

BETÄNKANDE AV BIDRAGSSKATTEKOMMITTÉN

SOU

1983:47

Ref

SKATTE  
REGLER  
OM  
RESERVERING

Ur KB:s samlingar

Digitaliserad år 2013



National Library  
of Sweden

BETÄNKANDE AV BIDRAGSSKATTEKOMMITTÉN

SOU

1983:47

Ref

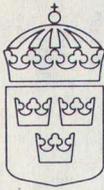
# SKATTE REGLER

OM  
RESERVERING  
FÖR  
FRAMTIDA UTGIFTER

---

---





Statens offentliga utredningar  
1983:47  
Finansdepartementet

85

# Skatteregler

om reservering för framtida utgifter

Betänkande av bidragsskattekommittén  
Stockholm 1983

Omslag Jan Boman  
ISBN 91-38-07753-1  
ISSN 0375-250X

## Till statsrådet och chefen för finansdepartementet

Bidragsskattekommittén (B 1980:01)<sup>1</sup> har tidigare avlämnat två delbetänkanden. I november 1981 avlämnades betänkandet (Ds B 1981:17) Beskattning av statsbidrag och andra stöd till företag, m. m. I juni 1982 avlämnade kommittén sitt andra betänkande (Ds B 1982:8) Förslag till ändringar i reglerna om avsättning till internvinstkonto. De i dessa betänkanden behandlade frågorna har föranlett förslag till riksdagen i proposition 1982/83:94 (SkU 1982/83:44).

I det betänkande som nu framläggs behandlar kommittén frågan om avdrag vid taxeringen för reserveringar avseende framtida utgifter.

Reservationer eller särskilda yttranden har inte avgivits.

Kommitténs arbete är härmed slutfört.

Stockholm i juni 1983.

Carl Åbjörnsson

Boris Carlsson

Arne Gustafson

Olle Roos

/Eva Östberg

<sup>1</sup> I kommittén ingår som ledamöter f. d. regeringsrådet Carl Åbjörnsson, ordförande, kanslichefen Boris Carlsson, direktören Arne Gustafson och skattedirektören Olle Roos, som sakkunniga direktören Jan Bökmark, regeringsrådet Gösta Hultqvist och kammarrättsassessorn Leif Wallestam, som experter kanslirådet Olle Stångberg, auktoriserade revisorn Göran Tidström, avdelningsdirektören Anna Gyllensvärd och avdelningsdirektören Ian Zettersten (Zettersten har inte deltagit vid behandlingen av de förslag som framläggs i detta betänkande) och som sekreterare regeringsrättssekreteraren Eva Östberg.



# Innehåll

<i>Sammanfattning</i> . . . . .	7
<i>Författningsförslag</i> . . . . .	11
<b>1 Inledning</b> . . . . .	17
1.1 Direktiven . . . . .	17
1.2 Allmänna utgångspunkter för utredningsuppdraget. Arbetets uppläggning . . . . .	17
<b>2 Gällande skatterättsliga regler</b> . . . . .	21
2.1 De allmänna bestämmelserna i kommunalskattelagen om beräk- ning av inkomst (20 och 41 §§ KL) . . . . .	21
2.2 Reglerna om avdrag för framtida garantiutgifter (punkt 1 a av anv. till 41 § KL) . . . . .	23
2.3 Reglerna om avdrag för framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle (punkt 1 b av anv. till 41 § KL) . . . . .	25
2.4 Reglerna om avdrag för framtida substansminskning (punkt 9 av anv. till 22 § KL) . . . . .	26
<b>3 Bokföringsskyldigheten</b> . . . . .	27
3.1 Inledning . . . . .	27
3.2 Civilrättslig reglering av redovisningsskyldigheten . . . . .	27
3.2.1 Bokföringslagen . . . . .	28
3.2.2 Jordbruksbokföringslagen . . . . .	32
3.3 Hur bedöms vad som är god redovisningssed? . . . . .	33
3.4 Periodisering av inkomster och utgifter . . . . .	33
<b>4 Begreppet framtida utgifter. Precisering av utredningsuppdraget</b> .	37
<b>5 Skattepraxis avseende rätt till avdrag för avsättning för framtida utgifter m.m.</b> . . . . .	41
5.1 Inledning . . . . .	41
5.2 Tillämpningen av de allmänna bestämmelserna i 41 § kommunal- skattelagen med anvisningar . . . . .	42
5.2.1 Återställningskostnader . . . . .	42
5.2.2 Exploateringsutgifter i tomtrörelse . . . . .	49
5.2.3 Kursförluster . . . . .	50

5.2.4	Läkemedelsskador . . . . .	53
5.2.5	Kostnader för klassning, översyn, reparationer o.d. . . . .	57
5.2.6	Övriga fall där frågan om rätt till avdrag för framtida utgifter prövats med utgångspunkt från de allmänna bestämmelserna i 41 § kommunalskattelagen med anvisningar . . . . .	59
5.2.7	Periodisering av inkomster . . . . .	67
5.3	Tillämpningen av punkt 1 a av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (framtida garantiutgifter) . . . . .	71
6	<i>Några sammanfattande synpunkter och närmare om kommitténs förslag till utformning av en generell avdragsregel för framtida utgifter</i> . . . . .	77
7	<i>Specialmotivering</i> . . . . .	87
 <i>Bilagor</i>		
Bilaga I	Kommitténs sammanställning över rättsfall . . . . .	91
Bilaga II	Avsättningar för framtida utgifter i bokslut (upplupna kostnader och befarade förluster). . . . .	193

## Sammanfattning

Bidragsskattekommittén har enligt sina direktiv även haft att behandla frågor om rätt till avdrag för reserveringar för framtida utgifter. Kommitténs uppgift har varit att utarbeta ett i möjligaste mån generellt system för den skattemässiga behandlingen av olika former av framtida utgifter och att därvid sträva efter att skattemässig avdragsrätt skall föreligga för sådana avsättningar som ett företag måste göra för att uppfylla kravet på god redovisningssed.

Bortsett från vissa specialreglerade områden saknas f. n. särskilda regler om i vilken utsträckning avdragsrätt föreligger för framtida utgifter. Avdragsrätten får därför utanför de specialreglerade områdena bedömas med utgångspunkt från de allmänna bestämmelserna i 41 § kommunalskattelagen (KL) om rätt beskattningsår för utgifter vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder. Enligt dessa regler skall utgiftsposter hänföras till det år då de enligt god redovisningssed bör tas upp i räkenskaperna.

Det föreligger således redan enligt gällande skattelagstiftning en allmän rätt till avdrag för framtida utgifter i sådana fall då utgifterna enligt god redovisningssed skall bokföras som kostnad innan de faktiskt uppkommer och betalas. Vid genomgång av praxis<sup>1</sup> har kommittén emellertid funnit att det råder en betydande osäkerhet om när förutsättningar föreligger för att medge avdrag för reserveringar för framtida utgifter. Denna osäkerhet torde till stor del bero på att innebörden av begreppet "framtida utgifter" är oklar. Kommittén har därför sett det som en viktig uppgift att precisera vad som skall avses med en framtida utgift vid den skattemässiga inkomstberäkningen. Enligt kommitténs förslag till definition av begreppet framtida utgift skall med en sådan utgift avses en utgift som beräknas uppkomma först efter det beskattningsår under vilket intäktssedovisning 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 den föreslagna regeln knyts således det skattemässiga begreppet framtida utgifter direkt an till den periodisering av utgifter till rätt beskattningsår som följer av redovisningsmässiga principer<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> En inom kommittén utarbetad rättsfallssammanställning återfinns i *Bilaga I*.

<sup>2</sup> Till betänkandet har som *Bilaga II* fogats en inom kommittén utarbetad sammanställning med exempel på den redovisningsmässiga behandlingen av framtida utgifter.

Den uppställda definitionen innebär en avgränsning mot andra periodiseringsfrågor som aktualiseras inför bokslutet. Utanför kommitténs överväganden har sålunda lämnats bl. a. den periodisering som åstadkommes genom värdering av olika tillgångar.

För att avdragsrätt skall föreligga för sådana framtida utgifter som omfattas av den föreslagna definitionen skall enligt förslaget krävas dels att avsättning för de framtida utgifterna har gjorts i räkenskaper, dels att den skattskyldige kan göra sannolikt att han på grund av avtal eller annan förpliktelse kommer att åsamkas utgifterna.

Såsom redan nämnts är rätten till avdrag för framtida utgifter uttryckligen reglerad inom vissa speciella områden. Som exempel på sådana områden anges i direktiven utgifter för tryggnad av pensioner till anställd personal, garantiutgifter och utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle. Det förslag till en generell avdragsregel, som kommittén utarbetat, skall inte gälla för de redan specialreglerade områdena. I fråga om garantiutgifterna föreslår dock kommittén att en viss samordning skall ske med den av kommittén föreslagna generella regeln om avdragsrätt.

De nuvarande reglerna om avdragsrätt för framtida garantiutgifter omfattar 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.

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. Kommittén föreslår därför att utredningsregeln skall utgå. 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. Kan den skattskyldige visa att betydligt större avdrag än enligt huvudregeln skulle kunna medges vid tillämpning av den av kommittén föreslagna generella regeln får således enligt förslaget avdrag åtnjutas enligt denna regel.

Frågan om införande av en kontometod för framtida reparationsutgifter har prövats av riksdagen i olika sammanhang men avvisats. Kommittén har inte ansett att det åt kommittén lämnade utredningsuppdraget avser denna fråga. En uttrycklig bestämmelse om att denna form av framtida utgifter inte omfattas av den generella avdragsregeln har därför upptagits i författningsförslaget.

Enligt nuvarande lagstiftning om framtida garantiutgifter får riksskatteverket (RSV), om särskilda förhållanden i viss bransch föranleder det, meddela anvisningar för beräkning av avdrag för sådana utgifter. Denna rätt skall enligt kommitténs förslag utvidgas att gälla även andra former av framtida utgifter.

Medgivet avdrag för framtida utgifter skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår. Innebörden av detta är att behörigheten av en avsättning skall omprövas varje beskattningsår.

Det av kommittén utarbetade författningsförslaget föreslås få sin plats i

anvisningspunkt 1a till 41 § kommunalskattelagen. Vissa konsekvensändringar har föreslagits i 5 § tredje stycket lagen om statlig förmögenhetsskatt och i 26 § taxeringslagen.

Det av kommittén framlagda förslaget om en generell regel för den skattemässiga behandlingen av olika former av framtida utgifter har inte någon självständig betydelse från stats- och kommunfinansiell synpunkt. De förskjutningar i skatteunderlaget, som kan föränledas av förslaget, sammanhänger helt med frågan om vad som är rätt beskattningsår för utgiftsredovisningen enligt redovisningsmässiga principer.



# Författningsförslag

## I Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs att punkt 1. a. av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha nedan angivna lydelse.

### Nuvarande lydelse

1. a.<sup>1</sup>

### Föreslagen lydelse

#### Anvisningar till 41 §

*Avdrag för avsättning för framtida utgifter får – om särskilda regler inte har meddelats i denna lag – åtnjutas i enlighet med bestämmelserna i denna anvisningspunkt.*

*Med en framtida utgift avses i detta sammanhang en utgift som beräknas uppkomma först efter det beskattningsår under vilket intäktsredovisning 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.*

*Har den skattskyldige i sina räkenskaper för beskattningsåret gjort avsättning för framtida utgifter får han – såvida ej annat följer av bestämmelserna i fjärde och femte styckena – åtnjuta avdrag för avsättningen om och i den mån han gör sannolikt att han på grund av avtal eller annan förpliktelse kommer att åsamkas utgifterna.*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1973:1057.

*Nuvarande lydelse*

Avdrag för framtida garantiutgift får åtnjutas med belopp, som svarar mot vad som i räkenskaperna för beskattningsåret avsatts för täckande av risker med anledning av garantiförpliktelse, som utestår vid beskattningsårets utgång. Avdraget får dock *icke* överstiga det sammanlagda beloppet för år räknat av de utgifter till följd av garantiförpliktelser, som redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret. Avser garantiförpliktelsen tid, som är kortare än två år, beräknas avdraget högst till belopp som svarar mot så många tjugofjärdedelar av nyssnämnda sammanlagda belopp av utgifter som den tid garantiförpliktelsen avser utgör i månader. Brutet månadstal bortfaller. *Avdrag får dock åtnjutas med skäligt belopp om den skattskyldige visar att betydligt större avdrag för avsättningen än som skulle medges enligt nyssnämnda föreskrifter är påkallat till följd av*

*att rörelsen är nystartad,*

*att garantiförpliktelserna avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller mycket stora arbeten,*

*att en betydande ökning av de utestående garantiförpliktelsernas omfattning skett under beskattningsåret,*

*att produktsammansättningen avsevärt ändrats under beskattningsåret,*

*att den tid en väsentlig del av utestående garantiförpliktelser avser betydligt överstiger två år eller*

*att annan med de nämnda jämförelig omständighet föreligger.*

*Föreslagen lydelse*

Avdrag för framtida garantiutgift får åtnjutas med belopp, som svarar mot vad som i räkenskaperna för beskattningsåret avsatts för täckande av risker med anledning av garantiförpliktelser, som utestår vid beskattningsårets utgång. Avdraget får dock *inte* överstiga det sammanlagda beloppet för år räknat av de utgifter till följd av garantiförpliktelser, som redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret. Avser garantiförpliktelsen tid, som är kortare än två år, beräknas avdraget högst till belopp som svarar mot så många tjugofjärdedelar av nyssnämnda sammanlagda belopp av utgifter som den tid garantiförpliktelsen avser utgör i månader. Brutet månadstal bortfaller. *Kan den skattskyldige visa att betydligt större avdrag för avsättningen skulle kunna medges vid tillämpning av tredje stycket får avdrag åtnjutas enligt bestämmelserna i det stycket.*

*Avdrag enligt denna anvisningspunkt medges ej för avsättningar för framtida utgifter avseende reparation och underhåll av till den skattskyldi-*

*Nuvarande lydelse*

Om särskilda förhållanden i viss bransch föranleder det, får riksskatteverket, utan hinder av vad som föreskrivits i *första stycket* om avdrag för framtida *garantiutgifter*, meddela anvisningar för beräkning av avdrag för sådana utgifter.

Medgivet avdrag för framtida *garantiutgifter* skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Denna lag träder i kraft den

*Föreslagen lydelse*

*ges verksamhet hörande byggnader, markanläggningar, maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier o.d.*

Om särskilda förhållanden i viss bransch föranleder det, får riksskatteverket, utan hinder av vad som föreskrivits i *tredje och fjärde styckena* om avdrag för framtida *utgifter*, meddela anvisningar för beräkning av avdrag för sådana utgifter.

Medgivet avdrag för framtida *utgifter* skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

## II Förslag till Lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt

Häriigenom föreskrivs att 5 § lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt<sup>1</sup> skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse*

Skuld, som löper med ränta och icke är att hänföra till rörelse, skall upptagas till sitt kapitalbelopp utan tillägg av under året upplupen men ej förfallen ränta.

Angående beräkningen av kapitalvärdet av skuld, som ej är förfallen och därå ränta ej skall beräknas för tiden före förfallodagen, ävensom av kapitalvärdet av förpliktelse, vilken innefattar skyldighet att till annan utgiva undantagsförmåner, pension, annan livränta eller därmed jämförlig avgift, skall vad i 4 § stadgas angående beräkningen av kapitalvärdet av fordran eller av ränta, avkomst, förmån eller annan rättighet äga motsvarande tillämpning.

Borgensförbindelse, för vilken betalningsskyldighet ännu ej inträtt, så ock annan villkorlig skuld får ej avdragas vid beräkningen, liksom ej heller vid beskattningsårets utgång

*Föreslagen lydelse*5 §<sup>2</sup>

Borgensförbindelse, för vilken betalningsskyldighet ännu ej inträtt, så ock annan villkorlig skuld får ej avdragas vid beräkningen, liksom ej heller vid beskattningsårets utgång

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:859.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1983:312.

*Nuvarande lydelse*

oreglerade hushållsskulder och därmed jämförliga skulder. Avdrag medges dock dels för värdet av sådan garantiavsättning för vilken avdrag medges vid inkomsttaxeringen, dels för skuld avseende sådant villkorligt stöd på vilket vid eftergift av återbetalningsskyldigheten skall tillämpas bestämmelserna i punkt 2 åttonde stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen (1928:370).

Avdrag medges inte för skuld som avser kapital som nedlagts i fastighet, som enligt 3 § 2 mom. j) inte skall upptas som tillgång vid förmögenhetsberäkningen.

Under avdragsgilla skulder inbegripas även oguldna skatter av nedan nämnda slag, nämligen dels debiterad preliminär skatt, som påförts den skattskyldige för året näst före det taxeringsår, varom fråga är, eller för något föregående år, dels slutlig skatt, som påförts den skattskyldige på grund av taxering under förstnämnda år eller under något föregående år, dels ock tillkommande skatt, varå den skattskyldige erhållit debetsedel under förstnämnda år eller tidigare. Vidare inbegripas återbetalningspliktiga studiemedel enligt studiestödslagen (1973:349).

(Se vidare anvisningarna)

---

Denna lag träder i kraft den

### **III Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)**

Härigenom föreskrivs att 26 § taxeringslagen (1956:623)<sup>1</sup> skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*26 §<sup>2</sup>

Om inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet för vilken intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) eller rörelse redovisas enligt bokföringsmässiga grunder med räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, skall självdeklaration utöver vad eljest är föreskrivet innehålla:

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 1971:399. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:773.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1983:318.

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

- 1) uppgift om storleken av omsättningen,
  - 2) uppgifter huru värdesättningen å lager samt fordringar skett,
  - 3) uppgift huru det bokföringsmässiga vinstresultatet justerats till överensstämmelse med de för den skattemässiga inkomstberäkningen stadgade grunderna,
  - 4) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avdrag för värdeminskning,
  - 5) uppgifter rörande gjorda avdrag för avsättningar till pensions- eller andra personalstiftelser eller till fonder eller stiftelser av annat slag,
  - 6) uppgift om vad den skattskyldige i varor, penningar eller annat uttagit ur näringsverksamheten eller annorledes använt för bestridande av levnads-kostnader eller eljest för utgifter, som icke äro hänförliga till omkostnader i verksamheten, så ock om andra förmåner som den skattskyldige åtnjutit av fastigheten eller rörelsen,
  - 7) uppgift om belopp, som vid inkomstberäkningen avdragits såsom resekostnader, i den mån sådant belopp icke utgivits till anställda och upptagits å kontrolluppgifter rörande dessas förmåner, dock att, därest lämnandet är förenat med synnerliga svårigheter, uppgiften efter medgivande av skattechefen i det län, där den skattskyldige skall taxeras till statlig inkomstskatt, må lämnas först efter anmaning.
  - 8) uppgift om kostnader för reklam, som riktar sig till bestämda personer och som har karaktär av gåva av mer än obetydligt värde,
  - 9) uppgift om kontraktsnedskrivning och kontraktsavskrivning,
  - 10) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avsättningar för framtida *garantiutgifter*, samt
  - 10) uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avsättningar för framtida *utgifter*, samt
  - 11) uppgifter rörande sådana i räkenskaperna gjorda avsättningar till internvinstkonto för vilka avdrag yrkats och den del av internvinsten enligt concernredovisningen som belöper på avsättningarna ifråga.
- Redovisas inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet för vilken intäkterna beräknas enligt 24 § 1 mom. kommunalskattelagen eller rörelse enligt bokföringsmässiga grunder men utan räkenskapsavslutning medelst vinst- och förlustkonto, skall beträffande innehållet i självdeklaration i tillämpliga delar gälla även vad ovan sägs.
- Vid redovisning av inkomst av rörelse och jordbruksfastighet skall gift skattskyldig uppge art och omfattning av sitt och makens arbete i förvärvskällan samt i övrigt lämna de uppgifter som erfordras för tillämpning av anvisningarna till 52 § kommunalskattelagen (1928:370).
- Vad i denna paragraf stadgas skall av livförsäkringsanstalt, såvitt angår försäkringsrörelse, iakttagas allenast i vad gäller uppgifter om huru värdesättningen å lager samt fordringar skett; härutöver skall iakttagas vad i 27 § sägs om skyldighet att lämna där avsedda uppgifter.

---

Denna lag träder i kraft den



# 1 Inledning

## 1.1 Direktiven

I de för kommittén utfärdade direktiven anför departementschefen beträffande frågan om avdrag för framtida utgifter följande.

På några områden, t. ex. vad gäller utgifter för tryggande av pensioner till anställd personal, garantiutgifter och utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle, är rätten till avdrag uttryckligen reglerad (punkt 2 av anvisningarna till 29 § samt punkterna 1 a och 1 b av anvisningarna till 41 § KL). På andra områden är det emellertid ofta svårt att veta i vad mån ett företag kan få avdrag för belopp som i bokföringen sätts av för att möta framtida utgifter. Det finns här anledning att erinra om att frågan om rätten till avdrag för framtida utgifter varit föremål för riksdagens bedömning under senare tid. Riksdagen har därvid förutsatt att denna fråga kommer att tas upp till en mer allsidig prövning i samband med att ställning tas till företagsbeskattningens framtida utformning (jfr SkU 1978/79:57 s. 106). En uppgift för kommittén bör därför vara att utarbeta ett i möjligaste mån generellt system för den skattemässiga behandlingen av olika former av framtida utgifter. Denna del av utredningsarbetet bör av naturliga skäl inriktas på de områden där uttryckliga regler f. n. saknas. Kommitténs målsättning bör vara att de avsättningar e. d. som ett företag måste göra för att uppfylla kravet på god redovisningssed skall vara avdragsgilla vid inkomsttaxeringen.

## 1.2 Allmänna utgångspunkter för utredningsuppdraget. Arbetets uppläggnig

Frågan om den skattemässiga behandlingen av framtida utgifter har under senare år aktualiserats i olika sammanhang. Bakgrunden till gjorda framställningar och yrkanden om lagstiftningsåtgärd har varit att man ansett att skatterättslig praxis varit alltför restriktiv och inte godtagit ett företagsekonomiskt synsätt på dessa utgiftsposter. Det har sålunda gjorts gällande att avdrag många gånger har vägrats för avsättningar för framtida utgifter som från redovisningsmässig synpunkt varit motiverade. Det har i sammanhanget också talats om att det föreligger en konflikt mellan vad god redovisningssed kräver i fråga om reserveringar för att möta framtida utgifter och den taxeringsmässiga behandlingen av sådana reserveringar.

Företagsskatteberedningen, som enligt sina direktiv hade till uppgift att

göra en översyn av hela företagsbeskattningen, behandlade i ett särskilt delbetänkande (avgivet i maj 1973) den form av framtida utgifter som brukar benämnas garantiavsättningar. Beredningen föreslog att i kommunalskattelagen skulle tas in uttryckliga regler om rätt till avdrag för framtida garantiutgifter. De föreslagna reglerna innebar att rätten till avdrag närmare anknöts till företagsekonomiska och redovisningsmässiga principer. Beredningens förslag ledde till lagstiftning vid 1973 års riksdag (prop. 1973:207; SFS 1973:1057). Denna lagstiftning avsåg endast avdrag för framtida utgifter för garantiåtaganden. Företagsskatteberedningen synes däremot inte ha övervägt frågan om det föreligger behov av mera generella regler för den skattemässiga behandlingen av olika former av framtida utgifter. I sitt slutbetänkande (SOU 1977:86) återkom sålunda beredningen inte till frågan om avdrag för framtida utgifter i annan mån än att beredningen föreslog särskilda avdragsregler för framtida exploateringskostnader vid beskattning av tomtrörelse. I ett speciellt hänseende föreslog beredningen ändrade lagregler som har direkt betydelse även för den taxeringsmässiga behandlingen av yrkanden om avdrag för framtida utgifter. Här åsyftas beredningens förslag om ökade möjligheter att vid den löpande taxeringen rätta felaktiga balansposter även om felaktigheterna har sin upprinnelse i ett tidigare bokslut. Till denna fråga återkommer kommittén senare i detta avsnitt.

Den omständigheten att särskilda regler 1973 infördes beträffande framtida garantiutgifter har ibland uppfattats så att andra former av framtida utgifter inte skulle vara avdragsgilla vid den skattemässiga inkomstberäkningen. En sådan uppfattning kan möjligen få stöd i det förhållandet att lagstiftaren några år senare införde särskilda avdragsregler för ytterligare en typ av framtida utgifter. Nu gällde det framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle. I prop. 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. Mot denna bakgrund ansåg han att frågan om rätt till avdrag för framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle borde lösas genom att uttryckliga avdragsregler fördes in i kommunalskattelagen också för denna typ av framtida utgifter. Vid riksdagsbehandlingen uttalade skatteutskottet (SkU 1978/79:18) att utskottet förutsatte att frågan om 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.

I direktiven anges att det på områden, där uttryckliga avdragsregler saknas, ofta är svårt att veta i vad mån ett företag kan få avdrag för reserveringar för framtida utgifter. För att erhålla underlag för sina bedömningar beträffande såväl behovet av särskilda skatteregler som hur en sådan lagstiftning bör utformas har kommittén ansett det angeläget att genom en rättsfallsundersökning på ett så uttömmande sätt som möjligt belysa rättspraxis. Såvitt kommittén känner till har en sådan genomgång av praxis inte tidigare gjorts. I olika sammanhang redovisade uttalanden om praxis innehåll – t. ex. att skattedomstolarna har en mycket restriktiv inställning och att det föreligger en motsättning mellan den företagsmässiga och den skattemässiga bedömningen – torde närmast ha avsett vissa speciella

typer av mål och har inte grundats på ett rättsfallsmaterial som omfattat hela detta rättsområde.

Den av kommittén verkställda rättsfallsgenombgången har omfattat dels avgöranden av regeringsrätten från år 1928, dels förhandsbesked huvudsakligen från tiden efter år 1970. Några avgöranden från kammarrätterna och mellankommunala skatterätten, som bedömts vara belysande i principiellt hänseende, har också tagits med. Rättsfallsmaterialet redovisas i en särskild till betänkandet fogad bilaga (*Bilaga I*).

Enligt direktiven bör kommitténs målsättning vara att de reserveringar, som ett företag måste göra för att uppfylla kravet på god redovisningssed, skall vara avdragsgilla vid inkomsttaxeringen. Kommittén har i ett inledande avsnitt (kap. 3) översiktligt redogjort för de redovisningsmässiga reglerna om bokföringsskyldighet, balansvärdering, god redovisningssed, periodisering av inkomst- och utgiftsposter och skuldreserveringar. Till belysning av frågan om hur företagen vid den praktiska tillämpningen uppfattar kravet på god redovisningssed vid bokföring av framtida utgifter har på uppdrag av kommittén ledamoten i kommittén Boris Carlsson och kommitténs expert Göran Tidström gjort en sammanställning över några typfall. Sammanställningen har fogats till betänkandet som bilaga (*Bilaga II*).

På ett tidigt stadium av utredningsarbetet har det stått klart för kommittén att utarbetandet av författningsbestämmelser för den skattemässiga behandlingen av olika former av framtida utgifter förutsätter en närmare precisering av själva begreppet "framtida utgifter". Allmänt sett kan hit hänföras en rad olika utgifter (eller befarade förluster) som ett företag kan drabbas av i framtiden. När man i skattesammanhang talar om avdrag för reserveringar avseende framtida utgifter avses emellertid endast sådana reserveringar som har karaktär av skuldbokföring i motsats till reserveringar av typen fondavsättningar, lagernedskrivningar etc. som är att anse som vinstreglerande åtgärder. Likaså har alla frågor rörande värdering av fordringar lämnats utanför kommitténs överväganden.

I detta sammanhang kan också erinras om att fr. o. m. 1984 års taxering gäller särskilda regler för den skattemässiga behandlingen av pågående arbeten i byggnads- eller anläggningsrörelse och i hantverks- eller konsult-rörelse (SFS 1981:295). Denna lagstiftning syftar bl. a. till att få till stånd en rimlig periodisering av utgifter som uppkommer i samband med sådana arbeten. De nya reglerna har tagits in i en särskild punkt, 3 a, av anvisningarna till 41 § KL. Om det som ett resultat av kommitténs arbete kommer att införas ett generellt system för den skattemässiga behandlingen av framtida utgifter bör detta system inte gälla den särskilda form av framtida utgifter som omfattas av skattereglerna för pågående arbeten.

I ett särskilt avsnitt (kap. 4) tar kommittén upp själva begreppsfrågan till behandling. Övervägandena har lett fram till att kommittén i en definition angivit vilka förutsättningar som enligt kommitténs mening skall föreligga för att en utgift skall betecknas som framtida utgift och sålunda omfattas av utredningsuppdraget.

Den av kommittén uppställda definitionen har också använts vid urvalet av de rättsfall, som ingår i kommitténs rättsfallsöversikt. Naturligtvis har det varit förenat med betydande svårigheter att ur olika rättsfallssamlingar få fram relevanta rättsfall för de aktuella rättsområdena. Detta sammanhänger

med att tillgängliga register inte alltid ger tillräcklig ledning för sökandet. För senare år har domstolarnas dataterminaler kunnat utnyttjas.

Här skall slutligen anmärkas att efter det kommittén tillkallats har punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § KL ändrats i visst hänseende som också berör den skattemässiga behandlingen av reserveringar för framtida utgifter (jfr prop. 1980/81:68 s. 180 off; SFS 1981:295). Innebörden av ändringen är – såvitt nu är av intresse – att oriktiga passivposter t. ex. oriktiga reserveringar för framtida utgifter kan återföras till beskattning vid den taxering då felet uppmärksammas, oavsett om felet har sin upprinnelse i ett tidigare bokslut. Före lagändringen var rättsläget oklart. Det hävdades sålunda att rättelse i regel kunde ske endast genom eftertaxering för det år då den felaktiga bokföringsåtgärden vidtogs. I situationer då eftertaxering inte var möjlig ansågs en sådan tillämpning kunna medföra konsekvenser som inte var godtagbara i materiellt hänseende. Nuvarande restriktiva praxis i fråga om rätten till avdrag för framtida utgifter torde delvis ha sin grund i att taxeringsmyndigheterna hyst farhågor för att ett vid ett visst års taxering medgivet avdrag för framtida utgifter, som sedermera visar sig vara oriktigt, av formella skäl inte kunnat rättas till vid ett senare års taxering. Ändringen av anvisningarna till 41 § KL har därför ett direkt samband med kommitténs utredningsuppdrag.

## 2 Gällande skatterättsliga regler

### 2.1 De allmänna bestämmelserna i kommunalskattelagen om beräkning av inkomst (20 och 41 §§)

När det gäller rätt till avdrag för framtida utgifter finns inom vissa specialområden uttryckliga regler i kommunalskattelagen. De för företagen i ekonomiskt hänseende mest betydelsefulla är reglerna om avdrag för reserveringar för tryggnad av pensioner till anställd personal. Enligt kommitténs uppfattning bör reglerna om pensionskostnadernas skattemässiga behandling inte nu bli föremål för omprövning. Någon redogörelse för dessa regler lämnas därför inte i detta betänkande. Däremot har kommittén funnit att vissa andra specialreglerade områden har ett så nära samband med frågan om utformningen av ett generellt system för den skattemässiga behandlingen av framtida utgifter att kommittén ansett det erforderligt att här kortfattat redogöra för dessa regler (avsnitten 2.2–2.4).

Frågan om det f. n. föreligger rätt till avdrag för framtida utgifter i sådana fall där specialreglering saknas får bedömas med utgångspunkt från de allmänna bestämmelserna i kommunalskattelagen och då närmast reglerna i 20 § och i 41 § med anvisningar. I 20 § finns den grundläggande bestämmelsen att från samtliga intäkter i en förvärvskälla under beskattningsåret skall avräknas alla omkostnader under samma år för dessa intäkters förvärvande och bibehållande. I 41 § med anvisningar anges bl. a. de principer som gäller för bestämmande av rätt beskattningsår för olika inkomstslag.

I 41 § KL fastslås att inkomst av jordbruksfastighet och rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder såvida dessa inte står i strid med särskilda bestämmelser i kommunalskattelagen. Även inkomst av annan fastighet får under vissa förutsättningar beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

I punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL anges närmare vad en beräkning enligt bokföringsmässiga grunder innebär och vad som därvid skall iakttas.

Har skattskyldig haft ordnad bokföring skall beräkningen ske på grundval av denna med iakttagande av vissa i anvisningspunkten angivna bestämmelser. Dessa innebär bl. a. att hänsyn skall tas till in- och utgående lager av varor, till pågående arbeten samt till fordrings- och skuldposter<sup>1</sup>. Värdet skall

<sup>1</sup> Enligt departementschefens uttalande i prop. 1980/81:68 s. 219 användes ordet "skuldposter" som en sammanfattande beteckning för skulder samt motposter till tillgångsposter samt sådana reserveringar för framtida utgifter och förluster som godtas vid beskattningen.

darvid bestämmas med utgångspunkt från förhållandena vid beskattningsårets utgång. Som ingångsvärden skall upptas föregående beskattningsårs utgående värden.

För att det bokförda resultatet skall kunna läggas till grund för den skattemässiga inkomstberäkningen måste resultatet i vissa fall justeras. Bestämmelser härom finns i tredje stycket av anvisningspunkt 1. Justering av det bokförda resultatet skall således ske när det påverkats av att bland intäkterna tagits upp belopp, som inte skall beskattas som inkomst, eller uteslutits belopp, som borde ha medräknats, eller bland kostnaderna har tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen.

I vissa fall kan föreskriven justering av det bokförda resultatet på yrkande av skattskyldig underlåtas. Resultatet skall i dessa fall ha påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringspost har tagits upp med för lågt belopp eller skuldpost med för högt belopp. Vidare skall det vara uppenbart att den skattskyldige – i överensstämmelse med kommunalskattelagens regler om inkomstberäkning – genom dispositioner i bokslutet avseende angivna tillgångs- och skuldposter eller genom större avskrivningar på anläggningstillgångar än som skett skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det, som skulle framkomma efter justeringen. Om särskilda omständigheter föreligger skall dock resultatet justeras även i nu angivna fall.

Fjärde stycket av anvisningspunkt 1 innehåller bl. a. vissa vägledande bestämmelser om vad som skall iaktas vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder. Däri anges i huvudsak att inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör tas upp som intäkt i räkenskaperna. Vidare anges att vad som gäller i fråga om inkomstposterna också skall tillämpas i fråga om utgiftsposterna. Beträffande tidpunkten för inkomst- och utgiftsposters redovisning anges i nämnda stycke att i allmänhet det förfarings sättet tillämpas att fordringar tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, och att räntor hänförs till inkomsten för det år, på vilket de belöper, i båda fallen oberoende av om de influtit eller inte. Vidare anges att förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt skall hänföras till detta års inkomst.

Om beskattningsmyndigheterna vid den skattemässiga inkomstberäkningen har frångått den skattskyldiges räkenskaper kan detta föranleda att nästföljande års inkomstberäkning måste justeras. Detta framgår av de två sista styckena av anvisningspunkten 1. En tidigare beskattad vinst, som inte framkommer i räkenskaperna förrän under det följande beskattningsåret skall således – till undvikande av dubbelbeskattning – avräknas från det bokförda resultatet vid inkomstberäkningen för detta senare år. På motsvarande sätt skall det bokförda resultatet justeras i de fall då bokförda förluster skattemässigt ansetts avdragsgilla först ett senare år.

## 2.2 Reglerna om avdrag för framtida garantiutgifter (punkt 1 a av anv. till 41 § KL)

För ett speciellt slag av framtida utgifter, nämligen framtida garantiutgifter, infördes genom lagstiftning 1973 (Ds Fi 1973:9, prop. 1973:207, SkU 1973:76, SFS 1973:1057) särskilda bestämmelser som reglerar den skattemässiga avdragsrätten. Bestämmelserna, som finns i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § KL, omfattar dels en huvudregel – som innebär att avdragsbeloppet beräknas enligt viss schablon – dels en s. k. utredningsregel. Vidare innehåller anvisningspunkten ett bemyndigande för riksskatteverket att i vissa fall meddela anvisningar för beräkning av avdrag för framtida garantiutgifter.

Enligt huvudregeln får avdrag för reservering för framtida garantiutgifter åtnjutas med högst ett belopp som motsvarar de faktiska utgifter som till följd av garantiförpliktelser redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret. Detta gäller för framtida garantiutgifter som hänför sig till förpliktelser med en garantitid på två år eller mer. Är garantitiden kortare skall jämkning av avdragsbeloppet ske. Vid ettårsgarantier får den avdragsgilla avsättningen således beräknas till högst hälften av senaste årets faktiska garantiutgifter, vid sexmånadersgarantier till högst en fjärdedel av dessa osv. Vid denna schablonmässiga beräkning av avdragens storlek förutsätts att den skattskyldiges räkenskapsår omfattar tolv månader. Omfattar räkenskapsåret längre eller kortare tid skall underlaget för beräkning av schablonavdraget jämkas med hänsyn härtill.

Kan den skattskyldige visa att betydligt större avdrag än som kan medges enligt huvudregeln är påkallat får avdrag åtnjutas med skäligt belopp (den s. k. utredningsregeln). För att utredningsregeln skall få tillämpas krävs att det större avdraget är påkallat till följd av att rörelsen är nystartad, att garantiförpliktelserna avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller mycket stora arbeten, att en betydande ökning av de utestående garantiförpliktelsernas omfattning skett under beskattningsåret, att produkt-sammansättningen avsevärt ändrats under beskattningsåret, att den tid en väsentlig del av utestående garantiförpliktelser avser betydligt överstiger två år eller att annan med de nämnda jämförlig omständighet föreligger.

