

Universitets lektor Asbjörn Eriksson

Egenavgifter och räkenskaper

1. Inledning och bakgrund

I SN nr 3 och 5 1988 diskuteras egenavgiftsavgdraget, främst i samband med ändrad taxering.¹ Frågan har aktualiserats av avgörandena i RÅ 1987 ref 65. Dessa avser visserligen underlaget för skattetilläggsberäkning vid taxeringsändring, men indirekt har regeringsrätten också uttalat sig om rättsläget beträffande ändring av egenavgiftsavgdraget när TN eller domstol ändrar taxeringen. RR:s ställningstaganden innebär att ändring av egenavgiftsavgdraget skall följa på en taxeringsändring, åtminstone om det är fråga om mer än en mindre ändring. Hur detta förhåller sig till de fall, där en lagstadgad skyldighet att göra avsättning i räkenskaperna finns, utsägs inte klart i referatet. Det tyder dock på att en ändring av egenavgiftsavgdraget skulle göras även utan motsvarande ändring i räkenskaperna. Om den slutsatsen är riktig, skulle i vart fall det vara vunnit, att endast storleken på taxeringsändringen blir avgörande för en eventuell ändring av egenavgiftsavgdraget. Om även avsättningskravet skall vägas in, tillkommer frågan om möjligheten att ändra bokslut. I de två nämnda artiklarna uppmärksammas därvid att RSV Dt 1985:1 om ändrat bokslut m m skulle kunna utgöra hinder för en sådan ändring. Bokslutsändring skall ju enligt den nämnda anvisningen inte godtas om skattetillägg kan komma i fråga. En taxeringsändring (även en höjning) kan emellertid föreligga utan att skattetillägg är aktuellt. Under förutsättning att taxeringsändringen inte är mindre, skulle en ändring av egenavgiftsavgdraget vara avhängigt av om den skattskyldige har upprättat årsbokslut eller inte enligt BFL. Har han inte det, skall avdrag medges utan yrkande. Hur skall den som har att upprätta årsbokslut förfara för att tillgodoföras ett höjt egenavgiftsavgdrag?. En möjlighet vore att visa upp ett nytt årsbokslut men det förefaller processuellt besvärligt. En sådan lösning är dessutom avhängig av den oklara frågan när en bokslutsändring senast kan göras. Oavsett hur det förhåller sig med den möjligheten, skulle ett strikt vidhållande vid

den uttryckliga avsättningsregeln strida mot likabehandlingsprincipen.

Om de nämnda domarna skall tolkas så att RR ignorerar avsättningskravet, är det av intresse att undersöka om det finns andra skäl, som ändå motiverar ett bibehållande av en avsättningsregel. Om korrekt tolkning är den omvända, komplicerar rättsläget och även vid ett sådant förhållande kan det vara av intresse att klarlägga motiven för och konsekvenserna i övrigt av ett formellt avsättningskrav.²

2. Syfte

Regeln om avsättning för egenavgifter är ett exempel på att en allmän hänvisning till sådana grundläggande begrepp och principer som ordnad bokföring, bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed ibland görs utan att innebörden i dessa begrepp tycks vara helt klar eller närmare analyserad av den som använder dem. Hänvisningar av den typen förekommer såväl i förarbeten som i praxis. Syftet med denna artikel är att diskutera regeln om avsättning i räkenskaperna för egenavgifter, framför allt mot bakgrunden av de hänvisningar som görs i motiven.

Reglerna om egenavgiftsavrdraget och deras utveckling från ett allmänt avdrag till nuvarande lagstiftning har ingående beskrivits i de två nämnda artiklarna. Jag begränsar därför framställningen här till de delar av tidigare och nu gällande regler som är av betydelse för avsättningskravet.

