

Några aktuella skattefrågor inför 1988 års bokslut

av professor Göran Grosskopf

1988 års slut närmar sig nu raskt och arbetet med förberedelserna inför 1988 års bokslut är i många företag redan i full gång. Bland de många skiftande frågeställningar, som aktualiseras inför bokslutet, tar naturligtvis skattefrågorna ett betydande utrymme i anspråk. De skatterättsliga problemställningarna är kanske i samband med 1988 års bokslut mer komplicerade än någonsin tidigare. Anledningen därtill är den planerade omläggningen av företagskattesystemet. Omläggningen är numera känd i sina huvudkonturer, men många frågor är ännu obesvarade, inte minst övergångsproblemen. Till svårigheterna avseende förutserbarheten för framtiden kommer de många skiftande frågeställningarna kring bokslutsarbetet av traditionell art, exempelvis frågor om innebörden av begreppet ineliggande varulager, frågor om inventariebegreppet, periodiseringsfrågor m m. Syftet med denna artikel är att ta upp några olika frågeställningar, som bedöms ha särskild aktualitet i samband med 1988 års bokslut.

1. Det framtida skattesystemet.

Utredningen om reformerad företagsbeskattning har till uppgift att göra en översyn av företagsskattesystemet. Enligt vad som hittills redovisats av utredningens arbete framgår, att utredningen nu räknar med att kunna presentera ett förslag till nytt företagsskattesystem i juni månad 1989. Förslaget är avsett att träda i kraft den 1 januari 1991 efter remissbehandling under hösten 1989 och proposition våren 1990. Tidtabellen är dock osäker. Bl a förutsätter ett ikraftträdande den 1 januari 1991 att utredningsarbetet verkligen är klart under sommaren 1989 och att remissinstanserna inte är alltför kritiska med avse-

ende på det framlagda förslaget. Ett tidigare ikraftträdande än 1 januari 1991 ter sig emellertid i dagsläget mycket osannolikt.

Även om det ännu så länge i många avseenden är oklart vad förslaget kommer att innehålla är det ändå rimligt att på basis av hittills lämnade uppgifter från utredningen anta att det nya företagsskattesystemet får följande huvuddrag. Skattesatsen för aktiebolag och övriga skattesubjekt i företagssektorn sänks till nominellt ca 30 %. Viss osäkerhet finns alltså avseende den exakta skattesatsen, men 30 % förefaller som en slags genomsnittlig gissning. Som kompensation för den sänkta skattesatsen breddas skattebasen kraftigt. En stor del av nuvarande resultatregleringsmöjligheter slopas. Sålunda förväntas lagernedskrivningsrätten försvinna liksom investeringsfonderna. Det är osäkert om även resultatutjämningsfonden slopas, men det förefaller sannolikt att så blir fallet. Avskrivningsreglerna för inventarier och fastigheter förblir i huvudsak oförändrade, men vissa tekniska justeringar kan komma att föreslås, exempelvis en avskrivning baserad på återanskaffningsvärden. Möjligen kan också förslaget komma att innehålla rätt till avsättning till en s k konsolideringsfond, men med en annan bas än löneunderlaget. Basen skulle i stället ligga i det egna kapitalet eller balansomslutningen.

Vad gäller övergångsbestämmelserna har ännu inte offentligt redovisats någonting rörande upplösning av gamla reserver. Det förefaller emellertid högst osannolikt att en upplösning av befintliga lagerreserver, investeringsfonder m m skulle kunna påtvingas företagen i den gamla skattesatsen. Likviditetspåfrestningen skulle i så fall bli alltför hög och en mycket lång övergångsperiod skulle krävas. Dessutom skulle praktiska svårigheter uppstå att hålla reda på om upplösningen skall göras i den gamla skattesatsen p g a att avdragsrätten erhållits i den gamla skattesatsen och man skulle under en lång tid framöver behöva arbeta med två olika skattesatser. Det är därför rimligt anta, att en upplösning av gamla obeskattade reserver kommer att få göras långsamt och successivt i den nya skattesatsen. Även om ett sådant antagande i och för sig är osäkert bör det ändå tillmätas viss betydelse i samband med planeringen av 1988 års bokslut. Avdrag, som görs 1988, kan således eventuellt komma att få ett högre värde än upplösning och avskattning av reserven kan få i en framtid. Denna omständighet kan dock inte oreserverat leda till slutsatsen att det skulle vara fördelaktigt att exempelvis öka lagerreserven vid 1988 års bokslut. Här lider man då av handikappet att inte veta när skattereformen verkligen kommer att träda i kraft och den osäkerhet, som ligger häri, kommer också att prägla företagens kalkyler vid bedömning av vilka bokslutsåtgärder, som skall väljas vid 1988 års bokslut.

Sammanfattningsvis kan konstateras, att betydande osäkerhet alltså råder med avseende på ett nytt företagsskattesystem såväl i fråga om dess materiella innehåll som i fråga om tidpunkten för ikraftträdandet. Icke desto mindre bör redan i samband med det nu föreliggande bokslutsarbetet på olika

sätt, dock med stor försiktighet, hänsyn tagas till att skattesystemet i framtiden kommer att ändras. Framförallt bör åtgärder av långsiktig natur ske med stor försiktighet, så att man undviker att hamna i låsta situationer för den händelse företagsskattesystemet inte utvecklas på sätt man nu har anledning anta.