Enligt andra stycket av punkt 1 a av anvisningarna till 41 § KL får riksskatteverket meddela anvisningar för beräkning av avdrag för framtida garantiutgifter om särskilda förhållanden i viss bransch föranleder det.

Riksskatteverket utfärdade 1975 anvisningar som behandlar bl. a. garantirisker hos byggnadsföretag, värme- och sanitetsinstallationsföretag m. fl. (RSV Dt 1975:23)<sup>1</sup>. Beträffande garantiriskerna innebär dessa anvisningar, som skall tillämpas fr. o. m. 1977 års taxering, i huvudsak följande. För att täcka framtida garantiutgifter på arbeten som slutbesiktigats och vinstberäknats och för vilka garantitiden inte utgått senast på balansdagen, bör avdrag utan särskild utredning medges med en procent av fakturerade belopp. Om den skattskyldige kan visa att en tillämpning av reglerna i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § KL blir förmånligare får dessa regler tillämpas i stället för riksskatteverkets anvisningar.

<sup>1</sup> Fr. o. m. 1984 års taxering gäller nya anvisningar (RSV Dt 1983:3).

Genom RSV:s anvisningar Dt 1975:23 upphävdes tidigare av riksskatteverket beträffande vissa branscher utfärdade anvisningar (RN I 1966:1:2 och I 1970:6:3). De äldre anvisningarna får emellertid enligt meddelade övergångsbestämmelser under vissa förutsättningar tillämpas vid 1977–1980 års taxeringar (RSV Dt 1975:23, RSV Dt 1979:28 och RSV Dt 1980:22).

Har avdrag medgivits för framtida garantiutgifter skall avdraget enligt sista stycket av punkt 1 a av anvisningarna till 41 § KL, återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Om inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse redovisas enligt bokföringsmässiga grunder med räkenskapsavslutning med vinst- och förlustkonto skall självdeklarationen – enligt 26 § första stycket 10) taxeringslagen (TL) – innehålla uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avsättningar för framtida garantiutgifter.

Framtida garantiutgifter utgör en stor och väsentlig del av sådana framtida utgifter, som rörelseidkare har anledning att göra avsättningar för i sina räkenskaper. Det kan därför finnas skäl att i detta sammanhang något beröra vissa uttalanden i förarbetena till 1973 års lagstiftning avseende skattereglernas tillämpning.

Lagtexten i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § KL innehåller inte någon definition av begreppet garantikostnad. Enligt företagsskatteberedningen skulle med garantikostnader förstås sådana kostnader som faller på en leverantör av vara eller tjänst med anledning av en särskild, av leverantören utfärdad garanti, och som motsvaras av utgifter till tiden förlagda efter varans eller tjänstens leverans (prop. 1973:207 s. 35). Några remissinstanser ansåg det önskvärt att begreppet garantikostnad i samband med 1973 års lagstiftning skulle få en entydig definition som kunde accepteras från skatterättslig synpunkt (prop. s. 47).

Departementschefen fann det emellertid inte möjligt att i skattesammanhang ge begreppet garantikostnad en mera preciserad definition än som finns i företagsekonomi. Han underströk dock att rena vinstpålägg inte får ingå som element i uppgivna garantikostnader (prop. s. 52).

Företagsskatteberedningen hade föreslagit att endast skriftliga garantiutfästelser skulle få beaktas vid beräkning av avdragsgill avsättning. Detta förslag kritiserades av flera remissinstanser och departementschefen anförde betr. denna fråga (prop. s. 51).

”Jag har förståelse för den kritik som riktats mot beredningens förslag i denna del. Enligt min mening bör avdragsrätt i princip föreligga för alla påräkneliga garantiutgifter vare sig de grundas på skriftliga garantier eller uppkommer till följd av lagregler eller frivilliga åtaganden enligt branschpraxis. Förutsättningen för avdragsrätt i det senare fallet är att det klart framgår att garantiåtagande föreligger.”

I detta sammanhang framhölls att en nödvändig förutsättning för medgivande av avdrag enligt huvudregeln var att garantikostnaderna kunde särskiljas i redovisningen. Hade så inte skett på ett tillfredsställande sätt borde avdrag kunna vägras.

Beträffande huvudregeln påpekade departementschefen vidare (prop. s. 52) att denna endast innebär en maximiberäkningsgrund för avdragsgilla avsättningar vid taxeringen. Han framhöll att om det av företagsekonomiska skäl var motiverat med en lägre avsättning, t. ex. på grund av avsevärt

minskad omsättning eller om garantiåtagandena kunde väntas medföra lägre garantiutgifter, avsättningens storlek borde minskas med hänsyn härtill.

I fråga om tillämpningen av utredningsregeln anförde departementschefen (prop. s. 53) att denna var avsedd för sådana fall där avdrag enligt huvudregeln inte alls motsvarade det reella avsättningsbehovet i företaget. Som förutsättning för regelns tillämpning borde, framhöll departementschefen, naturligtvis gälla att företaget kunde prestera någon form av utredning om vad som kunde påräknas i fråga om utgifter för utestående garantiåtaganden vid beskattningsårets utgång. Det ansågs dock inte möjligt att precisera vad som skall krävas i utredningshänseende.

### 2.3 Reglerna om avdrag för framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle (punkt 1 b av anv. till 41 § KL)

Genom lagstiftning 1978 (prop. 1978/79:39, SkU 1978/79:18, SFS 1978:974) infördes i kommunalskattelagen bestämmelser som reglerar avdragsrätten beträffande reserveringar för täckande av utgifter för framtida hantering av utbränt kärnbränsle, radioaktivt avfall o. d. Lagreglerna som fick något ändrad lydelse genom SFS 1981:670, finns i punkt 1 b av anvisningarna till 41 § KL.

Rätt till avdrag har företag som driver kärnkraftsanläggning. Även företag som inte driver kärnkraftsanläggning har rätt till avdrag under förutsättning att företaget mot förskottsbetalning åtagit sig att svara för framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle, radioaktivt avfall o. d.

Som förutsättning för avdragsrätt gäller att avsättning gjorts i företagets räkenskaper. Avdrag medges inte för hanteringsutgifter som belöper på verksamhet som bedrivs efter beskattningsårets utgång och inte heller för hanteringsutgifter för vilka företaget kan påräkna ersättning enligt 9 § lagen (1981:669) om finansiering av framtida utgifter för använt kärnbränsle m. m.

Föreskrifter för beräkningen av avdrag enligt punkt 1 b skall årligen utfärdas av regeringen eller efter dess bemyndigande av riksskatteverket. Sådant bemyndigande utfärdades av regeringen i januari 1979 (SFS 1979:27). Enligt av riksskatteverket utfärdade föreskrifter får avdrag vid 1981 och 1982 års taxeringar inte överstiga 10 kr. resp. 15.50 kr. per kärnkraftsproducerad MWh som är intäktsredovisad under beskattningsåret eller tidigare (RSV Dt 1980:20 och RSV Dt 1981:31)<sup>1</sup>.

I likhet med vad som gäller i fråga om framtida garantiutgifter skall avdrag som medgivits enligt punkt 1 b återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

<sup>1</sup> För 1983 års taxering gäller anvisningar i RSV Dt 1982:30.

## 2.4 Reglerna om avdrag för framtida substansminskning (punkt 9 av anv. till 22 § KL)

Inom ytterligare ett område, som bör redovisas i detta sammanhang, har rätten att vid den skattemässiga inkomstberäkningen erhålla avdrag för i räkenskaperna gjorda reserveringar reglerats i kommunalskattelagen. Genom lagstiftning 1981 (prop. 1980/81:104, SkU 1980/81:40, SFS 1981:256) infördes nämligen bestämmelser avseende rätt till avdrag för reserveringar för framtida substansminskning på grund av utvinning av naturtillgångar.

Avdragsrätt föreligger i de inkomstslag som beräknas enligt bokföringsmässiga grunder dvs. jordbruksfastighet, rörelse och – i vissa fall - annan fastighet. Förutsättningarna för avdragsrätt anges i punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL (jfr punkt 10 av anvisningarna till 25 § KL och punkt 8 av anvisningarna till 29 § KL).

För avdragsrätt krävs att den skattskyldige har upplåtit rätt till utvinning av naturtillgång och att han erhållit förskottsbetalning för utvinningen. Vidare krävs att upplåtelseavtalet är skriftligt. Ytterligare en förutsättning för avdragsrätt är att upplåtelsen skett till utomstående. Avdrag medges således inte om upplåtelseavtalet har ingåtts mellan varandra närstående personer eller mellan näringsidkare som har intressegemenskap.

Föreligger förutsättningar för avdrag medges sådant med ett belopp som motsvarar vad som avsatts i räkenskaperna. Avdragsgillt belopp får emellertid inte överstiga den del av anskaffningsvärdet för hela naturtillgången som belöper på den framtida utvinning för vilken förskottsbetalning erhållits. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

## 3 Bokföringskyldigheten

### 3.1 Inledning

Kommittén bör enligt direktiven utarbeta förslag till ett i möjligaste mån generellt system för den skattemässiga behandlingen av olika former av framtida utgifter. Därvid bör målet vara att de reserveringar som ett företag måste göra för att uppfylla kravet på god redovisningssed skall vara avdragsgilla vid inkomsttaxeringen.

En hänvisning till god redovisningssed finns också i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL. Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall nämligen, enligt vad som där anges, inkomstposter och utgiftsposter hänföras till det år då de enligt god redovisningssed bör tas upp i räkenskaperna.

Det föreligger således ett klart samband mellan skattereglerna och de civilrättsliga bestämmelser som reglerar en rörelseidkares rättigheter och skyldigheter avseende den bokföringsmässiga redovisningen.

För att närmare kunna belysa vad som är god redovisningssed när det gäller reserveringar för framtida utgifter, har det ansetts påkallat att här redogöra för de redovisningsregler som kan vara av betydelse för en riktig beräkning av inkomst enligt "bokföringsmässiga grunder".

### 3.2 Civilrättslig reglering av redovisningskyldigheten

De grundläggande bestämmelserna om vad som skall iaktas i redovisningshänseende finns i bokföringslagen. Bokföringskyldighet enligt denna lag föreligger för alla näringsidkare, utom för dem som är skyldiga att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen. Bokföringskyldiga enligt bokföringslagen är också aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar även om de inte utövar näringsverksamhet.

Bokföringslagens regler om resultaträkning och balansräkning i årsredovisning och i årsbokslut är genom en hänvisning i aktiebolagslagen (11 kap 1 §) i huvudsak också tillämpliga på aktiebolag. I aktiebolagslagen har således uttryckliga regler avseende redovisningen intagits endast beträffande sådana förhållanden som är av särskild betydelse just för aktiebolag. Hänvisningar som gör bokföringslagens regler avseende årsbokslut tillämpliga också i andra fall förekommer i ett flertal lagar. Som exempel på några viktiga sådana kan nämnas lagen om ekonomiska föreningar och lagen om årsredovisning m. m. i vissa företag.

I kapitel 3.2.1 nedan behandlas några av de centrala paragraferna i bokföringslagen och de grundläggande principer som kommer till uttryck i dessa.

Bestämmelserna i jordbruksbokföringslagen överensstämmer till stor del med bokföringslagens regler. På en del områden föreligger dock vissa skillnader bl. a. i fråga om värdering av tillgångar. Några av jordbruksbokföringslagens bestämmelser presenteras därför i korthet under 3.2.2.

### 3.2.1 Bokföringslagen

Att bokföringskyldigheten skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed fastslås i 2 § bokföringslagen (BFL). Denna bestämmelse gäller generellt och avser såväl den formella som den materiella bokföringskyldigheten.

God redovisningssed beskrivs i förarbetena till BFL genom en hänvisning till att det bör röra sig om en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets (prop. 1975:104 s. 31 och 148).

Bestämmelsen lämnar således utrymme för att ta hänsyn till speciella förhållanden inom olika branscher och faktiska förändringar som med tiden uppstår i redovisningspraxis. En kortare redogörelse för hur god redovisningssed i praktiken fastställs lämnas under 3.3 nedan.

I 2 § BFL anges också vad bokföringskyldigheten innefattar. Sådan skyldighet innefattar bl. a. "att till upplysning om rörelsens ekonomiska resultat och ställning vid räkenskapsårets utgång avsluta bokföringen med årsbokslut." Undantagna från denna skyldighet är enskilda näringsidkare med viss lägre bruttoomsättning (1 § fjärde stycket BFL). Årsbokslut består av resultaträkning och balansräkning (11 § BFL).

Några grundläggande regler för hur bokföringskyldigheten skall fullgöras finns i 4 § BFL. Här anges t. ex. att i bokföringen skall som affärshändelser löpande noteras alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning såsom in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder.

Enligt ett uttalande av departementschefen (prop. 1975:104 s. 156) måste begreppet affärshändelse i bokföringslagen uppfattas som en specifik redovisningsterm. Han anförde i samband med detta uttalande (s. 156).

I själva begreppet ligger bl. a. en begränsning till händelser som omedelbart påverkar rörelsens resultat och ställning. Tidigare länkar i händelsekedjan, såsom exempelvis ett avtalsslut, skall alltså i allmänhet inte bokföras som en affärshändelse. En annan viktig begränsning ligger också i att affärshändelserna skall utgöras av direkta åtgärder och andra aktiva, från eller till rörelsen riktade, inslag av ekonomisk innebörd i rörelsens relationer med omvärlden.

Inför bokslutet skall bokföringen också – enligt ovan angivna paragraf – tillföras fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret.

Beträffande detta stadgande anförde departementschefen (prop. 1975:104 s. 156) bl. a.

Inför bokslutet företas också vissa bokslutstransaktioner, vilka i och för sig inte är några affärshändelser som utifrån påverkar rörelsens ställning. Som exempel vill jag

nämna det fallet att under året erlagts premie för en försäkring. Under den försäkringsperiod som betalningen avser infaller bokslutstidpunkten. Inför bokslutet måste då en del av den erlagda utgiften för försäkringen hänföras som kostnad till betalningsåret och återstoden av utgiften fördelas till kommande år. Detta är en s. k. periodisering.

Frågor som rör periodisering av inkomster och utgifter behandlas utförligare i kapitel 3.4.

I fråga om tidpunkten för bokföring av fordringar och skulder gäller (8 § andra stycket BFL) att sådan skall göras så snart det kan ske sedan faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag, utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed. I vissa fall tillåts att bokföring av fordringar och skulder uppskjuts tills betalning sker (8 § tredje stycket BFL). Förutsättning för ett sådant förfarande är att det överensstämmer med god redovisningssed. Vid räkenskapsårets utgång skall emellertid samtliga obetalda fordringar och skulder bokföras.

I 13 § BFL definieras begreppen anläggningstillgång, omsättningstillgång, anskaffningsvärde och återanskaffningsvärde. Härfter följer i 14–17 §§ bestämmelser som anger till vilka värden olika tillgångar får upptas i balansräkningen.

När det gäller värdering av omsättningstillgångar skall den s. k. lägsta värdets princip tillämpas (14 §). Denna innebär att tillgången skall upptas till det lägsta av två värden nämligen anskaffningsvärdet eller det verkliga värdet på balansdagen. Med verkligt värde avses i regel försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

Två i redovisningssammanhang viktiga principer utgör grunden för bestämmelsen om värdering enligt lägsta värdets princip. Den ena innebär att endast realiserade vinster bör påverka resultatet (realisationsprincipen) och den andra att förluster bör påverka värderingen redan då förlusterna framstår såsom sannolika (försiktighetsprincipen). (Prop. 1975:104 s. 56 och 182.)

Omsättningstillgång får undantagsvis också tas upp över anskaffningsvärdet – men ej över verkliga värdet – om särskilda omständigheter föreligger och det kan anses tillåtet enligt god redovisningssed (14 § fjärde stycket).

Huvudregeln beträffande värdering av anläggningstillgångar är att dessa får tas upp till högst anskaffningsvärdet, i vilket värde även får inräknas utgifter för värdehöjande förbättringar. Anläggningstillgång får – med vissa undantag – inte heller upptas till högre värde än i närmast föregående balansräkning (15 § första stycket BFL). Ett av undantagen från detta förbud gäller för anläggningstillgång, som äger ett bestående värde väsentligt överstigande det belopp vartill den är uppförd i närmast föregående balansräkning. För uppskrivning högst till det nya bestående värdet krävs bl. a. att det belopp varmed uppskrivning sker används till nedskrivning av värdet på andra anläggningstillgångar. Denna bestämmelse är ett uttryck för den s. k. realisationsprincipen, nämligen att ett företags resultat skall påverkas endast av realiserade vinster och således inte av en orealiserad värdestegring på en anläggningstillgång.

15 § andra och tredje stycket BFL innehåller regler om avskrivning av anläggningstillgångar. Avskrivning skall enligt huvudregeln ske årligen med

minst belopp som svarar mot lämplig avskrivningsplan, om tillgången inte uppenbarligen redan är tillräckligt avskriven.

Avskrivningsreglerna i bokföringslagen innebär att utgiften för anskaffande av en anläggningstillgång inte i sin helhet skall belasta resultatet anskaffningsåret, utan såsom kostnad fördelas på de räkenskapsår som tillgången kommer att användas i rörelsen.

Regler för värdering av fordringar finns i 16 § BFL. Värdelös fordran får inte tas upp som tillgång. Osäker fordran skall tas upp till belopp varmed den beräknas inflyta. Beträffande fordringar som är anläggningstillgångar – t. ex. långfristiga kundfordringar – tillåts uppskrivning. Det belopp varmed uppskrivning skett får påverka rörelsens resultat.

I prop. 1975:104 s. 225 uttalas emellertid att stor försiktighet måste iakttas vid bedömning av huruvida värdet på en fordran återkommit eller ökat och att fråga måste vara om en varaktig värdeökning.

Bestämmelser om värdering av vissa immateriella tillgångar finns i 17 § BFL.

I första stycket anges att övertagen goodwill till den del den representerar ett affärsvärde får tas upp som anläggningstillgång. Denna tillgång skall årligen avskrivas med skäligt belopp, dock minst en tiondel.

Som anläggningstillgång får också – enligt andra stycket – upptas utgifter för tekniskt, kommersiellt och annat arbete om de är av väsentligt värde för organisationen av den bokföringsskyldiges rörelse under kommande år. Årlig avskrivning skall göras med skäligt belopp dock minst en femtedel. Avskrivning med mindre del får ske om detta av särskilda skäl överensstämmer med god redovisningssed.

I specialmotiveringen till ifrågasvarande bestämmelse om värdering av s. k. organisationskostnader anfördes (prop. 1975:104 s. 226–227), bl. a.

Gränsen mellan organisations- och förvaltningsutgifter kan i praktiken ibland vara svår att dra, exempelvis när det gäller utgifter för reklam. Förvaltningsutgifterna är inte balansgilla. Det torde få överlämnas åt bokföringspraxis att närmare bestämma avgränsningen i här förekommande fall. Rätten att som post på aktivsidan i balansräkningen ta upp organisationsutgifter syftar endast till att möjliggöra fördelning av kostnaderna på åren närmast efter det då utgiften gjorts. En snabb avskrivning måste äga rum eftersom utgifterna inte representerar något verkligt existerande förmögenhetsobjekt.

I tredje stycket stadgas att kapitalrabatter och direkta emissionsutgifter vid upptagande av långfristiga lån, som inte omedelbart kostnadsförs, får avskrivas enligt lämplig avskrivningsplan under tiden till dess skulden förfaller till betalning.

Kapitalrabatt uppkommer då ett lån från låntagarens synpunkt upptas till en kurs som understiger den, till vilken lånet skall inlösas. Uttrycket direkta emissionsutgifter avser sådana utgifter som provision till förmedlande bank och tryckning av skuldebrev, (prop. 1975:104 s. 227).

Även kursförluster på långfristiga lån bör enligt ett uttalande av departementschefen (prop. 1975:104 s. 187 och 227) kunna fördelas på samma sätt som gäller för kapitalrabatter och direkta emissionsutgifter.

I bokföringslagen finns inte några särskilda regler beträffande värderingen

av skulder. Beträffande denna fråga anfördes i SOU 1967:49, Förslag till lag om skyldighet att föra räkenskaper m. m. (s. 85) bl. a.

Vad beträffar skulderna torde dessa mera sällan vålla värderingsproblem. Visserligen förekommer skulder vilka på bokslutsdagen kan vara svåra att till beloppet fastställa; som exempel på sådana skulder kan nämnas en skadeståndsskyldighet, där skuldfrågan är klar men där beloppet är tvistigt. I detta sammanhang bortses från att det ibland kan vara svårt att avgöra om det föreligger en verklig skuld eller blott en eventualskuld.

I proposition 1975:104 med förslag till 1976 års bokföringslag anförde departementschefen i denna fråga (s. 187).

Från några håll har under remissbehandlingen framställts önskemål om att regler för värdering av skulder tas in i lagen. Frågor om skuldvärdering torde endast få betydelse om skulden lyder på utländsk valuta. Är det fråga om en kortfristig skuld skall enligt allmänt vedertagen praxis gälla en "högsta värdets princip". Detta medför att skulderna skall tas upp till den högsta av antingen den kurs som gällde vid skuldens uppkomst eller den kurs som gäller på balansdagen. I fråga om värderingen av långfristiga skulder har full klarhet ännu inte utbildats i praxis. Vid förlust på grund av kursstegring torde man i stället för att omedelbart redovisa förlusten kunna fördela denna över flera år. Har kursfall inträffat, torde det ligga i god redovisningssed att den kursvinst som detta innebär inte kan anteciperas, innan vinsten har realiserats vid skuldens betalning. Jag är f. n. inte beredd att föreslå några bestämmelser i ämnet. Det torde få lämnas åt utvecklingen av god redovisningssed att närmare utforma hur en rättvisande värdering av långfristiga skulder bör göras.

Ett årsbokslut består såsom tidigare nämnts av resultaträkning och balansräkning.

Resultaträkningen skall – enligt 18 § BFL – i sammandrag redovisa samtliga intäkter och kostnader i rörelsen under räkenskapsåret samt lämna en med hänsyn till rörelsens förhållanden tillfredsställande redovisning för hur räkenskapsårets resultat uppkommit.

I 18 § har intagits ett schema som skall utgöra modell för resultaträkningens uppställning. Denna modell har s. k. staffelform, vilket innebär att redovisning sker i huvudavsnitt med uppdelning efter olika posters karaktär i rörelsens ekonomi. Intäkter och kostnader redovisas således i skilda avsnitt för den huvudsakliga verksamheten, för finansiella inslag i verksamheten, för extraordinära poster och för bokslutsdispositioner. Resultatet räknas ut etappvis och påverkas successivt av varje avsnitt som förs in i resultaträkningen.

Enligt 19 § BFL skall balansräkningen i sammandrag redovisa rörelsens samtliga tillgångar och skulder samt eget kapital i rörelsen på balansdagen. Ställda panter och ansvarsförbindelser skall tas upp inom linjen. I likhet med vad som gäller i fråga om resultaträkningen upptas i lagtexten (19 §) ett schema för balansräkningen. Även i detta fall i staffelform.

Balansräkningen har enligt nuvarande synsätt främst till uppgift att – med iakttagande av god redovisningssed – så korrekt som möjligt mäta resultatet av ett räkenskapsårs verksamhet hos ett företag som skall fortsätta sin verksamhet. Endast de poster som berör det aktuella räkenskapsåret skall beaktas. Övriga poster överförs via balansräkningen till framtida räk-

skapsår. Balansräkningen har således karaktären av resultatutredningsbalans och instrument för periodiseringen.

I fråga om gränsdragningen mellan sådana ansvarsförbindelser som skall skuldföras och sådana som kan upptas inom linjen, anförde departementschefen (prop. 1975:104 s. 236 och 240).

Under posten "Andra långfristiga skulder" bör upptas exempelvis erhållna intekningslån och andra långfristiga lån och erhållna långfristiga förskott. Jag har inte ansett möjligt att i balansschemat föreskriva särskilda rubriker för exempelvis garantiförpliktelser, semesterersättningar, sociala kostnader etc. Stora svårigheter föreligger att dra en gräns mellan skulder och skuldreserver i sådana fall. Enligt min mening bör, om en verksamhet har större omfattning och ett stort garantiansvar för arbeten eller produkter föreligger, regelbundna avsättningar ske för detta ansvar och då är det lämpligt att en särskild skuldpost tas upp i balansräkningen för garantiåtaganden. – Entreprenadföretag och andra kan stå ett omfattande garantiansvar för sina arbeten eller produkter. Har verksamheten större omfattning, bör avsättningar regelbundet ske för detta ansvar och en särskild skuldpost bör då tas upp i balansräkningen för garantiåtagandena. Om åtagandena är mer tillfälliga eller om rörelsen har en mer begränsad omfattning bör enligt min mening alternativt kunna förekomma att garantiåtagandena redovisas inom linjen i balansräkningen. Detta kan vara motiverat med hänsyn till osäkerhet beträffande beloppsberäkningen och ovisshet om i vad mån ansvaret i praktiken kommer att aktualiseras. Enligt min mening bör också en redovisning genom en notuppgift kunna komma i fråga i sådana fall. Redovisning inom linjen bör också kunna ske i sådana fall, då ett betydelsefullt garantiansvar föreligger men möjligheter av ett eller annat skäl inte finns att bestämma ansvaret till något belopp. Uppenbarligen är det så att resultatet och ställningen får en felaktig redovisning, om man inte i någon form fäster uppmärksamhet på garantiansvar av någon betydelse.

I balansräkningsschemat betecknas de egentliga periodiseringsposterna på tillgångssida "Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter" och på skuldsidan "Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter".

### 3.2.2 Jordbruksbokföringslagen

Skyldiga att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) är enskilda personer och dödsbon som äger eller brukar jordbruksfastighet. Redovisningen enligt jordbruksbokföringslagen är avsedd att tjäna som underlag för taxeringen.

Redovisningsskyldigheten skall fullgöras på sätt som – med iakttagande av vad som är allmänt brukligt inom jordbruks- och skogsbruksnäringarna – överensstämmer med god redovisningssed. Anvisningar för hur redovisningsskyldigheten skall fullgöras meddelas av regeringen eller efter dess bemyndigande av riksskatteverket (2 §). Regeringen har genom förordning 20 december 1979 (nr 1196) bemyndigat riksskatteverket att meddela anvisningar.

Beträffande värdering av djur knyter reglerna i jordbruksbokföringslagen an till av riksskatteverket fastställda värden. Djur, jordbruks- och skogsprodukter samt annat varulager får inte upptas till lägre värde än som överensstämmer med de vid taxeringen gällande lägsta värdena.

I övrigt överensstämmer reglerna om årsbokslut m. m. i jordbruksbokföringslagen i huvudsak med bestämmelserna i bokföringslagen.

### 3.3 Hur bedöms vad som är god redovisningssed?

Begreppet god redovisningssed har såsom framgår i många sammanhang en central betydelse när det gäller att bedöma om olika bokföringstransaktioner är riktiga.

Enligt vad som uttalas i förarbetena till 1976 års bokföringslag (prop. 1975:104 s. 148) kan god redovisningssed beskrivas genom en hänvisning till att det bör röra sig om en "faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga". Vad som är god redovisningssed kan således skifta från bransch till bransch och kan även variera med hänsyn till företags storlek och verksamhetsform.

Av stor betydelse för tolkningen av begreppet god redovisningssed är de uttalanden som görs av olika experter och expertorgan inom redovisningsområdet.

Bokföringsnämnden, som är en statlig myndighet, har till uppgift att främja utvecklingen av god redovisningssed i företagens bokföring och offentliga redovisning. Nämnden fullföljer sin uppgift bl. a. genom att utfärda anvisningar rörande olika bokföringsfrågor. Bokföringsnämnden avger också yttranden till domstolar avseende olika bokföringsåtgärders överensstämmelse med god redovisningssed.

Av Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) utges rekommendationer i redovisningsfrågor. Dessa och bokföringsnämndens anvisningar m. m. finns i en av FAR varje år utgiven "Samlingsvolym med svenska bestämmelser, rekommendationer, uttalanden etc. om redovisning, revision m. m."

### 3.4 Periodisering av inkomster och utgifter

Att inkomstberäkningen vid taxeringen skall ske enligt bokföringsmässiga grunder innebär att inkomster och utgifter skall hänföras till de beskattningsår, på vilka de belöper, oavsett när betalning sker, (jfr prop. 1975:104 s. 136). Detta är ett uttryck för principen att en riktig periodisering skall göras. Periodiserade inkomster och utgifter benämns redovisningsmässigt intäkter och kostnader.

I BFL 4 § kommer denna princip till uttryck genom stadgandet att bokföringen inför bokslutet skall tillföras fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret.

Balansräkningen är instrumentet för periodiseringen och i balansräknings-schemat betecknas periodiseringsposterna på tillgångssidan "förutbetalda kostnader och upplupna intäkter" och på skuldsidan "upplupna kostnader och förutbetalda intäkter".

Periodiseringsposterna skall bestämmas med utgångspunkt från den enligt god redovisningssed grundläggande principen att endast realiserade vinster skall påverka resultatet medan förluster skall beaktas så snart man får kännedom om dem.

Periodiseringssystemet bör ibland modifieras. I propositionen 1975:104 s. 156-157 uttalas således.

Praxis godkänner exempelvis f. n. att utgifterna för inköp av förbrukningsinventarier i sin helhet tas upp som kostnader för inköpsåret, även om inventarierna kan användas i flera år. En mindre försäkringspremie, som helt eller delvis innefattar förskott för nästa räkenskapsår kan helt få belasta betalningsåret som kostnad. Utgifter för t. ex. telefon, vatten och elektricitet kan ibland inte utan svårighet fördelas mellan olika räkenskapsår och hänförs därför till ett enda räkenskapsår. Även för inkomsterna brukar vissa avsteg godtas när det gäller obetydliga belopp.

När det gäller att bedöma den bokföringsmässiga behandlingen av "framtida utgifter" är det inte de allmänt förekommande framtida utgifterna såsom semesterersättningar och gäldräntor som förorsakar problem. Dessa förorsakas i stället av de framtida utgifter beträffande vilka det föreligger vissa osäkerhetsmoment. Det kan t. ex. vara osäkert om den bokföringskyldige faktiskt får någon utgift då det exempelvis kan röra sig om en villkorlig skuld. Det kan vidare föreligga osäkerhet beträffande betalningstidpunkten eller beträffande utgifternas storlek.

Den första bedömningen som måste göras är om den "framtida utgiften" är så sannolik att den enligt god redovisningssed bör upptas som skuld i bokföringen eller ej. För vissa svårbedömda fall finns också möjligheten att redovisa den eventuella förpliktelsen inom linjen. (Jfr vad departementschefen uttalat i denna fråga såvitt avser garantiförpliktelser.) Vid bedömningen om skuldföring skall ske, vilken bedömning givetvis även skall avse frågan om skuldens sannolika storlek, skall samtliga omständigheter beaktas. Så t. ex. kan erfarenheter från det egna företaget eller från andra företag inom samma bransch vara till vägledning. Ibland finns statistiska uppgifter som kan vara belysande. Ofta kan ett företags produktkalkyl vid prisberäkningen av olika varor vara av stor betydelse.

Periodiseringsproblemen behandlades i samband med lagstiftningen avseende rätten till avdrag för framtida garantiutgifter. I en bilaga till Ds Fi 1973:9 Garantiavsättningar redogör således revisor Per V. A. Hanner för bl. a. denna fråga under rubriken "Det grundläggande periodiseringsproblemet" (s. 114 ff).

Hanner anför (s. 114) att en grundregel för god redovisningssed vid den periodiska resultatberäkningen är att intäkt och kostnad beträffande en prestation från ett företag skall hänföras till samma period. Han anför (s. 115-117) vidare.

När nu intäkt och kostnad avseende en prestation från företaget skall hänföras till samma period, måste det också fastställas till vilken period hänförandet skall göras. Något förenklat uttryckt kan periodiseringen beskrivas så, att det är intäkten som primärt bestämmer perioden. Sedan det bestämts vilka intäkter som skall hänföras till en period, skall alltså häremot svarande kostnader periodiseras fram. I företag som levererar varor är den allmänt – även internationellt – tillämpliga regeln att intäkten hänförs till den tidpunkt då varan levereras och i samband härmed antingen kontant betalning erhålles eller faktura utskrivs. (I fall där "leverans" sker på visst sätt kontinuerligt, såsom vid en byggnadsentreprenad, är slutförandet av leveransen den vedertagna tidpunkten för intäktens redovisning.) Valet av denna tidpunkt för intäktsredovisning och därmed även resultatavräkning bygger helt på praktiska överväganden. Vid denna tidpunkt kan betalningsanspråket gentemot köparen dokumenteras, och dessutom kan vid samma tidpunkt kostnaderna i regel granska väl beräknas. Det måste emellertid framhållas att vid ifrågakvarande tidpunkt åtskilliga

kostnader ännu icke föranlett häremot svarande utgifter. Kostnaden måste därför bestämmas med hjälp av periodiseringar (anticipation) av ännu ej havda utgifter. Även om betalning sker vid leveransen och ingen garanti utfästes, måste företaget i sin balansräkning ta hänsyn till t. ex. en sådan eftersläpande utgift som den semesterlön, vilken förfaller till betalning under nästa räkenskapsperiod, men som enligt semesterlagen intjänats av företagets personal vid det arbete som lett till företagets redovisade intäkter under den på balansdagen avslutade räkenskapsperioden. Därför finns också regelmässigt i svenska företags balansräkningar bland skulderna en "avsättning för semesterlön" ("semesterreserv").

Om kredit och/eller garantiutfästelse lämnas, tillkommer ytterligare utgifter under kommande räkenskapsperiod(er), som måste beaktas i balansräkningen för att en riktig – eller snarare en så riktig som möjligt beräknad – kostnad skall kunna möta intäkten på den period, där intäkten redovisas. I fråga om garantikostnaden innebär detta, att den period till vilken intäkten av en såld produkt hänförs också måste bära den kostnad, som representeras av beloppet för de garantiutgifter som produkten beräknas ge upphov till. Detta sker genom att i balansräkningen bland skulderna upptages en avsättning (reserv) för de beräknade, ännu icke erlagda garantiutgifterna.

Som ett alternativ till den redogörelse för behovet av periodisering av garantikostnader, som här lämnats med användande av den vedertagna företagsekonomiska begreppsapparaten, kan samma behov påvisas genom följande förenklade resonemang. Vid försäljning av en produkt med garanti utfäster sig säljaren att påtaga sig vissa (sannolika) uppoffringar i framtiden utan särskild ersättning härför. Täckning för dessa uppoffringar måste alltså erhållas i produktens pris, försäljningssumman. En del av priset måste sålunda reserveras för att möta uppoffringarna på grund av garantin.

Några vägledande anvisningar beträffande vad som är god redovisningssed när det gäller bokföring av framtida beräknade utgifter har ej utgivits. Viss ledning kan emellertid hämtas från ett yttrande av bokföringsnämnden i ett mål som avgjordes av regeringsrätten i oktober 1981 och som gällde huruvida Scandinavian Trading Company AB (STC) skulle medges avdrag för i bokslutet gjorda reserveringar för framtida förluster avseende oljeleveranser (RÅ81 1:51). Bokföringsnämnden yttrade sammanfattningsvis följande.

God redovisningssed beträffande förluster på leveranskontrakt innebär skyldighet att i räkenskaperna avsätta för bedömda förluster. För att avsättning skall ske måste dock förlustrisken framstå som sannolik. Vidare skall en rimlig uppskattning av förlustens belopp kunna göras. Avsättning skall således ske även om förlusten endast kan ungefärligen uppskattas.

Vad som uttalas i detta yttrande torde kunna utgöra en allmän riktlinje också för vad som är god redovisningssed när det gäller reservering för framtida utgifter.



## 4 Begreppet framtida utgifter. Precisering av utredningsuppdraget

Kommitténs uppgift är enligt direktiven att utarbeta ett i möjligaste mån generellt system för den skattemässiga behandlingen av olika former av framtida utgifter. Det har redan inledningsvis framhållits att en lagstiftning med denna inriktning förutsätter att termen "framtida utgifter" kan ges en så entydig innebörd att termen kan användas som skatterättsligt begrepp. Det finns enligt kommitténs uppfattning anledning att anta att termen i det allmänna språkbruket har en mera vidsträckt innebörd än vad som åsyftas när man i skatte- och redovisningssammanhang talar om reservering för framtida utgifter. Diskussionerna inom kommittén har lett fram till att kommittén ansett sig kunna ställa upp en definition av det skatterättsliga begreppet framtida utgifter. I detta avsnitt redovisar kommittén sina överväganden i denna fråga.

Direktiven innehåller inte någon närmare precisering av begreppet framtida utgifter. Däremot ges några exempel på områden, där frågan om rätt till avdrag för framtida utgifter redan är reglerad genom uttryckliga författningsbestämmelser. De fall som avses är utgifter för tryggnad av pensioner till anställd personal, framtida garantiutgifter och utgifter för framtida hantering av utbränt kärnbränsle. Genom de nämnda exemplen får departementschefen anses ha klargjort vilken typ av framtida utgifter som utredningsuppdraget skall omfatta.