3. Avsättning i räkenskaperna

3.1 Regler och motiv

Av 29 § anv p 9a, 2 st KL framgår följande:³

. . . Den som enligt bokföringslagen (1976:125) är skyldig att upprätta årsbokslut skall ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

I prop 1981/82:10 framhåller dep chefen att han fäster stor vikt vid att den skattemässiga behandlingen av egenavgifterna blir enkel att tillämpa och kontrollera. Avdragsrätten bör också utformas så att den skattskyldige inte drabbas av avgift-på-avgiftseffekten. (s 51) Målsättningen uppfylls bäst, enligt dep chefen, om man knyter an till bokföringsmässiga grunder enligt reglerna i 41 § KL. (s 51)

Han sammanfattar därefter innebörden i begreppet bokföringsmässiga grunder i KL och gör en koppling till bokföringen genom följande uttalande:

Hänvisningen till bokföringsmässiga grunder medför vidare att den skattemässiga inkomstberäkningen skall ske på grundval av de redovisningsregler som finns i bokföringslagen (1976:125) och annan civilrättslig lagstiftning samt i jordbruksbokföringslagen (1979:141). (S 51 f)

Som exempel på tillämpning av inkomstberäkningsprincipen bokföringsmässiga grunder och kopplingen mellan skattereglerna och bokföringen pekar han på behandlingen av arbetsgivaravgifter för anställda.

Vid inkomsttaxeringen beräknas avdrag för arbetsgivaravgifter för anställd personal på grundval av den skattskyldiges bokföring. I denna noteras under räkenskapsåret erlagda arbetsgivaravgifter. Inför bokslutet bör de under året erlagda preliminära avgifterna stämmas av mot de beräknade slutliga avgifterna. Visar beräkningen att de preliminära avgifterna avviker från de slutliga bör den skattskyldige — för att uppfylla kravet på god redovisningssed — tillföra bokföringen den fordrings- eller skuldpost som behövs för att bestämma de in-
täkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret. (s 52)⁴

Efter denna iakttagelse fortsätter han:

Enligt min mening tillgodoses önskemålet om enkelhet i tillämpningen och kontrollen bäst om avdrag för egenavgifter, i likhet med vad som gäller för arbetsgivaravgifter, sker på grundval av den skattskyldiges bokföring. Kravet på att bokföringsskyldigheten skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed innebär att den skattskyldige inför bokslutet bör göra en beräkning av de på beskattningsåret belöpande egenavgifterna och i bokslutet sätta av ett belopp för att täcka avgifterna. (s 52)

Av intresse är också följande uttalande i specialmotiveringen.

Den som inte är skyldig att upprätta årsbokslut behöver endast redovisa det avsatta beloppet som andra skulder i självdeklarationen. (s 61)

Avsättningsregeln innebär alltså att den skattskyldige, som enligt bokföringslagen eller jordbruksbokföringslagen är skyldig att avsluta räkenskaperna med årsbokslut, i detta skall göra en avsättning motsvarande det aktuella beskattningsårets egenavgifter på balansräkningen passivsida samt kostnadsföra samma belopp i resultaträkningen. Avstämningen av föregående års medgivna avdrag (och avsättning) mot de påförda görs också i räkenskaperna. Resultatet kommer därmed att inkludera dels årets avdrag för egenavgifter, dels avstämningsbeloppet. Vid brutna räkenskapsår utgörs avsättningen inte bara av det aktuella årets utan också föregående års avsättning för egenavgifter. Bokföringstekniskt kostnadsrapporteras egenavgifterna sist i resultaträkningen, d v s på samma rapporteringsnivå som aktiebolagets egna skatter. I balansräkningen görs avsättningen som en del av eget kapital trots dep chefens uttalande att egenavgifterna bör behandlas som en skuld.⁵

Av dep chefens yttrande i propositionen (s 63) samt RSV:s tolkning av författningstexten (se RSV Dt 1982:23) framgår att avsättningsregeln inte omfattar handelsbolag eller makar som delar upp inkomsten från förvärskillan med stöd av 52 § anv KL.

3.2 Tolkning av avsättningsregeln

I inledningen berörde jag frågan om huruvida avdrag för egenavgifter kan ändras utan att motsvarande ändring görs i räkenskaperna. Lagtexten framstår som klar

och utan tolkningsutrymme på den punkten. Emellertid kompliceras rättsläget av ett uttalande i propositionen. Dep chefen uttalar på s 63 att det står TN fritt att korrigera avdraget om avdragsyrkandet är orealistiskt. Någon koppling till avsättningsregeln görs dock inte. Uttalandet har tolkats så av RSV (RSV Dt 1982:23) att detta gäller såväl vid för stora som för små avdragsyrkanden och att någon ändring av bokslutet inte skall krävas. Denna lösning framstår som mest ändamålsenlig och rättvis. Men å andra sidan är lagtexten helt klar och otvetydig, varför det vore anmärkningsvärt om ett, beträffande avsättningsfrågan, oklart förarbetsuttalande skulle väga tyngre. Det hade därför varit värdefullt om RR klarlagt rättsläget genom ett tydligt uttalande i frågan.