2. Allmänt om periodiseringsfrågor.

Beräkningen av rörelsens inkomster och utgifter skall skatterättsligt alltid grundas på den skattskyldiges bokföring (se 41 § p 1, 1 st KL). Detta innebär inte, att bokföringen till alla delar accepteras, utan endast att bokföringen utgör utgångspunkten för den skattemässiga beräkningen av inkomsten. I den mån skattelagstiftningen föreskriver regler, som innefattar avvikelser från bokföringen, skall självfallet skattelagstiftningens regler gälla (jfr det nedan nämnda målet RÅ 1985 1:28). Om däremot skattelagstiftningen saknar särskilda regler, vilket ofta är fallet vid bedömningen av periodiseringsfrågor, skall de allmänna reglerna i 41 § anv p 1 KL gälla.

Enligt 41 § anv p 1 KL skall avgränsningen av inkomster i tiden ske enligt ”god redovisningssed”. Detta innebär, att i de fall då en uttrycklig avgränsning inte föreskrivs i lagtexten, vedertagen redovisningssed blir avgörande för beskattningen. Begreppet ”god redovisningssed” är inte entydigt i alla situationer. Utgångspunkten för bedömning av vad som är god redovisningssed blir civillagstiftningens bestämmelser, i första hand BFL men även AL och EFL för aktiebolag respektive ekonomiska föreningar. Beträffande tolkningen av god redovisningssed kan hänvisas till följande uttalande i prop 1975:104 sid 148: ”Som utredningen påpekar torde god redovisningssed kunna beskrivas genom en hänvisning till praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga. Vad som är god redovisningssed kan ibland behöva bestämmas branschvis.” För en mera ingående analys av begreppet ”god redovisningssed” se Thorell, Skattelag och affärssed kap 2.

Lagreglerna kompletteras genom *uttalanden (tidigare anvisningar) från bokföringsnämnden (BFN)*. Uttalandena ger dels besked i konkreta redovisningsfrågor, t ex hur balansposten resultatutjämningsfond skall redovisas, men uttalar också riktlinjer för bokföringen i särskilda fall. Som exempel på sådana riktlinjer kan nämnas BFN:s anvisning om värdering av lager av förbrukningsmaterial, BFN:14. Anvisningen har sin grund i uttalanden i förarbetena till nya regler för företagsbeskattning, prop 1978/79:210 sid 101. Departementschefen framhöll där, att avgränsningen av förbrukningsmaterial skattemässigt borde avgöras efter de krav, som kunde anses gälla civilrättsligt. I den mån avvikelser därigenom skulle uppkomma mellan vad som kunde anses civilrättsligt korrekt och skattemässigt godtagbart, fick dock RSV i uppdrag att utarbeta kompletterande anvisningar. Det bör med anledning därav under-

strykas, att BFN:s uttalanden på intet sätt är bindande för skattemyndigheterna. Uttalandena kan endast tjäna som en belysning av vissa redovisningstekniska frågor och tillämpas skatterättsligt endast i kraft av sin auktoritativa tolkning av god redovisningssed. Ett utmärkt exempel därpå är just redovisning av förnödenheter, som behandlats av RR i RÅ 1981 1:26, helt i överensstämmelse med BFN:s uttalanden. I de fall sådana frågor har betydelse för skatterätten får därigenom uttalandena också skatterättslig betydelse.

BFN:s uttalanden kompletteras av *BFN:s cirkulär*. I cirkulären belyser BFN — ofta i frågor och svar — sin syn på god redovisningssed i skilda hänseenden. Cirkulären är endast att uppfatta som vägledande vad gäller innebörden av god redovisningssed.

Av betydelse för bedömning av vad som är vedertagen redovisningssed är även *Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) rekommendationer i redovisningsfrågor*. Rekommendationerna, som publiceras årligen av FAR, syftar till att beskriva vad som skall anses utgöra god redovisningssed och att ge en tolkning av vissa lagbestämmelser. Indirekt kan rekommendationerna få skatterättslig giltighet, i de fall där redovisningsseden är avgörande för den skattemässiga behandlingen.

I sammanhanget bör även nämnas att civillagstiftningen är uppbyggd kring försiktighetsprincipen, vilket bl a innefattar att man i tveksamma fall bör undervärdera tillgångar och övervärdera skulder. Såväl BFN:s uttalanden som FAR:s rekommendationer avspeglar försiktighetsprincipen i flera väsentliga frågor. Av praxis på skatteområdet synes numera framgå, att man skatterättsligt torde acceptera försiktighetsprincipen, även om detta måhända inte alltid varit fallet i äldre praxis, främst rörande framtida utgifter, vilket bl a kan bero på att försiktighetsprincipen fått en minskad betydelse civilrättsligt och att i stället matchingprincipen vunnit starkare insteg. Äldre praxis, som finns dokumenterad i bidragsskattekommitténs betänkande Skatteregler om reservering för framtida utgifter (SOU 1983:47), bör därför bedömas med viss försiktighet.

Kopplingen mellan civilrätten och skatterätten synes först under senare år ha fått en mera ingående belysning i rättspraxis. Regeringsrätten har under mitten av 1980-talet etablerat en mycket klar anknytning mellan bokföringslagens innebörd av begreppet god redovisningssed och skatterättens innebörd av motsvarande begrepp. Detta kan framförallt belysas av följande rättsfall.

RÅ 1985 1:28

I detta ärende var fråga om avdragsrätt för en icke fakturerad kostnad för revision och databehandling av 1978 års räkenskaper. Kostnadsposten hade i bokslutet upptagits bland leverantörsskulder och kostnadsförts för räkenskapsåret 1978. Revisionen var vid beskattningsåret slut ännu ej utförd och

kostnaden hade inte heller fakturerats på bolaget. Regeringsrätten uttalar i detta ärende bl a följande:

”Inkomst av rörelse skall enligt 41 § kommunalskattelagen beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte står i strid med särskilda bestämmelser i samma lag. Någon särskild bestämmelse är inte tillämplig i förevarande fall.

