

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 12 1983

Reservering för framtida utgifter som skatterättsligt problem

Av f d regeringsrådet Carl Åbjörnsson

Nuvarande rättsläget oklart. Något om bakgrunden till ett utredningsuppdrag¹

Rättsläget vad gäller rätten till avdrag vid taxeringen för reserveringar för framtida utgifter har länge ansetts oklart i många hänseenden. Beträffande en form av framtida utgifter — det gällde reserveringar för utestående garantiåtaganden — hade situationen under senare delen av 1960-talet blivit så besvärande att det ansågs nödvändigt att ingripa med särskild lagstiftning. Företagsskatteberedningen, som tillkallats i juni 1970, tog upp frågan om garantiavsättningarna med förtur och föreslog i en i maj 1973 framlagd promemoria (Ds Fi 1973:9) att i kommunalskattelagen (KL) skulle införas särskilda regler om rätt till avdrag för framtida garantiutgifter. Förslaget ledde till lagstiftning redan samma år. Bestämmelserna infördes i en ny anvisningspunkt 1.a. till 41 § KL (SFS 1973 nr 1057).

År 1978 meddelades uttryckliga avdragsregler inom ytterligare ett specialområde. Denna gång avsåg bestämmelserna kärnkraftsföretagens rätt till avdrag för framtida hanteringsutgifter för utbränt kärnbränsle. I propositionen

¹ SOU 1983:47. Skatteregler om reservering för framtida utgifter.

1978/79:39 uttalade departementschefen att det, såvitt gällde andra typer av framtida förpliktelser än garantiåtaganden, inte var uteslutet att det alltjämt förelåg viss motsättning mellan den företagsekonomiska och den skattemässiga bedömningen. Förslaget i propositionen godkändes av riksdagen och bestämmelserna infördes i en särskild anvisningspunkt 1.b. till 41 § KL (SFS 1978 nr 974 ä 1981 nr 670).

Vid behandlingen av propositionen uttalade emellertid skatteutskottet (SkU 1978/79:18) att utskottet förutsatte att frågan om rätten till avdrag för avsättningar för framtida utgifter skulle komma att tas upp till en mer allsidig prövning i samband med att man tog ställning till företagsbeskattningens framtida utformning. 1973 års lagstiftning om framtida garantiutgifter hade väl också närmast uppfattats som en provisorisk lösning i avvaktan på företagsskatteberedningens slutliga ställningstagande till olika periodiseringsproblem. Man hade kanske därför väntat sig att beredningen i sitt slutbetänkande (SOU 1977:86) skulle återkomma till frågan om den skattemässiga behandlingen av olika former av framtida utgifter. Så blev emellertid inte fallet. Beredningen har i sitt slutbetänkande inte redovisat några allmänna överväganden i denna fråga. Endast beträffande framtida exploateringsutgifter i tomtrörelse lade beredningen fram förslag till särskilda lagregler.

Vid behandlingen inom budgetdepartementet av företagsskatteberedningens slutbetänkande konstaterade också departementschefen (prop 1978/79:210 s 184) att frågan om möjligheterna att få avdrag för reserveringar för olika slags framtida utgifter behövde ytterligare utredas. I avvaktan på resultatet av en sådan utredning ansågs det olämpligt att utarbeta särskilda regler för exploateringsutgifter i tomtrörelse (prop 1980/81:68 s 176).

Jag har här i korthet angett bakgrunden till det uppdrag att utarbeta ett i möjligaste mån generellt system för den skattemässiga behandlingen av olika former av framtida utgifter, som lämnades till bidragsskattekommittén (Dir. 1979:135). Jag bör kanske tillägga att riksdagen även våren 1979 hade anledning att uppmärksamma det oklara läget i fråga om rätten till avdrag för framtida utgifter. I en motion (1978/79:837) hade motionären begärt att frågan om avdrag vid beskattningen för sådana framtida utgifter som läkemedelsindustrin iklätt sig enligt särskilt åtagande att utge ersättning för läkemedelsskador skyndsamt skulle ses över². Skatteutskottet hänvisade i sitt betänkande (SkU 1978/79:57) till att utskottet redan i ett tidigare betänkande (SkU 1978/79:18 se ovan) uttalat att frågan om framtida utgifters behandling i skattehänseende borde tas upp till allsidig prövning.