3.3 Debitering och Uppbörd

Egenavgifterna debiteras den avgifts- och skattskyldige enligt uppbördslagen (1953:272). Underlaget för debiteringen beräknas med ledning av bestämmelserna i lagen (1981:691) om socialavgifter. Detta innebär att egenavgifterna ingår som en del av den preliminära B-skatt, som betalas av rörelseidkaren. Bortsett från att uppbördsåret avslutas först i januari taxeringsåret, har alltså egenavgifterna i princip betalats redan under beskattningsåret. Brutet räkenskapsår eller för låg debitering av den preliminära B-skatten kan innebära avvikelser från de beskrivna förhållandena, men detta är i sammanhanget av underordnat intresse.

4. Avsättningskravet och motiven

Kravet på avsättning i räkenskaperna diskuteras i det följande utifrån skilda aspekter, såväl praktiska som mer principiella, med anknytning till de syften, som dep chefen lyfter fram.

4.1 Enkelhet vid tillämpning och kontroll

Ur praktisk synvinkel kan det tveklöst hävdas att avsättningsregeln inte har inneburit något förenkling vid tillämpningen. Beräkningsunderlaget för avdraget kan inte hämtas direkt ur den skattskyldiges bokföring. Det i bokföringen redovisade nettoresultatet motsvarar sällan nettointäkt av förvärvskällan enligt SIL. I allmänhet måste justeringar av det bokförda resultatet göras i deklarationsbilagan för förvärvskällan för att det skall överensstämma med de skatterättsliga reglerna. (jfr 41 § anv p 1, 3 st KL) Först därefter kan avsättningsbeloppet beräknas. Ett preliminärt bokslut måste alltså först upprättas som underlag för beräkningen av det skatterättsliga nettoresultatet. Med detta som utgångspunkt för avgiftsberäkningen kan avgiften beräknas och bokföras, varefter deklarationsbilagan kan upprättas, nu med det bokförda nettoresultatet efter avsättning för avdrag för egenavgifter som utgångspunkt. Ändringar i deklarationsbilagan framtvingar ändringar i bokslutet som i sin tur medför ändringar i deklarationsbilagan o s v. Inte heller avstämningsförfarandet är utan praktiska komplikationer i förhållande till ett rent

deklarationsavdrag. Brutna räkenskapsår ger ytterligare problem i den praktiska hanteringen. Tillämpningsproblemen kan visserligen lindras något vid mindre ändringar. Den tolerans, som skall gälla ändringar, innebär ju att avsättningen i viss mån kan göras approximativt, åtminstone om den inte överstiger 25 % av underlaget. Men även med den möjligheten tillhands innebär avsättningsregeln en klar komplikation och ett merarbete vid upprättande av bokslut och deklaration.

Det är också svårt att inse på vilket sätt en avsättning i räkenskaperna innebär en förenkling av taxeringsarbetet, d v s kontrollen. På taxeringsavin finns den information som granskaren behöver för att kontrollera avstämningen. I själva verket torde en bokföringsmässig avsättning, handlagd på rätt sätt av den skattskyldige, kunna komplicera kontrollen, eftersom någon öppen avstämning i deklarationen då inte behöver redovisas. Avstämningen har ju gjorts i räkenskaperna och även om det inte är något större problem att utreda avstämningen så torde den i vart fall inte innebära en förenkling.⁶

Sammanfattningsvis kan man med fog påstå att de åsyftade förenklingsvinsterna vid tillämpning och kontroll inte uppnåtts genom lagstiftningen 1981.

4.2 Principiella synpunkter på avsättningsregeln

Allmänt

Regelns utformning kan ändå vara motiverad om andra, tillräckligt starka skäl talar för ett avsättningsförfarande. Närmast till hands ligger då att undersöka dep chefens argument i övrigt för ett samband mellan bokföringen och taxeringen.