Att göra avsättningar för att möta framtida utgifter – av det slag som direktiven ger exempel på – är en metod för att åstadkomma en periodiserad resultatberäkning. En sådan resultatberäkning föreligger när intäkter och kostnader avseende en viss prestation (verksamhet) har redovisningsmässigt hänförs till samma period (beskattningsår). Ofta brukar denna period bestämmas från intäktssidan eftersom frågan vilka intäktsbelopp som skall hänföras till en viss period merendels framstår såsom det tidsmässigt primära. Om de utgifter, som har samband med redovisade intäkter, uppkommer först efter den period till vilken intäkterna hänförs, måste de mot intäkterna svarande kostnaderna periodiseras fram. Det är detta som åstadkoms vid ett bokslut genom upptagande av skuldposter. Detta brukar kallas skuldreservering. Gemensamt för sådana skuldposter är alltså att de motiveras av kravet på en riktig periodisering av utgifterna. Det torde ligga i sakens natur att skuldbeloppen ofta inte kan exakt fastställas. Skuldreserveringen får emellertid i princip inte innebära en konsolidering.

Den oklarhet som anses föreligga i fråga om rätten att vid taxeringen erhålla avdrag för reserveringar avseende framtida utgifter torde i inte ringa

mån ha sin grund i att det i skattelag saknas klagörande bestämmelser om vad som avses med det redovisningsmässiga begreppet framtida utgifter. Utanför de specialreglerade områdena får alltså – såsom närmare framgår av redogörelsen ovan om gällande skatteregler – rätten till avdrag bedömas med utgångspunkt från de allmänna bestämmelserna i KL att inkomst av rörelse och jordbruksfastighet (och under vissa förutsättningar även annan fastighet) skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och med beaktande av kravet på god redovisningssed. Svårigheten att – utan särskild vägledning i skatterättsliga författningsbestämmelser – vid den taxeringsmässiga inkomstberäkningen avgöra om kravet på god redovisningssed är uppfyllt torde ha medverkat till att rättspraxis beträffande rätten till avdrag blivit förhållandevis restriktiv även när dessa reserveringar från rent företagsekonomiska synpunkter varit motiverade.

Kommitténs genomgång av ett omfattande rättsfallsmaterial beträffande skatterättslig praxis på detta område har övertygat kommittén om att det föreligger ett påtagligt behov av att i kommunalskattelagen meddela en uttrycklig bestämmelse om vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda för att en framtida utgift i skatterättslig mening skall anses föreligga. En sådan bestämmelse – som lämpligen kunde få formen av en definition – måste naturligtvis nära överensstämma med bokföringslagens regler om periodisering av utgifter i syfte att uppnå en riktig resultatberäkning.

Innan denna fråga ytterligare diskuteras bör kanske påpekas att kommunalskattelagens terminologi (nettointäkt, inkomst, omkostnad, kostnad, utgift etc.) inte är enhetlig och inte heller överensstämmer med den i bokföringslagen använda terminologin. I bokföringssammanhang speglar begreppen inkomst/utgift och intäkt/kostnad det redovisningsmässiga kravet på periodisering (jfr prop. 1975:104 s. 173). Intäkter och kostnader för en viss period framkommer sålunda som ett resultat av en periodisering av de häremot svarande inkomsterna och utgifterna. I det följande används termerna med den innebörd de har i bokföringslagen.

Den grundläggande regeln i bokföringslagen om periodisering meddelas i 4 §. Där stadgas att inför bokslutet skall bokföringen tillföras fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret. Periodiseringen ger – på skuldsidan i balansschemat enl. 19 § BFL – upphov till de poster som benämns ”Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter”. Dessa poster är upptagna under rubriken ”Kortfristiga skulder”. Självfallet kan periodiseringen av utgifter till kostnader även ge upphov till poster som skall redovisas bland de långfristiga skulderna.

I bokföringslagen finns inte några särskilda regler beträffande värderingen av skulder. Frågan diskuterades under förarbetena till bokföringslagen men det ansågs att det fick överlämnas åt utvecklingen av god redovisningssed att ange hur en rättvisande värdering bör göras.

Det finns anledning att här ånyo understryka att de överväganden, som redovisas i detta avsnitt, endast avser frågan om en definition av begreppet framtida utgifter. Ett huvudproblem blir sedan att ta ställning till under vilka förutsättningar en reservering för en framtida utgift, som omfattas av definitionen, skall vara avdragsgill vid taxeringen. I det sammanhanget måste särskilt beaktas att bokföringslagen saknar regler om värdering av

skulder. Till denna fråga återkommer kommittén i ett senare avsnitt (kap. 6).

Såsom redan nämnts i tidigare sammanhang är garantiutgifter en form av framtida utgifter av det slag som kommitténs utredningsuppdrag avser. Det ligger därför nära tillhands att undersöka vilka redovisningsmässiga förutsättningar lagstiftaren 1973 (prop. 1973:207 om garantiavsättningar) uppställde för att en garantiförpliktelse skulle omfattas av den föreslagna avdragsrätten för framtida garantiutgifter. Det framhölls att den erforderliga garantireserveringen i en viss balansräkning generellt kunde anges såsom de beräknade återstående garantiutgifterna för prestationer levererade och resultatavräknade senast balansdagen. Det uppställdes alltså krav på att intäktsredovisning ägt rum. Det underströks särskilt att garantiavsättningarna endast fick beaktas i syfte att periodisera garantiutgifterna till rätt räkenskapsår och inte fick öppna möjligheter till konsolidering. Det skulle m. a. o. vara fråga om en ren periodisering i redovisningsmässig mening. Det kan här tilläggas att vid tillkomsten av 1978 års regler om avdrag för framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle (prop. 1978/79:39) underströk departementschefen att en reglering av denna avdragsrätt borde grundas på samma principer som lagstiftningen om garantiavsättningarna och att utgångspunkten således borde vara att avdrag skulle medges för avsättningar som framstod som företagsekonomiskt motiverade.

En definition av begreppet framtida utgifter, avsedd att införas i kommunalskattelagen, bör kunna formuleras med utgångspunkt från de allmänna företagsekonomiska principer som var vägledande vid 1973 och 1978 års lagstiftning om framtida garantiutgifter resp. framtida utgifter för utbränt kärnbränsle. Definitionen bör således ange att det skall vara fråga om en utgift som beräknas uppkomma först efter det beskattningsår under vilket intäktsredovisning skett. Det bör tillika anges att utgiften skall ha ett sådant direkt samband med den före balansdagen bedrivna verksamheten att den enligt god redovisningssed skall periodiseras till en kostnad redan innan utgiften uppkommit.

I det författningsförslag, som kommittén har utarbetat, har intagits en definition av begreppet framtida utgifter i enlighet med det nu sagda. Till frågan om lagtextens närmare utformning återkommer kommittén i ett senare sammanhang (kap. 7).



## 5 Skattepraxis avseende rätt till avdrag för avsättning för framtida utgifter m. m.

### 5.1 Inledning

Kommittén har, såsom tidigare nämnts, gjort en undersökning av praxis för att kartlägga i vilken utsträckning avdrag medges för framtida utgifter vid den skattemässiga inkomstberäkningen. Resultatet av kommitténs undersökning redovisas i Bilaga I. I bilagan lämnas inledningsvis en redogörelse för undersökningens omfattning och inriktning. Därav framgår bl. a. att kommittén vid urvalet av rättsfall i första hand inriktat sig på sådana fall som behandlar det slag av utgifter som ryms under begreppet framtida utgifter enligt den precisering som anges i kapitel 4. Såsom närmare berörs i bilaga I innehåller rättsfallssammanställningen emellertid också vissa fall som avser frågor om rätt till avdrag för befarade framtida förluster och frågor om periodisering av inkomster.

I detta kapitel skall vissa av de i rättsfallssammanställningen intagna avgörandena behandlas särskilt. Avsikten härmed är att genom en mer systematisk genomgång av fallen försöka ge en så klar bild som möjligt av rättsläget.

Huruvida rätt till avdrag för framtida utgifter föreligger i sådana fall som ligger utanför de specialreglerade områdena får enligt gällande rätt bedömas med utgångspunkt från de allmänna bestämmelserna i 41 § KL med anvisningar. För dessa regler har redogjorts i kapitel 2.1.

I avsnitten 5.2.1–5.2.7 nedan ges exempel på hur de allmänna bestämmelserna i 41 § KL med anvisningar tillämpats när det gäller vissa periodiseringsfrågor vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder.

Vid genomgång av praxis har kommittén funnit att frågor om rätt till avdrag för framtida utgifter resp. befarade förluster aktualiserats oftare inom vissa områden än inom andra. Så är fallet med t. ex. återställningskostnader, kursförluster och klassningskostnader. Eftersom skattepraxis inom nämnda områden numera får anses vara ganska entydig, har kommittén valt att redovisa praxis beträffande dessa framtida utgifter resp. befarade förluster var för sig i särskilda avsnitt (5.2.1, 5.2.3 och 5.2.5).

I avsnittet 5.2.2 behandlas exploateringsutgifter i tomtrörelse. Någon utbildad praxis avseende rätt till avdrag för reservering för framtida exploateringsutgifter finns inte att redovisa. Däremot har vid tidigare behandling av frågan om avdragsrätten i dessa fall direkt hänvisats till bidragsskattekommitténs utredningsuppdrag. Med hänsyn härtill har kom-

mittén ansett det motiverat att redovisa exploateringsutgifterna i ett särskilt avsnitt.

Även frågan om läkemedelsföretags rätt till avdrag vid beskattningen för framtida utgifter på grund av skyldighet att ersätta läkemedelsskador, har kommittén funnit skäl redovisa i ett särskilt avsnitt – 5.2.4. Denna fråga har behandlats i riksdagen och har också prövats i ett uppmärksammat förhandsbeskedsärende.

I avsnittet 5.2.6 ges exempel på övriga fall där avdragsrätten beträffande framtida utgifter prövats med utgångspunkt från de allmänna bestämmelserna i 41 § KL med anvisningar.

Kommittén skall enligt direktiven behandla frågor om rätt till avdrag för framtida utgifter. Kommitténs uppdrag omfattar således inte frågor som rör periodisering av inkomster. Några avgöranden som gäller sådan periodisering har emellertid medtagits i rättsfallssammanställningen för att belysa i vilken utsträckning man med tillämpning av de allmänna bestämmelserna i 41 § KL med anvisningar skattemässigt accepterar en inkomstperiodisering. I avsnittet 5.2.7 kommenteras några av fallen.

I punkt 1 a av anvisningarna till 41 § KL finns särskilda bestämmelser som reglerar rätten till avdrag för framtida garantiutgifter. För dessa regler har redogjorts i kapitel 2.2. Fallen kommenteras i kapitel 5.3. Det bör observeras att de särskilda reglerna beträffande framtida garantiutgifter gäller först fr. o. m. 1974 års taxering. De fall som gäller tidigare års taxeringar behandlas i avsnitt 5.2.6.

Det bör poängteras att kommittén vid redovisningen av praxis i detta kapitel inte har behandlat samtliga avgöranden som finns i rättsfallssammanställningen utan endast därur har tagit exempel som ansetts belysande för rättsläget.

## 5.2 Tillämpningen av de allmänna bestämmelserna i 41 § KL med anvisningar

### 5.2.1 Återställningskostnader

Inom vissa verksamhetsområden ställs från det allmännas sida krav på att företag som upphör med sin verksamhet skall vidta särskilda åtgärder för att – så gott det låter sig göra – återställa den plats där verksamheten bedrivits till det skick som den hade innan verksamheten startade. Som exempel på sådana verksamheter där det allmänna ställer krav på återställning – genom direkta lagbestämmelser eller genom ålägganden från behöriga myndigheter – kan nämnas utvinning av olika naturtillgångar (sten, grus, sand, kalk m. m.), avfallshantering och skogsavverkning. Återställningsarbetena är ofta förknippade med höga kostnader. Sedan t. ex. en soptipp tagits i anspråk och därefter under ett flertal år ”lakats ur”, skall området schaktas och tillföras matjord. Vidare skall där sås gräs och kanske också planteras träd och buskar. Återställningsutgifterna brukar uppkomma successivt under verksamhetens gång och regelmässigt ha en sådan eftersläpning att en stor del av utgifterna uppstår efter det att verksamheten upphört, dvs. efter det att inkomsterna uppburits.

Nedan skall redovisas de rättsfall som berör frågan om avdrag i beskattningshänseende för avsättningar som gjorts i räkenskaperna för framtida utgifter för återställningsarbeten.

### Grustäkter

I ett publicerat, inte överklagat förhandsbesked från 1962, *RN 1962 6:5* (Bil. I nr 1) vägrades en ekonomisk förening avdrag för belopp som skulle avsättas för att täcka utgifter som beräknades uppkomma framdeles för att återställa en grusgrop efter grusexploatering. Föreningen hade åberopat en överenskommelse med markägaren enligt vilken föreningen hade åtagit sig kostnader för att efter exploateringen återställa gropen på ett sådant sätt att skog skulle kunna planteras. Föreningen hävdade också att markägaren med stöd av då gällande naturskyddslag av föreningen skulle kunna framtvunga ett iordningställande av gropen. Riksskattenämnden förklarade föreningen inte berättigad till avdraget med motiveringen att länsstyrelsen såvitt framgick av utredningen inte hade meddelat föreningen föreläggande eller föreskrift enligt naturskyddslagen att iordningställa markområdet efter sig.

Här fann alltså riksskattenämnden avdragsrätt inte föreligga trots att föreningen genom en förpliktelse mot utomstående åtagit sig att utföra vissa återställningsarbeten. Förhandsbeskedet är emellertid från tid före den nuvarande naturvårdslagen. Jfr. de följande rättsfallen som avser förhållanden efter det nu gällande naturvårdslag trätt i kraft.

I ett annat publicerat, inte överklagat förhandsbesked från 1967, *RN 1967 6:5* (Bil. I nr 2) vägrades ett bolag avdrag med 30 000 kr. för avsättning för framtida utgifter för återställning av vissa grustäktsfastigheter som ägdes av bolagets huvudaktieägare. Grusutvinningen skulle upphöra inom kort på dessa fastigheter. Genom ett avtal mellan bolaget och dess huvudaktieägare hade överenskommit att bolaget skulle svara för samtliga kostnader för återställning som enligt naturvårdslagen kunde komma att åläggas fastighetsägaren. Bolaget, som bedrev grusutvinning även på fastigheter som ägdes av utomstående, hade en årsomsättning som uppgick till bortåt 3 milj. kr. Med hänvisning till att bolaget bedrev grustäktsverksamhet i stor omfattning även på vissa andra fastigheter och att årsomsättningen uppgick till bortåt 3 milj. kr. förklarade RN att bolaget inte var berättigat till avdrag.

Riksskattenämndens avslag kan sägas sakna egentlig motivering. Här är det alltså inte möjligt att med någon grad av säkerhet veta om det vägrade avdraget främst berodde på återställningsutgiftens ringa belopp i förhållande till omsättningen eller på att rörelsen tydligen fortsatte på andra fastigheter eller på en osäkerhet i beräkningen av avsättningens storlek eller på det förhållandet att bolaget inte ägde fastigheterna eller på en mer principiellt restriktiv inställning mot avdrag för reserveringar av detta slag. Huruvida länsstyrelsen hade meddelat föreläggande om återställning av grustäkten efter exploateringen nämns över huvud taget inte i referatet.

I ett något senare rättsfall, ett överklagat förhandsbesked, *RA 1969 not Fi 273*, *RN 1969 4:3* (Bil. I nr 3) var omständigheterna följande. Länsstyrelsen hade med stöd av naturvårdslagen ålagt ett bolag som bedrev grustäktsverksamhet att utföra vissa naturvårdande återställningsåtgärder. Kostnaderna

beräknades överstiga 50 000 kr. Bolaget hade i enlighet med krav från länsstyrelsen ställt bankgaranti. Bolaget önskade förhandsbesked om avsättningen om 50 000 kr. i räkenskaperna var avdragsgill vid inkomsttaxeringen. Regeringsrätten (RR), som i likhet med nämnden vägrade avdrag, konstaterade att de av länsstyrelsen ålagda återställningsarbetena fick anses avse kostnader av sådan art att fondavsättning i och för sig kunde komma i fråga, men framhöll samtidigt att det inte framgick vilken betydelse utvinningen av grus hade för bolagets verksamhet och om kostnaderna för återställningsarbetena var så betydande i förhållande till bolagets nettointäkter att sådan avsättning var påkallad. Slutligen konstaterade RR att det inte var utrett hur återställningsarbetena skulle fördelas tidsmässigt.

Det har tydligen varit RRs uppfattning att återställningsutgifterna för att vara avdragsgilla borde stå i viss inte för obetydlig relation till omsättningen. Vad RR avsåg med att det inte var utrett hur återställningsarbetena skulle fördelas tidsmässigt är tveksamt. Möjligen syftar domstolen på det förhållandet att det var oklart hur länge grusutvinningen skulle pågå varför återställningsarbetena kunde komma att ligga alltför långt fram i tiden för att en avsättning det aktuella året skulle kunna motiveras.

En svängning i praxis kan sägas ha skett genom regeringsrättens dom RÅ 1975 ref. 82 (Bil. I nr 4).

Ett åkeriaktiebolag bedrev bl. a. grusutvinning. Av länsstyrelsen hade man fått tillstånd till brytning på en viss fastighet t. o. m. den 31 juli 1980. Som säkerhet för fullgörandet av de föreskrivna återställningsåtgärderna hade bolaget lämnat borgen för ett belopp av 35 000 kr. Man räknade med att utgifterna för återställningsarbetena skulle uppgå till minst detta belopp. Bolaget, som bedrev grustäkt även på andra fastigheter än den nu aktuella, hade upplyst följande om sin omsättning de senaste åren.

	Total omsättning	Därav grushantering		Procent
		m <sup>3</sup>	Kronor	
1969/1970	2 634 323	214 867	1 435 123	54
1970/1971	2 329 087	167 199	1 150 511	49
1971/1972	2 679 563	173 958	1 250 412	47
1972/1973	2 931 753	184 714	1 378 740	47
1973/1974	3 327 327	151 529	1 191 786	36

Bolaget önskade förhandsbesked om bolaget vid 1975 års taxering var berättigat till avdrag för så stor del av framtida utgifter för återställningsarbeten på den aktuella fastigheten som svarade mot den vid utgången av beskattningsåret 1974 utvunna grusmängden i förhållande till den på denna grustäkt totalt beräknade utvinningsbara mängden.

Rättsnämnden vägrade avdrag. Nämndens motivering överensstämmer i mångt och mycket med RRs i det ovan refererade fallet RÅ 1969 not Fi 273. Sålunda konstaterade nämnden att kostnaderna var av sådan art att avsättning i och för sig kunde komma i fråga. Nämnden ansåg emellertid att grusutvinningen inte kunde anses utgöra ett så dominerande inslag i bolagets verksamhet eller att kostnaderna för återställningsarbetena kunde förväntas bli av sådan omfattning att avdrag kunde medges. RR yttrade (1975-10-20):

Enligt 18 § naturvårdslagen (1964:822) må täkt av sten, grus, sand och lera för annat ändamål än markinnehavarens husbehov ej ske utan länsstyrelsens tillstånd. I samband med dylikt tillstånd må länsstyrelsen meddela sådana föreskrifter att företagets menliga inverkan på landskapsbilden såvitt möjligt begränsas eller motverkas. Täkttillstånd må för sin giltighet göras beroende av att säkerhet ställs för fullgörandet av sålunda föreskrivna åtgärder.

Genom länsstyrelsens beslut den 29 juli 1970 har bolaget med stöd av 18 § naturvårdslagen erhållit tillstånd att under tiden till och med den 31 juli 1980 bedriva täkt av sten, sand och grus på fastigheten Bärsta 3:3 i enlighet med upprättad täktplan och under villkor att särskilt angivna åtgärder vidtages för markens återställande. Såsom säkerhet för fullgörandet av nämnda åtgärder har bolaget ställt av länsstyrelsen godkänd borgen å 35 000 kronor.

Anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen lägger icke hinder i vägen för avdrag vid taxeringen för i räkenskaperna gjord avsättning för kostnader för markens återställande enligt föreskrifterna i täkttillståndet. Avdraget bör dock begränsas till belopp motsvarande den av länsstyrelsen fordrade och godkända säkerheten. Medgivet avdrag bör återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

På grund av det anförda förklarar regeringsrätten, med ändring av överklagade beslutet, att bolaget äger åtnjuta avdrag vid 1975 års taxering för i räkenskaperna gjord avsättning för framtida återställningskostnader till så stor del av kostnaderna, som enligt förebragt utredning belöper på vad som under åren till och med beskattningsåret utvunnits av det beräknade totala täktinnehållet, dock högst med 35 000 kronor.

RR synes alltså inte här lägga någon vikt vid i vilken relation till omsättningen som utgifterna stod. Omsättningen hade under det senaste beskattningsåret uppgått till knappt 1,2 milj. kr. Återställningskostnaderna beräknades till minst 35 000 kr. Bolaget får i den ställda frågan anses påstå att man avsåg att dra av bara så stor del av de framtida utgifterna för återställningsarbetena som svarade mot den vid utgången av beskattningsåret utvunna grusmängden i förhållande till den på den aktuella grustakten totalt beräknade utvinningsbara mängden. RR svarade principiellt på frågan och gick inte in på någon bedömning av avdragsbeloppets skälighet annan än att man satte ett tak som motsvarade den lämnade säkerheten, dvs. 35 000 kr.

### Skogsvårdsåtgärder

I ett inte överklagat förhandsbesked från maj 1976, *RSV/FB Dt 1977:2* (Bil. I nr 7) gällde frågan avsättning för framtida utgifter för skogsvårdsåtgärder efter skogsavverkning.

En person C, som redovisade inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, hade enligt ett under år 1973 ingånget avtal med Aktiebolaget Y upplåtit avverkningsrätt till skog för ett belopp om sammanlagt 507 500 kronor. Enligt avtalet skulle köpeskillingen utbetalas under åren 1973–1975 med 160 000 kronor, 190 000 kronor, respektive 157 500 kronor. C avsåg att använda dellikviden för år 1975 för att bekosta de skogsvårdsåtgärder såsom hyggesrensning, markberedning och nyplantering, som han enligt skogsvårdslagen var skyldig att vidta sedan avverkningen avslutats. Nämnda åtgärder beräknades kunna påbörjas först under år 1976. Enligt en under 1974 träffad överenskommelse med vederbörande skogsvårdsstyrelse hade C accepterat att Aktiebolaget Y såsom säkerhet för fullgörande av nämnda skogsvårdsåtgärder innehöll ett belopp om 131 000 kronor av ifrågavarande likvid. Sökanden C hemställde om förhandsbesked i vad mån han vid 1976 års taxering ägde åtnjuta avdrag för i räkenskaperna gjord avsättning för beräknade skogsvårdskostnader.

#### Rättsnämnden yttrade:

Nämnden finner, att C i anledning av ifrågakomna avverkning kommer att få vidkännas kostnader för sådana återväxtåtgärder, som åligger honom enligt skogsvårdslagen (1948:237). Anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen lägger icke hinder i vägen för avdrag vid taxeringen för i räkenskaperna gjord avsättning för beräknade kostnader för framtida skogsvårdsåtgärder. Avdraget bör begränsas till belopp motsvarande den för kostnadernas bestridande ställda säkerheten om 131 000 kronor. Belopp för vilket avdrag medgivits skall dock återföras till beskattning nästföljande beskattningsår. På grund av det anförda förklarar nämnden, att C vid 1976 års taxering äger åtnjuta avdrag för i räkenskaperna gjord avsättning för beräknade kostnader för framtida skogsvårdsåtgärder med ett belopp om högst 131 000 kronor samt att medgivet avdrag skall återföras till beskattning påföljande beskattningsår.

Här var C således direkt enligt bestämmelser i skogsvårdslagen skyldig att vidta vissa skogsvårdsåtgärder. Avdraget begränsades av rättsnämnden till den ställda säkerheten och medgavs med hela detta belopp på en gång. Att avdraget fick åtnjutas på en gång synes vara en rimlig ordning eftersom den aktuella dellikviden var den sista inkomsten som C hade av skogsavverkning på det område där skogsvårdsåtgärderna sedan skulle sättas in.

Likaså förklarade nämnden i ett senare förhandsbesked (december 1982, Bil. I nr 8) rätt till avdrag för framtida utgifter för återväxtåtgärder efter skogsavverkning föreliggande. Däremot har nämnden i detta fall inte uttalat sig om hur avdraget skulle beräknas. Förhandsbeskedet har överklagats till regeringsrätten av taxeringsintendenten. Besvären är ännu (juni 1983) inte avgjorda.

#### *Avfallshantering*

Två inte överklagade *förhandsbesked* från november 1976 resp. mars 1980 (Bil. I nr 5 och 6) gäller företaget som bedrev avfallshantering, dvs. tog hand om och samlade upp avfall i s. k. deponeringsanläggningar (soptippar). I båda fallen förelåg vid tidpunkten för meddelandet av förhandsbeskedet beslut från koncessionsnämnden enligt vilka bolagen skulle återställa områdena efter vissa fastställda planer. Detta innebar bl. a. att man skulle schakta, tillföra matjord, så gräs och plantera buskar och träd. I ärendena angavs hur höga utgifterna för återställningsarbetena beräknades bli och presenterades även underlaget för dessa beräkningar. Någon säkerhet hade inte lämnats för de framtida återställningsutgifterna. Nämnden medgav i båda fallen avdrag för de avsättningar som företagen gjort resp. avsåg att göra för de framtida återställningsutgifterna. Medgivna avdrag förklarades skola återföras till beskattning påföljande beskattningsår. I ett av ärendena specificerades avdraget till "avsättningar enligt räkenskaperna för framtida återställningskostnader till så stor del av totalkostnaderna som visas belöpa på det som under åren till och med beskattningsåret utnyttjats av det beräknade totala deponeringsutrymmet".

Till skillnad mot naturvårdslagen uppställer miljöskyddslagen inte några krav om att säkerhet för framtida återställningsarbeten skall ställas av den som söker tillstånd. Vidare brukar koncessioner meddelade enligt miljöskyddslagen vanligen inte tidsbegränsas medan länsstyrelses täkttillstånd

vanligen tidsbegränsas till tio år. (Om utvinningen bedöms komma att pågå under längre tid än tio år brukar täkten etappindelas.) I samband med att länsstyrelses tillstånd till utvinning av grus ur en täkt söks skall en täktplan ges in av sökanden. Av täktplanen skall framgå bl. a. volymen av grustäkten. I länsstyrelses tillstånd till utvinning av grustäkt anges vilka återställningsarbeten som erfordras under verksamhetens gång och sedan verksamheten upphört. När däremot koncessionsnämnden för miljöskydd ger koncession kan visserligen vissa krav på återställningsarbeten anges direkt i beslutet men mycket vanligt är att det föreskrivs endast att det ifrågavarande företaget skall utarbeta en plan för återställning i samråd med länsstyrelsen vilken plan i god tid före verksamhetens upphörande skall ges in till och godkännas av länsstyrelsen.

Ovanstående innebär att beskattningsmyndigheterna tillförsäkras ett vida bättre underlag för sin bedömning då fråga är om avdrag för avsättningar för framtida utgifter för återställning efter utvinning av naturtillgång, t. ex. grus, än då det gäller andra återställningsarbeten. Såvitt avser exempelvis grustäkter har länsstyrelsen gjort en beräkning av kostnaderna för erforderliga återställningsarbeten och sökanden har fått ställa säkerhet för det sålunda beräknade beloppet. Då tillståndstiden är begränsad och den totala täktvolymen är känd bör, för beräkning av avdrag i beskattningshänseende för avsättning för framtida återställningsutgifter, kännedom krävas om endast en ytterligare faktor, nämligen den intill balansdagen utvunna mängden grus. Avsättningen för framtida utgifter bör härvid beräknas till så stor del av de beräknade sammanlagda utgifterna för återställningen som den intill balansdagen utvunna mängden grus utgör av den sammanlagda täktvolymen.

Även om beräkningarna kan kompliceras något då successiva återställningsarbeten utförs torde dock beräkningarna i grustäktsfallen och motsvarande vara betydligt enklare att göra än i sådana fall där koncession meddelats enligt miljöskyddslagen. Det underlag som beskattningsmyndigheten har för att bedöma skäligheten av beräknade avsättningar har inte på samma sätt som i grustäktsfallen varit under en "fackmyndighets" bedömning. Beskattningsmyndigheten måste själv i vissa fall göra en bedömning av dels vilka återställningsarbeten som måste utföras i framtiden, dels storleken av utgifterna för dessa arbeten, dels ock verksamhetens totala omfattning (t. ex. en soptipps beräknade totala volym). Motsvarande uppgifter erhålls så att säga gratis i täktfallen. Härutöver måste en bedömning göras av verksamhetens omfattning för tiden intill balansdagen (t. ex. utvunnen mängd grus eller ianspråktagen volym av soptippen).

I de två redovisade förhandsbeskeden som gällde återställning av soptippar hade sökandena förebragt ingående utredningar och kalkyler om erforderliga återställningsåtgärder. Kalkylerna, som utarbetats av fristående konsultfirmor, godtogs uppenbarligen av rättsnämnden som i båda fallen förklarade sökandena vara berättigade till avdrag med yrkade belopp.

### *Miljöfarligt avfall*

Slutligen skall redovisas ett förhandsbesked som gäller miljöfarlig kemisk hantering, *RA 1969 not Aa 68* (Bil. I nr 10). Ett bolag bedrev elektrolytisk

ytbehandling. I verksamheten framkom miljöfarligt avfall. Länsstyrelsen hade genom dispens beviljat bolaget tillstånd att bedriva verksamheten. Man räknade med att den dag verksamheten upphörde bolaget skulle åsamkas kostnader om minst 300 000 kr. för total och slutlig avgiftning av såväl bad- som skölvatten. Bolaget ville därför i bokslutet sätta av medel till en fond för "slutlig avgiftning av miljöfarligt avfall i samband med rörelsens nedläggning eller sådan avgiftning som myndighet kan komma att ålägga vårt företag". Bolaget poängterade att avsättningarna inte avsåg medel till löpande avgiftning utan för "slutlig eller av myndighet ålagd sådan åtgärd". Av vad som framgick av handlingarna i ärendet syntes länsstyrelsen dock inte uttryckligen ha ställt som villkor att avgiftning skulle ske när rörelsen avvecklades.

Nämnden yttrade:

Nämnden finner visserligen att sökandebolagets kostnader för slutlig avgiftning av bad- och skölvatten är av sådan art, att fondavsättning i och för sig kan komma i fråga för dem och att kostnaderna kan beräknas till av bolaget uppgivet belopp eller omkring 300 000 kr. En förutsättning för avsättning är emellertid att det kan utredas hur kostnaderna skall tidsmässigt fördelas. Då en sådan fördelning enligt nämndens mening f. n. inte är möjlig, förklarar nämnden, att sökandebolaget inte är berättigat att vid sin inkomsttaxering åtnjuta avdrag för avsättning för framtida kostnader för slutlig avgiftning m. m.

RR lämnade bolagets besvär utan bifall.

Det kan diskuteras om förhandsbesked borde ha meddelats i detta ärende. Frågan var ju egentligen en bevis- och utredningsfråga och som sådan således inte lämpad för förhandsbesked. Troligen har emellertid nämnden sett mer principiellt på frågan och ansett att verksamheten var av sådan natur att det var omöjligt att avgöra hur länge den kunde komma att pågå eftersom man inte från företags sida hade kunnat peka på en påtaglig omständighet som visade att verksamheten skulle läggas ned inom överskådlig tid. Nämndens nekande svar framstår mot bakgrund härav som det naturliga svaret på bolagets fråga. I tidigare redovisade fall synes det vid avsättningsstillfället ha varit möjligt att överblicka hur lång tid verksamheten skulle pågå ytterligare. I grustäktsmålet RÅ 1975 ref. 82 visste man att tillstånd fanns t. o. m. 1980, i de båda soptipsärendena visste man på ett ungefär när tippområdena skulle bli utfyllda och i förhandsbeskeden om skogen visste man att all avverkning på ett visst område redan hade skett.

Det är ovisst vilken betydelse det hade i det nu redovisade förhandsbeskedet om elektrolytisk ytbehandling att länsstyrelsen inte uttryckligen syntes ha ställt som villkor att avgiftning skulle ske när verksamheten avvecklades.

Befintliga rättsfall som behandlar avdrag för avsättningar för framtida utgifter för återställningsarbeten har begränsats till områdena grustäkt, skogsavverkning, avfallshantering och miljöfarlig kemisk hantering. Ytterligare områden där frågan kan bli aktuell förekommer givetvis. Nämnas kan t. ex. rörledningslagen och ellagen som båda stadgar att om en koncession upphör att gälla är den som senast haft koncessionen skyldig att ta bort ledningen med tillhörande anläggningar och vidta andra åtgärder för återställning, om detta är påkallat från allmän eller enskild synpunkt.

### 5.2.2 Exploateringsutgifter i tomtrörelse

I sitt slutbetänkande (SOU 1977:86) tog företagsskatteberedningen upp vissa frågor av betydelse vid beskattningen av tomtrörelse. Bl. a. behandlade beredningen problemet hur framtida kostnader för exploatering, t. ex. kostnader för ledningar och vägar, skall få beaktas vid inkomstberäkningen. I detta hänseende anförde beredningen (s. 545) följande:

”Exploateringen i tomtrörelse innefattar normalt en rad olika åtgärder för att iordningställa marken för sitt ändamål. Hit hör bl. a. schaktning, dragning av ledningar för vatten, el och avlopp, anläggning av vägar, avstyckning m. m. Försäljning av tomter sker inte sällan innan de olika anläggningsarbeten som åvilar exploitören, färdigställts eller ens påbörjats. Försäljningsintäker kommer således att redovisas i tomtrörelsen innan alla kostnader, som hänför sig till dessa intäkter är nedlagda och bokförda.

Det är för närvarande oklart i vad mån avdrag kan medges för kostnader för sådana utfästelser. Om avdrag inte medges finns det risk för att orealiserade vinster beskattas. Detta bör givetvis undvikas så långt som möjligt. Det torde också strida mot god redovisningssed att bokföra köpeskilling för försålda tomter som intäkt i rörelsen utan att reservera belopp motsvarande värdet av eventuella utfästelser.

Enligt beredningens uppfattning bör de framtida kostnaderna beaktas på följande sätt. Har en skattskyldig, som åtagit sig att utan ersättning utföra arbeten på en avyttrad fastighet, i räkenskaperna avsatt belopp för att täcka utfästelsen, bör avsättningen vara avdragsgill. Överstiger avsättningen uppenbarligen utfästelsens värde på balansdagen skall dock avdraget reduceras”.

Beredningen föreslog att en bestämmelse av denna innebörd skulle tas in i anvisningarna till 41 § p. 3 åttonde stycket KL.

Det föreslagna stadgandet (s. 100) hade följande lydelse:

Har skattskyldig, som bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handel med fastigheter, åtagit sig att utan ersättning utföra arbete på en av honom avyttrad fastighet, får avdrag åtnjutas med belopp som i räkenskaperna för beskattningsåret avsatts för täckande av utfästelsen. Överstiger avsättningen uppenbarligen de beräknade kostnaderna på grund av utfästelsen, skall avdraget nedsättas i motsvarande mån. Avdraget skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

I sin kommentar till författningsförslaget (s. 622) underströk beredningen att reserveringsmöjligheten avsåg det fallet att säljaren åtagit sig att utan ersättning – eller till ett pris understigande självkostnaden – utföra arbete på en avyttrad fastighet. Avdrag kunde medges med det beräknade värdet av utfästelsen per bokslutsdagen. Kostnader som belöpte på tiden mellan avyttringsdagen och bokslutsdagen fick, tillade beredningen, naturligtvis inte medräknas.

De remissinstanser som yttrade sig över företagsskatteberedningens förslag i denna del var överlag positiva. Endast en länsstyrelse avstyrkte förslaget med hänsyn till svårigheterna att beräkna storleken av utfästelsens värde.

I proposition 1980/81:68 med förslag till ändrade regler för den skattemässiga behandlingen av inventarier, fastigheter och pågående arbeten, m. m. anförde departementschefen (s. 176).

”Jag är väl medveten om att rättsläget vad gäller avdrag för reserveringar för framtida utgifter i många hänseenden är oklart. Området ses emellertid f. n. över av 1980 års kommitté för översyn av reglerna för beskattning av statsbidrag, m. m. (B 1980:01). I kommitténs uppdrag ingår bl. a. att utarbeta ett generellt system för den skattemässiga behandlingen av olika former av framtida utgifter. Det vore enligt min mening olämpligt att föregripa kommitténs arbete genom att i detta sammanhang utarbeta särskilda regler för exploateringsutgifter i tomtrörelse. Jag föreslår därför att frågan får vila i avvaktan på resultatet av kommitténs arbete”.

Frågan om den skattemässiga behandlingen av framtida exploateringsutgifter torde endast undantagsvis ha underställts skattedomstolarnas prövning. Vid kommitténs genomgång av rättspraxis har inte framkommit något avgörande från regeringsrätten. Det bör kanske anmärkas att vid genomgången inte medtagits sådana mål, där frågan primärt gällt värdering av tomtlager eller aktivering och avskrivning av nedlagda exploateringskostnader.

