarknadspolitiska eller andra samhällsekonomiska skäl.

Övriga frågor

Utredaren skall också redovisa hur skattepliktiga förmåner som utgår i samband med uppsägning eller utbildning skall beaktas vid beräkning av pensionsgrundande inkomst.

Utredaren är oförhindrad att ta upp även andra frågor som har ett nära samband med de frågor som utredaren särskilt skall behandla.

Redovisning av uppdraget m.m.

De förslag som utredaren lägger fram bör sammantaget inte leda till minskade skatteintäkter för den offentliga sektorn. Innebär några förslag minskade inkomster av någon betydelse bör utredaren också ange möjliga finansieringsalternativ.

För utredaren skall gälla regeringens direktiv till samtliga kommittéer och särskilda utredare om offentliga åtaganden (dir. 1994:23) och jämställdhetspolitiska konsekvenser (dir 1994:124).

Utredningsarbetet skall vara avslutat före utgången av september 1995.

(Finansdepartementet)



Statens offentliga utredningar 1995

Systematisk förteckning

Statsrådsberedningen

IT-kommissionens arbetsprogram 1995-96. [68]

Justitiedepartementet

Pensionsrättigheter och bodelning. [8]
Nya konsumentregler. [11]
IT och verksamhetsförnyelse inom rättsväsendet.
Förslag till nya samverkansformer. [32]
Ersättning för ideell skada vid personskada. [33]
Sambandet Redovisning – Beskattning. [43]
Aktiebolagets organisation. [44]
Tvängsmedel enligt 27 och 28 kap. RB
samt polislagen. [47]
Godtrosvärk av stöldgods? [52]
Näringslivets tvistlösning. [65]
Polisens användning av övervakningskameror vid
förundersökning. [66]
Vårdnad, boende och umgänge. [79]
Ny rättshjälp och andra bestämmelser om
rättsligt bistånd. [81]
Ett reformerat straffsystem. Del I-III. [91]

Utrikesdepartementet

Lagen om vissa internationella sanktioner
– en översyn. [28]
Röster om EU:s regeringskonferens
– hearing med organisationsföreträdare, debattörer
och forskare. [77]
EU om regeringskonferensen 1996
– institutionernas rapporter
– synpunkter i övriga medlemsländer. [80]
EU-kandidater – 12 länder som kan bli EU:s
nya medlemmar. [83]

Försvarsdepartementet

Muskövarvets framtid. [6]
Analys av Försvarsmaktens ekonomi. [13]
Ett säkrare samhälle. [19]
Utan el stannar Sverige. [20]
Staden på vatten utan vatten. [21]
Radioaktiva ämnen slår ut jordbruk i Skåne. [22]
Brist på elektronikkomponenter. [23]
Gasmoln lamslår Uppsala. [24]
Civilt bruk av försvarets resurser –
regelverken, erfarenheter, helikoptrar. [29]
Samverkan för fred. Den rättsliga regleringen. [53]
Svenska insatser för internationell katastrof- och
flyktinghjälp. Kartläggning, analys och förslag. [72]

Socialdepartementet

Vårdens svåra val.
Slutbetänkande av Prioriteringsutredningen. [5]
Könshandeln. [15]
Socialt arbete mot prostitutionen i Sverige. [16]
Homosexuell prostitution. [17]
Underhållsbidrag och bidragsförskott,
Del A och Del B. [26]
Avgifter inom handikappområdet. [35]
Kompetens och kunskapsutveckling – om yrkes-
roller och arbetsfält inom socialtjänsten. [58]
Ohälsöförsäkring och samhällsekonomi
– olika aspekter på modeller, finansiering
och incitament. [59]
Kvinnofrid. Del A + B. [60]
Dokumentation och socialtjänstregister. [86]

Kommunikationsdepartementet

Samordnad och integrerad tågtrafik på
Arlandabanan och i Mälardalsregionen. [25]
Älvsäkerhet. [40]
Framtidsanpassad Gotlandstrafik. [42]
EG-anpassade körkortregler. [48]
Klimatförändringar i trafikpolitiken. [64]
Allmänna kommunikationer – för alla? [70]
Finansieringslösningar för Göteborgs- och
Dennisöverenskommelserna. [82]

Finansdepartementet

Grön diesel – miljö- och hälsorisker. [3]
Långtidsutredningen 1995. [4]
Fullt ekonomiskt arbetsgivaransvar. [9]
Översyn av skattebrottslagen. [10]
Mervärdesskatt – Nya tidpunkter för
redovisning och betalning. [12]
Förmåner och sanktioner – en samlad redovisning. [36]
Prognoser över statens inkomster och utgifter. [49]
Förmåner och sanktioner
– utgifter för administration. [56]
Översyn av skattereglererna för stiftelser och ideella
föreningar. [63]
Naturgrusskatt, m.m. [67]
Betaltjänster. [69]
Lägenhetsdata. [74]
Försäkringsrörelse i förändring 3. [87]
Svenskar i EU-tjänst. [89]
Omprövning av statliga åtaganden. [93]
Personalutveckling, utbildning och beskattning. [94]