Hänvisningen till bokföringsmässiga grunder som inkomstberäkningsprincip i inkomstslaget rörelse och den efterföljande exemplifieringen är, allmänt sett, inte på något sätt kontroversiell. Men om en inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder mer eller mindre automatiskt innebär att kostnaden (avdraget) också skall bokföras enligt BFL:s regler kan behöva diskuteras. Vidare är uttalandet, som jämför egenavgifter med arbetsgivaravgifter i det nu aktuella avseendet uppseendeväckande. Jämförelsen aktualiserar frågan om bokföringens omfattning, d v s huruvida en kostnadsföring och avsättning i räkenskaperna av egenavgifterna rymms inom ramen för vad som enligt god redovisningssed bör ingå i redovisningen.

Om det är relevant att bokföra egenavgifterna anmäler sig följdfrågor med anledning av den bokföringsmässiga terminologi som används i sammanhanget. Vad avses med begreppet avsättning och är synsättet i specialmotiveringar, där beteckningen skuld används, korrekt?

4.2.1 Egenavgifter och bokföringsmässiga grunder

Inkomst av bl a rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Av 41 § anv p 1, 1 st KL framgår vad som i KL avses med bokföringsmässiga grunder. Bestämmelsen sammanfaller med dep chefens citerade uttalande.

I BFL (1976:125) finns motsvarande princip uttryckt i 4 §, som stadgar att fordringar och skulder skall beaktas i den utsträckning som behövs för att bestämma intäkter och kostnader för räkenskapsåret.

Den avgift-på-avgiftseffekt och den eftersläpningseffekt som gav upphov till 1976 års lagstiftning berodde på att egenavgifterna utgjorde ett allmänt avdrag. I princip görs allmänna avdrag enligt kontantprincipen. En precisering beträffande sådana allmänna avdrag som utgörs av utgifter, debiterade enligt uppbördslagen (skatter och avgifter), ges i 41 §, 2 st KL. Avdrag medges, med visst undantag, först när avgiften eller skatten påförts. För att slippa de nämnda effekterna var det därför nödvändigt att låta den skattskyldige tillämpa bokföringsmässiga grunder så tillvida att avdrag medgavs för (det schablonmässigt beräknade) avdraget redan för det beskattningsår som det belöpte på. Att regeln om schablonavdrag för egenavgifter inte lyckades bemästra problemen med avgift-på-avgiftseffekten och eftersläpningseffekten, berodde alltså inte på den tillämpade inkomstberäkningsprincipen. Det hade sin grund i att skattelagstiftaren vid regeln tillkomst låst avdragsutrymmet till att motsvara 1976 års egenavgiftsnivå.

Någon övergång till bokföringsmässiga grunder var således inte aktuell i 1981 års lagstiftning, varför det framstår som förvånande att dep chefen framhåller tillämpningen av bokföringsmässiga grunder som ett för egenavgiftsavdraget nytt inslag.

4.2.2 Egenavgifter och god redovisningssed

Det skulle gå långt utöver syftet med denna artikel att mer ingående diskutera sambandet mellan taxering och bokföring.⁷ Här skall bara undersökas huruvida ett sådant samband överhuvudtaget kan diskuteras beträffande egenavgifter. Ett sådant samband förutsätter att egenavgifterna återfinns inom såväl det skatterättsliga området som inom det område som utstakas av bokföringsreglerna. Eftersom egenavgiftsavdraget är reglerat i KL, återstår att pröva om motsvarande post kan rymmas inom ramen för de bokföringsmässiga reglerna. Dessa regler har sin grund i bokföringslagen och fylls ut av bokföringspraxis, redovisningsprinciper samt civil- och skatterättslig lagstiftning. Tillsammans ger detta normsystem god redovisningssed, en term som brukar användas som sammanfattande beteckning på de normer som styr redovisningens innehåll och omfattning.⁸ I BFL 2 § stadgas att god redovisningssed skall följas. God redovisningssed skall i allmänhet följas även inom skatterätten.⁹