I rättsfallsredogörelsen (Bil. I nr 11) har redovisats ett av rättsnämnden i juni 1972 meddelat förhandsbesked, där ett fastighetsaktiebolag (markägare) hade frågat om en av bolaget till kommun ställd säkerhet avseende exploateringsarbeten, som angivits i ett exploateringsavtal mellan kommunen och markägaren, fick upptagas som skuld hos bolaget intill dess att mellanhavandena mellan kommunen och markägaren reglerats. Rättsnämnden förklarade att bolagets kostnader för fullgörande av åtagandena enligt avtalet med kommunen inte var av sådan art, att bolaget ägde erhålla särskilt avdrag för lämnade garantier till säkerhet för skyldigheternas fullgörande. Av rättsnämndens motivering för avslag kan inte med säkerhet utläsas om nämnden underkände den ställda säkerheten som en form av framtida exploateringsutgifter för av bolaget redan sålda tomter. Det framgår emellertid av handlingarna att bolaget i påminnelser uppgivit att 15 procent av tomternas försäljningspris skulle komma att bindas i form av garantier.

Från kammarrättspraxis har noterats ett par fall, där i dataregistret anmärkts att målet gällt exploateringskostnader. Målen har emellertid inte ansetts ha något särskilt intresse för kommittén, eftersom det i dessa fall gällt vilken hänsyn som skall tagas till nedlagda exploateringskostnader vid värdering av tomtlager.

### 5.2.3 Kursförluster

Upptagande och återbetalning av lån påverkar inte en rörelses bokföringsmässiga resultat och föranleder inte heller några beskattningsåtgärder. Uppburna lånebelopp utgör inte skattepliktig intäkt och återbetalningar av skulder är inte avdragsgilla. Vid en diskussion av frågan om avdrag för reserveringar avseende framtida utgifter kan alltså rena lånetransaktioner lämnas utanför diskussionen. Detta gäller lån i svenska kronor.

Om lånet däremot upptagits i utländsk valuta och kursen på denna gått upp i förhållande till den svenska kronan kommer vid återbetalningen av lånet ett högre belopp i svenska kronor att behöva erläggas för att lånets nominella belopp (i den utländska valutan) skall kunna betalas tillbaka. Mellanskillnaden utgör en kursförlust. En nedgång av den utländska valutan i

förhållande till den svenska medför det omvända förhållandet. I detta fall utgör mellanskillnaden en kursvinst.

I likhet med andra befarade förluster kan befarade kursförluster inte hänföras till sådana framtida utgifter som direkt omfattas av kommitténs utredningsuppdrag enligt den av kommittén uppställda definitionen av begreppet "framtida utgifter". Praxis behandling av kursförluster visar emellertid tydligt det nära släktskapet med framtida utgifter varför en redogörelse för behandlingen av befarade kursförluster kan vara av intresse i detta sammanhang.

Såväl för den bokföringsmässiga som för den skattemässiga bedömningen måste ställning tagas till frågan när en kursförlust (kostnad) respektive en kursvinst (intäkt) skall anses uppkomma.

Uttryckliga regler för värdering av skulder saknas i bokföringslagen. I proposition 1975:104 med förslag till ny bokföringslag m. m. gjorde departementschefen följande uttalande beträffande redovisningspraxis på detta område (s. 187):

"Från några håll har under remissbehandlingen framställts önskemål om att regler för värdering av skulder tas in i lagen. Frågor om skuldvärdering torde endast få betydelse om skulden lyder på utländsk valuta. Är det fråga om en kortfristig skuld skall enligt allmänt vedertagen praxis gälla en "högsta värdets princip". Detta medför att skulderna skall tas upp till den högsta av antingen den kurs som gällde vid skuldens uppkomst eller den kurs som gäller på balansdagen. I fråga om värderingen av långfristiga skulder har full klarhet ännu inte utbildats i praxis. Vid förlust på grund av kursstegring torde man i stället för att omedelbart redovisa förlusten kunna fördela denna över flera år. Har kursfall inträffat, torde det ligga i god redovisningssed att den kursvinst som detta innebär inte kan anteciperas, innan vinsten har realiserats vid skuldens betalning. Jag är f. n. inte beredd att föreslå några bestämmelser i ämnet. Det torde få lämnas åt utvecklingen av god redovisningssed att närmare utforma hur en rättvisande värdering av långfristiga skulder bör göras."

I fråga om god redovisningssed på detta område har Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) utfärdat ett förslag till rekommendation. Överväganden pågår emellertid för en ytterligare anpassning till internationell praxis. På skatteområdet har en vägledande praxis kommit att utbildas under senare år genom avgöranden av regeringsrätten.

För rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för kursförluster över huvud taget krävs först och främst att kursförlusten är att anse som en driftförlust och inte som en kapitalförlust. Lånet skall vara direkt hänförligt till en förvärvskälla och inte avse lån för förvärv av förvärvskälla (RÅ 1978 R 78 1:13). Avdrag för kursförluster på utländskt lån för förvärv av aktier har inte medgivits vare sig under inkomst av kapital eller vid realisationsvinstbeskattning i samband med vidareförsäljning av aktierna. (Regeringsrättens dom den 17 december 1980; ref. se RSV/FB Dt 1981:15.)

I detta sammanhang skall inte närmare belysas frågan i vilka fall avdrag för kursförlust över huvud taget skall kunna medges. Utgångspunkten för analysen är att förutsättningar för avdrag för kursförlust i och för sig är för handen. Frågan är i vilka fall avdrag för kursförlust kan medges innan kursförlusten är definitivt konstaterad dvs. redan när kursförlusten är endast befarad. Nedan skall redogöras för två rättsfall som behandlar avdrag för avsättningar för befarade framtida kursförluster.

*RA 1972 not A 66* (Bil. I nr 64). Banken A avsåg att låna medel utomlands i utländsk valuta för att kunna tillgodose sina kunders kreditanspråk. Banken ansåg sig böra kalkylera med en viss risk för förlust som kunde uppkomma genom att den svenska kronans värde minskade i relation till den upplånade utländska valutan. Då lånetiden dessutom kunde beräknas bli relativt lång ansåg banken det angeläget att i räkenskaperna göra avsättningar tillräckliga för att täcka den ökning av låneskulden, omräknad i svenska kronor, som skulle kunna ha inträtt vid tidpunkten för återbetalningen. A anhöll om förhandsbesked huruvida avdrag kunde medges för avsättningar i kommande bokslut "för täckning av kursförluster på vid bokslutstillfället ev. förekommande upplåning i utländsk valuta".

Nämnden förklarade att, om det vid utgången av visst beskattningsår skulle föreligga sådan kursförändring att förlust skulle ha uppkommit om A vid samma tidpunkt hade återbetalat lånet, A vid inkomsttaxeringen ägde erhålla avdrag för täckning av beräknad förlust som skulle ha uppkommit om lånet hade återbetalats vid beskattningsårets utgång. Regeringsrätten gjorde ej ändring i förhandsbeskedet.

Det andra rättsfallet – *RA 1976 ref. 104* (Bil. I nr 65) – gäller också ett förhandsbesked. Sökandebolaget skulle förvärva en större aktiepost i ett bolag. För att kunna finansiera köpeskillingen till vissa säljare i utlandet hade sökandebolaget tagit ett lån i schweizisk bank på 10,3 milj. schweizerfranc med en löptid av fem år utan amortering. Sökandebolaget önskade svar på följande frågor.

- A. Avdrags- och intäktsfrågan – 1. Under lånets löptid kan kursstegring inträffa. Kursstegring innebär, att kostnaden för lånet ökar. Är bolaget berättigat att erhålla avdrag såsom en omkostnad i rörelsen för ett belopp motsvarande den av kursstegringen föranledda förlusten? – 2. Om i stället kursen skulle sjunka uppkommer en motsatt situation. Då kommer bolagets kostnad för lånet att minska. Utgör vinsten skattepliktig intäkt?
- B. Beskattningsårsfrågan – 3. Äger bolaget vid varje räkenskapsårs slut beräkna liden kursförlust på grundval av kursläget på balansdagen? – 4. Om kursen gått upp under tiden mellan balansdagen och dagen för årsredovisningens upprättande, äger bolaget då i stället grunda beräkningen på kursläget sistnämnda dag? – 5. Föreligger vid nedgång av kursen på den utländska valutan skyldighet för bolaget att vid beskattningen nedskrivna skulden, så att alltså denna vid beskattningen kommer att redovisas till lägre belopp än vid lånets upptagande eller till lägre belopp än i närmast föregående balansräkning?

Nämnden besvarade frågorna 1 och 2 med ja. Beträffande fråga 3 förklarade nämnden att bolaget under lånets löptid ägde tillgodoföra sig avdrag för i räkenskaperna gjord avsättning för täckande av befarad framtida förlust med belopp motsvarande högst kursförlust på grundval av kursläget på balansdagen samt att medgivet avdrag skulle återföras till beskattning på följande beskattningsår. Frågorna 4 och 5 besvarade nämnden med nej.

Regeringsrätten gjorde ej ändring i förhandsbeskedet.

De båda rättsfallen visar att avdrag för befarad framtida kursförlust kan medges om det vid utgången av ett beskattningsår föreligger en sådan

kursändring att förlust skulle ha uppkommit vid en återbetalning av lånet vid denna tidpunkt. Avdrag kan då medges med ett belopp motsvarande den på grundval av kursläget vid beskattningsårets utgång beräknade förlusten om samma belopp har satts av i räkenskaperna.<sup>1</sup> Det synes som om avdraget alltid skulle få grundas på kursen per balansdagen även om kursuppgången då bedöms som endast tillfällig. Det annars förhållandevis stränga kravet på sannolikhet för att utgiften verkligen kommer att inträffa i framtiden synes alltså här vara uppmjukat. Att medgivet avdrag skall återföras till beskattning påföljande beskattningsår uttalades i det senare av de två rättsfallen.

Praxis, som visserligen inte är rikhaltig, får anses klar och entydig. Det kan tilläggas att bokföringsnämnden i cirkulär nr 7 uttalat att beslutet i rättsfallet RÅ 1976 ref 104 "innebär att lägsta (högsta) värdets princip samt försiktighetsprincipen godtagits av skattemyndigheterna".

#### 5.2.4 Läkemedelsskador

Frågan om läkemedelsföretag skall ha rätt till avdrag för framtida utgifter för skador, som de enligt särskilt åtagande är skyldiga att ersätta, har uppmärksamrats i flera sammanhang bl. a. i ett förhandsbeskedsärende. (RSV/FB Dt 1981:13, Bil. I nr 16).

Enligt "Åtagande att utge ersättning för läkemedelsskada" har samtliga företag som yrkesmässigt tillverkar eller inför läkemedel i Sverige förbundit sig att ersätta läkemedelsskador oavsett om den som tillverkat läkemedlet förfarit vårdslöst eller inte<sup>2</sup>.

Produktansvarskommittén hade i ett betänkande 1976 (SOU 1976:23) Produktansvar I lagt fram ett förslag till lag om ersättning för läkemedelsskada, som innebar att ersättning för läkemedelsskada skulle utgå från en obligatorisk, kollektivt tecknad försäkring. Vid remissbehandling av förslaget förordade emellertid flera instanser en frivillig försäkringslösning och efter överläggningar i justitiedepartementet med företrädare för bl. a. den svenska och utländska läkemedelsindustrin, landstingsförbundet och försäkringsbolagen åtog sig de läkemedelsföretag som är verksamma i Sverige att kollektivt teckna en särskild läkemedelsförsäkring.

För att sköta läkemedelsföretagens åtagande bildades en ideell förening, Läkemedelsförsäkringsföreningen. Mellan denna förening, som omfattar alla i Sverige verksamma läkemedelsföretag, och ett konsortium för läkemedelsförsäkring, vari ingår fyra olika försäkringsbolag, tecknades ett försäkringsavtal för att täcka läkemedelsföretagens ansvar enligt åtagandet.

Försäkringen finansieras på följande sätt. För skador i skiktet 0–10 milj. kr. betalar Läkemedelsförsäkringsföreningen till Konsortiet i förskott 2 milj. kr. i början av året. Resterande belopp upp till 10 milj. kr., dvs. 8 milj. kr.

<sup>1</sup> Att motsvarande belopp för vilket avdrag yrkas skall ha satts av i räkenskaperna uttalas visserligen inte i det första av de två rättsfallen men man synes ändå kunna utgå från att detta krav uppställts.

<sup>2</sup> Redogörelsen för läkemedelsföretagens åtagande bygger på de uppgifter som lämnades i förhandsbeskedsärendet.

erläggs kvartalsvis efter krav av Konsortiet på betalning för under kvartalet utbetalade skadekostnader. Konstruktionen innebär att för dessa skador står läkemedelsföretagen själva för samtliga kostnader. Denna del utgör således läkemedelsföretagens självrisk. Det kan här anmärkas att till skillnad från vad som är brukligt vid ansvarighetsförsäkring skall försäkringsgivaren erlägga även den ersättning som motsvaras av självrisken direkt till den skadelidande. Krav på en sådan konstruktion framställdes av statsmakterna i samband med överläggningarna i justitiedepartementet, där frågan diskuterades mot bakgrund av förslaget om införande av en obligatorisk försäkring.

För skador som överstiger 10 milj. kr. under ett år betalar Föreningen en försäkringspremie på 7,5 milj. kr. (basåret). Denna årspremie bestäms i förhållande till omsättningen av läkemedel i Sverige. Årspremien var för år 1979 ca 8,4 milj. kr.

Enligt försäkringsavtalet betecknas inbetalningarna från Föreningen och dess medlemmar till Konsortiet för "premier". Detta gäller alltså även betalningar som avser skador i intervallet 0–10 milj. kr. (självrisken).

Enligt Läkemedelsförsäkringsföreningens stadgar skall premieavgiften för och självrisken i den kollektiva försäkringen fördelas mellan medlemmarna – läkemedelsföretagen – i förhållande till deras omsättning i Sverige av läkemedel som omfattas av åtagandet.

Åtagandet gäller skador som inträffat fr. o. m. den 1 juli 1978. Den som vill kräva ersättning för läkemedelsskada enligt åtagandet skall anmäla skadan inom tre år från det att han fick kännedom om läkemedelsskadan. Som yttersta tidsgräns gäller att skadan skall anmälas inom 15 år från det att den skadade upphörde att använda läkemedel som ensamt eller i förening med annat läkemedel har orsakat skadan.

I januari 1979 framlades en *motion (1978/79:837)* avseende "läkemedelsföretags avdrag vid beskattningen för framtida kostnader på grund av läkemedelsskada". I denna motion anfördes bl. a.

Medlemmarna i Läkemedelsförsäkringsföreningen ansvarar för kostnaderna förknippade med försäkringen, vilket innebär att de är skyldiga att efter försäkringsgivarens krav på betalning betala den kostnad som omfattas av självrisken, dvs. 8 milj. kr.

Bolagen får vid sin beskattning avdrag för samtliga kostnader som är förenade med försäkringen.

Däremot kan svårigheter uppkomma vid beräkning av avdrag för den framtida kostnad som företagen och föreningen har ådragit sig genom åtagandet att utge ersättning för läkemedelsskada.

Enligt gällande lagstiftning (anvisningspunkten 1 a till 41 § kommunalskattelagen) får företag, som iklätt sig en garanti, avdrag för framtida garantiutgift med ett belopp som svarar mot vad som i räkenskaperna för beskattningsåret avsatts för täckande av risker med anledning av garantiförpliktelse, som utestår vid beskattningsårets utgång. Normalt skall sådant avdrag emellertid medges endast med ett belopp som motsvarar de utgifter som företaget haft under beskattningsåret. Under vissa förutsättningar kan den skattskyldige medges avdrag som beräknats på annat sätt. Det gäller bl. a. för nystartade rörelser eller i de fall tiden för utestående garantier är mycket lång.

De kostnader som läkemedelsindustrin iklätt sig genom åtagandet att utge ersättning för läkemedelsskada är emellertid av sådant slag, att det är svårt att beräkna den avsättning som bolagen skall kunna tillgodoföra sig vid beskattningen med

tillämpning av gällande lagstiftning. Det är t. o. m. tveksamt om bolagens framtida kostnader är att jämställas med garantiutgift.

Med hänvisning till vad jag nu har anfört och med hänsyn till det allmänna intresse som ligger till grund för företagets åtagande att på frivillig väg ikläda sig ansvar för sina produkter hemställer jag att riksdagen hos regeringen begär att frågan om avdrag vid beskattningen för sådana framtida kostnader som läkemedelsindustrin iklätt sig enligt sitt åtagande att utge ersättning för läkemedelsskada skyndsamt ses över.

Motionen behandlades av skatteutskottet i betänkandet 1978/79:57 (s. 106) vari bl. a. anfördes.

Frågan om avdrag för framtida kostnader har uppmärksammats av företagsskatteberedningen i samband med dess behandling av exploateringsföretagens beskattning. Den har också varit föremål för riksdagens prövning i samband med behandlingen i höstas av propositionen 1978/79:39 om avdrag för framtida avgifter för hantering av kärnbränsle. I samband därmed uttalade utskottet (jfr SkU 1978/79:18) att frågan om framtida kostnaders behandling i skattehänseende borde tas upp till en mer allsidig prövning i samband med att man tog ställning till företagsbeskattningens framtida utformning. Departementschefen har i propositionen bland de många frågor på företagsskatteområdet som enligt hans mening kan behöva utredas ytterligare också angett reserveringar för olika slags framtida utgifter.

Utskottet fann att någon riksdagens åtgärd inte var påkallad med anledning av motionen, eftersom det förutsattes att den i motionen aktualiserade frågan skulle bli föremål för utredning.

Såsom inledningsvis i detta avsnitt nämnts har frågan om läkemedelsföretags rätt till avdrag för avsättning för framtida utgifter på grund av skyldigheten att ersätta läkemedelsskador prövats i ett förhandsbeskedsärende.

Sökandebolaget – medlem i Läkemedelsförsäkringsföreningen – anhöll om besked hos *RSV:s nämnd för rättsärenden* om företaget kunde påräkna avdrag såsom för framtida garantiutgifter för skador inom skiktet 0–10 milj. kr. Företaget framhöll att upp till 10 milj. kr. hade Föreningens och dess medlemmars åtagande karaktären av självriskåtagande att utge ersättning till skadelidande via Konsortiet.

Företaget anförde bl. a.

Till följd av att läkemedelsskador kan anmälas långt efter att de skall anses ha inträffat och till att skaderegleringen omfattar betydande utredning i många fall och i vissa fall därjämte prövning av läkemedelsskadenämnden, kan det antas förekomma en betydande eftersläpning i reglering av skadorna. Medlemmarnas åtagande i intervallet 0–10 miljoner kronor kan därför förmodas komma att bli endast delvis utnyttjat under det kalenderår som självrisken avser, under det att åtagandet kvarstår under avsevärd tid framåt för skador som senare anmäls och som är hänförliga till nämnda kalenderår (försäkringsåret).

För sökanden är det angeläget att de kostnader som är förknippade med åtagandet enligt läkemedelsförsäkringen kan hänföras till rätt beskattningsår, vilket är det år då skadorna inträffat. Därigenom skulle också en rättvisande bild av sökandens åtaganden till följd av läkemedelsförsäkringen kunna lämnas i sökandens årsbalansräkning. Fråga har därför uppkommit om den skattemässiga behandlingen av framtida utgifter för skador inom skiktet 0–10 miljoner kronor.

Sökandebolaget beräknade att dess andel av det totala reservbehovet (för medlemmarna i Föreningen) uppgick till 1 625 000 kr. Bolagets maximala garantiåtagande vid 1980 års taxering angavs till 780 000 kr. Med åberopande härav anhöll sökandebolaget om besked huruvida bolaget kunde påräkna avdrag för en reservering med ett årligt belopp motsvarande skillnaden mellan det maximala garantiåtagandet (= 780 000 kr. vid 1980 års tax.) och vad som avräknats för de skador som relegerats vid respektive kalenderårs utgång intill dess en maximal avsättning nåtts som i sökandebolagets fall beräknats till det tidigare angivna beloppet 1 625 000 kr.

Sökandebolaget åberopade bestämmelserna om avdrag för framtida garantiutgifter (punkt 1 a av anvisningarna till 41 § KL) alternativt de allmänna bestämmelserna om att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder (41 § första stycket KL).

Rättsnämndens majoritet förklarade att sökandebolaget inte var berättigat att vid taxeringen göra avdrag för de aktuella avsättningarna.

Nämnden konstaterade i förhandsbeskedet inledningsvis att sökandebolagets tilltänkta avsättning inte kunde anses hänförlig till sådan avsättning som omfattas av bestämmelsen i punkt 1 a anvisningarna till 41 § KL. Nämnden förklarade vidare – med hänvisning till rättspraxis – att inte heller den allmänna bestämmelsen i 41 § KL om att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder utgjorde tillräcklig grund för avdrag.

Förhandsbeskedet överklagades av sökandebolaget, som yrkade att regeringsrätten skulle förklara att bolaget ägde rätt till avdrag för avsättningen med i ansöknings angivet belopp.

Regeringsrätten lämnade bolagets besvär utan bifall med följande motivering:

De årliga avsättningar för vilka bolaget önskar avdrag enligt ansökan om förhandsbesked avser premier som bolaget har att betala för att försäkringskonsortiet övertagit dess förpliktelser enligt åtagandet att utge ersättning vid läkemedelsskada, undertecknat av bolaget den 12 maj 1978. Med hänsyn härtill och till övriga omständigheter i målet kan bolaget enligt 29 och 41 §§ kommunalskattelagen jämte anvisningar till dessa lagrum inte anses berättigat till avdrag för avsättningarna.

(En ledamot var skiljaktig och ansåg att avsättningarna stod i överensstämmelse med god redovisningssed och att bolaget därför var berättigat att göra avdrag med yrkade belopp.)

Som framgår av regeringsrättens motivering har den sett på frågan om avdragsrätten ur en annan synvinkel än rättsnämnden. Regeringsrätten har således funnit att avsättningen avsåg reservering för betalning av försäkringspremier. Enligt kommitténs mening torde detta bero på den speciella utformning försäkringsavtalet mellan Läkemedelsförsäkringsföreningen och Konsortiet fått. Som tidigare nämnts betecknas enligt avtalet inbetalningarna till Konsortiet – även i vad avser betalningar för skador inom området för självriskan – för ”premier”.

Det förslag till lag om ersättning för läkemedelsskada som produktansvarskommittén utarbetat innebär att ersättning skulle utgå enligt en obligatorisk kollektivt tecknad försäkring. När det efter förhandlingar beslöts att ersättning i stället skulle utgå enligt en frivillig kollektivt tecknad försäkring,

ställde statsmakterna som krav att alla förpliktelser enligt läkemedelsföretagens åtagande skulle täckas av försäkringen. Detta medförde att beteckningen "premie" något oegentligt kom att användas också på den ersättning som läkemedelsföretagen har att utge på grund av sin självrisk. Någon legal definition av begreppet "försäkringspremie" torde visserligen inte finnas, men med försäkringspremie torde avses vederlag för försäkringsbolagets antagna kostnad för att täcka viss risk. Såsom framgår av redogörelsen ovan står läkemedelsföretagen enligt gällande försäkringsavtal för hela risken avseende skadeersättningar upp till 10 milj. kr. per år. I den meningen kan således inte de betalningar som läkemedelsföretagen – låt vara via konsortiet – kan komma att få utge upp till nämnda belopp anses vara försäkringspremie eftersom de avser ersättning för en i efterhand konstaterad skada som i sin helhet skall ersättas av läkemedelsföretagen.

Läkemedelsförsäkringsföreningen har i skrivelser och vid personliga kontakter med kommittén framhållit att det är av stor betydelse för läkemedelsföretagen att det skapas möjlighet för dem att få göra avdragsgilla avsättningar för framtida utgifter. Det har därvid bl. a. poängterats att Åtagandet innebär ett långtgående ansvar för företagen för uppkommande läkemedelsskador, att skadorna ofta anmäls lång tid efter det att de inträffat samt att de intäkter som läkemedelsföretagen förvärvar genom sin försäljning i realiteten är belastade med framtida utgifter. Vidare har Läkemedelsförsäkringsföreningen framhållit att det mot bakgrund av läkemedelsföretagens åtagande och med hänsyn till dels det offentlighetsrättsliga inslaget, dels den visshet som föreligger om att större delen av intervallet upp till 10 milj. kr. verkligen kommer att behöva betalas av företagen det vore rimligt att tillskapa ett system antingen i kommunalskattelagen eller genom särslagstiftning, genom vilket läkemedelsföretagen kunde få avdrag för kostnaderna under det år till vilka de periodiseringsmässigt hör.

### 5.2.5 Kostnader för klassning, översyn, reparationer o. d.

I kommitténs sammanställning över rättsfall har i princip inte medtagits sådana mål där tvisten gällt avsättningar till olika former av reparationsfonder (konton). På detta område är praxis sedan länge mycket restriktiv. Avdrag för passiverade reparationskostnader har inte medgivits annat än i vissa speciella undantagsfall. I detta sammanhang kan erinras om att frågan om införande av en kontometod för reparationskostnader varit uppe i flera sammanhang. Senast fördes frågan fram när bestämmelser om rätt till fördelning av reparationsavdrag för annan fastighet föreslogs i prop. 1969:100. Bl. a. med hänsyn till betänkligheter från statsfinansiell synpunkt och komplikationerna för taxeringsförfarandet avvisades emellertid tanken på att införa en sådan kontometod. Däremot infördes alltså en möjlighet för fastighetsägare att under vissa förutsättningar fördela reparations- och underhållskostnader på en tidsrymd av upp till tre år.

I detta avsnitt skall redovisas några rättsfall där frågan om periodisering av reparationsutgifter o. d. aktualiserats inom vissa speciella områden. Med hänsyn till de särskilda omständigheter, som förelegat i dessa fall, torde avgörandena endast ha ett begränsat prejudikatvärde.

Först behandlas frågan om periodisering av utgifter för klassning av fartyg.

Beträffande förfarandet vid klassning och frågan om vad som är att hänföra till klassningskostnad gäller i korthet följande.

De grundläggande föreskrifterna om säkerheten på fartyg och om tillsynsmyndigheter finns i lagen (1965:719; omtryckt 1978:109) om säkerheten på fartyg. Tillämpningsföreskrifter har meddelats i förordningen (1965:908; omtryckt 1978:346) om säkerheten på fartyg. Förslag till ny sjösäkerhetslag har lagts fram i betänkandet Ds K 1982:2 och 3. Den följande redogörelsen hänför sig till nu gällande bestämmelser.<sup>1</sup>

Genom klassning fastställs ett fartygs standard och sjövärdighet och fartyget tilldelas viss klass. Fartyg som byggs för svensk beställare skall undergå sjövärdighetsbesiktning innan det får utnyttjas till sjöfart (7 kap 3 § lagen om säkerheten på fartyg). Denna besiktning sker regelmässigt genom att fartyget klassas. Härefter sker förnyad klassning, som innebär att ett klassningssällskap (i lagtexten används benämningen klassificeringsanstalt, men denna benämning får numera anses föråldrad; se Ds K 1982:3 s. 133) anger vilka reparationer som erfordras för att fartyget skall få behålla sin klass. Förnyad klassning sker antingen i form av s. k. rullande klassning eller genom fullständig omklassning. Vid rullande klassning kontrolleras fartyget löpande under en period av i regel fem år och reparationerna utförs i möjligaste mån under det att fartyget är i drift. Vid periodens slut görs s. k. slutklassning, som innebär att fartyget dockas för utförande av större reparationsarbeten. Vid fullständig omklassning dockas fartyget vart fjärde år, för utförande av samtliga reparationer som erfordras.

I ett fartygs kostnader för förnyad klassning torde enligt vedertagen terminologi inräknas avgiften till klassningssällskapet, dockningskostnaden, kostnaden för reparationer påfordrade av klassningssällskapet och kostnaden för reparationer, som utförs utan att de påfordrats av klassningssällskapet.

Kostnaden för den första klassningen av ett fartyg anses ingå i dess anskaffningspris och får liksom andra utgifter för anskaffningen aktiveras och dras av genom årlig avskrivning.

Beträffande denna kostnad föreligger således inte några periodiseringsproblem. Detsamma gäller de löpande reparationskostnader, som uppstår vid den rullande klassningen. Frågeställningen kan därför begränsas till att avse vilket eller vilka räkenskapsår (beskattningsår) utgifterna för slutklassning och omklassning skall hänföras till.

Frågan om periodisering av utgifter för klassning av fartyg har prövats av regeringsrätten i ett par fall. Avdrag har därvid vägrats för reserveringar för framtida utgifter för klassning (RÅ 1952 not Fi 205 och RÅ 1953 not Fi 1842, Bil. I nr 45 och 47). Däremot torde i praxis accepteras att utgifter för slutklassning och omklassning fördelas med lika stora belopp på klassningsåret och åren efter klassningen fram till nästa slut- resp. omklassning (jfr. uttalande om praxis i målet RÅ 1968 not Fi 1194, Bil. I nr 48).

Frågan om rätt till avdrag för reserveringar avseende utgifter för framtida

<sup>1</sup> Det nya förslaget torde inte komma att medföra några mera väsentliga ändringar i själva klassningsförfarandet. – Beträffande den praktiska tillämpningen av nu gällande ordning bygger kommitténs framställning i huvudsak på de uppgifter som lämnats av Sune Kellgren i en artikel i Svensk Sjöfarts Tidning 1954 (s. 920 ff) samt av Erik Haglund i en artikel i Svensk Skattetidning 1978 (s. 597 ff).

reparationer, översyner o. d. har aktualiserats även inom andra områden än rederinäringen. Så t. ex. fick ett järnvägsaktiebolag avdrag för medel som avsatts till förnyelsefond (RÅ 1941 ref. 1, Bil. I nr. 44) och en hamnförening för medel som avsatts till underhållsfond (RÅ 1953 not Fi 196, Bil. I nr. 46). I dessa fall förelåg det en laglig resp. kontraktsevenlig skyldighet att avsätta medel, som dessutom i det senare fallet skulle insättas på särskild bankräkning.

I ett förhandsbesked som meddelades i oktober 1977 tog riksskatteverkets nämnd för rättsärenden ställning till frågan om ett bolag som bedrev oljeraffinering kunde få avdrag för reservering för framtida utgifter för översyn av anläggningen (Bil. I nr. 50). Bolaget stoppade produktionen under 6–8 veckor vartannat år för en genomgripande översyn av anläggningen. Utgifterna för översynen uppgick till åtskilliga milj. kr. Nämnden förklarade att bolaget inte ägde rätt att göra avdrag för reservering för framtida utgifter för översynen eftersom dessa inte grundade sig på någon verklig förpliktelse gentemot utomstående. Däremot förklarade nämnden att om kostnaderna för översynen aktiverades och avskrevs under perioden fram till nästa översyn, bolaget skulle äga rätt till avdrag för vad som skrivits av resp. år.

Slutligen kan i detta sammanhang nämnas att kammarrätten i Stockholm enligt en dom från december 1978 (Bil. I nr. 49) medgivit ett bolag avdrag för beräknade utgifter för kommande översyn av helikopter. Bolaget var enligt luftfartsverkets bestämmelser skyldigt att företa översyn och reoveringar med vissa intervaller, som bestämdes med utgångspunkt från antalet flygtimmar.

### 5.2.6 Övriga fall där frågan om rätt till avdrag för framtida utgifter prövats med utgångspunkt från de allmänna bestämmelserna i 41 § KL med anvisningar.

#### *Inledning*

I kapitel 2.1 lämnas en redogörelse för gällande skatterättsliga regler såvitt avser de allmänna bestämmelserna om beräkning av inkomst i 41 § kommunalskattelagen och punkt 1 av anvisningarna till denna paragraf. I kapitel 5.2.1–5.2.5 har getts exempel på hur dessa bestämmelser tillämpats i fråga om vissa speciella i praxis klart avskiljbara grupper av mål där frågan om rätt till avdrag för framtida utgifter och i viss mån också befarade förluster behandlats. I detta avsnitt skall ges exempel på andra fall där avdragsrätten prövats med utgångspunkt från de allmänna bestämmelserna i 41 § KL med anvisningar.

#### *Avdrag vägrat med hänvisning till riskens "art och omfattning" e. d.*

I ett stort antal av de mål som förekommer i kommitténs rättsfallssammansättning (Bilaga I) har avdrag för avsättning för framtida utgifter vägrats med motivering att de risker företagen stått inte varit av "sådan art och omfattning" att avdrag borde medges för i räkenskaperna gjord avsättning.

Några exempel skall här ges på fall där avdrag vägrats på nämnda grund.

Ett bolag, som drev konsulterande verksamhet inom väg- och brobyggnadsbranschen, hade under räkenskapsåren 1961–1966 till en garantifond avsatt sammanlagt 90 000 kr., varav 10 000 kr. under det senaste året. Bolaget, som var ansvarigt för skador på grund av fel eller försummelse under sju år efter uppdragens slutförande, hade för att skydda sig mot riskerna tecknat en försäkring. Avsättningarna var avsedda att täcka den självrisk som bolaget stod för varje skadefall. Självriskan uppgick till 10 procent per inträffat skadefall dock lägst 10 000 kr. och högst 50 000 kr. – Fonden hade under den tid den byggts upp inte behövt tas i anspråk någon gång. Taxeringsintendenten ansåg att avdrag inte borde medges eftersom avsättning till fonden gjorts med ”godtyckliga schablonbelopp”. Prövningsnämnden återförde 90 000 kr. till beskattning. Kammarrätten fann att bolaget visserligen i sin verksamhet stod vissa risker för skadeståndsskyldighet men att utredningen i målet inte gjorde sannolikt att riskerna var av sådan art och omfattning att bolaget borde äga rätt till avdrag för avsättning till garantifond. Regeringsrätten ändrade ej kammarrättens dom (RÅ 1973 not Fi 292, Bil. I nr 18). Målet avsåg 1968 års taxering. 1973 års regler om framtida garantiutgifter var sålunda inte tillämpliga.

I juni 1972 lämnade riksskatteverkets nämnd för rättsärenden ett negativt besked i ett förhandsbeskedsärende med motiveringen att sökandebolagets risker inte var av sådan art och omfattning att avdrag borde medges (Bil. I nr 80). Sökandebolaget, som bedrev fastighetsförmedling, bokförde sina försäljningsprovisioner så snart köpeavtal undertecknats. I flera fall återgick emellertid köpet t. ex. på grund av att köparen förvägrats förvärvstillstånd eller visat sig inte ha erforderlig kreditvärdighet. Den ”provisionsåtergång” som därvid uppstod för sökandebolaget beräknades uppgå till 650 000 kr. under 1971, varav hälften avsåg provisioner som intäktsförts tidigare år. Provisionsintäkterna uppgick 1971 totalt till 28 milj. kr. Företagets revisorer krävde att reservering för återgång av redan intäktsförda provisioner skulle göras. – Sökandebolaget frågade om avdrag kunde medges för en avsättning som motsvarade 1 procent av provisionsintäkterna.

Nämnden ansåg att den risk företaget löpte att behöva återföra under tidigare år intäktsförda men inte uppburna försäljningsprovisioner inte var av sådan art och omfattning att avdrag för i räkenskaperna gjord avsättning kunde medges.

I ett förhandsbesked från oktober 1975 (Bil. I nr 91) gällde frågan avdragsrätt för ett företag som tillhandahöll sina kunder blankettset som innehöll fyra kravblanketter. Kunderna skickade själva till sina gäldenärer ut de tre första blanketterna i setet. Om kunden efter att ha skickat ut den tredje blanketten ännu inte fått betalning, skickade kunden in den fjärde blanketten till sökandeföretaget, som härefter tillhandahöll kunden hjälp med vidare rättsliga indrivningsåtgärder. – Sökandeföretaget beräknade att det vid bokslutstillfället den 31 december 1974 fanns 100 000 oförbrukade blankettset hos dess kunder. Erfarenheten visade att i 5 procent av fallen, dvs. i 5 000 fall kunden skulle begära att företaget skulle vidta ”de arbetskrävande åtgärder” som bestod av hjälp med vidare rättsliga indrivningsåtgärder. Kostnaden för begärda åtgärder uppgick i genomsnitt till ca 10 kr. per insänd ”blankett 4”. Nämnden ansåg att företaget väl hade

att räkna med kommande kostnader till följd av att köpare av blankettsetet framdeles kunde komma att begära viss utredning av bolaget men fann dessa kostnader inte vara av sådan särskild art och omfattning att avdrag borde medges för i räkenskaperna gjord avsättning.

Inte heller ansågs ett företag som hade till ändamål att genom utlämnande av lån eller på annat sätt bidra till effektivisering av svensk detaljhandel rätt till avdrag för framtida hyresförluster. Sökandeföretaget uppgav att det i samband med etableringar för vilka lån beviljats i stor utsträckning varit tvungna att teckna hyreskontrakt för de lokaler där låntagarna skulle bedriva sin verksamhet. Företaget frågade om avdrag kunde få göras för befarade framtida förluster med belopp som motsvarade 20 procent av de totala årliga hyresengagemangen vid varje beskattningsårs utgång. Det hade upplysts att företaget vid sina inkomsttaxeringar medgivits avdrag för avsättning till reserv för befarade förluster på sitt lager av låne- och räntefordringar med ett belopp som motsvarade 10 procent av värdet på fordringsbeloppet. Regeringsrätten fann i likhet med rättsnämnden att sökandebolagets kostnader i anledning av hyresengagemangen inte var av den art att bolaget fick göra avdrag för avsättning på grund av framtida förlustrisk (RÅ 1974 not A 1081, Bil. I nr 68).

Inte heller har ett idrottsförbunds kostnader för framtida deltagande i VM – beräknade till 150 000 kr. – ansetts vara ”av sådan beskaffenhet” att förbundet ”i resultatreglerande syfte” kunde medges avdrag för dessa vid taxeringen (RÅ 1974 ref. 1, Bil. I nr 87).