Genom de olika riksdagsuttalandena hade alltså departementet hösten 1979

² Ang. ett förhandsbeskedsärende där denna fråga varit uppe till bedömande kan hänvisas till en art. i denna tidskrift (Skattenytt 1982 s 169).

— då direktiven för bidragsskattekommittén utarbetades — en ganska stark press på sig att tillsätta en utredning i frågan. Detta är nog förklaringen till att uppdraget lämnades till bidragsskattekommittén. Denna kommitté skulle ha till huvuduppgift att verkställa en översyn av reglerna för beskattning av statsbidrag. Frågan om den skattemässiga behandlingen av framtida utgifter har ju inte något direkt samband med frågan om utformningen av reglerna för beskattning av statsbidrag. I bidragsskattekommittén skulle emellertid bokföringsmässig expertis bli företrädd såväl bland ledamöterna som bland experterna. Det ansågs väl då rationellt att utnyttja denna expertis även vid utredningen av frågan om de framtida utgifterna. Sambandet mellan den skattemässiga och den redovisningsmässiga behandlingen av dessa utgifter är mycket påtagligt.

Bidragsskattekommittén³ har nyligen framlagt ett betänkande (SOU 1983:47) med förslag till skatteregler om reservering för framtida utgifter. Det är inte min avsikt att här redogöra för förslagets enskildheter. Måhända kan det bli anledning att återkomma till detta i ett senare sammanhang. Jag vill i stället något uppehålla mig vid de överväganden av principiell art som en lagstiftning på detta område aktualiserar.

Det skatterättsliga begreppet framtida utgifter

Inledande synpunkter

Några allmänna bestämmelser om avdrag vid taxeringen för avsättningar avseende framtida utgifter finns inte. I kommunalskattelagen används över huvud taget inte uttrycket framtida utgifter⁴. Frågan om det föreligger rätt till avdrag för framtida utgifter i sådana fall där speciallagstiftning — t ex om garantiförpliktelser, pensionsåtaganden, utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle — saknas får därför bedömas med utgångspunkt från bestämmelserna i 41 § KL om rätt beskattningsår för utgifter vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder. Enligt dessa bestämmelser skall utgiftsposter hänföras till det år då de enligt god redovisningssed bör tas upp i räkenskaperna.

Det föreligger således redan enligt gällande skattelagstiftning en rätt till avdrag för framtida utgifter i sådana fall där utgifterna enligt god redovisningssed skall bokföras som kostnad redan innan de faktiskt uppkommer och betalas. Skatterättslig praxis har emellertid kommit att utvecklas i en restriktiv

³ I kommittén ingick som ledamöter f d regeringsrådet Carl Åbjörnsson, ordförande, kanslichefen i bokföringsnämnden Boris Carlsson, direktören Arne Gustafson och skattedirektören Olle Roos.

⁴ Den år 1973 införda termen "framtida garantiutgifter" innebär en precisering och termen knyter nära an till terminologin inom redovisningsmässig praxis.

riktning. Avdrag har sålunda i många fall vägrats för avsättningar som från redovisningsmässig synpunkt varit motiverade. Man har i sammanhanget talat om att det på detta område föreligger viss motsättning mellan den företags-ekonomiska och den skattemässiga bedömningen. Det förhållandet att avdragsbestämmelser meddelats för vissa typer av framtida utgifter har på sina håll uppfattats så att avdrag i andra fall inte kan medges⁵.

I direktiven för bidragsskattekommittén anges att kommitténs målsättning bör vara att de avsättningar som ett företag måste göra för att uppfylla kravet på god redovisningssed skall vara avdragsgilla vid inkomsttaxeringen. Inför en sådan lagstiftningsuppgift måste man naturligtvis försöka klarlägga orsakerna till varför de nuvarande reglerna i 41 § KL om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder inte fått en tillämpning som innebär att det åstadkommes en överensstämmelse mellan den redovisningsmässiga och den skattemässiga bedömningen.