Förhållandet mellan skattelagstiftningen och normsystemet inom redovisningen är komplext. Typiskt för svenska förhållanden är bl a ett starkt samband mellan den nämnda rättsområdena.¹⁰ I bokföringspraxis och BFL finns åtskilliga exempel på tillämpningar som har tillkommit under påverkan av skatterätten. Bokslutsdispositionerna kan räcka som exempel.¹¹ Influenser i omvänd riktning kan exemplifieras med avskrivningsreglerna för inventarier.¹²

Flera, av varandra beroende frågor anmäler sig. Är sambandet mellan god redovisningssed och skatterätten så starkt att en kostnad (avdrag) måste bokföras i räkenskaper, för att vara avdragsgill i inkomstlagen rörelse eller jordbruksfastighet? Skapas god redovisningssed redan genom att en skatterättslig regel kräver att avsättning görs i räkenskaper? Den primära frågan är emellertid huruvida det

överhuvudtaget är (eller kan bli) förenligt med god redovisningssed att bokföra egenavgifter.

God redovisningssed påverkas bl a av BFL. Av dess 4 § framgår vad som allmänt omfattas av bokföringsskyldigheten. Dit hör alla affärshändelser som påverkar förändringen i förmögenhetens storlek (in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder). Även den bokföringsskyldiges tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar m m omfattas därför av bokföringsskyldigheten. Inför bokslutet skall komplettering göras med sådana fordringar och skulder som behövs för att rätt bestämma nettoresultatet. I den utsträckning rörelseidkaren gör uttag ur rörelsen för att betala den preliminära B-skatten (inkluderande preliminärt debiterade egenavgifter) föreligger alltså bokföringsskyldighet. Men det är inte denna eventuella anknytning till räkenskaperna, som åsyftas i avsättningsregeln. Att hänvisa till bokföringslagens bestämmelser om bokföringsskyldighetens omfattning räcker därför inte som skäl till regelkonstruktionen.

Bokföringslagen är en ramlag och bara en del av redovisningens normsystem. En viktig faktor, när god redovisningssed skall bestämmas, utgörs av bokföringspraxis. Någon sådan praxis beträffande egenavgifter kunde man naturligtvis inte finna 1981. Emellertid kan god redovisningssed också uppkomma genom bl a uttalanden eller anvisningar från Bokföringsnämnden.¹³ Den har, tillsammans med RSV, (se ovan) uttalat sig beträffande bokföring av egenavgifter. Om den följs kan man hävda att det är god redovisningssed att bokföra egenavgifterna. Huruvida den följs har, så vitt jag vet, inte undersökts.

BFN:s uttalande utandas dock en klar motvilja till sin uppgift.¹⁴ BFN påpekar att redovisningsmetoden inte stämmer överens med god redovisningssed eftersom näringsidkarens uttag ur rörelsen inte behandlas som lön enligt redovisningspraxis.¹⁵ Detta förhållande kan ställas mot dep chefens uttalande beträffande arbetsgivaravgifter. Han jämnställer arbetsgivaravgifter med egenavgifter utan att uppmärksamma att de förstnämnda är en funktion av en post, löner, som enligt god redovisningssed bokföres som en verksamhetens kostnad medan egenavgifterna är relaterade till en post, som inte kostnadsföres i bokföringen. Jämförelsen är därför inte relevant — avgifternas enda rättsliga gemensamma nämnare är lagen (1981:691) om socialavgifter.

BFN:s uttalande med anledning av lagstiftningen om avsättning i räkenskaperna för egenavgifter görs med den outtalade reservationen att ”härtill var man nödd och tvungen”. Ett mer självständigt uttalande i en närbesläktad fråga görs i BFN C 10/4. Den gäller bokföringen av sjukpenning, som den egenavgiftsskyldige näringsidkaren uppbär. BFN anser att sjukpenning bara skall bokföras om pengarna sätts in i rörelsen och då som ett kapitaltillskott, inte som intäkt. (Jämför 4 § i BFL) Detta uttalande gjordes visserligen före tillkomsten av BFN C 15/2. Men det var å andra sidan ett självständigt ställningstagande och bör därför kunna tillskrivas ett större principiellt värde rent allmänt ur redovisningssynpunkt än uttalandet i BFN C 15/2.