### *Risken har ansetts vara av sådan art och omfattning att avdragsrätt i princip förelegat*

I vissa fall har skattedomstolarna konstaterat att de risker den skattskyldige stått varit av sådan art och omfattning att avdrag för reserveringar för framtida utgifter i och för sig kunde medges, men har vägrat avdrag därför att den utredning den skattskyldige presterat underkänts.

I ett fall från 1974 biföll regeringsrätten taxeringsintendentens yrkande att ett bolag som utförde anläggningsarbeten på entreprenad skulle vägras avdrag för avsättning till garantifond (avsåg tid före lagändringen om garantiutgifter, SFS 1973:1057) med yrkade 23 176 kr. Regeringsrätten yttrade:

Bolaget har i målet visat att det ikläder sig garantier för vissa anläggningsarbeten, som det utför på entreprenad, med en garantitid som varierar mellan ett och två år. Bolagets uppgift att garantiåtagandena medför sådan risk för utgifter för bolaget, att bolaget bör få rätt till avdrag för avsättning för eventuella framtida utgifter till följd av dessa, vinner stöd av utredningen i målet. Emellertid har bolaget icke kunnat tillhandahålla underlag för en bedömning av storleken av den kostnad, varmed de vid utgången av beskattningsåret bestående garantiförpliktelserna bör belasta rörelsen. Vid sådant förhållande kan avdrag icke medges bolaget för dess avsättningar för eventuella framtida utgifter till följd av garantiförpliktelserna. (RÅ 1974 not A 720, Bil. I nr 20).

RÅ 1977 ref 13 (Bil. I nr 72) gällde ett yrkande om periodisering av inkomst alternativt reservering för kommande utgifter. Klaganden, som var distrikts-

chef hos Anticimex AB, hade tillgodofört sig avdrag med 114 000 kr. för "garantifond". Detta belopp avsåg under beskattningsåret influtna förskottslikvider till den del de belöpte på det nästkommande beskattningsåret. Klgdn anförde bl. a.

Under beskattningsåret 1970 hade han uppburit ersättningar för förpliktelser att under ett års tid räknat från betalningsdagen besiktiga vissa fastigheter och hålla dem fria från råttor och ohyra. I enlighet med bokföringsmässiga grunder hade reservering i bokslutet per den 31 december 1970 gjorts för de delar av inbetalningarna som belöpt på åtaganden efter beskattningsårets utgång.

Regeringsrätten, som lämnade klgdns besvär utan bifall, yttrade:

De inkomster, som klgdn uppburit under ettvarvt av ifrågavarande beskattningsår, avser till en del ersättning för åtaganden – bestående bland annat i skyldighet att besiktiga vissa fastigheter och att, då behov därav uppkommer, bekämpa eller utrota råttor och ohyra m. m. – som gäller även under det nästkommande beskattningsåret. De utgifter, med vilka ifrågavarande inkomster är förenade, kan därför i viss utsträckning komma att bestridas under sistnämnda beskattningsår. Denna omständighet kan emellertid icke i ett fall som det förevarande medföra rätt att, på sätt klgdn yrkat, i skattehänseende fördela de influtna inkomsterna på båda beskattningsåren i relation till den tid åtagandet gäller.

Nu angivna förhållanden skulle däremot i och för sig kunna medföra rätt för klgdn att vid vinstberäkningen under ett beskattningsår göra avsättning för utgifter, som i anledning av gjorda åtaganden kan beräknas uppkomma under ett kommande beskattningsår. Utredningen i målet är emellertid icke av sådan beskaffenhet att den medger en bedömning i detta hänseende.

Såväl de krav som ställs på riskens art och omfattning som på utredningens kvalitet har ansetts uppfyllda i ett av rättsnämnden i maj 1976 meddelat förhandsbesked (Bil. I nr 15). Sökandebolaget, ett varvsföretag, hade byggt ett fartyg som råkat ut för en olycka och bolaget hade på grund härav blivit stämt på ett skadestånd som översteg 3 milj. kr. Bolaget ansåg sig enligt god köpmannased vara tvunget att reservera 3 milj. kr. och anhöll om förhandsbesked om denna reservering skulle komma att betraktas som avdragsgill omkostnad i rörelsen.

Nämnden anförde.

Nämnden finner, att sökandebolaget i anledning av den i februari 1975 inträffade olyckan ombord på M/S --- löper risk att få utge skadestånd med avsevärda belopp. Nämnden finner vidare, att den risk för skadeståndsskyldighet som bolaget sålunda löper är av sådan särskild art och omfattning att bolaget bör medges avdrag vid beskattningen med belopp som svarar mot vad i bolagets räkenskaper avsatts för täckande av skadeståndsskyldigheten i den mån avsättningen framstår som skälig. Nämnden finner slutligen med hänsyn till i ärendet upplysta omständigheter, att den i bolagets räkenskaper för det ifrågavarande räkenskapsåret gjorda avsättningen om 3 milj. kronor icke kan anses för högt beräknad. På grund härav förklarar nämnden, att bolaget vid inkomsttaxeringen äger åtnjuta avdrag med belopp motsvarande avsättningen. Nämnden erinrar om att medgivet avdrag i anledning av avsättningen skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Likaså ansågs i tre mål som avgjordes 1960 (RÅ 1960 not Fi 1464–1466, Bil. I nr 13) rätt föreligga till avdrag för reservering för skadeståndsanspråk som

framställt vid domstol. Tvisten gällde tolkning av ett avtal om inköp av virke. De tre i målen aktuella bolagen yrkade avdrag med tillhoppa ca 14,2 milj. kr. Avdrag medgavs med 8,5 milj. kr. Allmänna ombudet ansåg att bolagen med hänsyn till skadeståndskravens storlek enligt god köpmannased var skyldiga att göra reservering med skäligt belopp. Domstolsprocessen var mycket omfattande och komplicerad varför det skulle ta åtskilliga år innan tvisten avgjordes.

Däremot vägrades i ett äldre mål (RÅ 1944 not Fi 518, Bil. I nr 12) ett bolag avdrag för reservering för mötande av förlust i samband med pågående rättegång. De krav som framställt mot bolaget hade ogillats av såväl rådhusrätten som hovrätten.

### *Personalkostnader*

Att avsättning för intjänad men ännu ej förfallen semesterersättning i princip utgör avdragsgill kostnad framgår av ett flertal rättsfall (se t. ex. RÅ 1942 not Fi 224–229 och 1960 not Fi 1672 och 1673, Bil. I nr 58–60). Reservering för semesterlöneskuld avseende huvudaktieägare har också godtagits vid taxeringen (RÅ 1968 not Fi 966, Bil. I nr 61).

I ett förhandsbesked som meddelades i april 1981 har rättsnämnden förklarat att rätt till avdrag för avsättning av medel för att täcka särskilda personalkostnader förelåg. Sökandebolaget hade i oktober 1980 träffat avtal med ett statligt företag vars verksamhet skulle avvecklas att sökandebolaget skulle rekrytera minst två personer som skulle få garanterad anställning t. o. m. den 30 juni 1982. Det statliga företaget skulle betala 700 000 kr. till sökandebolaget. Ersättningen var avsedd täcka utbildnings- och anpassningskostnader för den nyanställda personalen (Bil. I nr 63).

Med motiveringen att kostnaderna inte kunde beräknas vare sig i fråga om belopp eller utbetalningstid förklarades ett företag i ett förhandsbesked som meddelades i oktober 1979 inte äga rätt att dra av belopp som avsatts till en s. k. trygghetsfond (Bil. I nr 62).

### *Rabatter och återbäring*

Exempel på framtida utgifter som kan periodiseras till en kostnad för ett tidigare år än det då utbetalning sker är rabatter och återbäringar av olika slag. Godtas den skattskyldiges utredning medges regelmässigt avdrag. Några exempel skall här redovisas.

Regeringsrätten medgav i målet RÅ 1947 not Fi 973 (Bil. I nr 54) avdrag för reservering för återbäring till kunder med yrkat belopp "enär reserveringen måste antagas ha föranletts av bolaget på grund av förhandsutfästelse åliggande förpliktelser samt erinran icke framställt mot beloppets storlek".

Avdrag har också medgetts för reservering för kassarabatter som den skattskyldige "enligt avtal skulle betala och som utgjorde skuld vid beskattningsårets utgång" (RÅ 1971 not Fi 334, Bil. I nr 55).

I ett förhandsbesked som meddelades i maj 1975 (Bil. I nr 57) var förutsättningarna i huvudsak följande. Ett galleri hade lanserat en ny form för handel med konst. Ett projekt avsåg en serie om 33 grafiska blad som

galleriet skulle ge ut under tre år. Den som köpte en hel serie om 33 blad erbjöds en specialrabatt om 20 procent på inbetalt belopp. Rabatten skulle erhållas då seriens samtliga blad hade betalats. Nämnden förklarade att galleriet med anledning av utfästelser att lämna rabatt om 20 procent var berättigat till avdrag för framtida rabattutgifter med belopp motsvarande vad som satts av i räkenskaperna.

I ett äldre mål (RÅ 1946 not Fi 1286, Bil. I nr 53) vägrade regeringsrätten avdrag för beräknad ej utbetald återbäring till kunder. Klaganden, som hade en bröd- och mjölkbutik, hade utfäst sig att lämna 3 procent återbäring på sålda varor. Återbäringen skulle betalas ut när kunderna lämnade sina kvitton. Någon bestämd tid inom vilken krav på återbäring skulle framställas var inte fastställt. Att avdrag vägrats i detta fall kan ha berott på att utredningen varit bristfällig.

För rabatter och liknande som kooperativ förening lämnar sina kunder finns särskilda regler i kommunalskattelagen (29 § 2 mom).

### *Räntereserver*

Rättsnämnden har i två förhandsbesked fått ta ställning till frågan om avdrag för avsättning till räntereserv i samband med långfristiga kontrakt kunde medges.

I det första fallet (förhandsbesked meddelat i oktober 1980, Bil. I nr 51) gällde det ett företag vars huvudsakliga försäljning gick på export. Sökandebolaget angav olika alternativ för behandling av givna krediter. Enligt ett av dessa alternativ – där kunden själv upptagit banklån för att därmed finansiera sitt inköp hos sökandebolaget – skulle sökandebolaget enligt separat avtal med kundens bank löpande under kundens kredittid betala en s. k. mellanskillnadsränta. Sökandebolaget uppgav att det skulle belasta kundordern med nuvärdet av mellanskillnadsräntan det år leverans skedde och samtidigt skuldföra beloppet.

Företaget frågade om nuvärdet av mellanskillnadsräntorna var avdragsgillt vid beskattningen det år leverans skedde. Rättsnämnden, som gav ett positivt besked, anförde bl. a. Nämnden finner att bolaget under kredittiden äger tillgodoföra sig avdrag för kostnaden för framtida utbetalningar till banken med belopp som motsvarar nuvärdet av återstående utbetalningar enligt den på balansdagen gällande avtalade räntesatsen, under förutsättning att i räkenskaperna avsatts motsvarande belopp till täckande av kostnaden. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning påföljande beskattningsår.

Enligt ett annat av sökandebolaget angivet alternativ skulle sökandebolaget erhålla betalning från kunden i form av ett antal växlar. Dessa skulle ligga kvar hos sökandebolaget under hela kredittiden. Sökandebolaget uppgav att det vid leveranstidpunkten skulle belasta ordern med nuvärdet av skillnaden mellan vad en bank skulle betinga sig för ränta vid förvärv av växlar (11 procent) och växelräntan mot kund (8 procent) med samtidig uppläggning av en skuld i redovisningen.

Sökandebolaget frågade om nuvärdet av mellanskillnadsräntorna enligt detta alternativ var avdragsgillt vid beskattningen det år leverans skedde.

Nämnden fann att om sökandebolaget på sätt angetts skulle behålla de

erhållna växlarna under hela kredittiden någon avdragsgill driftkostnad inte därigenom skulle uppkomma för bolaget. Nämnden besvarade således sökandebolagets fråga i detta fall nekande.

Även det andra fallet gällde ett bolag vars huvudsakliga verksamhet bestod av försäljning på export (förhandsbesked meddelat i september 1981, Bil. I nr 52).

Rättsnämnden, som fann att de olika alternativen inte innebar att någon avdragsgill driftkostnad uppkommit för bolaget, förklarade att sökandebolaget inte var berättigat till avdrag för avsättning till räntereserv enligt de alternativ som bolaget angav.

Reserven var enligt de olika alternativen beräknad på i huvudsak samma sätt som i det andra alternativet i ovan refererade förhandsbesked dvs. med utgångspunkt från skillnaden mellan den ränta som sökandebolaget skulle fått betala vid en refinansiering av kundens kredit och den ränta kunden skulle betala.

### Övrigt

Ett avtalsslut är såsom angetts i kapitel 3 i allmänhet inte i sig en affärshändelse som enligt bokföringslagen bör föranleda några bokföringsåtgärder. Frågan om avdrag som grundat sig endast på avtalsslut har prövats i ett par fall. Ett fabriksbolag ansågs inte berättigat till ett med 100 000 kr. yrkat avdrag som avsatts för att bestrida framtida kostnader för omläggning av bolagets elektriska utrustning. Bolaget hade under beskattningsåret ingått avtal med vattenfallsstyrelsen om omläggningen, som skulle påbörjas efter särskild överenskommelse mellan bolaget och styrelsen. Regeringsrätten, som vägrade avdrag, konstaterade att bolaget inte under beskattningsåret haft några utgifter för omläggningen och fann att i målet ej heller "visats någon omständighet, på grund varav bolaget skulle vara berättigat till avdrag för avsättning av medel till bestridande av framtida utgifter" för omläggningen (RÅ 1953 ref. 5, Bil. I nr 40).

Vidare har ett dataföretag i ett kammarrättsmål inte ansetts berättigat till avdrag för avsättning till framtida utgifter för deltagande i kongress. Företaget hade under beskattningsåret förbundit sig att sända deltagare till en kongress under ett kommande år och ansåg sig därigenom ha fått ett oeftergivligt kostnadsansvar. (Kammarrätten i Stockholm – dom 1981-12-28 – mål 3248-1980, Bil. I nr 43.)

I vissa fall har skattedomstolarna konstaterat att avsättning gjorts för mötande av på kommande år belöpande kostnader och på grund härav vägrat avdrag.

Ett bolag, som enligt avtal med en biografägare var berättigat att i samband med biografernas ordinarie föreställningar visa reklamfilm, hade i sin tur upplåtit sin rätt till annonsörer av reklamfilm. Bolaget skulle till biografägaren betala biografhyra med ett minimibelopp om 100 000 kr/år. Översteg intäkterna från annonsörerna 100 000 kr/år skulle dessutom hälften av det överskjutande beloppet betalas till biografägaren. Bolaget yrkade avdrag med visst belopp som fonderats för att täcka framtida förluster på grund av förpliktelsen att betala biografhyrorna. – Regeringsrätten fann att bolaget inte var berättigat att som driftkostnad dra av annan hyreskostnad än

den som belöpte på beskattningsåret (RÅ 1968 not Fi 2393, Bil. I nr 66). Av handlingarna i målet framgick att bolaget under de senaste fem åren betalat mer än 100 000 kr/år till biografägaren.

Ett bolag, som träffat avtal med en tidigare anställd om att denne mot viss årlig ersättning inte under tio år skulle bedriva konkurrerande verksamhet, vägrades avdrag för skuldens kapitalvärde då "avsättningen gjorts för mötande av på kommande år belöpande utgifter" (RÅ 1934 not Fi 74, Bil. I nr 39).

I ett fall från 1968 (RÅ 1968 not Fi 318, Bil. I nr 86) vägrades ett parfymbolag avdrag för avsättning till framtida annonskampanj. Enligt bolaget var samarbetet med de utländska leverantörerna "reglerat i kontrakt, där bl. a. en reklamskyldighet baserad på visst belopp per såld enhet ingick". Utredning saknades emellertid angående bolagets avtalsrättsliga bundenhet av leverantörerna.

Med motiveringen att kostnaderna inte kunde beräknas vare sig i fråga om belopp eller utbetalningstid har rättsnämnden i ett förhandsbesked som meddelades i november 1980 (Bil. I nr 94) förklarat avdragsrätt inte föreligga för ett bolag som hade till ändamål att lämna bl. a. juridisk service åt medlemmarna i ett visst branschförbund. Bolaget hade gjort avsättning i sina räkenskaper till en fond för rättegångskostnader. De avsatta medlen var avsedda att täcka de rättegångskostnader som medlemmarna kunde komma att drabbas av i sin verksamhet.

I oktober 1980 lämnade rättsnämnden ett positivt förhandsbesked (Bil. I nr 93) med direkt hänvisning till att avsättningen överensstämde med bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL. Sökandebolaget sålde grammofonskivor, kassetband m.m. till musikaffärer, varuhus, bensinstationer m. fl. Bolagets kunder hade fullständig bytesrätt för varor som hade inköpts från bolaget. Detta innebar dock att de i byte erhöll endast andra produkter. Man räknade med att för december månad – räkenskapsårets sista månad – skulle returerna om ca 30 procent av utleveranserna innebära att den redovisade vinsten skulle bli för hög i december och för låg i januari–mars året därpå.

Nämnden yttrade bl. a. Den av sökandebolaget lämnade utredningen visar att det redovisade resultatet blir för högt om avsättning för beräknade returerna underläts. En avsättning överensstämmer därför med bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen. Den av bolaget lämnade utredningen om sättet för beräkning av avsättningens storlek bör godtas. På grund av det anförda är bolaget vid inkomsttaxeringen berättigat till avdrag för ett belopp motsvarande i räkenskaperna gjord avsättning. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning påföljande beskattningsår.

Till sist skall här lämnas en kort redogörelse för ett fall som avser ett bolags rätt till avdrag för befarade framtida förluster på kontrakterade oljeleveranser (RÅ 81 1:51, Bil. I nr 67).

Vid tidpunkten för upprättande av 1973 års bokslut räknade bolaget med en framtida förlust på ca 19 milj. kr. till följd av en avtalsstridig prishöjning på beställd olja. Bolaget reserverade motsvarande belopp av årets bruttovinst som beräknad framtida förlust, vilken i balansräkningen togs upp som en skuldpost. – Länskskatterätten vägrade avdrag då det inte förelåg någon

konstaterad förlust som kunde anses hänförlig till år 1973. Kammarrätten, som medgav avdrag för en avsättning om 10 milj. kr., yttrade bl. a.

Vad bolaget anfört får med tillräcklig grad av sannolikhet anses utvisa, att bolaget på grund av de nämnda affärshändelserna under 1973 skulle komma att åsamkas en slutlig förlust under 1974. – En reservering för denna förlust får – med beaktande även av vad bolaget upplyst om att dess lager av olja varit obetydligt i förhållande till omsättningen – anses ha varit påkallad med hänsyn till god redovisningssed. På grund av detta och att förfarandet inte uttryckligen strider mot kommunalskattelagens bestämmelser om rätt beskattningsår får bolaget anses berättigat till avdrag vid inkomsttaxeringen för en beräknad förlust. Vid denna beräkning måste bedömas till vilket belopp den slutliga förlusten rimligen bort beräknas. – Det framgår av handlingarna att den slutliga förlusten numera beräknas uppgå till mellan 5,5 milj. och 7 milj. kr. Förhandlingar med den utländske leverantören före bokslutets upprättande torde ha gett stöd för antagandet att denne skulle medge en sänkning av det ursprungligen begärda priset. Åtminstone vissa av bolagets svenska kunder synes vid nämnda tidpunkt ha godtagit ett högre pris än det kontrakterade, vilket reducerade den beräknade förlusten med ca 9 milj. kr. Bolaget har inte upplyst om vilken kvantitet olja som dessa medgivanden avsåg. – Med hänsyn till det anförda och vid en samlad bedömning av den för bolaget föreliggande affärsituationen borde den befarade framtida förlusten vid bokslutet skäligen ha uppskattats inte komma att överstiga 10 milj. kr.

Hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att bolaget skulle vägras avdrag för bokslutsreserveringen.

Regeringsrätten inhämtade yttrande från bokföringsnämnden som sammanfattningsvis anförde.

God redovisningssed beträffande förluster på leveranskontrakt innebär skyldighet att i räkenskaper avsäta för bedömda förluster. För att avsättning skall ske måste dock förlustrisken framstå som sannolik. Vidare skall en rimlig uppskattning av förlustens belopp kunna göras. Avsättning skall således ske även om förlusten endast kan ungefärligen uppskattas. I förevarande fall måste även köparnas sannolika åtgärder övervägas vid avsättning för förlustrisk.

Regeringsrätten gjorde ej ändring i kammarrättens dom.

### 5.2.7 Periodisering av inkomster

I kapitel 5.2.1–5.2.6 har redogjorts för praxis inom vissa områden där frågan om periodisering av utgifter prövats med utgångspunkt från de allmänna bestämmelserna i 41 § KL och anvisningspunkt 1 till denna paragraf. Enligt dessa regler skall – såsom utvecklas närmare i kap 2.1 – vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder god redovisningssed vara avgörande när det gäller att bestämma tidpunkten för den skattemässiga redovisningen av olika utgiftsposter. Motsvarande gäller – enligt nämnda lagrum – i fråga om inkomstposterna.

En viktig princip när det gäller god redovisningssed är att en vinst inte skall redovisas förrän den realiserats, den s. k. realisationsprincipen. Normalt sett sammanfaller intäkter med inkomster varför periodiseringsproblemen är mindre vanliga på intäktsidan. Frågan om periodisering av inkomster har underställts skattedomstolarnas prövning i en del fall. Även om denna fråga inte direkt omfattas av kommitténs utredningsuppdrag har det likväl ansetts

befogat att något belysa praxis på detta område, då det ofta kan vara svårt att dra en klar gräns mellan olika slag av periodisering.

Några av de i rättsfallssammanställningen intagna avgörandena avseende periodisering av inkomster skall kommenteras i detta avsnitt. Avsikten härmed är att närmare belysa hur man i skattepraxis uppfattar realisationsprincipen och vad som erfordras för att man vid den skattemässiga inkomsttaxeringen skall acceptera en periodisering av inkomster.

I ett avgörande från 1973 (RRK 1973 R 1:52, RÅ 1973 not Fi 725, Bil. I nr 71) vägrades ett företag avdrag med yrkade 116 700 kr. som under beteckningen "förskottningsdebiteringar" redovisats som skuld i balansräkningen. Bolaget, som tillverkade bl. a. vissa negativt användbara skylttillverkningar, debiterade sina kunder för tillverkningskostnaden vid den första beställningen. Bolaget var skyldigt att vid ny tillverkning av samma detalj tillhandahålla negativ utan ersättning. Då negativerna således skulle användas i produktionen under flera år ansåg bolaget att ersättningarna för negativerna inte borde redovisas som inkomst för enbart det år då debiteringen på kunden skedde. Trots att bolaget åberopade utlåning av en auktoriserad revisor som intygade att bolagets redovisning stod i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och god redovisningssed, fann regeringsrätten att inkomsten för ifrågavarande negativ i sin helhet skulle hänföras till det beskattningsår de debiterats beställaren.

I ett av regeringsrätten i februari 1977 avgjort mål gällde frågan "Periodisering av inkomst eller reservation för kommande utgifter" (RÅ 1977 ref. 13, RRK 1977 R 1:7, Bil. I nr 72). Inte heller i detta fall hjälpte det den skattskyldige att han åberopade yttrande av redovisningsexpert till stöd för sitt yrkande. Den skattskyldige – en distriktschef hos Anticimex – hade i sin rörelsedeklaration tillgodofört sig avdrag med 114 000 kr. avseende "under beskattningsåret influtna förskottslikvider till den del de belöpte på det nästkommande beskattningsåret". Den skattskyldiges inkomster bestod huvudsakligen av betalning för s. k. årsavtal som innebar ett garantiåtagande att en fastighet hölls fri från råttor och ohyra under ett år. Besiktningar och utläggning av gift m. m. skedde kontinuerligt under året, medan betalning erlades när avtalet träffades.

Regeringsrätten, som lämnade av den skattskyldige anförda besvär utan bifall, yttrade i dom som var gemensam för 1971–1974 års taxeringar.

De inkomster, som den skattskyldige uppburit under ettvarvt av ifrågavarande beskattningsår, avser till en del ersättning för åtaganden – bestående bland annat i skyldighet att besiktiga vissa fastigheter och att, då behov därav uppkommer, bekämpa eller utrota råttor och ohyra m. m. – som gäller även under det nästkommande beskattningsåret. De utgifter, med vilka ifrågavarande inkomster är förenade, kan därför i viss utsträckning komma att bestridas under sistnämnda beskattningsår. Denna omständighet kan emellertid icke i ett fall som det förevarande medföra rätt att, på sätt den skattskyldige yrkat, i skattehänseende fördela de influtna inkomsterna på båda beskattningsåren i relation till den tid åtagandet gäller.

Nu angivna förhållanden skulle däremot i och för sig kunna medföra rätt för den skattskyldige att vid vinstberäkningen under ett beskattningsår göra avsättning för utgifter, som i anledning av gjorda åtaganden beräknas uppkomma under ett kommande beskattningsår. Utredningen i målet är emellertid icke av sådan beskaffenhet att den medger en bedömning i detta hänseende.

Regeringsrätten har således funnit att detta inte är ett fall där man i skattehänseende får periodisera en inkomst i relation till den tid åtagandet gäller. Däremot har man funnit att den skattskyldige i och för sig har rätt att göra avdrag för avsättning för utgifter, som han på grund av sitt åtagande kan beräknas få vidkännas påföljande beskattningsår. Den utredning som i nämnda hänseende presterades i målet underkändes emellertid.

Det är två periodiseringsmetoder regeringsrätten prövat i det ovan refererade målet nämligen periodisering av inkomster och periodisering av utgifter. Skillnaden innebär skattemässigt att man vid en periodisering av inkomster får fördela vinsten på flera beskattningsår. Medger man däremot avdrag för avsättning för framtida utgifter kommer hela vinsten att beskattas redan det första året.

I några fall har regeringsrätten bifallit de skattskyldigas yrkanden och beskattat under året uppburna belopp endast till viss del. Så har t. ex. skett när det av utredningen framgått att den skattskyldige erhållit ett verkligt förskott (RÅ 1963 not Fi 1026, Bil. I nr 69) eller en deposition från sin uppdragsgivare med rätt att varje år tillgodoföra sig visst belopp ur denna deposition (RÅ 1969 not Fi 565, Bil. I nr 70).

Frågan om periodisering av inkomster har också varit upp till bedömning i ett flertal förhandsbeskedsärenden.

I ett ärende från 1965 (RN 1965:1:7, Bil. I nr 76) frågade sökandebolaget, som erhållit en engångsersättning om 325 000 kr. för åtagande att för all framtid svara för fullgörande av vissa frikraftleveranser bl. a. om det fick göra avdrag för "reservering för skyldighet att fullgöra frikraftleveranser" med ett belopp som motsvarade engångsersättningen. Om frikraftleveranserna skulle utbytas mot penningersättningar, vilket enligt avtalet var möjligt, skulle ersättningen från sökandebolaget uppgå till sammanlagt 166 747 kr. Rättsnämndens majoritet ansåg att bolaget inte fick åtnjuta avdrag för den tilltänkta reserveringen.

I besvär yrkade bolaget i första hand att regeringsrätten skulle förklara engångsersättningen inte utgöra skattepliktig intäkt och i andra hand att bolaget skulle förklaras berättigat till avdrag för reservering för bestridande av framtida kostnader för fullgörande av frikraftleveranser med belopp motsvarande den uppburna engångsersättningen. Regeringsrätten lämnade bolagets talan utan bifall. (Jfr RÅ 1967 not Fi 1463, Bil. I nr 77.)

I ett förhandsbesked som meddelades i oktober 1970 (Bil. I nr 78) förklarade nämnden att sökandebolaget ägde rätt att periodisera vissa inkomster som bolaget erhöll för tekniska tjänster och översyn, som det utförde på ett visst företags flygplan. Betalningen, som skulle utgå per utnyttjade flygtimmar, erlades en gång per månad och beräknades då med utgångspunkt från föregående månads utnyttjade flygtid. När betalning erhöles hade sökandebolaget inte alltid hunnit utföra sin översyn. Nämnden förklarade att den del av uppbumen ersättning som avsåg vid bokslutstillfället inte utförda tjänster i sökandebolagets bokföring skulle behandlas såsom en skuld till beställaren.

1960 fastslogs i ett förhandsbesked att en förskottshyra som avsåg 15 år fick periodiseras. Nämnden - som i första hand prövade om inkomst av annan fastighet fick redovisas enligt bokföringsmässiga grunder - anförde.

Såvitt av handlingarna i ärendet framgår, är ifrågakomna förskottshyra att hänföra till inkomst av annan fastighet än jordbruksfastighet. Jämlikt 41 § andra stycket kommunalskattelagen upptages sådan intäkt till beskattning för det beskattningsår, varunder intäkten blivit tillgänglig för lyftning. Riksskattenämnden förklarar emellertid att, därest ordnad bokföring med vinst- och förlustkonto i huvudbok kontinuerligt användes för redovisning av fastighetens intäkter och utgifter, hinder icke föreligger för bolaget att – i enlighet med bokföringsmässiga grunder – såsom intäkt för ett vart av berörda beskattningsår upptaga allenast på året löpande en femtondel av förskottshyran.

Regeringsrätten ändrade ej förhandsbeskedet. (RN 1960:1:4, Bil. I nr 75.)

Ett positivt svar fick också ett företag som avsåg att låta uppföra en semesteranläggning i fjällen (förhandsbesked meddelat i januari 1972, Bil. I nr 79). Bebyggelsen skulle omfatta 150 självhushållslägenheter och en del ekonomibygnader. Kostnaderna för anläggningen skulle finansieras bl. a. genom upplåtelse på 30 eller 50 år av lägenheterna mot engångsbelopp. Företaget önskade förhandsbesked bl. a. om det var berättigat att periodisera engångsavgifterna. Nämnden anförde beträffande denna fråga. Sökandeföretaget äger att såsom intäkt av rörelse för varje beskattningsår under nyttjanderättstiden upptaga på året belöpande en trettondel respektive en femtiondel av engångsavgifterna i fråga.

Likaså förklarade nämnden i ett förhandsbesked meddelat i mars 1976 ett hotellbolag berättigat att periodisera engångsbelopp avseende abonnemang av stuga/lägenhet på 30 år. Samtidigt förklarade nämnden på ansökan av ett företag som var presumtiv abonnent att det år förskottsbetalningen erlades avdrag fick göras med endast 1/30 dvs. den del av beloppet som belöpte på året (Bil. I nr 83).

Även ersättningar som avsett hyra för maskiner och andra inventarier har i ett par fall förklarats få fördelas på flera beskattningsår.

I ett förhandsbesked från december 1975 (Bil. I nr 82) förklarades således att en ersättning till den del den avsåg hyra av inventarier under 24 månader fick fördelas så att som intäkt av rörelse för ett vart av beskattningsåren fick upptas så stor del av ersättningen som belöpte på beskattningsåret.

Vidare har mellankommunala skatterätten i ett avgörande från oktober 1972 (Bil. I nr 74) funnit att klagande-bolagets åtgärd att vid inkomsttaxeringen uppta förskottshyra avseende maskiner till beskattning med en femtedel under fem år inte strida mot grunderna för god redovisningssed och inte heller mot kommunalskattelagens bestämmelser om beskattning av rörelse.

Rättsnämnden har i ett förhandsbesked som meddelades i maj 1980 (Bil. I nr 84) förklarat att också en engångsersättning som ansågs ”jämställd med förskottsvis uppburen hyra” fick periodiseras. Sökandebolaget, som ägde en dataanläggning, skulle hyra ut anläggningen under fyra år för ca 10 Mkr/år. Sökandebolaget avsåg att genast efter hyresavtalets undertecknande överlåta sin rätt till hyresbeloppen till ett finansieringsföretag för 30 Mkr, vilket motsvarade nuvärdet av de framtida hyresbeloppen. Nämnden förklarade att ersättningen enligt bokföringsmässiga grunder skulle fördelas på de räkenskapsår under vilka hyrestiden löpte samt att sökandebolaget var berättigat att som intäkt för ett vart av dessa beskattningsår uppta endast den på beskattningsåret belöpande delen av ersättningen.

Att ersättning utgått i form av reverser och ej i kontanter har av rättsnämnden förklarats ej utgöra hinder för en periodisering av ersättningen (förhandsbesked meddelat i mars 1982, Bil. I nr 85). Det gällde här ett bolag som tillhandahöll bostadsinnehavarna i ett s. k. servicehus ett servicepaket som bl. a. innefattade en måltid per dag. Servicepaketet skulle betalas i förskott för högst 20 år genom att bostadsrättshavarna till bolaget överlämnade reverser som löpte med normal ränta och som skulle avbetalas genom årliga amorteringar.

Nämnden anförde.

Oavsett om sökandebolaget uppbär ersättning för det i ansökningen angivna servicepaketet genom revers eller på en gång kontant utgör ersättningen betalning för framtida tjänster från bolaget. Ersättningen skall därför enligt bokföringsmässiga grunder fördelas på de räkenskapsår tjänsteåtagandet löper. Nämnden förklarar därför att sökandebolaget är berättigat att som intäkt för vart och ett av dessa beskattningsår ta upp endast den på beskattningsåret belöpande delen av ersättningen.

Ovan har redogjorts för en del fall där frågan om periodisering av inkomster prövats. Av dessa framgår att det i praxis ställs stora krav på den utredning de skattskyldiga skall prestera för att en skattemässig inkomstperiodisering skall accepteras. Det första krav som uppställs är att det klart måste framgå att inkomsten faktiskt är ett förskott och inte bara betecknas som sådant. Vidare krävs att man utan tvekan kan fastställa till hur många räkenskapsår (beskattningsår) inkomsten rätteligen hör. Som exempel på inkomster som uppfyller dessa krav kan nämnas förskottshyror som avser ett bestämt antal år.

För en inkomstperiodisering i skattehänseende krävs således att inkomsten omfattar också förpliktelser e. d. som kvarstår efter beskattningsårets utgång och att dessa förpliktelser till sitt innehåll är så klart angivna att inkomsten kan proportioneras i förhållande till dessa. Det räcker således inte att det föreligger en allmän risk för att den skattskyldige i framtiden på grund av visst åtagande utan ytterligare ersättning kan bli tvungen att utföra ytterligare prestationer e. d.

### 5.3 Tillämpningen av reglerna i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § KL (framtida garantiutgifter)

Genom lagstiftning 1973 infördes i kommunalskattelagen särskilda bestämmelser som reglerar den skattemässiga avdragsrätten avseende framtida garantiutgifter. Reglerna, som finns i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § KL, har tillämpats fr. o. m. 1974 års taxering. I kapitel 2.2 lämnas en redogörelse för bestämmelsernas innebörd och några uttalanden i förarbetena till lagstiftningen.

I rättsfallssammanställningen (Bil. I) under rubriken Garantiutgifter redovisas fall där frågan om rätt till avdrag för framtida garantiutgifter varit uppe till prövning. Vissa avgöranden avser taxeringar före 1974, dvs. när någon specialreglering inte fanns. Dessa fall prövades således med utgångspunkt från de allmänna bestämmelserna i 41 § KL med anvisningar och

kommenteras därför i avsnitt 5.2.6.

Regeringsrätten har – såvitt kommittén kunnat finna – endast i två fall prövat frågan om rätt till avdrag för framtida garantiutgifter med utgångspunkt från bestämmelserna i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § KL. För att ge en så fullständig bild av praxis som möjligt har i rättsfallssammanställningen medtagits ett relativt stort antal avgöranden från kammarrätterna och även några avgöranden från mellankommunala skatterätten, som avser avdragsrätt enligt de fr. o. m. 1974 års taxering gällande reglerna.

Bestämmelserna som reglerar den skattemässiga rätten till avdrag för framtida garantiutgifter omfattar dels en huvudregel, dels en utredningsregel. Vidare har riksskatteverket enligt särskilt bemyndigande utfärdat anvisningar för beräkning av avdrag för framtida garantiutgifter i vissa branscher.

Huvudregeln är, såsom framgår av redogörelsen i kapitel 2.2, uppbyggd så att avdrag för avsättning för framtida garantiutgifter får medges med högst ett belopp som motsvarar de faktiska garantiutgifterna under beskattningsåret. Rättsfallssammanställningen innehåller ett flertal fall där avdrag för reservering för framtida garantiutgifter enligt huvudregeln vägrats på grund av att den skattskyldige inte kunnat visa storleken på de faktiska garantiutgifterna under beskattningsåret, eftersom dessa inte kunnat särskiljas i räkenskaperna. Några exempel skall här anges.

I RÅ 1980 not Aa 85 (Bil. I nr 24) yrkade klagandebolaget avdrag med 50 000 kr. som avsatts till garantireserv. Avsättningen hade gjorts på grund av att reklamationskrav avseende under tidigare år levererat virke inkommit från en av bolagets kunder. Avdrag vägrades med motiveringen att det inte visats att bolaget haft några utgifter för garantiförpliktelser under beskattningsåret.

I ett kammarrättsavgörande från augusti 1978 (Bil. I nr 26) vägrades ett företag avdrag med motiveringen att det inte framgick av företagets bokföring, att det under året haft några utgifter på grund av garantiförpliktelser.

Likaså fastslogs i en kammarrättsdom från februari 1982 (Bil. I nr 31) att en förutsättning för avdragsrätt för garantirikreservering var att de faktiska garantikostnaderna kunde särskiljas i redovisningen. Klagandebolagets förfaringsätt att schablonmässigt beräkna de direkta garantikostnaderna godtogs därför inte.