Statens offentliga utredningar 1995

Systematisk förteckning

Utbildningsdepartementet

Yrkehögskolan - Kvalificerad eftergymnasial yrkesutbildning. [38]
Allmän behörighet för högskolestudier. [41]
Förslag om ett internationellt flygsäkerhetsuniversitet i Norrköping-Linköping. [57]
Behörighet och Urval. Förslag till nya regler för antagning till Universitet och högskolor. [71]
Ett aktiebolag för service till universitet och högskolor m.m. [73]

Jordbruksdepartementet

Den brukade mångfalden. Del 1+2. [88]

Arbetsmarknadsdepartementet

Arbetsföretag - En ny möjlighet för arbetslösa. [2]
Obligatoriska arbetsplatskontakter för arbetslösa. [7]
Kompetens för strukturomvandling. [34]
Some reflections on Swedish Labour Market Policy. [39]
Några utländska forskares syn på svensk arbetsmarknadspolitik. [39]
Effektivare styrning och rättssäkerhet i asylprocessen. [46]
Ett samlat verksamhetsansvar för asylärenden. [55]
Svensk flyktingpolitik i globalt perspektiv. [75]
Arbete till invandrare. [76]
EG:s arbetstidsdirektiv och dess konsekvenser för det svenska regelsystemet. [92]

Kulturdepartementet

Konst i offentlig miljö. [18]
Vårt dagliga blad - Pstöd till svensk dagspress. [37]
Kulturpolitikens inriktning. [84]
Kulturpolitikens inriktning - i korthet. [84]
Tjugo års kulturpolitik 1974-1994. [85]

Näringsdepartementet

Ett renodlat näringsförbud. [1]
Ny Elmarknad + Bilagedel. [14]
Elförsörjning i ofred. [51]
Den svenska Rymdverksamheten. [78]

Civildepartementet

Regional framtid + bilagor. [27]
Myndighetsutövning vid medborgarkontor. [61]

Miljödepartementet

Alkylat och Miljöklassning av bensin. [30]
Ett vidareutvecklat miljöklasssystem i EU. [31]
Grundvattenskydd. [45]
Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 1995. [50]
Fastighetsbildning - en gemensam uppgift för stat och kommun. [54]
Ett renat Skåne. [62]
Kärnavfall och Miljö. [90]