Sammantagen kan konstateras att det i vart fall vid tillkomsten av avsättningskravet inte var förenligt med god redovisningssed att bokföra egenavgifterna. Hu-

ruvida det kan hävdas att det nu är god redovisningssed kan inte bara bedömas utifrån det faktum att BFN uttalat sig beträffande redovisningstekniken. Avgörande är i vilken omfattning denna accepterats och tillämpas.¹⁶

4.2.3 Jämförelse med likartade poster

Hittills har diskuterats huruvida det är förenligt med god redovisningssed att bokföra en så specifikt skatterättslig post som egenavgifter. I det sammanhanget kan det vara av intresse att påminna om behandlingen av närbesläktade poster, d v s sådana som har ett skatterättsligt ursprung utan att för den skull ha påverkat innehållet i god redovisningssed. En jämförelse med sjukpenning har redan gjorts. Det räcker här med att peka på sådana typiska deklarationsavdrag som utdelningsavdragen för lämnad aktieutdelning¹⁷ för att kunna konstatera att det är möjligt. Att bokföra dessa avdrag som kostnader skulle klart strida mot god redovisningssed. Utdelningsavdragen görs enligt en sorts kontantprincip, i vart fall skall utdelningen ha förfallit till betalning under beskattningsåret. Men det finns också exempel, där bokföringsmässiga grunder uttryckligen skall tillämpas utan att detta kopplas till något krav på att posten skall intas i bokföringen. Den statliga fastighetsskatten¹⁸ påföres den skattskyldige enligt uppbördslagen via skattsedeln på samma sätt som egenavgifter. Av 41 § 2 st KL framgår att bokföringsmässiga grunder skall tillämpas beträffande fastighetsskatten. Detta gäller t o m fastigheter, som inkomstberäknas enligt 24 § 1 mom KL med tillämpning av kontantprincipen. Det bör påpekas beträffande fastighetsskatten att det självfallet är förenligt med god redovisningssed att bokföra den.¹⁹ Avdragsrätten enligt KL är emellertid inte knuten till något bokföringsmässigt avsättningsvillkor.

4.2.4 Egenavgifter som avsättning, skuld eller . . .

I olika skatterättsliga sammanhang föreskrivs som villkor för en åtgärd, att avsättning i räkenskaperna måste göras. Avsättningen är en redovisningsteknisk term och innebär att medel reserveras för något ändamål. Exempel kan hämtas från reglerna om avsättning till resultatutjämningsfond (41d § KL), lagerreserv vid tillämpning av supplementärregeln (I) (41 § anv p 2, 6 st KL) samt från olika fondlagstiftningar utanför KL. Gemensamt för dessa exempel är att den skattskyldige erhåller en skattecredit om han gör avsättningen, att avdraget är relaterat till förhållanden (exempelvis lager eller nettovinst) med anknytning till förvärvskällan samt att det är etablerad bokföringspraxis (och t o m beaktat i BFL) att göra dessa avsättningar. Typiskt för posterna är också att avsättningen inte motsvaras av någon faktisk kostnad, vare sig för innevarande period eller i framtiden. Den är en rent skattemässig och fiktiv "kostnad". Eftersom den därmed innehåller dels en latent skatteskuld, dels en vinst, motiveras dess position i balansräkningen mellan skulder och eget kapital med att den inkluderar såväl en skuld som en vinst (del av det egna kapitalet).

Begreppet används också i ett principiellt annorlunda sammanhang, som kan exemplifieras med reglerna om avsättning för garantirisker (41 § anv p 1 b KL). Avsättningen görs för att, vid resultatberäkningen, beakta en framtida utgift. Av-

sättningen påverkar resultatet och bokföringsmässigt utgör den en skuld, vars storlek visserligen inte kan fastställas exakt men som ändå bör beaktas enligt god redovisningssed. Någon egentlig skattecredit är det inte fråga om, eftersom avsättningen görs för en sannolik framtida utgift, som enligt principen om bokföringsmässiga grunder, bör hänföras till den aktuella perioden. Syftet är således att åstadkomma en mer korrekt resultatberäkning för det aktuella beskattningsåret samtidigt som företagets förpliktelser beaktas genom en reservering i balansräkningen.²⁰

Slutligen används begreppet avsättning för att beteckna upplupna kostnader, som med exakthet kan fastställas, exempelvis avsättning för vid årets utgång intjänade semesterlöner. Här finns ingen direkt språklig överensstämmelse med skattelagstiftningens avsättningsbegrepp, eftersom det som åsyftas är helt vanliga skulder, för vilka medel (en del av vinsten) reserveras.