Vad som skall förstås med bokföringsmässiga grunder framgår av bokföringslagen (1976:125). I dess fjärde paragraf anges att inför bokslut skall den bokföring, som löpande redovisar inträffade affärshändelser, tillföras de fordrings- och skuldposter, som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader, som rätteligen hör till räkenskapsåret.

Den kostnad, som föranleds av databehandling och revision av ett räkenskapsårs affärshändelser, måste anses höra till det räkenskapsåret även om arbetet utförs, faktureras och betalas först efter årets slut. I sitt yttrande har bokföringsnämnden också uttalat, att det är helt i överrensstämmelse med god affärssed att i bokslut göra reservering för kostnader för boksluts- och revisionsarbete oavsett om faktura erhållits eller inte.

Bolaget har således förfarit riktigt när det i redovisningen av rörelseresultatet för 1978 upptagit en beräknad omkostnadspost för databehandling och revision för samma års räkenskaper.”

RA 1986 ref 153

Ett bolag, som bedrev djuruppfödning, drabbades av sjukdom bland djuren, vilket medförde att ett stort antal djur dog. Skadan anmäldes till försäkringsgivaren den 15 oktober 1978. Bolagets räkenskapsår var lika med kalenderår. I bokslutet 1978 togs inte försäkringsersättningen upp som fordran med motivering, att någon definitiv rätt till försäkringsersättning inte förelåg förrän i början av 1979. Beloppsregleringen av skadan skedde den 25 januari 1979, vilket föregicks av ett brev den 19 januari 1979 att skadan slutreglerats.

Underinstanserna taxerade bolaget redan taxeringsåret 1979.

Regeringsrätten ändrade kammarrättens dom och motiverade detta bl a på följande sätt: Först när det konstaterats att dödsfallen orsakats av sjukdom, som omfattas av försäkringen, och det klarlagts, att övriga försäkringsvillkor är uppfyllda kan en fordran mot försäkringsgivaren anses föreligga. Såvitt utredningen ger vid handen har detta skett i januari 1979, då slutreglering av skadan ägde rum. Vid sådant förhållande har bolaget inte varit skyldig att redan vid 1979 års taxering redovisa försäkringsersättningen som inkomst av rörelse.

RA 1987 ref 14

I ansökan om förhandsbesked har ett bolag bl a frågat hur realisationsvinst

skall beräknas vid försäljning i utländsk valuta och vilken kurs, som skall användas vid fastställande av försäljningslikvidens storlek. Bolaget har vidare frågat om skyldigheten att kvitta ej realiserad kursvinst mot realiserad kursförlust.

Riksskatteverket uttalade i de nyssnämnda frågorna vilket inte ändrades av regeringsrätten, bl a följande. Vid realisationsvinstbeskattningen är huvudregeln att det vederlag, som har erhållits för den avyttrade egendomen, skall tas upp till vederlagets marknadsvärde vid avyttringstillfället. I konsekvens härmed måste enligt nämndens mening gälla, att en köpeskillning, som har bestämts i utländsk valuta, skall räknas om till svensk valuta efter den kurs, som gällde vid avyttringstillfället. Det nu sagda har giltighet oavsett om köpeskillningen betalas på en gång eller i rater. Den omständigheten, att värdet på en köpeskillningsfordran ökar eller minskar p g a kursförändring efter avyttringstillfället skall således inte beaktas vid realisationsvinstberäkningen. Realisationsvinsten skall i sin helhet tas till beskattning då köpeskillningen till någon del har blivit tillgänglig för lyftning. På motsvarande sätt gäller, att ett vederlag, som har erlagts i utländsk valuta vid förvärvet av den avyttrade tillgången, skall räknas om efter den kurs, som gällde vid förvärvstillfället. En följd av detta är, att resultatet av en avyttring av en tillgång, som har köpts och sålts i utländsk valuta, påverkas inte bara av förändringar i tillgången marknadsvärde under innehavstiden utan också av valutakursförändringar under samma tid. Enligt gällande rätt är det emellertid inte tillåtet att dela upp resultatet i dessa olika komponenter. Är den avyttrade tillgången — såsom i förevarande fall — hänförlig till 35 § 3 mom KL skall vinstberäkning och beskattning ske utslutande enligt detta moment.

Beträffande frågan om kvittning har riksskatteverket uttalat bl a följande, vilket regeringsrätten inte gjorde någon ändring: Nämnden konstaterade inledningsvis, att lånet upptagits för förvärv av organisationsaktier och att därför valutakursförändringen skall betraktas såsom skattepliktig intäkt respektive avdragsgill kostnad i bolagets rörelse. Efter vissa utalanden om den bokföringsmässiga behandlingen uttalar riksskatteverket följande: Nämnden gör bedömningen, att det i dagsläget inte kan anses oförenligt med god redovisningssed att underlåta att avräkna en realiserad kursvinst på en långfristig fordran mot kursförluster på fordringar eller lån. Om bolaget underlåter att i bokföringen kvitta en kursvinst på ifrågavarande köpeskillningsfordran mot realiserade kursförluster. Därför är bolaget inte heller skyldigt att göra någon sådan avräkning i inkomsttaxeringen.

Slutsatser

De slutsatser, som sammanfattningsvis kan dras av dessa rättsfall, är att periodiseringsfrågorna allmänt och i avsaknad av särskilda regler skall bedömas

efter vad som är god redovisningssed. Begreppet god redovisningssed skall i sin tur bedömas efter dess civilrättsliga innebörd och bokföringsnämndens bedömning av vad som är god redovisningssed har därför en avgörande betydelse även för den skatterättsliga bedömningen av regelsystemet. En intressant nyans att notera i 1987 års fall jämfört med 1985 års fall är, att det i 1987 års fall inte krävts mer än att det "inte kan anses oförenligt med god redovisningssed." I 1985 års fall hävdas, att det var "god redovisningssed." Denna nyansskillnad kan ha en viss betydelse ur bl a bevissynpunkt. 1987 års fall skulle, om rättsnämndens motiv kan tillmätas allmängiltig betydelse, innefatta betydligt lägre beviskrav.