Redan företagsskatteberedningen pekade i sin tidigare omnämnda promemoria från 1973 på ett förhållande som härvid haft betydelse. Beredningen framhöll att i tidigare praxis inte uppkom nämnvärda tvistigheter mellan de skattskyldiga och skattemyndigheterna i fråga om garantiavsättningar. Utvecklingen under 1940-talet mot alltmer restriktiv praxis i fråga om förtäckt resultatutjämnning samt sedermera införda begränsningar i lagstiftningen i fråga om rätten till av- och nedskrivning medförde dock, framhöll beredningen, ett förändrat synsätt även på skuldreserveringar. Företagsskatteberedningen påvisade klart det ohållbara i en sådan praxis. Garantiavsättningar motiveras av kravet på utgiftsperiodisering och har alltså karaktär av skuldbokföring i motsats till reserveringar av typen fondavsättningar, lagernedskrivning etc som är att anse som vinstreglerande åtgärder. Det kan ha sitt intresse att i detta sammanhang nämna att kammarrätten i Stockholm i sitt remissyttrande uttalade att det enligt kammarrätten vore lämpligast att frågan om avdrag för garantiavsättningar övervägdes i samband med beredningens mer allmänna prövning om avvägningen var den riktiga mellan å ena sidan möjligheten till vinstreglerande dispositioner genom bl a förmånliga av- och nedskrivningar och å andra sidan storleken av den vinstbeskattning som träffar företagen. Mot bakgrund av skatteberedningens klargörande utredning om innebörden av begreppet skuldbokföring/garantiavsättning var kammarrättens ståndpunkt onekligen en smula överraskande. Departementschefen underkände också ett sådant resonemang och framhöll att garantiavsättningarna enbart hade till syfte att periodisera garantiutgifterna till rätt räkningsår och inte avsåg att medföra några möjligheter till konsolidering.

⁵ Ang. denna fråga se t ex Grosskopf-Edvardsson. Inkomst- och förmögenhetsbeskattning. Del I s 134 (1981 års uppl.)

Med denna utgångspunkt, framhöll departementschefen vidare, föregreps inte heller beredningens slutliga ställningstagande till avvägningen mellan vinstreglerande åtgärder och den vinstbeskattning som borde träffa företagen (prop 1973:207, s 50).

Jag har velat erinra om dessa uttalanden i samband med att reglerna om avdrag för framtida garantiutgifter antogs av riksdagen eftersom synpunkterna också äger giltighet vid ett ställningstagande till frågan om generella regler för den skattemässiga behandlingen av andra former av framtida utgifter.

Framtida utgifter — en definition

Det har redan nämnts att termen "framtida utgifter" inte förekommer i KL. Den genomgång av praxis, som bidragsskattekommittén gjort, visar att det råder en betydande osäkerhet om när förutsättningar föreligger för att medge avdrag för reserveringar för framtida utgifter. Enligt kommitténs uppfattning beror denna osäkerhet till inte ringa del på att innebörden av begreppet "framtida utgifter" är oklar. En huvudpunkt i kommitténs förslag är därför att det i KL skall införas en definition av begreppet framtida utgifter.

Den föreslagna definitionen har följande lydelse: Med en framtida utgift avses en utgift som beräknas uppkomma först efter det beskattningsår under vilket intäcksredovisning skett och som har ett sådant direkt samband med den före balansdagen bedrivna verksamheten att utgiften enligt god redovisningssed skall periodiseras till en kostnad redan innan den uppkommit.

Genom definitionen anges klart att det är det redovisningsmässiga kravet på periodisk resultatberäkning som skall tillgodoses. I och för sig är inte termen "framtida utgift" ett särskilt bra uttryck för den företeelse, som man avser att beskriva. Enligt vanligt språkbruk torde begreppet "framtida utgifter" uppfattas som alla slags utgifter som förväntas framöver. Det skattemässiga begreppet framtida utgift har en annan och betydligt snävare innebörd. Termen förekommer inte heller i bokföringslagen utan där talas i stället om "upplupen kostnad". Inom kommittén diskuterades huruvida man även i skattesammanhang borde använda uttrycket upplupen kostnad. Av olika skäl avstod emellertid kommittén från att i sitt författningsförslag införa begreppet "upplupen kostnad".

I bokföringsmässig praxis talas även om befarade förluster. Detta är ett annat och i viss mening vidare begrepp än det av kommittén i definitionen använda uttrycket "framtida utgift". För att en framtida utgift skall föreligga krävs enligt kommitténs definition att intäcksredovisning skett. Befarad förlust kan man tala om när även intäktssidan står öppen. I en bilaga till betänkandet har sammanställts ett antal exempel på den redovisningsmässiga behandlingen av upplupna kostnader och befarade förluster.