Hur förhåller sig terminologiskt avsättning för egenavgifter till dessa etablerade avsättningar? Först kan konstateras att avsättningen inte är ett sätt att erhålla skattecredit — det är inte fråga om en bokslutsdisposition av det slag som exemplen ovan representerar. Det framstår också som klart att den inte heller är en skuld i egentlig bemärkelse. I princip betalas egenavgifterna som en del av den preliminära B-skatten under uppbördsåret. Visserligen kan detta avvika från den skattskyldiges beskattningsår, men att i det enskilda fallet reda ut hur mycket av egenavgifterna som eventuellt kvarstår som obetalda, skulle i komplexitet vida överstiga de krav som rimligen kan ställas på de skattskyldiga. En sådan utredning skulle visserligen kunna resultera i ett konstaterande av att en skuld beträffande egenavgifter eventuellt föreligger men den kan ju också ge vid handen att en fordran föreligger.

Den avsättning, som skall göras för egenavgifterna är alltså varken en skattecredit eller en framtida utgift i den betydelse termerna vanligtvis har i skatterätten eller i redovisningssammanhang. Den utgör inte heller en skuld. Det förhållandet att beloppet i propositionen uttryckligen jämföras med "andra skulder" vid förmögenhetsredovisningen (och utan samband med avsättningsreglen), tyder på att konstruktionen är illa genomtänkt.

Slutligen kan noteras att avsättning i räkenskaperna inte är en ovillkorlig förutsättning för avdragsrätt för egenavgifter. Som konstateras ovan behöver i vart fall inte makar eller bolagsmän göra sådan avsättning trots att räkenskaperna avslutas med årsbokslut. Beträffande de traditionella avsättningarna torde avdragsrätten ovillkorligen förutsätta att avsättning gjorts i räkenskaperna.

5. Övriga redovisningsmässiga synpunkter

Redovisat resultat efter egenavgifter ger möjligen ett bättre mått på den bokföringsskyldiges disponibla del av resultatet. Även om egenavgifterna är en verksamhetsfrämmande kostnad så är den ju ändå en kostnad utöver den skatt, som en anställd har. Å andra sidan är ofta den redovisade vinsten ett osäkert och dåligt mått på disponibel inkomst p g a de resultatreglerande möjligheter som står de

flesta näringsidkare till buds, öppna eller dolda.

En central redovisningsprincip är jämförbarhetsprincipen.²¹ En sida av dessa innebörd är strävan efter jämförbarhet med andra företag. Avsättningsregeln är begränsad till att omfatta endast sådana skattskyldiga, som redovisar rörelsens hela resultat själva. Makar, som delar upp inkomsten mellan sig med stöd av 52 § anv KL, eller bolagsmän i rörelsedrivande handelsbolag omfattas inte av avsättningskravet. Det redovisade resultatet kan därför bli helt olika för två rörelser som egentligen har samma resultat. Jämförbarhetsprincipen har i och för sig inte åsidosatts därigenom men läsningen av resultatrapporterna kräver större uppmärksamhet på den skatterättsliga regeln.

6. Avdragets storlek

Vid införandet av schablonavdraget för egenavgifter fastställdes maximalt avdrag i lagtexten som vissa procentsatser av ett på visst sätt bestämt underlag. Även 1981 års regler är utformade på likartat sätt genom att avdraget begränsas till 25 % av underlaget. Procentsatserna (och därmed maximalt avdrag) fastställdes med utgångspunkt i de vid tiden för lagstiftningen gällande debiteringarna av egenavgifterna. Den eftersläpnings- och avgift-på-avgiftseffekt som drabbade schablonavdraget berodde främst på detta faktum. Samma effekter har redan drabbat 1981 års lagstiftning. Skälet är i båda fallen de successivt höjda egenavgifterna utan motsvarande höjning på avdragssidan.