3. Lagerbegreppet

En av de väsentligaste posterna i många producerade bolags bokslut är varulagret. Genom de generösa lagernedskrivningsregler, som hittills präglat det svenska företagsskattesystemet, får varulagervärderingen också en mycket framträdande roll i den skatterättsliga planeringen av bokslut. Den nuvarande mycket höga nominella skattesatsen för företag gör det naturligt att sträva efter ett högt varulager över bokslutsdagen för att därigenom få ett stort nedskrivningsunderlag.

Frågan om rätten till nedskrivning på varulager är knuten till innebörden i begreppet "innehållande varulager". Detta begrepp regleras i och för sig i 41 § anv p 2 sista stycket KL, men endast i bemärkelsen av gränsdragningen mellan varulager och kontrakterade tillgångar. I lagtexten uttalas, att nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjort köpekontrakt endast får göras med påvisat prisfall. Lagtexten är föga upplysande och under åren har gränsdragningen lett till ett otal tvister. Trots vissa försök till förtydliganden i såväl företagsskatteberedningens slutbetänkande (SOU 1977:86) som prop 1978/79:210 föreligger alltså en viss osäkerhet kring innebörden i varulagerbegreppet som sådant. Under åren synes också en viss förskjutning i den närmare innebörden i lagerbegreppet ha skett i rättspraxis.

Under de senaste åren har regeringsrätten behandlat huvudsakligen tre ärenden avseende varulagerbegreppet, vilka har en viktig principiell betydelse. Dessa tre rättsfall redovisas nedan till belysning av rättsläget.

RÅ 1983 Aa 159

Ett företag har köpt bilar med leveransklausulen fritt säljarens lager. Strax före bokslutsdagen har bilarna uppställts i säljarens leveranslager, till vilket såväl den av köparen anlitate fraktföraren som säljaren haft nyckel. Köparen har före bokslutstidpunkten underrättats av säljaren om att bilarna var klara för avhämtning. Bilarna avhämtades av en av köparen anlitate självständig fraktförare strax efter bokslutsdagen.

Regeringsrätten uttalar i sin dom bl a följande:

”genom säljarens åtgärder att ställa upp bilarna i leveranslagret och att underrätta G härom, kan G inte anses själv eller genom tredje man ha omhändertagit bilarna.”

Regeringsrätten konstaterar dessutom, att fraktföraren inte tagit sådan befattning med bilarna att säljaren kan anses ha avlämnat dem för transport till G senast på bokslutsdagen. Köparen ansågs därför inte äga nedskrivningsrätt på varorna utan de ansågs alltjämt ingå i säljarens varulager.

RA 1987 ref 45

I det aktuella fallet sändes varor från det tillverkande företaget med en självständig fraktförare till en hamn för ilastning och transporterades av en annan självständig fraktförare till svensk hamn. I Sverige omhändertogs varorna för köparens räkning av ett svenskt transportföretag. Konossement utfärdades vid inlösen i det tillverkande landet i tre originalexemplar. Två av dessa sändes i separata brev till det köpande företaget, som sände ett vidare till svenska transportföretag, som tog hand om godset då det anlände till Sverige. Det tredje exemplaret lämnades av säljaren med faktura och växeltratta till vederbörandes bank för att denna skulle sända dokumenten till köparens bank i Sverige. Köparen erhöll dokumenten mot att trattan accepterades. Leveransvillkoren var cif en svensk stad.

Fråga uppkom då, vid vilken tidpunkt varorna var att anse som ineliggande lager hos köparen med den därpå följande rätten att skattemässigt göra nedskrivning. Olika fraktklausuler angavs som alternativ och likaså vilken dag godset lämnade fabriken i tillverkningslandet.

Rättsnämnden fann, att varorna var att anse som ingående i köparens varulager från den tidpunkt, då de avlämnades till en självständig fraktförare för transport från säljarens fabrik till hamnen. Rättsnämnden motiverade sitt beslut med att i motiven till bestämmelserna om kontraktsnedskrivning uttalas, att det ineliggande lagret borde anses omfatta dels de varupartier, som på balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning, dels de varupartier, som på balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen. I senare motivuttalanden, prop 1978/79:210, som låg till grund för viss ändring av rörelsebeskattningen, förordades ändrade principer för gränsdragningen. Här ansågs, att det skulle vara separationsrätt i konkurs, som var det avgörande vid bedömningen av det ineliggande lagret. Eftersom man i propositionen underströk, att den nu redovisade uppfattningen inte var avsedd att medföra någon ändring i dåvarande praxis samtidigt som detta inte föranledde någon lagändring bör 1945 års motivuttalanden fortfarande äga tillämpning. Regeringsrätten ändrade ej detta beslut.

RÅ 1987 ref 119

Ett företag, som handlade med olja, hade lånat ut vissa oljekvantiteter till ett annat oljehandelsföretag. De utlånade oljekvantiteterna hade inte ansetts kunna ingå i det utlånande företagens varulager med följande motivering: Som kammarrätten funnit är, sedan oljan omhändertagits av Svenska Esso AB, C W Johanssons Bränsle AB inte längre ägare till oljan utan bolaget har endast en fordran på Svenska Esso AB motsvarande den utlånade oljekvantiteten eller dess på visst sätt beräknade värde. Den utlånade oljan kan vid sådant förhållande inte ligga till grund för nedskrivning hos bolaget enligt de regler, som gäller för varulaget. Bolaget har inte heller anfört annan omständighet, som föranleder att taxeringen bör bestämmas till lägre belopp än kammarrätten fastställt.