Kommittén har varit angelägen understryka att kommitténs förslag inte ändrar förutsättningarna för den praxis som föreligger om den skattemässiga

behandlingen av förluster. Regeringsrättsavgörande inom detta område är alltså aktuella som prejudikat även efter ett ev. genomförande av kommitténs förslag om de framtida utgifternas skattemässiga behandling (t ex RÅ 81 1:51 om befarade förluster på leveranskontrakt och RÅ 1976 ref 104 om kursförluster).

Allmänna förutsättningar för rätt till avdrag

Enligt kommitténs uppfattning bör — utöver en definition av själva begreppet framtida utgifter — kommunalskattelagen också ange under vilka förutsättningar en reservering för en framtida utgift är avdragsgill vid taxeringen. Den allmänna hänvisning till ”god redovisningssed”, som finns i nuvarande lagstiftning, har inte, det visar erfarenheten, givit tillräcklig vägledning för att på detta område åstadkomma en enhetlig praxis. I sammanhanget kan erinras om att i bokföringslagen inte finns några särskilda regler beträffande värderingen av skulder. Detta understryker behovet av att i skattelag meddelas uttryckliga regler.

Det ligger i sakens natur att sådana bestämmelser endast kan ange de allmänna förutsättningarna för avdragsrätt. Inom kommittén diskuterade vi möjligheterna att införa någon form av schablon för beräkning av avdragets storlek. Som bekant tillämpades denna metod när man 1973 införde reglerna om avdragsrätt för garantiavsättningar. Med hänsyn till de mycket skiftande förhållandena inom olika områden avstod emellertid kommittén från att framlägga förslag med detta innehåll.

För att avdragsrätt skall föreligga krävs enligt förslaget dels att avsättningen för de framtida utgifterna har gjorts i räkenskaperna, dels att den skattskyldige kan göra sannolikt att han på grund av avtal eller annan förpliktelse kommer att åsamkas utgifterna. Det skall alltså föreligga en förpliktelse mot tredje man. I likhet med vad som gäller vid andra former av periodiseringar föreskrivs vidare att medgivet avdrag skall återföras till beskattning det därpå följande året. Innebörden av detta är att behörigheten av en avsättning skall omprövas varje beskattningsår.

Vissa speciella frågor

Kommittén behandlar även vissa frågor av mera speciell art, som påkallar uppmärksamhet i samband med en lagstiftning på detta område. Jag skall här i korthet redogöra för ett par av dessa frågor, som jag ansett vara av principiellt intresse.

Garantiavsättningar

Det förslag om en generell avdragsregel, som kommittén utarbetat, skall inte gälla för redan specialreglerade områden. Som exempel på sådana områden nämner kommittén utgifter för tryggnad av pensioner till anställd personal (punkt 2 anv. till 29 § KL), garantiutgifter (punkt 1 a anv. till 41 § KL), fram-

tida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle (punkt 1b anv. till 41 § KL) och framtida utgifter, som omfattas av den nya lagstiftningen om pågående arbeten (punkt 3 a anv. till 41 § KL). I fråga om garantiutgifterna föreslår dock kommittén att en viss samordning skall ske av de nuvarande reglerna med den föreslagna generella avdragsregeln. I detta hänseende innebär förslaget följande.

De nuvarande reglerna om avdragsrätt för framtida garantiutgifter omfattar som bekant dels en huvudregel enligt vilken avdrag får åtnjutas med vissa schablonmässigt beräknade belopp, dels en utredningsregel som kan berättiga till högre avdrag än som kan medges vid tillämpning av huvudregeln. Utredningsregeln är avsedd för fall där avsättningsbehovet markant skiljer sig från tillåten avsättning enligt huvudregeln. I lagtexten ges exempel på situationer som kan utgöra grund för tillämpning av utredningsregeln.

Kommittén föreslår ingen ändring av den nuvarande huvudregeln. Däremot har kommittén ansett att utredningsregeln inte bör bibehållas vid sidan av den av kommittén föreslagna generella regeln avseende rätt till avdrag för framtida utgifter. Det bör emellertid enligt kommitténs mening även fortsättningsvis finnas möjlighet att få avdrag för framtida garantiutgifter med större belopp än som följer av huvudregeln om det föreligger behov därav i särskilda fall. Kommitténs förslag innebär att avdragsrätten i sådana fall anknyts till den av kommittén föreslagna generella regeln.