Om de framtida garantiutgifterna avser förpliktelser med en garantitid understigande två år skall avdragsbeloppet enligt huvudregeln jämkas i förhållande till garantitidens längd.

En skattskyldig vars garantiförpliktelser gällde under ett år och som i sina räkenskaper redovisade faktiska kostnader för garantiutgifter under beskattningsåret med 4 820 kr. medgavs således i ett kammarrättsavgörande från 1980 (Bil. I nr 29) avdrag för framtida garantiutgifter med 2 410 kr.

Utredningsregeln i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § KL får tillämpas om den skattskyldige kan visa att ett betydligt större avdrag än som kan medges enligt huvudregeln är påkallat till följd av vissa i anvisningspunkten särskilt angivna omständigheter. Tillämpas utredningsregeln skall avdrag medges med skäligt belopp.

I ett mål som avgjordes i oktober 1980 har regeringsrätten prövat om rätt

till avdrag enligt utredningsregeln förelåg (RÅ 1980 1:68, Bil. I nr 23). Klagandebolaget yrkade vid inkomsttaxeringen 1976 avdrag för reservering för framtida garantiutgifter med 5 643 851 kr. Vid tillämpning av huvudregeln skulle bolaget vara berättigat till avdrag med 335 000 kr.

Som skäl för det högre avdraget åberopades bl. a. att garantiförpliktelserna måste anses avse "mycket stora tillverkningsobjekt" samt att produkt-sammansättningen måste anses ha ändrats avsevärt (andra och fjärde att-satserna i anv. punkten).

Bolaget uppgav att dess verksamhet bestod av tillverkning och utveckling av turbojetmotorer för det svenska försvaret, att motorerna hade ett faktureringsvärde av ca 5–6 milj. kr. per styck, att ca 25 motorer levererades per år samt att i det med försvarets materielverk avtalade priset ingick en ersättning för garantirisker med 2 procent. Vidare framhöll bolaget att den aktuella motortypen under tillverkningstiden blivit föremål för omfattande konstruktions- och tillverkningsändringar, så t. ex. hade under åren 1967–1977 4 629 ändringar gjorts. Hos regeringsrätten anförde bolaget dessutom bl. a. att redan storleken av garantikostnaderna motiverade att avdrag fick åtnjutas med skäligt belopp enligt den s. k. utredningsregeln.

Regeringsrätten, som fann att bolaget inte kunde medges avdrag för framtida garantiutgifter enligt utredningsregeln, anförde i huvudsak:

Utredningsregeln är redan enligt sin ordalydelse inte – såsom bolaget påstår i regeringsrätten – tillämplig bara därför att garantiförpliktelserna kan beräknas till särskilt stort belopp. Vad som krävs för att enligt utredningsregeln medge en skattskyldig större avdrag för en garantiförpliktelse än som följer av huvudregeln är nämligen bl. a. att detta större avdrag är påkallat till följd av vissa i regeln särskilt angivna omständigheter, som redovisats i föregående stycke i denna dom (se även propositionen 1973:207 särskilt s. 50 och 53 samt skatteutskottets betänkande 1973:76 s. 13 jämförd med s. 117).

De jetmotorer av typ RMBA, som bolagets yrkande om avdrag för framtida garantiutgifter avser, ingår i en serie om mer än 200 motorer. Cirka 25 motorer levererades varje år. Faktureringsvärdet uppgick till 5–6 milj. kr. för varje motor. Vad sålunda angetts kan inte anses innebära att fråga är om ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt.

Att bolaget under en tioårsperiod (1967–1977) gjort närmare 5 000 konstruktions- och tillverkningsändringar på en av de typer av motorer som bolaget producerade kan inte anses innebära att bolagets produktsammansättning avsevärt ändrats under beskattningsåret.

Att bolagets garantiåtaganden under åren 1977, 1978 och 1979 tagits i anspråk i betydligt större utsträckning än som motsvarar det avdrag som bolaget enligt huvudregeln kunde få för beskattningsåret 1975 kan inte anses visa att bolagets utestående garantiförpliktelser ökat under beskattningsåret 1975 i den omfattning som krävs för att utredningsregeln skall bli tillämplig.

Utredningsregeln ansågs inte heller tillämplig i ett kammarrättsmål som avgjordes i december 1982 (Bil. I nr 34). Klagandebolaget hade medgivits avdrag med 2 milj. kr. för en i 1976 års bokslut gjord reservering avseende reklamation från försvarets materielverk. TI yrkade hos mellankommunala skatterätten att ifrågavarande belopp skulle återföras till beskattning vid 1978 års taxering och att bolaget skulle medges avdrag för framtida garantiutgifter enligt huvudregeln med 129 700 kr.

Mellankommunala skatterätten, som biföll TI:s yrkande, anförde:

Avdrag för framtida garantiutgifter skall i normalfallet beräknas enligt den s. k. huvudregeln i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen. Avdrag får dock åtnjutas med skäligt belopp om den skattskyldige visar att betydligt större avdrag för avsättningen än som skulle medges enligt huvudregeln är påkallat till följd av vissa i anvisningspunkten angivna särskilda omständigheter (utredningsregeln).

Bolaget har till bestridande av taxeringsintendentens talan gjort gällande att utredningsregeln är tillämplig och har därvid åberopat de i den nämnda anvisningspunkten angivna särskilda omständigheterna "att garantiförpliktelse avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller mycket stora arbeten" och "att en betydande ökning av de utestående garantiförpliktelseernas omfattning skett under beskattningsåret".

Av handlingarna framgår att Försvarets materielverk i december 1974 beställde 80 miljoner 6,5 mm patroner från bolaget och att värdet av beställningen uppgick till 43 336 000 kr. i 1974 års prisnivå. Vidare framgår av handlingarna att patronerna skulle börja levereras i oktober 1975, att varje leverans skulle omfatta cirka 1,5 miljoner patroner och att leverans skulle ske en gång per månad. Skatterätten delar inte bolagets uppfattning att fråga därigenom skulle vara om ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller mycket stora arbeten. Avsättning för framtida garantiutgifter enligt utredningsregeln med hänsyn till att fråga skulle vara om dylika tillverkningsobjekt eller arbeten kan därför inte komma i fråga.

Bolaget har till stöd för att fråga skulle vara om en betydande ökning av garantiförpliktelseernas omfattning anför bl. a. Eftersom reklamationen är av extraordinärt slag anser bolaget att den nu åberopade utredningsregeln är tillämplig. Den naturliga bakgrunden härtill är att utestående garantiförpliktelser har ökat i "betydande omfattning". Bolaget synes härmed närmast avse att en ökning av omfattningen av gjorda reklamationer skulle motivera avdrag med stöd av utredningsregeln. Emellertid är lagtexten i här aktuellt avseende så att förstå (se Skattehandboken Del I, 8:e upplagan, sidan 558) att avdrag enligt utredningsregeln endast kan medges om den garantipliktiga omsättningen ökat betydligt under beskattningsåret i förhållande till närmast föregående år. Enligt departementschefen (prop. 1973:307, sidan 52) avses med en betydande ökning av omsättningen i detta sammanhang en ökning i storleken 50 procent eller mer. Att fråga skulle vara om en sådan ökning av den garantipliktiga omsättningen har bolaget inte visat. Avsättning för framtida garantiutgifter enligt utredningsregeln med hänsyn till att fråga skulle vara om en betydande ökning av garantiförpliktelseernas omfattning kan därför inte medges.

På grund av vad som ovan anförts och då bolaget eljest inte visat att det likväl är berättigat till avdrag för den i räkenskaperna verkställda avsättningen för framtida garantiutgifter, utan endast med 129 700 kronor, skall taxeringsintendentens talan bifallas.

Mellankommunala skatterättens dom överklagades av bolaget som hos kammarrätten bl. a. hävdade att avsättningen i första hand skulle godtas såsom rätt periodisering av en kostnad enligt bokföringsmässiga grunder och i andra hand att avsättningen var att hänföra till i vart fall sista att-satsen i utredningsregeln då annan med de föregående att-satserna jämförlig omständighet förelåg.

Bolaget hemställde att kammarrätten skulle inhämta bokföringsnämndens yttrande.

Kammarrätten anförde.

Kammarrätten, som inte ifrågasätter att bolaget ej redovisat i enlighet med god redovisningssed, finner inte skäl föreligga att inhämta yttrande från bokföringsnämnden.

På de skäl mellankommunala skatterätten anfört lämnar kammarrätten besvären utan bifall.

Kammarrättens dom har överklagats av bolaget, men besvären har ännu (juni 1983) inte avgjorts av regeringsrätten.

Inte heller mellankommunala skatterätten har funnit förutsättningar föreligga att tillämpa utredningsregeln i de avgöranden som redovisas i rättsfallssammanställningen (Bil. I nr 35-36).

Ett bolag, som lämnade 1-års resp. 6-månaders garantier på sina maskiner, åberopade som skäl för att erhålla större avdrag än som kunde medges enligt huvudregeln att betydande tidsperioder förflöt innan garantierna började löpa gentemot de slutliga användarna av maskinerna och hänvisade därvid till en av företaget gjord utredning avseende maskinleveranser under 1973. Bolaget framhöll att den garantiskuld som framkommit vid utredningen med mer än 4 milj. kr. översteg det avsättningsbelopp, som skulle erhållas med tillämpning av den s. k. schablonregeln och hävdade att sådan särskild omständighet förelåg, som var jämförlig med de vilka exemplifieras i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen.

Mellankommunala skatterätten fann inte förutsättningar föreligga att enligt huvudregeln beräkna avdraget med annan utgångspunkt än den i garantivillkoren angivna garantitiden. Vidare fann skatterätten att omständigheter som kunde motivera högre avdrag enligt utredningsregeln inte framkommit i målet.

RSV har 1975 utfärdat särskilda anvisningar (RSV Dt 1975:23) som anger hur avdragsrätten avseende framtida garantiutgifter skall beräknas för byggnadsföretag, värme- och sanitetsinstallationsföretag m. fl. i anvisningarna uppräknade slag av företag med anknytning till byggnadsbranschen. I samband med utfärdandet av 1975 års anvisningar upphävdes två äldre anvisningar som avsåg beräkning av framtida garantiutgifter inom vissa branscher (RN 1966:1:2 och 1970:6:3). Enligt särskilda övergångsbestämmelser får dock de äldre anvisningarna tillämpas t. o. m. 1980 års taxering.

Frågan om RSV:s anvisningar är tillämpliga på viss verksamhet samt frågan om avdrag skall medges enligt de äldre anvisningarna har prövats i ett par fall, se t. ex. Bil. I nr 30. Skäl att i detta sammanhang behandla dessa avgöranden närmare, har inte ansetts föreligga.



## 6 Några sammanfattande synpunkter och närmare om kommitténs förslag till utformning av en generell avdragsregel för framtida utgifter

Av redogörelsen för gällande skatterättsliga regler (kap. 2) framgår att det i kommunalskattelagen inte finns några allmänna bestämmelser som direkt reglerar avdragsrätten för gjorda avsättningar för framtida utgifter. Termen "framtida utgifter" används över huvud taget inte i kommunalskattelagen. Yrkanden om avdrag vid taxeringen får därför bedömas enligt de för inkomstberäkningen gemensamma bestämmelserna i 20 och 41 §§ KL. I 20 § finns den grundläggande bestämmelsen att från samtliga intäkter i en förvärvskälla under beskattningsåret skall avräknas alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Enligt 41 § skall inkomst av rörelse och jordbruksfastighet (och i vissa fall även annan fastighet) beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Under senare år har rätten till avdrag reglerats för ett par speciella former av framtida utgifter.<sup>1</sup> År 1973 infördes sålunda i KL uttryckliga regler om avdrag vid taxeringen för garantiavsättningar och år 1978 reglerades avdragsrätten för framtida utgifter för hantering av kärnbränsle (punkterna 1 a och 1 b i anvisningarna till 41 § KL). I båda fallen motiverades de nya bestämmelserna med att praxis blivit mycket restriktiv och att skattedomstolarna inte alltid godtagit ett företagsekonomiskt synsätt utan i flera fall vägrat avdrag för avsättningar som från redovisningsmässiga synpunkter varit befogade.

I samband med riksdagsbehandlingen år 1978 av förslaget om avdrag för framtida utgifter för hantering av kärnbränsle uttalade SkU (bet. 1978/79:18) att utskottet förutsatte att hela 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. Vid beredningen inom budgetdepartementet av de förslag, som framlagts av företagsskatteberedningen i dess slutbetänkande Beskattning av företag (SOU 1977:86), fann emellertid departementschefen (prop. 1978/79:210 s. 183 och 184) att inom vissa områden av den direkta företagsbeskattningen förelåg behov av att låta eventuell lagstiftning föregås av ytterligare utredningsarbete. Som exempel på sådana utredningsfrågor nämnde departementschefen frågan om rätt till avdrag för reserveringar för olika slags framtida utgifter.

<sup>1</sup> I annat sammanhang (se kap. 2.1) har påpekats att det beaktande vid taxeringen av framtida utgifter som sker genom avsättningar för tryggnad av pensioner har lämnats utanför kommitténs överväganden.

Såsom SkU framhållit är naturligtvis den skattemässiga behandlingen av reserveringar för framtida utgifter en fråga inom företagsbeskattningens område. De förslag, som bidragsskattekommittén nu lägger fram, påverkar emellertid inte den av skattepolitiska skäl betingade allmänna avvägningen av företagens möjligheter till reserveringar och resultatutjämnning, som statsmakterna bestämde sig för i samband med att ställning togs till företagsskatteberedningens förslag. Kommitténs förslag skall i stället ses som en teknisk anpassning av beskattningsreglerna till bokföringslagens periodiseringsregler. Det bör särskilt understrykas att frågan om avdrag för reserveringar avseende framtida utgifter inte är en fråga om resultatutjämnning i den meningen att det tillskapas möjligheter att bygga upp obeskattade reserver (skattekrediter). Syftet är i stället att på detta område åstadkomma en bättre överensstämmelse mellan den skattemässiga och den företags-ekonomiska resultatberäkningen.

I direktiven framhåller departementschefen att det utanför de specialreglerade områdena ofta är svårt att veta i vad mån ett företag kan få avdrag för belopp som i bokföringen sätts av för att möta framtida utgifter. Det var också behovet av att åstadkomma större klarhet om förutsättningarna för avdragsrätt som utgjorde bakgrunden till de 1973 och 1978 införda särskilda avdragsreglerna för garantiutgifter och framtida utgifter för hantering av kärnbränsle. I samband med dessa lagstiftningsärenden (se t. ex. prop. 1978/79:39 s. 4) framhölls det, att enligt äldre praxis torde avdrag för belopp som avsatts för att täcka framtida utgifter för levererade produkter o. d. ha medgivits om det var utrett att de avsatta beloppen var förenliga med allmänna bokföringsmässiga grunder och god köpmannased. Fr. o. m. mitten av 1960-talet inträffade emellertid – åtminstone såvitt avsåg avdrag för garantiavsättningar – en avsevärd skärpning av praxis.

Redan företagsskatteberedningen hade i sin i maj 1973 avgivna promemoria (Ds Fi 1973:9 s. 53) konstaterat att enligt tidigare praxis uppkom inte 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 genom lagstiftning införda begränsningar i rätten till av- och nedskrivning medförde dock – framhöll beredningen – ett förändrat synsätt även på skuldreserveringar.

Den av kommittén utförda rättsfallsundersökningen har i stort sett bekräftat tidigare antaganden i fråga om praxis inställning till frågan om rätt till avdrag för reserveringar för att möta framtida utgifter. Undersökningen har emellertid också gett klart belägg för att praxis under senare år blivit mindre restriktiv. På ett i detta sammanhang betydelsefullt område – här avses framtida utgifter för olika återställningsarbeten i samband med utvinning av naturtillgångar – torde man kunna tala om en direkt omsvängning av praxis genom regeringsrättens dom RÅ 1975 ref. 82 (Bil. I nr 4). Metoden för beräkning av avsättningens storlek som godtogs i detta mål (grustäkt) har blivit vägledande för praxis utveckling inom andra närliggande områden (t. ex. olika former av avfallshantering).

Såsom nyss påpekats hävdas det ibland att det skulle föreligga en motsättning mellan den företagsekonomiska och den skattemässiga bedömningen i den meningen att skattedomstolarna inte alltid godtagit ett

företagsekonomiskt synsätt när det gäller att medge avdrag för gjorda avsättningar för framtida utgifter. Kommitténs rättsfallsundersökning visar att domstolarna i flera fall vägrat avdrag med hänvisning till riskens "art och omfattning". Det valda uttrycket har ansetts innebära att en från år till år ungefär likartad skyldighet att göra utbetalningar inte berättigar till avdrag för tidigare år än det då utbetalningen skett. En sådan inställning till frågan om rätt till avdrag för gjord reservering är inte förenlig med redovisningsmässiga principer. Å andra sidan måste man ha klart för sig att det föreligger betydande svårigheter att säkert avgöra om utgången i ett mål har sin grund i en allmänt sett restriktiv inställning till avdragsyrkande av detta slag eller om domstolen funnit utredningen bristfällig. Generella slutsatser om praxis inställning är därför svåra att dra.

I detta sammanhang bör också påpekas att för rätt till avdrag vid taxeringen för framtida utgifter torde krävas att det vid årets utgång föreligger en förpliktelse mot tredje man. Beträffande t. ex. kommande reparationsutgifter är detta regelmässigt inte fallet. Det skulle däremot kunna göras gällande att det står i överensstämmelse med företagsekonomiska principer att vid årets utgång reservera medel som motsvarar årets förslitning. I praktiken torde emellertid redovisningsmässig praxis på detta område ha anpassats till vad som gäller i skattehänseende. Bokföringsmässiga avsättningar för framtida reparationsutgifter förekommer därför i regel inte. Ett exempel på fall där en reservering anses stå i överensstämmelse med god redovisningssed men där avdrag inte medges vid taxeringen är reserveringar för mellanskillnadsräntor, som endast är beräknade. Det fallet föreligger om en säljare som betalning från kund erhåller växlar, där växelräntan är lägre än den ränta som en bank skulle betinga sig vid förvärv av växlarna. Om säljaren behåller växlarna under hela kredittiden har en reservering som motsvarar nuvärdet av mellanskillnadsräntorna inte ansetts vara avdragsgill.

I kap. 4 har kommittén angivit vilken innebörd begreppet framtida utgifter har i det förslag till lagregler, som kommittén utarbetat. Den uppställda definitionen innebär en avgränsning mot andra periodiseringsfrågor som aktualiseras inför bokslutet. Utanför kommitténs överväganden har sålunda lämnats bl. a. periodisering som åstadkommes genom värdering av olika tillgångar. Kommitténs förslag berör t. ex. inte frågor om nedskrivning av fordringar eller om värdering av omsättnings- eller anläggningstillgångar. Definitionen avser självfallet inte sådana utgifter, som oavsett frågan om periodisering, inte är avdragsgilla vid inkomsttaxeringen. Detta framgår redan av tredje stycket anvisningspunkt 1 till 41 § KL.

Termen framtida utgifter förekommer inte i bokföringslagen. I redovisningssammanhang talas i stället om upplupna kostnader och befarade förluster. I Bilaga II redovisas några typfall beträffande innebörden och tillämpningen av god redovisningssed beträffande dessa båda begrepp. Vid valet av exempel har inte eftersträvat att endast ta med fall som avser framtida utgifter enligt kommitténs definition av detta begrepp. I stället har det ansetts värdefullt att frågan belyses från mera allmänna utgångspunkter. I detta sammanhang förtjänar särskilt påpekas att kommitténs bestämning av det skatterättsliga begreppet "framtida utgifter" inte sammanfaller med det redovisningsmässiga begreppet "befarade förluster". Enligt den av kommit-

tén uppställda definitionen krävs för att en periodisering av en framtida utgift skall få ske till ett visst beskattningsår att intäktsredovisning skett. Denna förutsättning är inte alltid uppfylld när det gäller befarade förluster. Frågan om den skattemässiga behandlingen av förluster har nyligen prövats av regeringsrätten i ett mål om rätt till avdrag för befarade framtida förluster på kontrakterade oljeleveranser (RÅ 81 1:51, jfr s. 66–67). Regeringsrättens ställningstagande i detta mål innebär att regeringsrätten medgivit avdrag för en i räkenskaperna gjord reservering för befarad framtida förlust efter i huvudsak samma principer, som kommittén föreslår skall gälla för en framtida utgift. På samma sätt föreligger en klar rättspraxis beträffande den skattemässiga behandlingen av kursförluster (se t. ex. RÅ 1976 ref. 104 s. 52).

Eftersom det redovisningsmässiga begreppet befarad förlust inte är liktydigt med begreppet framtida utgift enligt kommitténs definition kommer de regeringsrättsavgöranden, som föreligger beträffande den skattemässiga behandlingen av reserveringar för framtida förluster, att vara aktuella som prejudikat även efter ett eventuellt genomförande av kommitténs författningsförslag om avdragsrätt för framtida utgifter.

Ett generellt system för den skattemässiga behandlingen av olika former av framtida utgifter förutsätter – förutom en definition av själva begreppet framtida utgifter – att i lagtexten anges under vilka villkor rätt till avdrag föreligger. I och för sig kunde det ligga nära till hands att i detta hänseende endast uppställa krav på att avsättningen skall vara gjord i enlighet med god redovisningssed. Av flera skäl bör denna metod inte väljas. Den nuvarande oklarheten om när avdrag kan erhållas för belopp som i bokföringen sätts av för att möta framtida utgifter torde ofta ha sin grund i just det förhållandet att den allmänna hänvisningen i 41 § KL om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder inte givit tillräcklig vägledning för bedömande av avdragsyrkanden på detta område. Det förhållandet att särskilda regler införts för vissa typer av framtida utgifter (garantiutgifter och utgifter för framtida hantering av kärnbränsle) har också på sina håll tolkats så att avsättningar för andra former av framtida utgifter inte är avdragsgilla. Slutligen kan erinras om att bokföringslagen inte innehåller några särskilda regler beträffande värderingen av skulder. Av förarbetena till lagen framgår att det lämnats åt utvecklingen av god redovisningssed att närmare utforma hur en rättvisande värdering av skulder bör göras.

När det gäller den skattemässiga bedömningen av gjorda yrkanden om rätt till avdrag för framtida utgifter bör alltså enligt kommitténs mening uttryckliga regler meddelas i skattelag. Med hänsyn till de skiftande förhållandena inom olika branscher och vid olika former av framtida utgifter måste en lagstiftning på detta område med nödvändighet begränsas till vissa allmänt hållna stadganden. En sådan ramlagstiftning markerar emellertid på ett fullt tydligt sätt att det i princip föreligger en avdragsrätt och att det ankommer på skattemyndigheterna att självständigt pröva om förutsättningarna för avdragsrätt är för handen.

Enligt kommitténs mening bör två villkor vara uppfyllda för att avdrag skall medges för en i räkenskaperna gjord avsättning för en utgift som enligt definitionen är att anse som en framtida utgift. Det ena villkoret är att det vid beskattningsårets utgång föreligger en förpliktelse mot tredje man. Det

andra villkoret är att den skattskyldige kan göra sannolikt att han kommer att åsamkas utgiften.

Vilken utredning som skall förebringas för att kravet på sannolikhet skall anses uppfyllt går givetvis inte att närmare ange. Förhållandena skiftar starkt från fall till fall och utredningen får bedömas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda målet. I nuvarande praxis synes den omständigheten att den skattskyldige ställt säkerhet för ett riktigt fullgörande av sina framtida betalningsåtaganden ha tillmätts viss betydelse vid prövningen av avdragsyrkandet. I en ramlagstiftning av det slag kommittén utarbetat kan inte generellt uppställas krav på säkerhet. Frågan om säkerhet får beaktas som en av flera omständigheter vid den allmänna bedömningen av den utredning som den skattskyldige åberopar till stöd för sitt yrkande.

Det ligger i sakens natur att kravet på utredningens innehåll och omfattning har ett direkt samband med frågan om längden av den tidsperiod som periodiseringen avser. Om utgiften beräknas uppkomma om ett eller annat år kan utredningskravet sättas lägre än om det gäller en framtida utgift som beräknas uppkomma först längre fram. Flertalet reserveringar för framtida utgifter torde avse helt korta tidsperioder. I vissa fall kan det emellertid röra sig om flera år. Exempel härpå – hämtade ur kommitténs rättsfallsöversikt – är skadeståndsanspråk och återställningskostnader efter utvinning av naturtillgångar.

Kommittén har övervägt om det – efter mönster av vad som gäller för framtida garantiutgifter – i lagen borde intagas någon form av schablonregler för beräkning av avsättningens storlek. Dylika regler skulle givetvis kunna underlätta taxeringskontrollen och kanske också förenkla deklaraionsarbetet för de skattskyldiga. Kommittén har emellertid avstått från att lägga fram förslag med detta innehåll. Med hänsyn till att förhållandena starkt skiftar från fall till fall skulle det säkerligen bli nödvändigt med en rad olika regler för skilda områden. En lagstiftning med detta innehåll skulle bli svåröverskådlig och ge upphov till många gränsdragningsproblem. Den kartläggning av praxis som kommittén utfört visar också att det numera inom områden, där yrkanden om avdrag för gjorda avsättningar förekommer ganska ofta, utbildats en vägledande praxis för hur avsättningarna skall beräknas. Detta minskar naturligtvis behovet av direkta lagregler på området. Redan enligt gällande regler finns möjlighet för riksskatteverket att meddela särskilda anvisningar för beräkning av avdrag för framtida garantiutgifter om särskilda förhållanden i viss bransch föranleder det. Genomföres kommitténs förslag bör denna möjlighet för riksskatteverket att ge anvisningar utvidgas till att avse även andra former av framtida utgifter.

Det periodiseringssystem som kommer till uttryck i principen om bokföringsmässiga grunder modifieras i vissa fall i redovisningspraxis. Smärre utgifter för t. ex. telefon, vatten och elektricitet brukar ofta av praktiska skäl inte fördelas mellan olika räkenskapsår. Den redovisningsmässiga behandlingen av olika slag av interimsposter ger i regel inte upphov till några problem utan godtages vid den skattemässiga inkomstberäkningen. Kommitténs förslag avser naturligtvis inte att ändra på detta förhållande.

De regler för den skattemässiga behandlingen av framtida utgifter, som kommittén utarbetat, innebär i princip inte 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 har 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.

Till slut skall i detta avsnitt beröras vissa speciella frågor som påkallar uppmärksamhet i samband med en lagstiftning på detta område.

Det har redan nämnts att införandet av ett generellt system för den skattemässiga behandlingen av olika former av framtida utgifter aktualiserar frågan om 1973 års regler beträffande avdrag för garantiavsättningar skall bibehållas oförändrade eller om en samordning på ett eller annat sätt skall ske med en generell lagregel om avdragsrätt för framtida utgifter. I denna fråga gör kommittén följande bedömning.

Den definition av begreppet framtida utgifter som kommittén föreslår skall införas i andra stycket av punkt 1 a av anv till 41 § KL omfattar också sådana framtida utgifter som beräknas uppkomma till följd av särskilda garantiförpliktelser. Kommittén har övervägt om det erfordras särskilda bestämmelser som reglerar rätten till avdrag för framtida garantiutgifter eller om även sådana skulle kunna omfattas av den generella rätt till avdrag som regleras i tredje stycket av kommitténs lagförslag. Det kan förutsättas att behov av att göra avsättningar för framtida utgifter på grund av garantiförpliktelser föreligger hos ett ganska stort antal skattskyldiga. Det kan vidare antas att reserveringsbehovet i många fall är lika stort år från år. Kommittén har funnit att detta talar för att den nuvarande huvudregeln i punkt 1 a av anv till 41 § KL bör bibehållas. Enligt denna regel medges avdrag enligt schablon utan att krav ställs på särskild utredning. Att avdrag sålunda kan medges utan omfattande utredningar i varje särskilt fall är till fördel för såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna. Kommitténs undersökning av praxis visar också att tillämpningen av huvudregeln hittills inte förorsakat några större problem. Det torde dock vara för tidigt – med hänsyn till de fåtal avgöranden som finns – att bedöma om schablonregeln är utformad på ett lämpligt sätt eller om den behöver ändras. Kommittén föreslår därför att huvudregeln skall kvarstå oförändrad och ingå i fjärde stycket av punkt 1 a av anvisningarna till 41 § KL.

Det bör enligt kommitténs mening även fortsättningsvis finnas möjlighet att få avdrag med större belopp än som följer av huvudregeln om det föreligger behov därav i särskilda fall. För att huvudregeln skall få avsedd effekt, dvs. bli tillämplig på flertalet fall, bör den inte få frångås om inte – liksom enligt gällande bestämmelser – den skattskyldige kan visa att ett betydligt större avdrag än som kan medges enligt huvudregeln är påkallat. I förarbetena till 1973 års lagstiftning om garantiavsättningar angavs inte närmare vad som avsågs med uttrycket ”betydligt större avdrag”. Företagskatteberedningen hade visserligen uttalat att med det av beredningen använda uttrycket ”betydande omsättningsökning” skulle förstås en ökning i storleksordningen minst 50 procent. När det gäller att bedöma huruvida förutsättningar föreligger för att frångå huvudregeln enligt kommitténs

förslag kan naturligtvis inte uppställas så höga krav som att avdraget skulle bli minst 50 procent högre. Kravet om ett betydligt större avdrag får anses uppfyllt om det föreligger en påtaglig skillnad mellan det avdrag som framkommer med tillämpning av schablonregeln i fjärde stycket i kommitténs förslag och det avdrag som skulle kunna medges enligt förslaget tredje stycke. Att generellt ange i procent hur stor skillnad som krävs för att huvudregeln skall få frångås är givetvis inte möjligt. I regel torde dock en skillnad på ca 20 procent få anses tillfyllest.

För att få åtnjuta avdrag med större belopp än som följer av huvudregeln krävs enligt nu gällande lagstiftning att det större avdraget är påkallat till följd av vissa i anvisningspunkten särskilt angivna omständigheter. Enligt kommitténs uppfattning har angivandet av dessa omständigheter såsom förutsättning för att erhålla det större avdraget medfört att utredningsregeln fått ett alltför begränsat tillämpningsområde. Av de avgöranden som finns i kommitténs rättsfallsöversikt framgår att det föreligger stora svårigheter för de skattskyldiga att visa att förutsättningar för erhållande av det större avdraget är för handen. Vid lagstiftningens införande 1973 angavs syftet med utredningsregeln vara att tillhandahålla en alternativ avdragsmöjlighet i sådana fall, där avdrag enligt huvudregeln inte alls motsvarade det reella avsättningsbehovet i företaget. Detta syfte torde knappast ha uppnåtts vid den praktiska tillämpningen av reglerna. Från redovisningshåll har också hävdats att när det gäller dessa speciella fall av garantiavsättningar föreligger det fortfarande en motsättning mellan den företagsekonomiska och den skattemässiga bedömningen. Att begränsa tillämpningen av god redovisningssed till vissa i lagen angivna situationer är inte i överensstämmelse med redovisningsmässiga principer.

Enligt kommitténs uppfattning bör det vara tillfyllest att den skattskyldige visar att behov av ett betydligt större avdrag föreligger för att avdraget skall motsvara vad som från företagsekonomisk synpunkt är påkallat. Vad som föranlett behovet av det större avdraget bör inte tillmätas särskild betydelse. Kommittén föreslår därför att de i särskilda att-satser angivna förutsättningarna som nu gäller för avdragsrätt inte skall kvarstå.

Kommitténs förslag innebär att avdragsrätten i stället anknyts till den av kommittén föreslagna generella regeln i tredje stycket. Kan den skattskyldige visa att betydligt större avdrag än enligt huvudregeln skulle kunna medges vid tillämpning av tredje stycket får således enligt förslaget avdrag åtnjutas enligt bestämmelserna i det stycket.

En annan fråga i detta sammanhang är huruvida läkemedelsföretagens ansvar för uppkommande *läkemedelsskador* ger anledning till sådana särskilda problem att frågan bör lösas genom en speciallagstiftning.

Såsom framgår av redogörelsen i avsnittet 5.2.4 är samtliga i Sverige verksamma läkemedelsföretag enligt särskilt åtagande skyldiga att ersätta skador som förorsakas av läkemedel oavsett om den som tillverkat läkemedlet förfarit vårdslöst eller ej. Beträffande konstruktionen av den försäkring som gäller till täckande av läkemedelsföretagens åtagande och utbetalningen av självriskbeloppen hänvisas till redogörelsen i avsnitt 5.2.4.

Att samtliga utgifter som läkemedelsföretagen får erlagga på grund av sitt

åtagande är avdragsgilla torde det inte råda någon tvekan om. Däremot föreligger det delade meningar om huruvida läkemedelsföretagen får göra avdrag för avsättningar för utgifter som de på grund av sitt åtagande beräknas få utge i framtiden, dvs. om utgifterna kan periodiseras till kostnader tidigare år än då de faktiskt betalas.

Frågan om en sådan periodisering aktualiseras endast beträffande de belopp som läkemedelsföretagen kan beräknas få utge på grund av sitt självriskåtagande. Åtagandet i övrigt täcks av gällande försäkring, varvid de årliga premierna får antas vara avdragsgilla när de erläggs. Däremot kan de krav som ställs på företagen till följd av självriskåtagandet komma att aktualiseras flera år efter det år som självrisken avser. Det ligger i sakens natur att skador som orsakas av ett läkemedel ofta inte upptäcks förrän lång tid efter det att medlet kommit ut på marknaden.

Den form av framtida utgifter som kan beräknas uppkomma till följd av läkemedelsföretagens självriskåtagande omfattas enligt kommitténs uppfattning av den definition av begreppet framtida utgift som författningsförslaget innehåller.

Vid försäljning av läkemedel har företagen att räkna med att de i framtiden kan komma att få vidkännas utgifter till följd av skador som orsakas av läkemedlen. Detta medför att priserna får bestämmas med hänsyn härtill. Det föreligger således ett klart samband mellan den intäcksredovisning som sker vid försäljning av läkemedel och sådana framtida utgifter som läkemedelsföretagen till följd av självriskåtagandet kan komma att få utge.

Kommitténs författningsförslag innehåller en generell regel som anger under vilka förutsättningar sådana framtida utgifter som omfattas av definitionen skall vara avdragsgilla. Kommittén har övervägt om dessa generella regler skall gälla också för läkemedelsföretagens framtida utgifter eller om särslagstiftning är befogad. Vid denna bedömning har kommittén funnit att de framtida utgifter som läkemedelsföretagen kan beräknas få utge på grund av sina förpliktelser inte i principiellt hänseende skiljer sig från andra framtida utgifter, där avdragsrätten skall bedömas med utgångspunkt från den av kommittén föreslagna generella regeln. Kommittén föreslår således inte några särskilda regler avseende läkemedelsföretagens framtida utgifter. Huruvida avdrag skall medges och i så fall med vilket belopp skall bedömas med utgångspunkt från den utredning som i varje enskilt fall presteras.

Avsättning av medel för att möta *framtida reparationsutgifter* motsvarande årets förslitning torde från rent företagsekonomisk synpunkt vara en upplupen kostnad. Av de upplysningar om redovisningsmässig praxis, som förelegat inom kommittén, framgår emellertid att reparationsutgifter i regel bokförs det år reparationen betalats. Denna bokföringspraxis torde ha sin grund i att reserveringar för reparationsutgifter inte är avdragsgilla vid taxeringen.

Frågan om införande av en kontometod för reparationskostnader har prövats av riksdagen i olika sammanhang men avvisats. Så t. ex. fördes denna fråga fram när bestämmelserna om rätt till fördelning av reparationsavdrag för annan fastighet föreslogs i prop. 1969:100. Bl. a. med hänsyn till

betänkligheter från statsfinansiell synpunkt och komplikationerna för taxeringsförfarandet avstod departementschefen från att lägga fram förslag om en sådan kontometod.

Kommittén har inte ansett att det åt kommittén lämnade utredningsuppdraget omfattar frågan om införande av rätt till avdrag för särskilda reparationskonton. Kommitténs förslag innebär således ingen ändring av skatterättslig praxis på detta område. I sammanhanget kan nämnas att underhållsfondsutredningen – som enligt sina direktiv bland annat haft att klargöra hur avsättning till fonder liksom fonderna själva bör behandlas i skattehänseende – nyligen avlämnat sitt slutbetänkande (SOU 1982:65). Jfr i denna fråga även SkU 1982/83:35.

Såsom framgår av redogörelsen i avsnitt 5.2.5 har avdrag ej medgivits för reserveringar för framtida utgifter avseende *klassning av fartyg*. Däremot tillåter man i praxis att utgifter för förnyad klassning vid den skattemässiga inkomstberäkningen får fördelas jämnt över klassningsåret och åren efter klassningen fram till nästa slut- resp. omklassning. Denna möjlighet att skattemässigt utjämna resultatet mellan olika beskattningsår torde vara av betydelse framför allt för mindre rederier som driver sin verksamhet med endast ett fartyg.

Inom kommittén har diskuterats huruvida denna rätt till skattemässig fördelning av utgifter för förnyad klassning borde regleras genom uttryckliga regler i kommunalskattelagen. Bestämmelserna skulle kunna utformas efter mönster av de regler som gäller för reparation av annan fastighet. Enligt dessa får reparationsutgifter under vissa förutsättningar skattemässigt fördelas på reparationsåret och de två närmast följande beskattningsåren (punkt 8 av anv. till 25 § KL). Kommittén har emellertid funnit att något egentligt behov av en sådan reglering knappast föreligger när det gäller utgifter för klassning av fartyg. Den praxis som gäller på området torde inte ifrågasättas av de tillämplande myndigheterna. Att i ett sådant läge bygga ut kommunalskattelagens regelsystem med detaljföreskrifter för detta specialområde framstår därför som tämligen onödigt.