Slutsatser

De slutsatser, som sammanfattningsvis kan dras av de ovanstående målen, är enligt min uppfattning följande. För rätten till nedskrivning erfordras dels ett obligationsrättsligt giltigt anspråk på tillgångarna, vilket kan göras gällande mot andra parten, dels någon form av fysiskt besittningstagande. 1987 års mål ger entydigt vid handen, att det separationsrättsliga eller sakrättsliga regelsystemet saknar självständig betydelse för bedömning av vad som skall anses innefattas i lagerbegreppet. Det är tillräckligt för köparens nedskrivningsrätt på varorna att denne kan hävda sin äganderätt till tillgångarna med obligationsrättslig verkan. Om däremot även det obligationsrättsliga anspråket på tillgångarna utsläcks, som i RÅ 1987 ref 119, och det således inte finns kvar egentligen några delar av vad som normalt ingår i äganderättsfunktionen, har köparen inte heller rätt till nedskrivning av tillgångarna.

1983 års rättsfall jämfört med RÅ 1987 ref 45 ger vid handen att det för köparens nedskrivningsrätt erfordras någon form av fysiskt påtagligt besittningstagande. Varorna måste på ett fysiskt påtagligt sätt ha överlämnats till självständig fraktförare, ombud för köparen eller till köparen själv. Av RÅ 1987 ref 45 och därtill fogade handlingar framgår klart, att skattedomstolarna inte tillämpat det köprättsliga avlämnandebegreppet såsom kriterium på gränsdragningen utan i stället en form av fysiskt leveransbegrepp. Detta innebär i sin tur, att leveransklausulerna för godset saknar självständig betydelse och också att besittningen av dokumenten saknar självständig betydelse.

Regeringsrättens har i och för sig endast behandlat köparens rätt till avskrivning i 1983 års fall och i RÅ 1987 ref 45. Rimligtvis måste emellertid en kongruens föreligga i skattesystemen så att köparens respektive säljarens lagernedskrivningsrätt avgörs efter samma kriterier, nämligen att han lämnat varorna rent fysiskt till exempelvis en självständig fraktförare eller liknande. Så länge säljaren har kvar varorna i sin egen lokal eller på sitt eget område ty-

der emellertid utgången i RÅ 1987 ref 45 på att säljaren också bibehåller sin lagernedskrivningsrätt. Det är också rimligt att anta, att säljaren skulle kunna bibehålla sin nedskrivningsrätt till varorna om han själv exempelvis transporterar varorna till en hamn och då ända fram till dess att varorna i hamnen omhändertas av en självständig fraktförare.

Ett särskilt problem i sammanhanget är att tolkningen av lagervärderingsreglerna såsom dessa redovisas framförallt i RÅ 1987 ref 45 inneburit att en diskrepans synes ha uppkommit mellan vad som kan anses vara god redovisningssed och den skatterättsliga innebörden av lagerbegreppet. Det synes således rimligt anta, att säljaren inte redovisningsmässigt kan redovisa en fullgjord prestation så länge han alltjämt står risken för varorna. Eftersom säljaren kan stå risken för varorna även relativt lång tid efter det att de rent fysiskt överlämnats till en självständig fraktförare skulle säljaren således kunna hamna i den egenartade situationen, att han skatterättsligt inte längre kan medtaga varorna i sitt varulager samtidigt som han civilrättsligt inte kan redovisa varorna såsom försålda. Den redovisningsmässiga problematiken finns delvis belyst i en artikel av Bergström-Thorell i Skattenytt 1982 sid 381 ff. Den konflikt, som uppkommit mellan civilrätten och skatterätten i detta avseende, torde kräva ett förtydligande i lagstiftningen för att få en slutgiltig lösning.

4. Leasingtransaktioner

Leasingtransaktionerna har under senare år blivit vanliga såsom planeringsinstrument i företagssektorn, inte minst sedan fondavsättningarna blivit mindre attraktiva. Det finns därför anledning att i denna artikel ta upp några rättsliga problem kring leasingtransaktionerna och att därvid behandla både civilrättsliga och skatterättsliga frågor.

Civilrättsliga frågor

Det saknas särskilda civilrättsliga lagregler rörande leasing. Civilrättsligt har leasing karaktär av ett hyresavtal och med avseende på lös egendom kan man med äldre språkbruk tala om *saklega*. Avtalet är formlöst och innefattar obligationsrättsligt att ägaren hyr ut föremålet till hyresmannen. Dennes sakrättsliga ställning är osäker och det anses allmänt, att ett köp bryter hyresavtalet. Hyresmannen får alltså finna sig i att bli av med saken om ägaren överlåter densamma till någon annan. Givetvis finns dock en skadeståndsskyldighet för ägaren, om han därigenom vållat hyresmannen skada.

I övrigt bör noteras lagen om avbetalningsköp och dess förhållande till leasingavtal. Om hyresmannen vid hyrestidens slut blir ägare till den förhyrda egendomen föreligger ett avbetalningsköp i lagens mening. Även de fall, där det i och för sig inte är uttryckligt föreskrivet att äganderätten skall övergå på köparen vid hyrestidens utgång men där det av omständigheterna underförstått framgår att äganderätten skall övergå, ligger i riskzonen för avbetal-

ningsköp. Några civilrättsliga fall, som belyser gränserna, finns inte, men där-
emot ger RÅ 1987 ref 166 viss ledning även avseende civilrättsliga bedömning-
ar (se nedan).