RSV bemyndigas i vissa fall enligt förordningen (1986:1348) att för varje taxeringsår föreskriva belopp eller beloppsgränser m m i anslutning till KL. Eftersläpningseffekten skulle på ett enkelt sätt kunna undvikas om bemyndigandet kunde omfatta storleken på avdraget för egenavgifterna.

7. Sammanfattning

Avsättningsregeln innebär att redovisningen påtvingats ett främmande element, som illa passar in i dess systematik och principer. En terminologi, som inte stämmer överens med dess gängse innebörd, används, vilket kan vara förvirrande. Tvärtemot de i propositionen uttalade intentionerna har kontroll och framför allt tillämpning komplicerats och vållar ett merarbete.

Med en svepande och dåligt underbyggd hänvisning till de centrala principerna bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed har en skatterättslig regel införts. Detta har gjorts utan att sambandet mellan bokföring och taxering överhuvudtaget analyserats.

Jämförelsen med närbesläktade poster visar att det är fullt möjligt och i bättre överensstämmelse med KL:s och bokföringens systematik att betrakta kostnaderna för egenavgifter som ett rent deklarationsavdrag. Oavsett vilken uppfattning man har om samordningen mellan taxering och bokföring bör ett grundläggande krav på en sådan samordning vara att den är principiellt väl underbyggd och analyserad och samtidigt ändamålsenlig. ^[SN]

Noter

¹ Karlsson-Friman, SN 1988 s 118 ff och Möller, SN 1988 s 242 ff.

² Såväl Karlsson-Friman som Möller berör avsättningsregeln dock utan att mer ingående analysera den. Se Möller s 243 f beträffande regelns tillämpning vid ändrat bokslut.

³ Motsvarande och likalydande bestämmelse för inkomstslaget jordbruksfastighet finns i 22 § anv p 2 a KL.

⁴ Debitering och uppbörd av arbetsgivaravgifter skedde 1981 på annat sätt än för närvarande. Uttalandet skulle emellertid i princip vara relevant även vid nu gällande regler.

⁵ BFN C 15/2, senare kompletterad med 18/3; RSV Dt 1982:23; se också Handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning, (RSV) 1988, s 159 ff.

⁶ Se Möller s 246.

⁷ Frågan om sambandet mellan skatterätten och god redovisningssed behandlas ingående i Thorell, Skattelag och affärssed, Stockholm 1984; se också Rabe, s 139 ff och Norrman-Malmer, s 251 ff, Förhållandet mellan bokföring och beskattning, NSFS 17, 1987.

⁸ Se Thorell s 33.

⁹ 41 § anv p 1, 4 st KL; jfr Thorell s 176 ff.

¹⁰ Se Thorell bl a s 63 f och 166 f samt Rabe s 139 ff och Norrman-Malmer, s 361 f.

¹¹ Thorell s 45.

¹² Aa s 154.

¹³ SOU 1973:57, s 45 ff.

¹⁴ Bokföringsnämnden betecknar i cirkuläret (C 15/2) den rekommenderade redovisningsmetoden som "en nödlösning för att möjliggöra en rimlig tillämpning av en fiskal lagstiftning som trots att den kräver redovisningmässig behandling av transaktionerna inte anpassats därefter."

¹⁵ Bokföringsnämnden uttalar i C 15/2 bl a: "Egenavgifterna borde inte särredovisas i resultaträkningen överhuvudtaget, för såvitt inte redovisningspraxis förändras, så att dessa företagsformer redovisar lön till ägaren/ägarna som en särskild post i resultaträkningen."

¹⁶ Se Thorell, s 32.

¹⁷ Lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning och lagen (1982:336) om avdrag för utdelning på icke börsnoterade aktier.

¹⁸ Enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt.

¹⁹ Jämför Balans nr 10/1985, s 29.

²⁰ Den skatterättsliga begränsningen i avsättningsregeln i 41 § anv p 1b KL innebär i och för sig att det bokföringsmässiga syftet inte alltid uppnås. Se Thorell s 307 ff.

²¹ Aa s 97 ff.

**ASBJÖRN ERIKSSON**

är högskolelektor i skatterätt vid Umeå universitet.