Det av kommittén i detta betänkande framlagda förslaget om en generell regel för den skattemässiga behandlingen av olika former av framtida utgifter har inte någon självständig betydelse från *stats- och kommunfinansiell synpunkt*. Förslaget avser att åstadkomma en bättre anpassning av skatte-reglerna till företagsekonomiska principer och värderingar. De förskjutningar i skatteunderlaget, som kan föranledas av förslaget, beror endast på den periodisering av utgifterna till rätt beskattningsår som följer av redovisningsmässiga principer.



## 7 Specialmotivering

### *Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)*

De nya bestämmelserna om avdrag för avsättning för framtida utgifter föreslås få sin plats i *anvisningarna till 41 § KL*. Placeringen har ansetts naturlig bl. a. med hänsyn till att här redan finns bestämmelser om avdrag för avsättning för framtida garantiutgifter (anvisningspunkt 1 a) och för avsättning till utgifter för framtida hantering av utbränt kärnbränsle (anvisningspunkt 1 b). Bestämmelserna har införts i anvisningspunkten 1 a, före bestämmelserna om garantiutgifter som är en form av framtida utgifter. Enligt kommitténs förslag skall en viss omredigering ske av bestämmelserna om avdrag för garantiutgifter. Med hänsyn till den speciella karaktären hos utgifter för framtida hantering av utbränt kärnbränsle har det däremot ansetts lämpligt att bibehålla de nuvarande bestämmelserna för dessa. Kommittén föreslår alltså ingen ändring av anvisningspunkten 1 b.

Att de särskilda avdragsbestämmelser, som gäller sedan tidigare för vissa andra former av framtida utgifter, t. ex. utgifter för pensionering, och som återfinns på annan plats i kommunalskattelagen, skall gälla framför de nu föreslagna bestämmelserna framgår av *första stycket* i den föreslagna anvisningspunkten.

I *andra stycket* definieras begreppet framtida utgift. Begreppet framtida utgift torde enligt allmänt språkbruk innefatta alla slags utgifter som förväntas framöver. Det skatterättsliga begreppet framtida utgifter har en annan och betydligt snävare innebörd. Att utgiften är framtida innebär enligt kommitténs definition att den beräknas uppkomma efter det att intäktssredovisning skett. Vidare ställs som krav att utgiften skall ha ett sådant direkt samband med den före balansdagen bedrivna verksamheten att den enligt god redovisningssed skall periodiseras till en kostnad redan innan utgiften uppkommit. Något krav på att reserveringen skall göras samma år som intäktssredovisning sker uppställs inte.

Kommittén har valt att inte i lagtexten ange att den framtida utgiften skall vara direkt kopplad till en viss intäkt. I stället anges i lagtexten att intäktssredovisning skett. En framtida utgift kan – t. ex. vid försäljning av varor – ha ett så påtagligt samband med en viss intäkt att det faller sig naturligt att vid resultatberäkningen beakta den framtida utgiften. I andra fall kan däremot sambandet med en viss intäkt inte direkt påvisas. Som exempel kan nämnas intjänad men ännu ej utbetald semesterersättning för personal som genom sitt arbete medverkat till ett företags resultat under det

gångna året. Här uppkommer utgiften – utbetalningen av semesterersättningen – efter det att intäktsredovisningen skett för den period under vilken arbetet utförts. Det påtagliga sambandet med en viss intäkt saknas alltså men semesterersättningen uppfyller likväl kraven i definitionen på en framtida utgift.

Bokföringslagen använder inte begreppet framtida utgift utan i stället – dock utan närmare definition – begreppet upplupen kostnad. I det i 19 § bokföringslagen intagna schemat anges bland kortfristiga skulder ”Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter”. Mot bakgrund bland annat av att periodisering till kostnader kan ge upphov även till poster som skall redovisas bland långfristiga skulder har kommittén inte ansett det lämpligt att i detta sammanhang införa begreppet upplupen kostnad i kommunalskattelagen.

I *tredje stycket* anges under vilka förutsättningar avdrag för avsättning för framtida utgifter kan medges. Först och främst krävs det att avsättningen skall ha gjorts i räkenskaperna. Detta innebär att om den skattskyldige upprättat årsbokslut skall avsättningen göras i årsbokslutet. Även sådana bokföringspliktiga skattskyldiga som inte behöver upprätta årsbokslut bör emellertid – om förutsättningar härför i övrigt föreligger – få åtnjuta avdrag för sådana kostnader, som belöper på beskattningsåret men för vilka betalning ännu ej erlagts vid årets utgång, om kostnaderna redovisas direkt på sådan deklaraionsblankett, som skall användas av skattskyldiga som redovisar inkomst enligt bokföringsmässiga grunder men utan räkenskapsavslutning med vinst- och förlustkonto. (Se vidare nedan under specialmotiveringen för ändringen av 26 § första stycket 10. taxeringslagen.)

Som förutsättning för avdrag gäller vidare att den skattskyldige skall ha en förpliktelse gentemot tredje man. Kommittén har i detta sammanhang övervägt om det föreligger behov av ett undantagsstadgande för förpliktelser enligt överenskommelser mellan närstående (jfr t. ex. p. 9 fjärde stycket anv. 22 § KL). Ett sådant undantag borde dock rimligen inte utformas så allmänt att även transaktioner inom koncerner eller avtal mellan närstående som betingats av rent affärsmässiga skäl skulle komma att diskvalificeras i skattemässigt hänseende. På samma sätt som skett i aktiebolagslagen (12 kap. 7 §) skulle det bli nödvändigt med särskilda regler för dessa fall. Då det är en förutsättning för rätt till avdrag, att avsättningen i räkenskaperna gjorts i enlighet med god redovisningssed, torde det föreligga tillräckliga möjligheter för skattemyndigheterna att vägra avdrag i sådana fall där förpliktelsen framstår som ett mer eller mindre innehållslöst avtal mellan närstående.

Om den skattskyldige kan göra sannolikt att han kommer att åsamkas framtida utgifter p. g. a. förpliktelsen skall han principiellt vara berättigad till avdrag. Om han kan göra sannolikt att de framtida utgifterna kommer att uppgå till minst det avsatta beloppet skall han äga åtnjuta avdrag med ett belopp motsvarande avsättningen. Om han däremot inte förmår göra sannolikt att utgifterna kommer att uppgå till hela det avsatta beloppet men väl till ett lägre belopp bör han vara berättigad till ett i motsvarande mån jämkat avdrag.

Framtida garantiutgifter behandlas i *fjärde stycket*. Beträffande motiveringen för utformningen av dessa bestämmelser hänvisas till den allmänna motiveringen.

Såsom framgår av den allmänna motiveringen föreslår kommittén inte

någon ändring av gällande praxis beträffande den skattemässiga behandlingen av reparationskostnader. Avsättningar för framtida utgifter avseende reparation och underhåll blir alltså inte heller i fortsättningen avdragsgilla enligt kommitténs förslag. Inom kommittén har diskuterats huruvida en uttrycklig undantagsregel beträffande reparationskostnader är erforderlig.

Kommittén anser att följande synpunkter bör beaktas i detta sammanhang. Den av kommittén uppställda definitionen av begreppet framtida utgift kan enligt sin ordalydelse också omfatta framtida reparationsutgifter. Enligt det föreslagna tredje stycket i anvisningspunkten förutsättes emellertid för avdragsrätt att det föreligger en förpliktelse mot tredje man. När det gäller framtida reparationsutgifter finns regelmässigt inte någon betalningsförpliktelse. Avdragsrätt är därför utesluten för detta slag av reserveringar. Det här förda resonemanget utgår från hur förhållandena gestaltar sig i dag. Fastighetsägarnas allmänna förpliktelse att göra nödvändiga reparationer (jfr JB 12 kap 15 §) skulle emellertid lätt kunna ges avtalsmässig form utan att den faktiska situationen ändras. Detta skulle kunna öppna möjlighet till avdragsgilla avsättningar för framtida reparationsutgifter. Kommittén har därför ansett försiktigheten bjuda att man genom en uttrycklig regel undantar framtida reparationsutgifter. Bestämmelsen har upptagits i anvisningspunktens *femte stycke*.

I nuvarande lagstiftning om framtida garantiutgifter medges riksskatteverket (RSV) rätt att meddela anvisningar för beräkning av avdrag för sådana utgifter. Denna rätt bör vara kvar och utvidgas att gälla inte bara garantiutgifter utan alla former av framtida utgifter enligt anvisningspunkten. Rätten att meddela anvisningar avser givetvis enbart beräkning av avdraget, inte en möjlighet att utvidga eller inskränka den författningsenliga rätten till avdrag. Bestämmelserna om RSV:s rätt att meddela anvisningar återfinns i *sjätte stycket*.

I *sjunde stycket* stadgas att medgivet avdrag för framtida utgifter skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår. Genom lagstiftning 1981 (SFS 1981:295) har det visserligen blivit möjligt för taxeringsmyndigheterna att rätta fel i balansposter även om felen har sin upprinnelse i ett tidigare bokslut. Yrkande om eftertaxering behöver inte längre tillgripas vilket ofta varit nödvändigt tidigare. Trots denna möjlighet till rättelse har kommittén funnit övervägande skäl tala för att, i likhet med vad som gäller vid andra former av periodiseringar, det skall föreskrivas att medgivet avdrag skall återföras till beskattning det därpå följande året. Stadgandet kommer härigenom att tjäna som en direkt påminnelse om att en omprövning av reserveringsbehovet skall göras varje år.

Genomförs kommitténs förslag bör i en blivande författning anges att bestämmelserna skall tillämpas första gången vid visst års taxering. Några särskilda övergångsbestämmelser torde inte behövas.

### *Förslaget till lag om ändring i lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt*

Vid beräkning av den skattepliktiga förmögenheten medges f. n. enligt en bestämmelse i 5 § *tredje stycket* avdrag för värdet av sådan garantiavsättning för vilken avdrag medges vid inkomsttaxeringen. Kommittén föreslår att

avdragsrätten skall utvidgas till att avse värdet av även andra avsättningar för framtida utgifter för vilka avdrag medges vid inkomsttaxeringen. Detta är en följd av de ändringar kommittén föreslår i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen.

*Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)*

Den som redovisar inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse enligt bokföringsmässiga grunder med räkenskapsavslutning med vinst- och förlustkonto skall i självdeklarationen lämna vissa särskilda uppgifter som anges under elva punkter i 26 § första stycket taxeringslagen. Deklarationen skall – enligt punkt tio – innehålla uppgifter rörande i räkenskaperna gjorda avsättningar för framtida garantiutgifter. Såsom en följd av de ändringar kommittén föreslår i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen, bör uppgiftsskyldigheten i punkt tio utvidgas till att avse i räkenskaperna gjorda avsättningar för framtida utgifter.

Vad som anges i de elva punkterna skall – enligt andra stycket – i tillämpliga delar gälla även för den som redovisar nämnda inkomstslag enligt bokföringsmässiga grunder men utan räkenskapsavslutning med vinst- och förlustkonto. Andra stycket blir således utan någon ändring tillämpligt också på den föreslagna utvidgade uppgiftsskyldigheten.

## Bilaga 1 Kommitténs sammanställning över rättsfall

Kommittén har för att kartlägga skattepraxis beträffande rätten till avdrag för reserveringar för olika slag av framtida utgifter gjort en genomgång av rättsfall på området. Den systematiska rättsfallsgenomgången har avsett regeringsrättsavgöranden (inklusive överklagade förhandsbesked) under åren 1928–1982 och ej överklagade förhandsbesked meddelade av riksskattenämnden resp. riksskatteverkets nämnd för rättsärenden under åren 1970–1982. Vissa av riksskattenämnden före 1970 meddelade förhandsbesked som inte överklagats men som publicerats har medtagits i sådana fall då de ansetts vara betydande för rättsläget.

Beträffande regeringsrättsavgörandena har genomgången skett med hjälp av registren i RÅ (regeringsrättens årsbok och RRK (rättsfallsreferat från regeringsrätten och kammarrätterna). Vidare har beträffande senare år (fr. o. m. 1972) uppgifter hämtats ur domstolsverkets dataregister. I vissa fall har i kommitténs redogörelse av fallen intagits uppgifter som hämtats från Geijer – Rosenqvist – Sterner, Skattehandbok Del II (GRS II) och från Svensk skattetidnings rättsfallshäften (SST rf). För att få en så rättvisande bild som möjligt av praxis har det i en del fall ansetts nödvändigt att ganska fullständigt redogöra för omständigheterna i målet.

Vad avser förhandsbeskeden har den systematiska genomgången gjorts med hjälp av riksskattenämndens/rättsnämndens protokoll. I de fall publicering inte skett har i rättsfallssammanställningen angetts endast år och månad för förhandsbeskedet.

Rättsfallssammanställningen innehåller också vissa avgöranden från kammarrätterna<sup>1</sup> och mellankommunala skatterätten. Dessa gäller i de flesta fall frågan om rätt till avdrag för framtid garantiutgifter enligt de fr. o. m. 1974 års taxering gällande reglerna i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (KL). Någon systematisk genomgång av avgöranden från kammarrätterna och mellankommunala skatterätten har däremot inte gjorts.

När det gäller att på ett lämpligt sätt bestämma urvalet av rättsfall har kommittén i första hand utgått från den precisering av begreppet framtida utgifter som görs i kapitel 4 och som kommittén haft som utgångspunkt för sina överväganden. Det är således fråga om sådana framtida utgifter som enligt god redovisningssed skall periodiseras till en kostnad för ett tidigare

<sup>1</sup> I några fall har kammarrättsdomarna överklagats, men besvären har ännu inte avgjorts av regeringsrätten. Detta har anm. vid resp. rättsfall.

räkenskapsår än det då utgiften faktiskt betalas. Tyngdpunkten i urvalet ligger därför på frågor om reserveringar för *utgifter* i egentlig mening. Det förekommer emellertid i skattepraxis periodiseringsfrågor som ligger nära den fråga som kommittén enligt sina direktiv har att behandla. Härmed avses t. ex. frågor om reserveringar för befarade framtida förluster och frågor om periodisering av inkomster. En del avgöranden som gäller sådana frågor har medtagits i rättsfallssammanställningen därför att de i principiellt viktiga hänseenden belyser i vilken utsträckning en enligt god redovisningssed riktig periodisering accepteras skattemässigt.

Av de specialreglerade områden avseende reserveringar för framtida utgifter som nämns i direktiven (se kap. 1.1) innehåller rättsfallssammanställningen avgöranden endast beträffande framtida garantiutgifter. Här gäller som tidigare nämnts ny lagstiftning fr. o. m. 1974 års taxering. Anledningen till att kommittén ansett sig böra redovisa praxis på detta område är att ett förslag från kommitténs sida om en generell regel om avdragsrätt för olika former av framtida utgifter aktualiserar frågan om vissa följdändringar av 1974 års regler om garantiavsättningar. I betänkandet *Garantiavsättningar* (Ds Fi 1973:9) finns en redogörelse för praxis beträffande avdrag för framtida garantiutgifter. Avgöranden som gäller reserveringar för framtida garantiutgifter och avser taxeringar före 1974 har medtagits i vår rättsfallssammanställning endast om de inte redovisats i ovan nämnda betänkande och dessutom befunnits vara av principiellt intresse.

*Rättsfallen har grupperats enligt följande:*

Återställningskostnader	93
□ grustäkt	93
□ avfallshantering	97
□ skogsavverkning	99
□ övriga	101
Exploateringskostnader	102
Skadestånd	103
Garantiutgifter	110
Framtida driftkostnader	133
Kostnader för klassning m. m.	137
Räntereserver	141
Rabatter och återbäring	147
Personalkostnader	148
Befarade framtida förluster	151
□ kursförluster	151
□ övriga	155
Periodisering av inkomster	161
Övrigt	183

Det bör påpekas att det givetvis inte går vattentäta skott mellan ovan angivna grupper. Det är svårt att dra en klar gräns mellan t. ex. framtida garantiutgifter och skadestånd.

Inom varje grupp redovisas avgörandena enligt följande:

- av regeringsrätten avgjorda besvär över taxeringar
- av kammarrätten avgjorda mål
- av mellankommunala skatterätten avgjorda mål
- förhandsbesked (här redovisas även till regeringsrätten överklagade förhandsbesked)

## Återställningskostnader

### *Grustäkt*

**Förhandsbesked maj 1962 (RN 1962 6:5)**

(1)

Genom ett köpekontrakt hade en ekonomisk förening förvärvat äganderätt till mark med grustäkt, vilken f. n. exploaterades. På annat markområde, som inte berörde det nyssnämnda köpet, uttog föreningen grus i egenskap av exploatör mot ersättning till markägaren per uttagen m<sup>3</sup>. I protokoll vid ett sammanträde med en lantmätare som ordförande hade bekräftats ett muntligt avtal mellan markägaren och föreningen, enligt vilket föreningen åtagit sig kostnader för att återställa grusgropen på sådant sätt, att skog skulle kunna planteras. Dessutom kunde markägaren enligt föreningens uppfattning åberopa naturskyddslagen för att erhålla åläggande för föreningen att utföra iordningställningsarbeten på sätt som länsstyrelsen kunde komma att bestämma. Föreningen anhöll om förhandsbesked, huruvida föreningen ägde i sitt bokslut per 31 dec. 1961 och framdeles såsom skuld upptaga framtida kostnader för iordningsställande av ovan angivna grustag dels på egen mark, dels ock på annan tillhörig, av föreningen exploaterad mark.

Riksskattenämnden meddelade i maj 1962 följande förhandsbesked: Såvitt framgår av utredningen har länsstyrelsen icke meddelat föreläggande jämlikt 20 § naturskyddslagen eller föreskrift jämlikt 21 § samma lag innebärande skyldighet för föreningen att, till begränsande eller motverkande av företagens menliga inverkan på landskapsbilden, iordningställa de markområden, varå föreningen bedriver grustäkt, på sådant sätt att skog kan planteras på områdena. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att föreningen icke äger vid sin inkomsttaxering åtnjuta avdrag för belopp, som av föreningen avsättes för täckande av kostnader, som framdeles må uppkomma för iordningställande av marken i fråga.

**(2) Förhandsbesked juni 1967 (RN 1967 6:5)**

Ett aktiebolag Z hade under ca 10 år bedrivit grustäktsverksamhet på fastigheterna X och Y. Fastigheterna ägdes av fabrikören A, vilken även ägde 494 av 500 aktier i bolaget. Mellan bolaget och A hade 11 jan. 1967 träffats följande avtal.

”Emellan undertecknade parter bekräftas tidigare träffad överenskommelse, innebärande att bolaget svarar för samtliga kostnader för återställande av grustäktsområdet inom fastigheterna X och Y, vilka enligt naturvårdslag av 11 dec. 1964 kunna åläggas fastighetsägaren.”

Bolaget beräknade preliminärt kostnaderna för återställningsarbetena till omkring 30 000 kr. Grusutvinningen på de båda ovannämnda fastigheterna skulle inom kort upphöra. Bolaget önskade därför göra avsättning i räkenskaperna för berörda återställningskostnader. Bolaget bedrev grustäktsverksamhet i stor omfattning även på andra fastigheter, vilka inte ägdes av A. Bolagets omsättning hade för ettvarvt av de 4 senaste räkenskapsåren uppgått till mellan 2,5 och 3,5 milj. kr. Sökandebolaget anhöll om förhandsbesked, huruvida bolaget vid 1968 års taxering kund medgivas avdrag med 30 000 kr för avsättning till framtida kostnader för återställningsarbetena.

Riksskattenämnden meddelade i juni 1967 följande förhandsbesked.

RN finner, att bolaget Z:s kostnader för återställningsarbeten på fastigheterna X och Y beräknats till omkring 30 000 kr. RN finner vidare, att bolaget bedriver grustäktsverksamhet i stor omfattning på vissa andra fastigheter och att bolagets genomsnittliga årsomsättning de senaste fyra åren uppgått till bortåt 3 milj. kr. Vid angivna förhållanden förklarar RN, att bolaget Z icke är berättigat att vid inkomsttaxeringen åtnjuta avdrag för avsättning för framtida kostnader för återställningsarbeten på fastigheterna X och Y.

**(3) RÅ 1969 not Fi 273**

AB A ang. *förhandsbesked*

A drev grustäktsverksamhet på vissa fastigheter. Som villkor för att A skulle få driva grusutvinning hade länsstyrelsen med stöd av naturvårdslagen ålagt A att vidta vissa naturvårdande återställningsåtgärder. Kostnaderna för dessa skulle komma att överstiga 50 000 kr. A, som av länsstyrelsen krävts på säkerhet för åtgärdernas fullgörande, hade lämnat sådan i form av bankgaranti. A frågade om en avsättning i räkenskaperna på 50 000 kr. för återställningskostnaderna var avdragsgill vid 1969 års taxering.

Riksskattenämnden ansåg A inte berättigad till avdrag.

*Regeringsrätten*, som lämnade bolagets besvär utan bifall, anförde. De av LSt ålagda återställningsarbetena får anses avse kostnader av sådan art, att fondavsättning i och för sig kan ifrågakomma för desamma. Av handlingarna i målet framgår dock icke vilken betydelse utvinningen av grus från fastigheterna har för bolagets verksamhet och om kostnaden för återställningsarbeten är så betydande i förhållande till bolagets nettointäkter att dyl,

avsättning är påkallad. Ej heller är utrett hur återställningsarbetena avses skola tidsmässigt fördelas.

(SST rf 1969 s. 45.)

**RÅ 1975 ref 82 (RRK 1976 R 76 1:5, RSV Dt 1976:18)**

(4)

Nyköpings Åkeriaktiebolag ang. *förhandsbesked*.

I ansökan hos riksskatteverket om förhandsbesked anförde Nyköpings Åkeriaktiebolag bl. a. följande: Som väsentlig del av bolagets verksamhet ingår grusutvinning. Genom bestämmelser i naturvårdslagen får täkt av bl. a. grus inte ske utan länsstyrelsens tillstånd. Undantag har gjorts för markinnehavarens husbehov. – Länsstyrelsen äger meddela föreskrifter i syfte att så långt möjligt skydda landskapsbilden mot menlig inverkan av täktverksamheten. Säkerhet kan krävas för fullgörandet av sålunda föreskrivna åtgärder (s. k. återställningsarbeten). – Föreskrifter om åtgärder till skydd för landskapsbilden meddelas numera undantagslöst av länsstyrelsen, som i regel också kräver säkerhet för åtgärdernas fullgörande. – De kostnader en grusexploatör har för återställningsarbeten motsvaras inte av någon intäkt. Eftersom återställningsarbetena så gott som undantagslöst utförs först sedan grusutvinningen avslutats i den aktuella täkten, åsamkas exploitören en utgift som tidsmässigt belöper på intäkter, vilka uppkommit och redovisats under ett antal förflutna beskattningsår. Rätteligen bör utgiften periodiseras som kostnad under de beskattningsår, då skadorna i landskapsbilden uppstår, dvs. då grusutvinning sker och intäkter härav redovisas. – För att få ovan relaterade fråga prövad anhåller bolaget att riksskatteverket måtte lämna förhandsbesked i följande hänseende. – Bolaget driver f. n. utvinning av grus på fastigheten Bärsta 3:3 i Stigtomta kommun. Länsstyrelsens tillstånd medger brytning t. o. m. 31.7.80. Som säkerhet för fullgörande av föreskrivna återställningsåtgärder har lämnats borgen för ett belopp av 35 000 kr. Bolaget beräknar att utgifterna för återställningsarbeten efter avslutandet av grusutvinningen kommer att uppgå till minst det belopp, för vilket säkerhet ställts. – Bolaget önskar besked huruvida bolaget vid 1975 års taxering äger avdraga, vid beräkningen av bolagets nettointäkt av rörelse för beskattningsåret 1974, så stor del av beräknade framtida utgifter för återställningsarbeten i grustäkten, som svarar mot den vid utgången av sagda beskattningsår utvunna grusmängden i förhållande till den å grustäkten i fråga totalt beräknade utvinningsbara mängden.

Taxeringsintendenten yttrade: Enligt praxis medges inte avdrag för beräknade framtida utgifter för återställande av grustäkt. Den fr. o. m. 1974 års taxering gällande lagstiftningen om rätt till avdrag för framtida garantiutgifter torde inte kunna tillämpas analogt på andra områden än det som omfattas av lagstiftningen.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden meddelade 18.4.75 följande förhandsbesked: Nämnden finner väl, att bolaget kommer att få vidkännas kostnader för återställningsarbeten på fastigheten Bärsta 3:3 och att dessa kostnader är av sådan art att avdrag för avsättning för desamma i och för sig

kan ifrågakomma. Nämnden finner emellertid icke, att utvinningen av grus från nämnda fastighet kan anses utgöra ett så dominerande inslag i bolagets verksamhet eller att kostnaderna för återställningsarbetena kan förväntas bli av sådan omfattning, att avdrag för i bolagets räkenskaper gjord avsättning för kostnader kan medges vid taxeringen. På grund av det anförda förklarar nämnden, att bolaget vid 1975 års taxering icke äger rätt till avdrag för någon del av beräknade kostnader för framtida återställningsarbeten på fastigheten.

Hos regeringen yrkade bolaget ändring i förhandsbeskedet.

Målet föredrogs 2.10.75 i *regeringsrätten* vars ledamöter förenade sig om följande dom: Enligt 18 § naturvårdslagen (1964:822) må täkt av sten, grus, sand och lera för annat ändamål än markinnehavarens husbehov ej ske utan länsstyrelsens tillstånd. I samband med dylikt tillstånd må länsstyrelsen meddela sådana föreskrifter att företagets menliga inverkan på landskapsbilden såvitt möjligt begränsas eller motverkas. Täkttillstånd må för sin giltighet göras beroende av att säkerhet ställs för fullgörandet av sålunda föreskrivna åtgärder.

Genom beslut av länsstyrelsen 29.7.70 har bolaget med stöd av 18 § naturvårdslagen erhållit tillstånd att under tiden till och med 31.7.80 bedriva täkt av sten, sand och grus på fastigheten Bärsta 3:3 i enlighet med upprättad täktplan och under villkor att särskilt angivna åtgärder vidtages för markens återställande. Såsom säkerhet för fullgörandet av nämnda åtgärder har bolaget ställt av länsstyrelsen godkänd borgen å 35 000 kronor.

Anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen lägger icke hinder i vägen för avdrag vid taxeringen för i räkenskaperna gjord avsättning för kostnader för markens återställande enligt föreskrifterna i täkttillståndet. Avdraget bör dock begränsas till belopp motsvarande den av länsstyrelsen fordrade och godkända säkerheten. Medgivet avdrag bör återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

På grund av det anförda förklarar *regeringsrätten*, med ändring av överklagade beslutet, att bolaget äger åtnjuta avdrag vid 1975 års taxering för i räkenskaperna gjord avsättning för framtida återställningskostnader till så stor del av kostnaderna, som enligt förebragt utredning belöper på vad som under åren till och med beskattningsåret utvunnits av det beräknade totala täktinnehållet, dock högst med 35 000 kronor.

Domen meddelades 20.10.75

---

(GRS II 7:e uppl. s. 615, SST rf 1975 s. 32–33.)

## Avfallshantering

Förhandsbesked november 1976

(5)

Handelsbolaget D:s verksamhet bestod i att ta hand om och lägga upp byggnads-, handels- och industriavfall på för ändamålet arrenderad mark. Avfallshanteringen hade pågått i tio år innan länsstyrelsen hade anmodat handelsbolaget att söka koncession för verksamheten hos koncessionsnämnden för miljöskydd. Vid tidpunkten för bolagets ansökan om förhandsbesked i taxeringsfrågan beräknades att tippen skulle vara helt utnyttjad inom en period av ytterligare tio år. Länsstyrelsen hade vid verksamhetens start givit bolaget en form av tillstånd till verksamheten. Ett av villkoren från länsstyrelsen hade då varit att tippområdet successivt skulle täckas med lera och jord varefter området skulle planteras med skog.

Koncession hade ännu inte meddelats när ansökningen om förhandsbesked gavs in. Delägarna var medvetna om att en koncession skulle förknippas med villkor som skulle kunna uppfyllas endast till priset av betydande kostnader för bolaget. Delägarna hade inför koncessionsansökningen låtit en kommunal konsultbyrå arbeta fram en kostnadskalkyl för de återställningsarbeten som bedömdes komma att erfordras enligt ett koncessionsbeslut. Man angav följande åtgärder som normalt måste vidtas för att återställa ett avfallsupplag.

- 1 Det färdigfyllda området täcks med ett lager fyllnadsmassor av tjockleken 0,15 m.
- 2 Fyllnadsmassorna planeras ut.
- 3 Ett matjordslager på 0,05 m läggs på.
- 4 Området besås med gräs.

Vissa återställningsarbeten hade redan utförts på vissa delar av soptippen.

Man räknade med att i vart fall tills vidare kunna använda inkomna tippmassor av lämpligt slag som fyllnadsmassor. Därför togs inte någon kostnad för fyllnadsmassor med i kalkylen för kommande återställningsarbeten. Enligt kalkylen skulle däremot kostnaderna – beräknade enligt 1974 års penningvärde – för utplanering uppgå till ca 292 000 kr., för jord för grässådden likaledes till ca 292 000 kr. och för grässådd till ca 146 000 kr., dvs. inalles till ca 730 000 kr. En detaljerad beskrivning över hur uträkningarna hade gjorts lämnades i förhandsbeskedsansökningen. Behovet av reservering i 1974 års bokslut hade beräknats till 350 000 kr.

Koncessionsnämnden för miljöskydd meddelade sedermera koncession i maj 1976. Tillståndet gällde till utgången av år 1985. Om inte annat framgick av i beslutet intagna villkor skulle verksamheten och därmed sammanhängande skyddsåtgärder bedrivas i huvudsaklig överensstämmelse med vad som handelsbolaget hade angett eller åtagit sig i ansökningshandlingarna och i övrigt i ärendet. Intagna villkor var bl. a.:

”De närmast --- friluftsområde belägna delarna av deponeringsområdet skall snarast iordningsställas slutligt och förses med lämplig vegetation, allt i samråd med länsstyrelsen.

Plan för slutlig uppläggning inklusive sluttäckning och vegetationsbeklädnad skall för godkännande redovisas till länsstyrelsen i god tid före avslutandet av en etapp samt i god tid före tillståndens utgång.”

Handelsbolagsdelägarna anhöll om förhandsbesked i följande frågor.

- 1 Äger vi rätt att vid 1975 års taxering åtnjuta avdrag för den reservering för framtida utgifter för återställning av tippområdet som gjorts i 1974 års bokslut för bolaget?
- 2 Äger vi på samma sätt rätt att vid kommande taxeringar göra avdrag för de civilrättsligt nödvändiga reserveringar för dylika utgifter som kommer att göras i handelsbolagets räkenskaper?

RSVs nämnd för rättsärenden meddelade i november 1976 följande förhandsbesked.

Handelsbolaget D driver sedan år 1964 rörelse i --- kommun avseende omhändertagande och deponering av byggnads-, handels- och industriavfall. Deponeringen sker på arrenderat område inom fastigheterna --- 1:1 och 2:1. Utredningen i ärendet ger vid handen, att skyldighet föreligger för handelsbolaget att successivt vidtaga särskilt angivna åtgärder för återställande av deponeringsområdet, att bolaget redan haft och kommer att få vidkännas kostnader för detta återställande samt att kostnaderna är betydande. Anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen lägger icke hinder i vägen för avdrag vid taxeringen för i räkenskaperna gjord avsättning för framtida kostnader av ifrågakvarande slag. Belopp för vilket sådant avdrag medges skall emellertid återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

På grund av det anförda förklarar nämnden, att vid beräkning av nettointäkt av den av handelsbolaget bedrivna rörelsen handelsbolagsdelägarna äger åtnjuta avdrag för i handelsbolagets räkenskaper gjord avsättning för framtida återställningskostnader till så stor del av totalkostnaderna, som enligt förebragt utredning belöper på vad som under åren till och med beskattningsåret utnyttjats av det beräknade totala deponeringsutrymmet. Vidare förklarar nämnden, att medgivet avdrag skall återföras till beskattning påföljande beskattningsår.

#### (6) Förhandsbesked mars 1980

I en ansökan om förhandsbesked anförde aktiebolaget P.

Bolagets huvudsakliga verksamhet består av insamling, transport och behandling av avfall. Efter insamling från bostadsfastigheter och industrier transporteras avfallet för slutligt omhändertagande till så kallade deponeringsanläggningar (tidigare kallade sotpippar).

Vi arbetar för närvarande på en deponeringsanläggning belägen på fastigheten F. Vi vill understryka att den verksamhet vi bedriver är ytterst beroende av deponeringsanläggningen som betjänar flera kommuner i regionen.

Efter att en deponeringsanläggning utnyttjats till fullo ankommer det på huvudmannen att återställa marken och göra den användbar för andra ändamål, till exempel fritidsverksamhet. Vi är således enligt beslut av Koncessionsnämnden för miljöskydd ålagda att efter en fastställd plan återställa anläggningen. Detta innebär att vi skall tillföra matjord, så gräs samt plantera träd och buskar på området, utföra schaktningsarbeten, etc.

Våra kostnader för återställningsarbetena enligt den fastställda planen beräknas till 3,6 Mkr vilket är ett i förhållande till rörelseresultatet mycket högt belopp. (Återställningsplanen med kostnadsberäkning bifogas.) Gentemot markägaren måste företaget ansvara för kostnaderna för återställningen.

Det bör nämnas att återställningsarbetena utförs såväl kontinuerligt i samband med att anläggningens olika sektioner blir fullt utnyttjade som slutligt efter att hela anläggningen nyttjats maximalt. Därefter kvarstår under flera år kontroll- och behandlingsarbete av förorenat lakvatten från den avslutade deponeringsanläggningen vilket måste omhändertas.

Tidsmässigt kommer åtgärderna för återställning att utgå ca tjugo år för den verksamhet som vi för närvarande bedriver på vår anläggning.

Kostnaderna för erforderliga återställningsåtgärder på avfallsanläggningen hade av en fristående konsultfirma beräknats enligt följande: fyllnadsmassor och matjord 1 750 000 kr., planeringsarbete 630 000 kr., gödsling 56 000 kr., grässådd 81 900 kr., plantering och växter 353 500 kr. och lakvattenbehandling 380 000 kr. Härutöver hade konsultfirman på vissa anförda skäl kalkylerat med oförutsedda utgifter om 10 procent eller 325 100 kr. Summan av de beräknade återställningsutgifterna angavs till 3 576 500 kr. vilket innebär 162 500 kr./ha.

Bolaget P anhöll om förhandsbesked huruvida bolaget var berättigat till "avsättning i bokslutet för belopp svarande mot beräknade återställningskostnader för den del som hänförs till utnyttjad del av markområdet i förhållande till den totala areal som omfattas av Koncessionsnämndens beslut".

RSVs nämnd för rättsärenden meddelade i mars 1980 följande förhandsbesked.

Aktiebolaget P driver rörelse som avser bl. a. omhändertagande och deponering av sopor och avfall från hushåll och industrier. Utredningen ger vid handen att skyldighet föreligger för bolaget att successivt vidta särskilt angivna åtgärder för återställande av det aktuella deponeringsområdet och att kostnaderna härför är betydande. Anvisningarna till 41 § kommunal-skattelagen lägger inte hinder i vägen för avdrag vid taxeringen för avsättningar i räkenskaperna för framtida kostnader av det slag som det är fråga om här. Medgivet avdrag bör återföras till beskattning nästa beskattningsår.

På grund av det sagda förklarar nämnden att bolaget vid beräkning av nettointäkten av rörelsen får dra av avsättningar enligt räkenskaperna för framtida återställningskostnader till så stor del av totalkostnaderna som visas belöpa på det som under åren till och med beskattningsåret utnyttjats av det beräknade totala deponeringsutrymmet. Vidare förklarar nämnden att medgivet avdrag skall återföras till beskattning påföljande beskattningsår.

## Skogsavverkning

Förhandsbesked maj 1976 (RSV/FB Dt 1977:2)

(7)

En person C, som redovisade inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder, hade enligt ett under år 1973 ingånget avtal med

Aktiebolaget Y upplåtit avverkningsrätt till skog för ett belopp om sammanlagt 507 500 kronor. Enligt avtalet skulle köpeskillingen utbetalas under åren 1973–1975 med 160 000 kronor, 190 000 kronor respektive 157 500 kronor. C avsåg att använda dellikviden för år 1975 för att bekosta de skogsvårdsåtgärder såsom hyggesrensning, markberedning och nyplantering, som C enligt skogsvårdslagen var skyldig att vidtaga sedan avverkningen avslutats. Nämnda åtgärder beräknades kunna påbörjas först under år 1976. Enligt en under år 1974 träffad överenskommelse med vederbörande skogsvårdsstyrelse hade C accepterat att Aktiebolaget Y såsom säkerhet för fullgörande av nämnda skogsvårdsåtgärder innehöll ett belopp om 131 000 kronor av ifrågakommande likvid. C hemställde om förhandsbesked i vad mån han vid 1976 års taxering ägde åtnjuta avdrag för i räkenskaperna gjord avsättning för beräknade skogsvårdskostnader.

RSVs nämnd för rättsärenden meddelade i maj 1976 följande förhandsbesked.