Civilrättsligt brukar man skilja mellan operationell leasing och finansiell
leasing. Den operationella leasingen innefattar såväl uthyrning som underhåll
av ett föremål. Detta innebär, att den operationella leasingen egentligen inne-
fattar två avtal, nämligen ett om uthyrning och ett om underhåll. Den finan-
siella leasingen innefattar ett rent hyresavtal som alternativ till egen upplåning
och förvärv. Hyresmannen står då själv för alla underhållskostnader o dyl.
Den operationella leasingen är vanligast vid egen tillverkning, medan den fi-
nansiella leasingen ofta förekommer via finansbolag och liknande. Vid den fi-
nansiella leasingen uppkommer därmed ofta ett trepartsförhållande. Finans-
bolaget köper tillgången från tillverkaren och hyr sedan ut tillgången till hy-
resmannen. Mellan finansbolaget och tillverkaren finns ett köpeavtal och
det är finansbolaget, som skall utöva de med köpet förenade rättigheterna
avseende reklamation, brister, förseningar m m. I och för sig torde dessa
rättigheter kunna överlåtas till hyresmannen, men denne blir ändå på ett
eller annat sätt beroende av finansbolagets medverkan vid reklamationer
m m. Finansbolaget blir å andra sidan betalningsskyldigt gentemot tillver-
karen oavsett om hyresmannen fullgör sina hyresbetalningar eller ej.
Gränsdragningen mellan den operationella och den finansiella leasingen är
viktig framförallt för frågan om ett bolag skall falla under reglerna för fi-
nansbolag, vilket kan bli fallet vid finansiell leasing.

Leasingformen är av rättsliga skäl inte lämplig avseende fastighetstillbehör.
Dessa är enligt 2:2 Jordabalken s k byggnadstillbehör eller enligt 2:3 Jorda-
balken industritillbehör. Byggnadstillbehören är sådana tillgångar, varmed
byggnaden blivit försedd, och avsedda för byggnadens allmänna funktion.
Dessa kan inte, oavsett vad leasegivaren och hyresmannen kommer överens
om, med sakrättslig verkan separeras från byggnaden om hyresmannen är fas-
tighetsägaren. Byggnadstillbehören blir fast egendom, även om tillbehören är
leasade. Annorlunda gäller enligt uttryckligt stadgande i 2:3 Jordabalken för
industritillbehören. Dessa kan leasas utan att det sakrättsliga skyddet går för-
lorat för ägaren.

En särskild form av leasingtransaktioner är de s k sale and lease back- tran-
saktionerna. Vad gäller dessa bör särskilt noteras, att en förutsättning för att
de skall fungera civilrättsligt och kunna skapa ett sakrättsligt skydd för den
nye ägaren är att det rör sig om en hel fastighet eller tillgångar, vilka har ka-
raktär av lös egendom och vilka fysiskt kommit i ägarens besittning. Det torde
därmed inte räcka med att tillgångarna endast bärs runt kvarteret och sedan in
igen. Det behövs något mera och här kan möjligen lösöre köpet ge ett sakrätts-
ligt skydd. Se NJA 1967 sid 337. Beträffande fastigheter åstadkommes det
sakrättsliga skyddet genom lagfart.

Vad gäller redovisningsfrågor kring leasing har FAR i rekommendation nr 7 uttalat synpunkter. Dessa innefattar bl a, att hyresmannen bör redovisa skyldighet att förvärva objekten vid hyrestidens utgång genom att upptaga dessa i balansräkningen som anläggningstillgångar. Vidare har bokföringsnämnden i BFN U 87:6 och 87:7 uttalat sig rörande periodisering av leasingavgifter, där en i princip rak periodisering över hyresperioden förordas.

Inkomstskatterättsliga regler

Skatterättsligt saknas särskilda regler rörande leasing. I princip tillämpas därför de allmänna skatterättsliga reglerna även på leasing, liksom allmänna skatterättsliga principer. Detta innebär bl a, att skatterätten såsom grund för sina ställningstaganden ansluter till civilrättsliga bedömningar. Avtalets civilrättsliga karaktär blir då en viktig grund för bedömningen. Nedan behandlas några skattemässiga aspekter på leasingavtal.

Värdeminskningssavdrag

Rätten till värdeminskningssavdrag torde följa den civilrättsliga avtalstypen. Om avtalet är att betrakta som ett leasingavtal anses ägaren till föremålet ha kvar avskrivningsrätten till föremålet. Skulle däremot avtalet civilrättsligt vara att bedöma som ett avbetalningsköp synes värdeminskningssavdraget i stället tillfalla 'hyresmannen'. Se RÅ 1967 fi 41 och RÅ 1987 ref 166.

I RÅ 1987 ref 166 var omständigheterna i korthet följande. Ett finansbolag åtog sig att genomföra en täckdikningsanläggning och hyra ut denna till en lantbrukare enligt ett leasingavtal. Regeringsrätten ansåg att avtalet med hänsyn till egendomens karaktär snarast var att betrakta såsom ett kreditköp. Enligt regeringsrättens uppfattning saknades något realistiskt alternativ till att låta anläggningen ligga kvar på fastigheten, oavsett hur avtalet mellan parterna var utformat. Det kunde därför inte antas annat än att parterna redan från början syftat till att lantbrukaren skulle bli ägare till anläggningen, d v s avtalet var att betrakta såsom ett kreditköp. Med hänsyn därtill ansågs finansbolaget inte längre ha kvar någon rätt till avskrivning på tillgångarna. Det bör i sammanhanget särskilt observeras, att det i avtalet saknades uttryckliga föreskrifter om att hyrestagaren vid hyrestidens utgång skulle bli ägare till egendomen. Vad regeringsrätten i stället fäst avgörande betydelse vid har varit omständigheterna och det genom omständigheterna dokumenterade underförstådda avtalsvillkoret, att egendomen vid hyrestidens utgång skulle övergå på hyrestagaren.