När lagstiftningen om garantiavsättningar infördes 1973 angavs syftet med utredningsregeln vara att tillhandahålla en alternativ avdragsmöjlighet för sådana fall, där avdrag enligt huvudregeln inte alls motsvarade det reella avsättningsbehovet i företaget. Kommitténs rättsfallsundersökningar och upplysningar inom kommittén om praxis på området visar att detta syfte knappast har uppnåtts vid den praktiska tillämpningen. Från redovisningshåll har också — med rätta anser jag — hävdats att det fortfarande föreligger en motsättning mellan den företagsekonomiska och den skattemässiga bedömningen, när det gäller de fall för vilka utredningsregeln är avsedd.

Att tillämpningsområdet för utredningsregeln blivit så begränsat torde främst bero på den nuvarande lagtextens utformning. Genom obestämda och svävande formuleringar lämnas inte tillräcklig vägledning för att bedöma om förutsättningarna för regelns tillämpning är uppfyllda. Det talas t ex om ”*mycket stora tillverkningsobjekt*” eller ”*mycket stora arbeten*”, om ”*en betydande ökning av de utestående garantiförpliktelseernas omfattning*”, om ”*att produktionssammansättningen avsevärt ändrats*” och om ”*en väsentlig del av utestående garantiförpliktelser*”. Enligt min mening är detta ett exempel på hur en lagtext på skatteområdet inte bör utformas.

Framtida reparationsutgifter

Framtida reparationsutgifter motsvarande årets förslitning torde från rent

företagsekonomisk synpunkt vara en upplupen kostnad för vilken medel borde reserveras i bokslutet. Av de upplysningar om redovisningsmässig praxis, som förelåg inom kommittén, framgick emellertid att reparationsutgifter i regel bokförs det år reparationen betalas. Denna bokföringspraxis torde ha sin grund i att reserveringar för reparationsutgifter enligt klar skattepraxis inte är avdragsgilla vid taxeringen.

Men hur blir situationen om man i skattelag inför ett generellt system för den skattemässiga behandlingen av olika former av framtida utgifter? Den av kommittén uppställda definitionen av begreppet "framtida utgift" hänvisar till den utgiftsperiodisering som skall ske "enligt god redovisningssed". En ändring av bokföringspraxis skulle alltså kunna komma att föra in "framtida reparationsutgifter" under den uppställda definitionen.

Kommittén har erinrat om att frågan om införande av en kontometod för reparationskostnader prövats av riksdagen i olika sammanhang men avvisats. Bl a betänkligheter från statsfinansiell synpunkt och komplikationerna för taxeringsförfarandet har därvid angivits som skäl till att inte lägga fram förslag om en sådan kontometod. Kommittén har — mot denna bakgrund — ansett att det åt kommittén lämnade utredningsuppdraget inte omfattat frågan om införande av rätt till avdrag för särskilda reparationskonton. För att undanröja varje möjlighet till missförstånd om tillämpningsområdet för den av kommittén föreslagna generella regeln om den skattemässiga behandlingen av framtida utgifter har kommittén i sitt författningsförslag infört en särskild undantagsregel för framtida utgifter avseende reparations- och underhållskostnader.

Avslutningsvis vill jag återge hur kommittén sammanfattar innebörden av det framlagda förslaget. Kommittén uttalar att de regler för den skattemässiga behandlingen av framtida utgifter, som kommittén utarbetat, i princip inte innebär en utvidgning av den rätt till avdrag som följer av redan gällande regler. Förslaget syftar i stället till att på ett tydligare sätt anknyta avdragsrätten till företagsekonomiska och redovisningsmässiga principer. Kommittén framhåller vidare att den i olika sammanhang påpekat att den restriktiva inställning, som praxis intagit till yrkanden om avdrag för gjorda avsättningar, i några regeringsrättsavgöranden från senare tid mjukats upp beträffande vissa former av framtida utgifter. Kommitténs förslag syftar till att låta de principer som varit vägledande för denna praxis få generell tillämpning inom hela området.