Statens offentliga utredningar 1995

Kronologisk förteckning

1. Ett renodlat näringsförbud. N.
 2. Arbetsföretag – En ny möjlighet för arbetslösa. A.
 3. Grön diesel – miljö- och hälsorisker. Fi.
 4. Långtidsutredningen 1995. Fi.
 5. Världens svåra val.
Slutbetänkande av Prioriteringsutredningen. S.
 6. Muskövarvets framtid. Fö.
 7. Obligatoriska arbetsplatskontakter för arbetslösa. A.
 8. Pensionsrättigheter och bodelning. Ju.
 9. Fullt ekonomiskt arbetsgivaransvar. Fi.
 10. Översyn av skattebrottslagen. Fi.
 11. Nya konsumentregler. Ju.
 12. Mervärdesskatt – Nya tidpunkter för redovisning och betalning. Fi.
 13. Analys av Försvarsmaktens ekonomi. Fö.
 14. Ny Elmarknad + Bilagedel. N.
 15. Könshandeln. S.
 16. Socialt arbete mot prostitutionen i Sverige. S.
 17. Homosexuell prostitution. S.
 18. Konst i offentlig miljö. Ku.
 19. Ett säkrare samhälle. Fö.
 20. Utan el stannar Sverige. Fö.
 21. Staden på vatten utan vatten. Fö.
 22. Radioaktiva ämnen slår ut jordbruk i Skåne. Fö.
 23. Brist på elektronikkomponenter. Fö.
 24. Gasmoln lamslår Uppsala. Fö.
 25. Samordnad och integrerad tågtrafik på Arlandabanan och i Mälardalsregionen. K.
 26. Underhållsbidrag och bidragsförskott, Del A och Del B. S.
 27. Regional framtid + bilagor. C.
 28. Lagen om vissa internationella sanktioner – en översyn. UD.
 29. Civilt bruk av försvarets resurser – regelverken, erfarenheter, helikoptrar. Fö.
 30. Alkylat och Miljöklassning av bensin. M.
 31. Ett vidareutvecklat miljöklasssystem i EU. M.
 32. IT och verksamhetsförnyelse inom rättsväsendet. Förslag till nya samverkansformer. Ju.
 33. Ersättning för ideell skada vid personskada. Ju.
 34. Kompetens för strukturomvandling. A.
 35. Avgifter inom handikappområdet. S.
 36. Förmåner och sanktioner - en samlad redovisning. Fi.
 37. Vårt dagliga blad - stöd till svensk dagspress. Ku.
 38. Yrkehögskolan - Kvalificerad eftergymnasial yrkesutbildning. U.
 39. Some reflections on Swedish Labour Market Policy. A.
Några utländska forskares syn på svensk arbetsmarknadspolitik. A.
 40. Älvsäkerhet. K.
 41. Allmän behörighet för högskolestudier. U.
 42. Framtidsanpassad Gotlandstrafik. K.
 43. Sambandet Redovisning – Beskattning. Ju.
 44. Aktiebolagets organisation. Ju.
 45. Grundvattenskydd. M.
 46. Effektivare styrning och rättssäkerhet i asylprocessen. A.
 47. Tvångsmedel enligt 27 och 28 kap. RB samt polislagen. Ju.
 48. EG-anpassade körkortregler. K.
 49. Prognoser över statens inkomster och utgifter. Fi.
 50. Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 1995. M.
 51. Elförsörjning i ofred. N.
 52. Godtrosförvärv av stöldgods? Ju.
 53. Samverkan för fred. Den rättsliga regleringen. Fö.
 54. Fastighetsbildning – en gemensam uppgift för stat och kommun. M.
 55. Ett samlat verksamhetsansvar för asylärenden. A.
 56. Förmåner och sanktioner – utgifter för administration. Fi.
 57. Förslag om ett internationellt flygsäkerhetsuniversitet i Norrköping-Linköping. U.
 58. Kompetens och kunskapsutveckling – om yrkesroller och arbetsfält inom socialtjänsten. S.
 59. Ohälsöförsäkring och samhällsekonomi – olika aspekter på modeller, finansiering och incitament. S.
 60. Kvinnofrid. Del A+B. S.
 61. Myndighetsutövning vid medborgarkontor. C.
 62. Ett renat Skåne. M.
 63. Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar. Fi.
 64. Klimatförändringar i trafikpolitiken. K.
 65. Näringslivets tvistlösning. Ju.
 66. Polisens användning av övervakningskameror vid förundersökning. Ju.
 67. Naturgrusskatt, m.m. Fi.
 68. IT-kommissionens arbetsprogram 1995-96. SB.
 69. Betaltjänster. Fi.
 70. Allmänna kommunikationer – för alla? K.
 71. Behörighet och Urval. Förslag till nya regler för antagning till Universitet och högskolor. U.
 72. Svenska insatser för internationell katastrof- och flyktinghjälp. Kartläggning, analys och förslag. Fö.
 73. Ett aktiebolag för service till universitet och högskolor m.m. U.
 74. Lägenhetsdata. Fi.
 75. Svensk flyktingpolitik i globalt perspektiv. A.
 76. Arbeta till invandrare. A.
-

Kronologisk förteckning

77. Röster om EU:s regeringskonferens
– hearing med organisationsföreträdare, debattörer
och forskare. UD.
 78. Den svenska rymdverksamheten. N.
 79. Vårdnad, boende och umgänge. JU.
 80. EU om regeringskonferensen 1996
– institutionernas rapporter
– synpunkter i övriga medlemsländer. UD.
 81. Ny rättshjälpslag och andra bestämmelser om
rättsligt bistånd. Ju.
 82. Finansieringslösningar för Göteborgs- och
Dennisöverenskommelserna. K.
 83. EU-kandidater – 12 länder som kan bli EU:s
nya medlemmar. UD.
 84. Kulturpolitikens inriktning. Ku.
 84. Kulturpolitikens inriktning – i korthet. Ku.
 85. Tjugo års kulturpolitik 1974-1994. Ku.
 86. Dokumentation och socialtjänstregister. S.
 87. Försäkringsrörelse i förändring 3. Fi.
 88. Den brukade mångfalden. Del 1+2. Jo.
 89. Svenskar i EU-tjänst. Fi.
 90. Kärnavfall och Miljö. M.
 91. Ett reformerat straffsystem. Del I-III. Ju.
 92. EG:s arbetstidsdirektiv och dess konsekvenser för
det svenska regelsystemet. A.
 93. Omprövning av statliga åtaganden. Fi.
 94. Personalavveckling, utbildning och beskattning.
Fi.
-