Vid leasing av fastighetstillbehör har regeringsrätten i ett nyligen avgjort förhandsbesked, RÅ 1987 ref 5, liksom i det nämnda RÅ 1987 ref 166 gjort bedömningen, att avskrivningsrätten följer de obligationsrättsliga reglerna. Detta innebär, att då det verkligen rör sig om ett hyresavtal, finansbolaget

äger rätt att göra värdeminskningavdrag på tillgångarna, oavsett om dessa är av karaktären byggnadstillbehör eller industritillbehör. Även om således finansbolaget inte längre har kvar ett sakrättsligt skydd på att det rör sig om byggnadstillbehör enligt 2:2 Jordabalken ligger rätten till värdeminskningavdrag kvar hos bolaget. Förutsättningen är dock alltså att det varken uttryckligen eller underförstått framgår att hyrestagaren vid hyrestidens utgång skall bli ägare till egendomen.

Beträffande värdeminskningavdragen i övrigt kan noteras, att reglerna om räkningsårets avskrivning bl a innebär, att full avskrivning tillåts under anskaffningsåret oberoende av när under året inventarierna har anskaffats. Jämkningsregeln av avskrivningsprocenten skall göras endast om räkningsåret omfattat kortare eller längre tid än tolv månader. I vissa nyligen anhängiggjorda skattemål har därvid hävdats, att jämningsregeln skall bedömas med avseende på varje förvärvskälla för sig. Om leasingverksamhet inte tidigare bedrivits av ett företag skulle således en ny förvärvskälla starta genom leasingverksamheten och om denna förvärvskälla haft kortare räkningsår än tolv månader har hävdats, att jämningsregeln skall göras. Jag delar inte denna uppfattning. Ett aktieföretag eller ett handelsbolag/kommanditbolag kan civilrättsligt ha endast ett räkningsår, oberoende av hur många förvärvskällor bolaget bedriver. Beskattningsåret är det räkningsår, som närmast föregår taxeringsåret. Bolagets beskattningsår blir därmed för samtliga förvärvskällor tolv månader. Eftersom jämningsregeln i kommunalskattelagen ansluter sig till begreppet beskattningsår kan tolkningen enligt min uppfattning inte bli annan än att jämningsregeln ej skall ske om ny förvärvskälla startas av ett igångvarande företag, där beskattningsåret verkligen är tolv månader. Om skattemyndigheterna kommer att dela denna bedömning är en fråga, som det ännu kan ta många år att få besvarad.

Hyresbetalningarna

Vad gäller hyresbetalningarna gäller som grundläggande princip att dessa, inom ramen för näringsverksamhet, är av avdragsgill natur. Bestämmelserna om bokföringsmässig inkomstberäkning och god redovisningssed gäller emellertid och leasetagaren skall alltså periodisera hyrorna över hyrestiden på ett enligt god redovisningssed skäligt sätt. Konsekvensen härav är, att hyresbetalningarna inte med skatterättslig verkan fritt kan fördelas enligt parternas önskemål och över tiden. Ett hyresavtal med 80—90 % av anskaffningsvärdet såsom hyra första året torde därför endast i undantagsfall kunna godtas. Möjligen kan en viss förhöjning av hyran godtas under det första året, men inte särskilt mycket. Det bör också observeras, att om objektet förhyrts i slutet av året en stor hyresbetalning för ett år framåt skall periodiseras. Jfr här BFN U 87:7, där en rak periodisering över hyrestiden anses vara god redovisningssed, vilket då också bör slå igenom vid beskattningen.

Sale and lease back

Vid sale and lease back-transaktionerna uppkommer särskilda frågor, bl a om betydelsen av det sakrättsliga skyddet för förvärvaren. Det saknas i inkomstskattehänseende vägledande rättsfall kring sale and lease back-affärer, men viss ledning kan ändock fås av RÅ 1987 ref 5. I detta fall har regeringsrätten ansett, att det obligationsrättsliga rättsförhållandet varit avgörande för den skatterättsliga bedömningen. Med samma principiella inställning vid sale and lease back bör det i princip räcka med avtalet mellan köparen och säljaren för att köparen skall erhålla avskrivningsrätten till inventarierna. Därutöver kan kanske i analogi med lagervärderingsfallen komma att krävas någon form av mera påtagligt fysiskt besittningstagande, t ex i form av besiktning av egendomen eller liknande. Några särskilda arrangemang av typen lösöreköp eller liknande skulle dock inte vara erforderliga. Bedömningen stämmer med den bedömning, som gjorts i mervärdesskattesammanhang, men det bör understrykas, att frågan ännu inte prövats av regeringsrätten specifikt med avseende på just sale and lease back-transaktioner. Den försiktige företagaren garderar sig därför både civilrättsligt och skatterättsligt genom ett lösöreköp.

5. Investeringsfonder

En viktig fråga inför 1988 och kommande års bokslut blir frågan, om avsättning till allmän investeringsfond skall göras eller ej, d v s vilken lönsamhet, som ligger i en fondavsättning.

Något generellt svar kan inte ges, eftersom svaret på frågan blir beroende av ett antal olika faktorer, nämligen

- effekter på inkomstskatten och alternativa dispositionsmöjligheter,
- effekter på vinstdelningsskatten för avsättningsåret *och för kommande år*,
- företagets framtida investeringsbehov och investeringsbehovets karaktär (maskiner och inventarier, byggnad, marknadsföring utomlands eller forskning och utveckling),
- regeringens framtida frisläppspolitik,
- inbetalningen på räntelöst konto i riksbanken,
- kalkylräntan,
- företagets framtida vinstsituation samt
- eventuell ändring av företagsskattesystemet.

Beträffande frisläppspolitiken kan konstateras, att investeringsfonderna nu är frisläppta för investeringar i maskiner och inventarier, byggnadsarbeten och markarbeten i stödområdet t o m den 31 mars 1989. En förlängning till den 31 mars 1990 har aviserats och kan förväntas beslutad under hösten 1988. För miljöinvesteringar är investeringsfonderna frisläppta t o m den 31 mars 1990 och även här har en förlängning aviserats till den 31 mars 1991. Även denna förlängning kan förväntas beslutad under hösten 1988. Något fondut-

nyttjande i övrigt medges inte, annat än efter individuell dispens från regeringen. Detta innebär, att företag utanför stödområdet och som saknar miljöinvesteringar inte kan påräkna utnyttjande av investeringsfonderna inom överskådlig tid och det är osannolikt om något ytterligare frisläpp för dessa företag kan komma före den stora skattereformens genomförande.

Likviditetsindragningen till räntelöst konto i riksbanken överstiger alltid bolagets skattekostnad. Likviditetsavtappningen av en avsättning till investeringsfond blir därför större för företaget än motsvarande likviditetsavtappning utan fondavsättning. Ränteförlusten på den ökade likviditetsavtappningen blir då den negativa faktorn i kalkylen. Den positiva faktorn i kalkylen är räntefördelen av att företagets skattekostnad kan skjutas på framtiden ett antal år och numera kan även vägas in möjligheten att den i framtiden också blir lägre. En förutsättning för att avsättning skall kunna försvaras är att den positiva faktorn är större än den negativa faktorn.

Den negativa faktorns storlek, d v s ränteförlustens storlek, är beroende av två faktorer, nämligen inbetalningstidpunkten till riksbanken och utbetalningstidpunkten från riksbanken. Inbetalningen ligger den 15 februari eller 30 april taxeringsåret. Tidigaste utbetalningsdatum är den 1 december, vilket innebär, att ränteförlusten alltid måste bli på minst sex månader.

Den positiva faktorn, d v s skattekrediten, är också beroende av två faktorer, nämligen skattekreditens storlek vid avsättningstillfället och skattekreditens upplösning. Skattekrediten upplöses på en gång om fonden används för direkt avdragsilla kostnader och successivt om fonden används för avskrivning. Ju längre avskrivningstiden är desto långsammare upplöses skattekrediten. Härav kan man dra slutsatsen, att det alltid är mera lönsamt att använda fonden för avskrivning på byggnad, markanläggning eller liknande tillgångar med mycket lång avskrivningstid. Om skattekrediten upplöses i en lägre skattesats tillkommer en definitiv skattelättnad, som ökar den positiva faktorn väsentligt.

Det är svårt att ge några generella råd rörande frågan om avsättning skall göras eller ej. Denna fråga måste besvaras utifrån de förutsättningar, som gäller i det enskilda fallet. Därvid skall beaktas de omständigheter, som angivits ovan, och man bör därvid vara klar över, att en avsättning till allmän investeringsfond inte är en disposition, som skall göras automatiskt och under alla förhållanden. Avsättningen blir företagsekonomiskt försvarbar endast under vissa speciella förhållanden, vilka måste bedömas särskilt för varje företag.

Vid 100 % inbetalning måste företagets betalningsförmåga särskilt beaktas och vidare måste alternativinvesteringen undersökas noga. Det ojämförligt viktigaste och kanske enda försvaret för en avsättning till investeringsfond vid 100 % inbetalning till räntelöst konto och för företag utanför stödområdet och utan planerade miljöinvesteringar är trots allt omläggningen av skattesystemet och en förväntad lägre skattesats.



STUDIER I SKATTERÄTT

tillägnade Nils Mattsson på femtioårsdagen

- **KL:s bestämmelser om vinstbolag – en oklar skattestrafflagstiftning**
av skattejurist Sven-Åke Bergkvist
- **Fåmanshandelsbolag**
av docent Sture Bergström
- **Genomsyn av handelsbolag vid inkomstbeskattningen**
av skattejurist Göran Landerdahl
- **Beskattning av standardiserade optioner**
av bankdirektör Jerker Löfgren
- **Sambandet mellan utdelningsbart belopp och skattepliktig vinst**
av jur kand Claes Norberg
- **Skattefrågor vid villkorade tillskott**
av docent Per Thorell
- **Lottläggning och värdering enligt AGL**
av skattejurist Erik Waller
- **Beskattning av royalties m m till utlandet**
av jur dr Bertil Wiman

221 sidor **225:—**

Författarna har alla anknytning till Uppsala universitet.

Annan skattelitteratur från IUSTUS förlag

Sture Bergström/Förutsebarhet

Per Thorell/Beskattning och utländsk valuta

Bertil Wiman/Prissättning inom multinationella koncerner

Mellankommunala skatterätten 1929–1988/ Ett antal skatterättsliga uppsatser skrivna i samband med mellankommunala skatterättens avskaffande.

Böckerna beställes i bokhandeln eller via
IUSTUS kundtjänst • Box 16031 • 750 16 Uppsala
TELEFON: 018-13 62 31 TELEFAX: 018-26 18 35

Vid beställning hos förlaget tillkommer porto + faktureringsavgift 10:—

Folke Nilsson och Staffan Seth

Skatte-och deklarations- handboken



LTs förlag

Alla skattebeslut som fattats t o m vårriksdagen 1988.
Marginalrubriker, lagtexthänvisningar och utförligt sak-
register. 700 s. Ca 543 kr (inkl moms 670 kr).

Köp den i bokhandeln eller direkt från LTs förlag.
Box 620. 151 27 Södertälje. Tfn 0755-32540.

 **LTs förlag**