Nämnden finner, att C i anledning av ifrågakomna avverkning kommer att få vidkännas kostnader för sådana återväxtåtgärder, som åligger honom enligt skogsvårdslagen (1948:237). Anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen lägger icke hinder i vägen för avdrag vid taxeringen för i räkenskaperna gjord avsättning för beräknade kostnader för framtida skogsvårdsåtgärder. Avdraget bör begränsas till belopp motsvarande den för kostnadernas bestridande ställda säkerheten om 131 000 kronor. Belopp för vilket avdrag medgivits skall dock återföras till beskattning nästföljande beskattningsår. På grund av det anförda förklarar nämnden, att C vid 1976 års taxering äger åtnjuta avdrag för i räkenskaperna gjord avsättning för beräknade kostnader för framtida skogsvårdsåtgärder med ett belopp om högst 131 000 kronor samt att medgivet avdrag skall återföras till beskattning påföljande beskattningsår.

#### (8) Förhandsbesked december 1982

I en ansökan om förhandsbesked anförde Aktiebolaget Ä:

”Ä AB arrenderar mark och byggnader och bedriver på dessa jord- och skogsbruksrörelse.

Enligt arrendeavtalen åligger det Ä AB bl. a. att avverka skog i den omfattning som rekommenderas i upprättad skogsbruksplan samt att utföra och bekosta erforderliga skogsvårdsåtgärder i den omfattning som erfordras.

Årligen slutavverkar bolaget ca 175 ha skogsmark på dessa fastigheter och därmed åligger det bolaget, som arrendator, att plantera motsvarande areal.

I början av 1970-talet var det tillåtet att preparera plantorna med DDT, vilket medförde att planteringen kunde ske samma år som slutavverkningen. Efter DDT-förbudet måste därför skogsmarken ”trädas” i tre år för att minska snytbaggengreppen.

För Ä AB:s del innebär förskjutningen i tiden mellan avverkningen och nyplanteringen att bolagets resultat inte blir rättvisande utan intäkten från avverkningen redovisas ca tre år före kostnaden. Eftersom det åligger bolaget enligt arrendeavtalet att svara för kostnaden för återväxten av avverkade arealer uppstår kostnaden i verkligheten omedelbart då avverkningen äger rum. Bolaget anser att det är förenligt med begreppen ”bokföringsmässiga grunder” och ”god redovisningssed”

att i bokslutet avsätta ett belopp motsvarande kostnaden för framtida skogsvårdande åtgärder på de avverkade arealerna, som ännu inte återplanterats samma år som avverkningen ägt rum. För fastställande av beloppets storlek har skogsvårdsstyrelsen kontaktats. Enligt dennas bedömning beräknas planteringskostnaden uppgå till 2 kronor per planta och antalet erforderliga plantor till 2 000–2 500 st per ha. Kostnaden kan således uppskattas till lägst 4 000 kronor per ha (2x2000).”

Enligt en av Ä AB per den 30 juni 1982 genomförd inventering uppgick arealen avverkad ännu ej återplanterad skogsmark till 543,3 ha. Bolaget hade för avsikt att i bokslutet per den 31 augusti 1982 avsätta 2 173 200 kr. (543,3 x 4 000 kr.) såsom reserv för framtida skogsvårdsåtgärder. Ä AB önskade förhandsbesked huruvida bolaget var berättigat till avdrag vid 1983 års taxering för ett belopp motsvarande det som hade satts av i räkenskaperna för framtida skogsvårdsåtgärder.

RSVs nämnd för rättsärenden meddelade i december 1982 följande förhandsbesked.

Av ansökningen framgår att Ä AB under kommande räkenskapsår kommer att få utgifter för återväxtåtgärder som en direkt följd av den skogsavverkning som har ägt rum under räkenskapsåret 1981/82 och tidigare räkenskapsår. På grund härav och eftersom anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen inte kan anses lägga hinder i vägen för ett avdrag vid taxeringen som motsvarar den beräknade kostnaden för dessa återväxtåtgärder, finner nämnden att ett sådant avdrag bör kunna medges bolaget. Det medgivna avdraget bör dock återföras till beskattning nästa beskattningsår. Nämnden förklarar därför att bolaget vid 1983 års taxering har rätt till avdrag för avsättningar i räkenskaperna för beräknade kostnader för sådana återväxtåtgärder som avser mark, som skogen har avverkats på utan att någon nyplantering har skett under åren till och med räkenskapsåret 1981/82. Vidare förklarar nämnden att ett medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästa beskattningsår.

Beträffande beräkningen av de aktuella återväxtkostnaderna och därmed avdragets storlek finner nämnden att förhandsbesked inte bör lämnas. Nämnden avvisar därför ansökningen i denna del.

(Förhandsbeskedet har överklagats. Målet ej avgjort i juni 1983.)

## Övriga

### RÅ 1938 not Fi 273

(9)

G. G. Persson ang. ink. tax. 1934.

Vid beräkning av nettointäkt av kalkbruksrörelse yrkades avdrag med 1 600 kr. Beloppet hade i räkenskaperna debiterats ”schaktningskonto” och krediterats ”förarbetens konto”. Förarbetens konto avsåg det beräknade värdet av Perssons förpliktelser p. g. a. åtagandet att vid nyttjanderättstidens utgång till ägaren avlämna kalkbruket med viss areal avschaktat kalkberg.

Prövningsnämnden = Kammarrätten medgav avdrag med 600 kr.

*Regeringsrätten* fann att Persson inte förebragt utredning som kunde föranleda ändring i kammarrättens utslag.

**(10) RÅ 1979 not Aa 68**

Företaget S ang. *förhandsbesked*.

Bolaget som bedrev elektrolytisk ytbehandling räknade med att den dag som verksamheten skulle upphöra det skulle åsamkas kostnader om minst 300 000 kr. för total och slutlig avgiftning av såväl bad- som skölvatten. Bolaget ville därför i bokslutet avsätta medel till en fond för "slutlig avgiftning av miljöfarligt avfall i samband med rörelsens nedläggning eller sådan avgiftning som myndighet kan komma att ålägga vårt företag". Bolaget poängterade att avsättningarna inte avsåg medel till löpande avgiftning. I ärendet redogjordes för de ifrågavarande avgiftningsarbetena och kostnaden – 300 000 kr. – specificerades. Någon uppgift om när bolagets verksamhet skulle upphöra fanns inte. Tillståndsmyndigheten – länsstyrelsen – hade inte uttryckligen ställt som villkor att avgiftning etc. skulle ske när rörelsen avvecklades.

RSVs nämnd för rättsärenden yttrade: Nämnden finner visserligen att sökandebolagets kostnader för slutlig avgiftning av bad- och skölvatten är av sådan art, att fondavsättning i och för sig kan komma i fråga för dem och att kostnaderna kan beräknas till av bolaget uppgivet belopp eller omkring 300 000 kr. En förutsättning för avsättning är emellertid att det kan utredas hur kostnaderna skall tidsmässigt fördelas. Då en sådan fördelning enligt nämndens mening f. n. inte är möjlig, förklarar nämnden, att sökandebolaget inte är berättigat att vid sin inkomsttaxering åtnjuta avdrag för avsättning för framtida kostnader för slutlig avgiftning m. m.

*Regeringsrätten* utan bifall.

## Exploateringskostnader

**(11) Förhandsbesked juni 1972**

Ett fastighetsaktiebolag F exploaterade mark för fritidsbebyggelse. Genom avtal mellan bolaget och kommunen reglerades parternas åtaganden rörande vissa exploateringsarbeten som skulle utföras i enlighet med en upprättad byggnadsplan. Kommunen brukade i enlighet med direktiv från kommunförbundet kräva säkerhet från exploatören. Säkerheten motsvarade ca 15 procent av tomternas försäljningspris eller för bolagets del i detta fall 150 000–225 000 kr. Om markägaren inte fullgjorde sina åtaganden ägde kommunen att med hjälp av säkerheten fullfölja arbetena. Säkerheten kunde vara deponerade pengar, bankgaranti eller fastighetsinteckningar. Om kommunen godkände de utförda arbetena återfick markägaren, i detta fall alltså fastighetsaktiebolaget F, säkerheten. Bolaget ville veta om den

säkerhet som hade lämnats utgjorde en latent skuld och om beloppet som motsvarade säkerheten fick tas upp som skuld i balansräkningen till dess att mellanhavandena mellan kommunen och bolaget hade reglerats.

*RSVs nämnd för rättsärenden* meddelade i juni 1972 följande förhandsbesked.

Nämnden finner, att fastighetsaktiebolaget F:s kostnader för fullgörande av de enligt avtal med vederbörande kommun påtagna skyldigheterna icke är kostnader av sådan art, att bolaget äger erhålla särskilt avdrag för lämnade garantier till säkerhet för skyldigheternas fullgörande. På grund härav förklarar nämnden att bolaget F vid inkomsttaxeringen icke äger åtnjuta avdrag för avsättning för sådana kostnader.

## Skadestånd

### **RÅ 1944 not Fi 518**

(12)

Axel Nordström AB ang. ink. tax. 1941.

Bolaget vägrades avdrag med visst belopp som avsatts för mötande av ev. framtida förlust i samband med pågående rättegång. De krav som framställts mot bolaget hade ogillats av såväl rådhusrätt som hovrätt.

### **RÅ 1960 not Fi 1464-1466**

(13)

Västernorrlands läns landsting m. fl. ang. Graningeverkens AB:s, Utansjö Cellulosa AB:s och Sandvikens Cellulosa AB:s tax. för kommunal inkomstskatt 1954.

Mellan förenämnda bol. (Graningebol.) och Bowaters Svenska Trämassefabriker AB (Bowaters) slöts 1950 avtal om samverkan vid virkesinköp. Virkesinköpen skulle i huvudsak ombesörjas av ett dotterbol. till Bowaters. AB Scharins Skogsförvaltning (Scharins). Graningebol. voro enl. avtalet skyldiga att tillhandahålla Scharins förskott, motsv. köpeskillingarna för av Scharins inköpt virke, som Scharins enl. avtalet skulle överlåta å Graningebol.

I dekl:na yrkade Graningebol. avdrag med c:a 14 milj. kr. för reserveringar för av Bowaters vid domstol (framställda skadeståndskrav mot Graningebol. (Skadeståndskraven hade framställts därför att Graningebol. inte kunde ta emot virke av den beskaffenhet och i den omfattning som Bowaters velat leverera.)

AO ansåg avdrag för reservering för Bowaters krav i princip böra medgivas, då det med hänsyn till skadeståndskravens storlek måste anses stå i överensstämmelse med god köpmannased att Graningebol., redan innan tvisten avgjorts, gjort reservering med skäligt belopp i anledning av kraven. Det funnes enl. AO så mycket större anledning härtill som ifrågav. virkesposter köpts till de exceptionellt höga priser som gällt under senare delen av år 1951 och Graningebol. gm att häva avtalet icke behövt vidkännas

de mycket stora förluster, som de p. g. a. efterföljande prisfall skulle ha tillfogats, om virket mottagits.

Mellankommunala prövningsnämnden medgav avdrag för reservering för ifrågav. skadeståndsanspråk med sammanlagt 8,5 milj. kr.

Hos kammarrätten yrkades att avdrag skulle vägras. Som skäl anfördes att avdrag ej kunde medges förrän civilmålet avgjorts genom dom eller förlikning.

AO anförde. Graningebol. hade lämnat Bowaters förskott å virkesleveranser med sammanlagt 8 500 683 kr., men Bowaters hade icke verkställt motsv. virkesleveranser. Bowaters hade framställt skadeståndskrav på c:a 13 milj. kr. och hävdade, att förenämnda förskott skulle avräknas mot skadeståndskravet. Det av MKPN medgivna avdraget hade avpassats så att det praktiskt taget motsvarade Graningebolagens fordran hos Bowaters. Det medgivna avdraget kunde därför även betecknas ss. avdrag för nedskrivning å fordran.

Kammarrätten = *Regeringsrätten* ej ändring.

(SST rf 1960 s. 56–57.)

**(14) Kammarrätten i Göteborg – dom 1978-04-12 – mål nr 2889–1976**

Byggadministration Harald Olsson AB ang. ink. tax. 1974.

Fråga om avdrag för avsättning för beräknat skadeståndskrav.

Taxeringsnämnden vägrade ett med 58 000 kr. yrkat avdrag avseende på kontot ansvarsrisk – i avvaktan på skiljedom – gjord avsättning.

Bolaget klagade hos länskatte-rätten och åberopade viss utredning.

TI tillstyrkte avdraget.

Länskatte-rätten, som lämnade bolagets besvär utan bifall, anförde: Såvitt framgår av i målet föreliggande handlingar har byggnadsstyrelsen ej under beskattningsåret framställt något preciserat skadeståndskrav mot Byggadministration Harald Olsson AB på grund av fel och försummelse vid uppdragets fullgörande. Ej heller i byggnadsstyrelsens skrivelse 1975-01-21 till Konsultgruppen för Malmö landsstatshus nybyggnad framställes något preciserat krav mot Byggadministration Harald Olsson AB. Enligt vad som framkommit i målet skall skadeståndsskyldigheten fastställas genom skiljedom. Någon sådan har ej företetts i målet. I målet har ej heller framkommit att de förutsättningar är för handen som måste vara uppfyllda för att bolaget skall kunna medgivas det yrkade avdraget såsom avdrag för framtida garantiutgift enligt anvisningarna punkt 1 a till 41 § kommunalskattelagen. – Under angivna omständigheter kan ej bolaget anses ha visat att det yrkade avdraget å 58 000 kr. utgjort en för bolaget under ifrågavarande beskattningsår avdragsgill kostnad.

Hos kammarrätten vidhöll bolaget sitt avdragsyrkande.

*Kammarrätten* som biföll besvären, yttrade: Kammarrätten finner med hänsyn till vad som framkommit i målet att bolaget får anses berättigat till avdrag för avsättning för bemötande av beräknat skadestånd. Parterna är ense om beloppet.

**Förhandsbesked maj 1976**

(15)

Ett bolag Q som bedrev varvsrörelse hade blivit stämt på skadestånd som översteg 3 milj. Ffr. Man riskerade ytterligare stämningar i samma sak på avsevärda belopp. Orsaken till stämningen var en olycka som ett av bolaget byggt fartyg råkat ut för kort tid efter färdigställandet. Bolaget ansåg sig enligt god köpmannased vara tvunget att reservera 3 milj. kr. och anhöll om förhandsbesked om denna reservering skulle komma att betraktas som avdragsgill omkostnad i rörelsen.

RSVs nämnd för rättsärenden meddelade i maj 1976 följande förhandsbesked.

Nämnden finner, att bolaget Q i anledning av den i februari 1975 inträffade olyckan ombord på M/S --- löper risk att få utge skadestånd med avsevärda belopp. Nämnden finner vidare, att den risk för skadeståndsskyldighet som bolaget sålunda löper är av sådan särskild art och omfattning att bolaget bör medges avdrag vid beskattningen med belopp som svarar mot vad i bolagets räkenskaper avsatts för täckande av skadeståndsskyldigheten i den mån avsättningen framstår som skälig. Nämnden finner slutligen med hänsyn till i ärendet upplysta omständigheter, att den i bolagets räkenskaper för det ifrågavarande räkenskapsåret gjorda avsättningen om 3 milj. kronor icke kan anses för högt beräknad. På grund härav förklarar nämnden, att bolaget vid inkomsttaxeringen äger åtnjuta avdrag med belopp motsvarande avsättningen. Nämnden erinrar om att medgivet avdrag i anledning av avsättningen skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

**RSV/FB Dt 1981:13 (RÅ 1979 Aa 247)**

(16)

AB Leo ang. *förhandsbesked*.

I ansökningen från Aktiebolaget Leo anfördes följande.

AB Leo är ett läkemedelsföretag, som är medlem i Läkemedelsförsäkringsföreningen. Föreningen omfattar alla i Sverige verksamma läkemedelsföretag. Enligt särskilt åtagande har medlemmarna i Läkemedelsförsäkringsföreningen åtagit sig att erlagga ersättning för läkemedelsskada på de villkor som upptagits i åtagandet.

Bakgrunden till åtagandet är följande. År 1973 tillsattes Produktansvarskommittén (Ju 1973:08) för att utreda frågor om ersättning för skador som drabbar person eller egendom och orsakas av industriellt framställda eller bearbetade produkter (produktskador). I kommitténs direktiv anförde dåvarande statsrådet Lidbom bland annat följande: "En grundläggande fråga är givetvis hur ett ersättningsystem på detta område skall finansieras. Flera skäl talar för att detta ansvar inte bör läggas på grossist eller detaljhandelsledet. Det ligger uppenbarligen närmare till hands att den ekonomiska bördan läggs på produkternas tillverkare." I direktiven sades vidare: "Ett tänkbart alternativ till ett system med objektivt skadeståndsansvar, som också antytts i propositionen med förslag till skadeståndslag, är att man bygger upp ett från skadeståndsrätten fristående försäkringssystem som verkar direkt till de skadelidandes förmån. Åtminstone i princip kan ett sådant system till skillnad från ett skadeståndsrättsligt system utformas som

en kollektiv försäkringsanordning som finansieras gemensamt av de i kollektivet ingående försäkringstagarna, dvs. de näringsidkare som anses böra bära det ekonomiska ansvaret för ersättningarna.”

Produktansvarskommittén lade år 1976 fram sitt betänkande (SOU 1976:23) Produktansvar I. Betänkandet innehöll förslag till lag om ersättning för läkemedelsskada (även för s. k. utvecklingskador). Förslaget innebar bland annat att ersättning skulle utgå från en obligatorisk, kollektivt tecknad försäkring. I remissbehandlingen förordade emellertid flera remissinstanser en frivillig försäkringslösning. En sådan lösning ansågs nämligen ha vissa fördelar framför en lagreglerad försäkring bland annat i fråga om samordning med den frivilliga patientförsäkringen, som sedan år 1975 ger ersättning för skador i samband med hälso- och sjukvård. Som en följd av överläggningar i justitiedepartementet med företrädare för bland annat den svenska och utländska läkemedelsindustrin, landstingsförbundet och försäkringsbolagen om förutsättningarna för en frivillig försäkringslösning åtog sig de läkemedelsföretag som är verksamma i Sverige att kollektivt teckna en särskild läkemedelsförsäkring. Sedermera tecknade Läkemedelsförsäkringsföreningen försäkringsavtal med konsortiet för läkemedelsförsäkring. I detta konsortium ingår Folksam ömsesidig sakförsäkring, Länsförsäkringsbolagens AB, Försäkringsaktiebolaget Skandia och Hansa ömsesidig sakförsäkring. Denna försäkring trädde i kraft den 1 juli 1978 och villkoren för ersättning ansluter nära till produktansvarskommitténs förslag (även vad avser utvecklingskador).

Försäkringen ersätter framför allt allvarliga och oväntade läkemedelsskador, oavsett om det företag som har tillverkat eller sålt läkemedlet har varit försumligt eller inte. Det framgår av 1, 2, 4 och 5 §§ i åtagandet. Skador av kroppslig art ersätts så snart det är övervägande sannolikt att skadan har orsakats av ett läkemedel (3 § i åtagandet). Enligt 6 och 7 §§ gäller vissa undantag i fråga om rätten till ersättning för läkemedelsskada. Av 8 § framgår att ersättningen i huvudsak bestäms enligt skadeståndsrättsliga normer. Ansvaret för läkemedelsskada är enligt 9 och 10 §§ begränsat per person, skadetyper och år. Det framgår av 11 § att den skadelidande skall vända sig direkt till försäkringsgivaren för att begära ersättning. I 12 § föreskrivs att krav på grund av läkemedelsskada skall anmälas inom tre år efter det att den skadade fick kännedom om läkemedelsskadan.

Det stadgas också att den yttersta preskriptionstiden för försäkringen är 15 år från det att den skadade upphört att använda läkemedlet som orsakade skadan. Det bör framhållas att läkemedelsskada anses ha inträffat när den skadade första gången sökte behandling för sin skada.

En särskild läkemedelsskadenämnd med samhällets representanter i majoritet avgör principiella eller tvistiga skadeersättningsfall (åtagandet 13 §). Tvist om ersättning löses av skiljenämnd (åtagandet 14 och 15 §§). Den som har rätt till ersättning överlåter sin rätt till skadestånd till försäkringsgivaren (åtagandet 16 §).

Vilka skador som kommer att uppstå och storleken på de ersättningsbelopp som kan bli aktuella är på förhand svårt att exakt uppskatta. Försäkringskonsortiet har beräknat premien för åtagandet efter försäkringsmässiga grunder på basis av den biverkningsstatistik som föres av socialstyrelsen, vilken torde vara det för närvarande mest tillförlitliga underlaget.

Sökanden hänvisar till punkten 3:8 i kommittébetänkandet.

Medlemmarna i Läkemedelsförsäkringsföreningen skall i förhållande till sin omsättning i Sverige av läkemedel subsidiärt solidariskt svara gentemot föreningen för betalning av ersättning för läkemedelsskada som omfattas av självrisk. Detta framgår av 6 och 7 §§ i stadgarna för Läkemedelsförsäkringsföreningen.

Försäkringen finansieras på följande sätt.

För skador i intervallet 0–10 miljoner kronor betalar Läkemedelsförsäkringsföreningen enligt punkt 2:1 i försäkringsavtalet 2 miljoner kronor i början av året, under det att beloppet i övrigt erläggs kvartalsvis efter försäkringsgivarens avrop. För dessa skador står läkemedelsförsäkringsföreningen och dess medlemmar själva för samtliga kostnader. Till skillnad från vad som är brukligt enligt avtal om ansvarighetsförsäkring skall försäkringsgivaren erlagga ersättningen direkt till den skadelidande (11 § i åtagandet). Krav på en sådan konstruktion framställdes av statsmakterna i samband med de tidigare nämnda överläggningarna i justitiedepartementet.

Medlemmarnas sammanlagda kostnad för ett visst år kan för denna del av åtagandet därför uppgå till 10 miljoner kronor om skadorna hänförliga till det året visar sig uppgå till minst 10 miljoner kronor. Viss uppräknig förutsattes dessutom enligt punkt 2:3 i försäkringsavtalet.

Kostnaden för en eventuell försäkring i intervallet 0–10 miljoner kronor är beroende på skadornas omfattning. Försäkringskonsortiet har förklarat sig inte vara villigt försäkra sådana kostnader för mindre än 100 procent av skiktet med hänsyn till beräknad skadefrekvens, dvs. 10 miljoner kronor för basåret. Upp till detta belopp har Läkemedelsförsäkringsföreningens och dess medlemmars åtagande således karaktären av självriskåtagande att utge ersättning till skadelidande via försäkringskonsortiet.

För skador som inträffar under försäkringsåret och till den del skadekostnaderna för dessa sammanlagt överstiger självrisk utgör försäkringspremien på årsbasis 7,5 miljoner kronor, som uppräknas i förhållande till omsättningen av läkemedel i Sverige.

För sålunda uppkomna kostnader förutsattes att avdragsrätt föreligger för medlemmarna i Läkemedelsförsäkringsföreningen vid beräkning av skattepliktig inkomst för försäkringsåret.

Sökandens andel i kostnaderna bestämmes såsom framgår av föreningens stadgar (7 §) på grundval av dess omsättning av läkemedel i förhållande till den totala läkemedelsomsättningen i Sverige. För närvarande beräknas denna andel uppgå till omkring 6,5 procent för sökanden.

Till följd av att läkemedelsskador kan anmälas långt efter att de skall anses ha inträffat och till att skaderegleringen omfattar betydande utredning i många fall och i vissa fall därjämte prövning av läkemedelsskadenämnden, kan det antas förekomma en betydande eftersläpning i reglering av skadorna. Medlemmarnas åtagande i intervallet 0–10 miljoner kronor kan därför förmodas komma att bli endast delvis utnyttjat under det kalenderår som självrisk avser, under det att åtagandet kvarstår under avsevärd tid framåt för skador som senare anmäls och som är hänförliga till nämnda kalenderår (försäkringsåret).

För sökanden är det angeläget att de kostnader som är förknippade med åtagandet enligt läkemedelsförsäkringen kan hänföras till rätt beskattnings-

år, vilket är det år då skadorna inträffat. Därigenom skulle också en rättvisande bild av sökandens åtaganden till följd av läkemedelsförsäkringen kunna lämnas i sökandens årsbalansräkning. Fråga har därför uppkommit om den skattemässiga behandlingen av framtida utgifter för skador inom skiktet 0-10 miljoner kronor.

Av den lämnade redogörelsen framgår att Läkemedelsförsäkringsföreningens och medlemsföretagens kostnader, såvitt avser skyldigheten att ersätta skador som under ett år uppgår till 10 miljoner kronor, närmast har karaktären av skadestånd. Av dåvarande departementschefens uttalande i prop 1973:207 s. 51 f framgår att kostnad på grund av garantiåtagande också kan omfatta skadestånd.

Sökanden har såsom ovan nämnts ansett behov föreligga av att bygga upp en reserv svarande mot garantiåtagandet. Den avsättning som sålunda i princip behövs är sökandens totala kvarstående andel av garantiåtagandet sedan avdrag för skadereglering skett. En maximal avsättning kan för Läkemedelsförsäkringsföreningens medlemmar som helhet teoretiskt tänkas uppgå till ett belopp i storleksordningen 120 miljoner kronor i 1978 års penningvärde. Till dess större erfarenhet vunnits torde den samlade garantiavsättningen kunna maximeras till 25 miljoner kronor. Beloppet måste dock årligen indexuppräknas enligt punkt 2:3 i försäkringsavtalet. Sökandens andel av detta totala reservbehov uppgår till 6,5 procent av 25 miljoner kronor = 1 625 000 kronor beräknat i 1978 års penningvärde.

Sökandens omsättning i Sverige uppgick år 1978 till cirka 132 miljoner kronor. Garantiavsättningens maximala storlek uppgår sålunda till 1,2 procent av 1978 års omsättning.

Med hänvisning till vad som anförts är det av synnerlig vikt för sökanden att erhålla förhandsbesked i följande hänseende:

Kan vid beräkning av skattepliktig inkomst sökanden påräkna avdrag för framtida garantiutgift och kan avdrag i så fall medges med ett årligt belopp motsvarande skillnaden mellan maximalt garantiåtagande (vid 1980 års taxering cirka 780 000 kronor) och vad som avräknats för de skador som reglerats vid respektive kalenderårs utgång intill dess en maximal avsättning nåtts som i sökandens fall i 1978 års penningvärde beräknats till 1 625 000 kronor?

Sökanden åberopar punkt 1.a anvisningarna till 41 § i kommunalskattelagen beträffande avdrag för framtida garantiutgifter alternativt de allmänna bestämmelserna i 41 § 1.a stycket i kommunalskattelagen.

Den 1 juni 1979 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked.

Den år 1973 införda bestämmelsen i punkt 1 a anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen avser endast avdrag för framtida garantiutgifter och förarbetena synes inte ge stöd för att ge begreppet en vidare innebörd än den som följer direkt av ordalydelsen. Sökandebolagets tilltänkta avsättning kan inte anses hänförlig till sådan avsättning som avses i det nämnda lagrummet. Såvitt framgår av rättspraxis utgör inte heller den allmänna bestämmelsen i 41 § kommunalskattelagen om att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa inte står i strid med särskilda bestämmelser i kommunalskattelagen, tillräcklig grund för avdrag. På grund

härav förklarar nämnden att sökandebolaget inte är berättigat att vid taxeringen göra avdrag för de aktuella avsättningarna.

Tre ledamöter var av skiljaktig mening och anförde.

Enligt 41 § KL skall inkomst av rörelse beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte står i strid med särskilda bestämmelser i KL. Såvitt avser avsättningar för framtida utgifter finns numera sådana särskilda bestämmelser för beräkningen av avdragsgill avsättning för dels framtida garantiutgifter, dels framtida utgifter för omhändertagande av utbränt kärnbränsle.

Att de av sökandebolaget avsedda avsättningarna står i överensstämmelse med god redovisningssed torde inte kunna bestridas. Snarare torde kunna göras gällande att en underlåtenhet från bolagets sida att göra sådana avsättningar skulle direkt strida mot god redovisningssed. De nyssnämnda i KL intagna bestämmelserna om avdrag för avsättning för framtida utgifter i vissa fall har inte någon direkt tillämpning på nu ifrågakarande utgifter. Av den grundläggande principen om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder följer vid sådant förhållande att avdrag skall medges med belopp som kan visas skäligt. Enligt vår mening måste storleken av den avsedda avsättningen anses skälig.

Med hänsyn till vad vi nu anført, anser vi att nämnden bort förklara sökandebolaget berättigat att göra avdrag vid taxeringen med yrkade belopp.

I besvär hos regeringsrätten yrkade bolaget att det skulle äga rätt till avdrag med i ansöknings angivet belopp för avsättningarna i fråga.

Den 27 december 1979 beslöt *regeringsrätten* följande dom.

De årliga avsättningar för vilka bolaget önskar avdrag enligt ansökan om förhandsbesked avser premier som bolaget har att betala för att försäkringskonsortiet övertagit dess förpliktelser enligt åtagandet att utge ersättning vid läkemedelsskada, undertecknat av bolaget den 12 maj 1978. Med hänsyn härtill och till övriga omständigheter i målet kan bolaget enligt 29 och 41 §§ kommunalskattelagen jämte anvisningar till dessa lagrum inte anses berättigat till avdrag för avsättningarna.

Regeringsrätten lämnar besvären utan bifall.

En ledamot var skiljaktig och anförde:

Ifrågakarande avsättningar är avsedda att täcka utgifter som på grund av sökandebolagets åtagande att utge ersättning vid läkemedelsskada kan på grundval av försäkringsmässig riskberäkning förutses uppkomma framdeles i bolagets rörelse till följd av skador som inträffat vid tiden för reserveringen. Avsättningarna står i överensstämmelse med god redovisningssed, och hinder mot att medge avdrag för dem vid taxeringen kan inte anses föreligga på grund av stadgande i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen eller annan bestämmelse i nämnda lag.

På grund av det anförda förklarar jag, med ändring av förhandsbeskedet, att sökandebolaget är berättigat att göra avdrag vid taxeringen med yrkade belopp. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

## Garantiutgifter

### (17) RRK 1973 R 73 1:23 (RÅ 1973 not Fi 291)

AB Håkanssons Industrier ang. ink. tax. 1965.

Aktiebolaget Håkanssons Industrier tillverkade och försålde kylskåp och spisar. Dess omsättning under beskattningsåret uppgick till 20 648 000 kr. För levererade kylskåp och spisar lämnade bolaget garantier för en tid av 1-5 år, för vissa äldre kylskåpsleveranser gällde 10 års garantitid. Den 31 december 1964 hade bolaget levererat sammanlagt 166 000 enheter för vilka garantitid återstod. Bolaget uppgav sina årliga utgifter på grund av garantierna till genomsnittligt ca 700 000 kr. Den genomsnittliga garantikostnaden per enhet hade beräknats för kylskåp till 40 kr. och för spis till 30 kr. Under beskattningsåret hade sålts ca 27 500 enheter varav ca 17 300 kyl- och frysenheter och ca 10 200 spisar. I bokslutet för beskattningsåret avsatte bolaget ett belopp på 300 000 kr. till en garantifond, varefter denna uppgick till sammanlagt 1,3 milj. kr. Ingen återföring till beskattning av tidigare avsatta medel hade skett.

Taxeringsnämnden vägrade avdraget.

Bolaget yrkade hos prövningsnämnden att dess taxeringar skulle bestämmas i enlighet med ett av bolaget nyupprättat bokslut. I detta hade bolaget avsatt endast 10 000 kr. till garantifonden.

Prövningsnämnden lämnade såvitt nu är i fråga besvaren utan bifall.

Bolaget yrkade hos kammarrätten att få avdraget.

Kammarrätten (1968-06-11) yttrade:

Bolaget får visserligen anses äga åtnjuta avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till garantifond för att täcka utgifter, som bolaget kan få vidkännas på grund av garantiåtaganden i samband med försäljning under beskattningsåret. Emellertid har bolaget icke visat, att avsättning till sådan garantifond erfordras med belopp utöver 1 000 000 kr. På grund härav lämnar kammarrätten besvaren utan bifall.

Hos regeringsrätten fullföljde bolaget sin talan.

Regeringsrätten (1973-03-15) yttrade:

Enär bolaget icke visat sig berättigat till avdrag för avsättning till garantifond med högre belopp än kammarrätten medgivit, 1 000 000 kr., lämnar regeringsrätten besvaren utan bifall.

En ledamot var skiljaktig och anförde:

Med hänsyn till arten och omfattningen av bolagets ifrågavarande garantiförpliktelser får bolaget, såsom kammarrätten funnit, anses berättigat till avdrag för avsättning till garantifond. - Av utredningen i målet framgår att bolagets årliga utgifter på grund av garantiförpliktelserna uppgått till i genomsnitt omkring 700 000 kr., att garantifonden vid ingången av beskattningsåret uppgick till 1 000 000 kr. samt att bolaget vid beskattningsårets utgång icke återfört till beskattning så stor del av fordran som kan anses svara mot de garantiförpliktelser, vilka utlöpt under året, samt mot ett års förkortning av garantitiden för de vid beskattningsårets utgång alltjämt bestående garantiförpliktelser, som hänförde sig till tidigare års leveranser. Omfattningen av dessa förpliktelser har emellertid, enligt vad utredningen

ger vid handen, motiverat att sådan återföring icke skett. – De utgifter, som bolaget för år efter beskattningsåret kan få vidkännas på grund av garantiåtaganden i samband med försäljningar under beskattningsåret av ca 27 500 kylskåp och spisar, måste antagas i vart fall ej understiga det belopp, 10 000 kr., som bolaget enligt det numera återopade bokslutet avsatt till garantifonden. Bolaget måste till följd härav anses berättigat att vid taxeringen åtnjuta avdrag för denna avsättning. – Med ändring av beskattningsmyndigheternas beslut nedsätter jag på grund av det anförda bolagets taxeringar i enlighet härmed.

(GRS II 7:e uppl s. 570–571, SST rf 1973 s. 15–16.)

**RA 1973 not Fi 292**

(18)

Bachmans Ingenjörbyrå AB ang. ink. tax. 1968.

Bolaget, som drev konsulterande verksamhet inom väg- och brobyggnadsbranschen, hade sedan räkenskapsåret 1.10.61–30.9.62 gjort avsättningar till garantifond. Denna fond uppgick efter avsättning med 10 000 kr. vid bokslutet 30.9.66 till 90 000 kr. Bolaget ansvarade enl. garanti under sju år, sedan uppdraget slutförts, för sådana skador, som kunde uppkomma till följd av fel eller försummelse från bolagets sida betr. ritningar, beräkningar o. d. För att skydda sig mot dessa risker hade bolaget tecknat en försäkring, enl. vilken ansvarighetssumman uppgick till 3 milj. kr. Bolaget stod självrisk för varje inträffat skadefall med 10 procent, dock lägst 10 000 kr. och högst 50 000 kr. Denna självrisk fick enl. försäkringsvillkoren ej täckas genom annan försäkring. Sedan reserveringen påbörjades, hade garantifonden ej behövt tagas i anspråk.

Prövningsnämnden återförde, på yrkande av TI, 90 000 kr. till beskattning.

Kammarrätten, som lämnade bolagets besvär utan bifall, anförde. På grund av utredningen i målet får det visserligen antas att bolaget i sin verksamhet står vissa risker för skadeståndsskyldighet, som ej täckes genom försäkring. Utredningen i målet gör dock ej sannolikt att dessa risker är av sådan art och omfattning att bolaget bör äga rätt till avdrag för avsättning till garantifond. KR lämnar därför besvären utan bifall.

*Regeringsrätten* ej ändring.

**RA 1973 not Fi 464**

(19)

Ruth Grönlund ang. ink. tax. 1967.

Ruth Grönlund drev ett företag, som tillverkade orglar för leverans till kyrkor och skolor. Fem års garanti lämnades. Ruth Grönlund yrkade avdrag för garantireservering med 209 822 kr. vilket motsvarande 6 procent av försäljningspriset för orglar, sålda under de tre senaste åren.

Prövningsnämnden vägrade avdrag och yttrade. Avdrag för avsättning till garantireserv bör endast medges, om riskerna för skadeståndsskyldighet är av särskild art och omfattning. I förevarande fall finner prövningsnämnden

Ruth Grönlunds garantikostnader vara av relativt begränsad omfattning och begränsad variation, varför desamma får anses utgöra årlig omkostnad. Den allmänt hållna ordalydelsen i garantivillkoren tyder även på att fråga är om normal service, vars huvudsakliga syfte är att skapa goodwill för det egna företaget.

Kammarrätten = *Regeringsrätten* ej ändring.

(20) RÅ 1974 not A 720

TI ang. AB Katrineholms Trädgårdstekniska Byrås ink. tax. 1971.

Bolaget utförde anläggningsarbeten på entreprenad. Avdrag yrkades för avsättning till garantifond med 23 176 kr.

Länsskatterätten = Kammarrätten medgav avdrag.

*Regeringsrätten*, som vägrade avdrag, anförde. Bolaget har i målet visat att det ikläder sig garantier för vissa anläggningsarbeten, som det utför på entreprenad, med en garantitid som varierar mellan ett och två år. Bolagets uppgift att garantiåtagandena medför sådan risk för utgifter för bolaget, att bolaget bör få rätt till avdrag för avsättning för eventuella framtida utgifter till följd av dessa, vinner stöd av utredningen i målet. Emellertid har bolaget icke kunnat tillhandahålla underlag för en bedömning av storleken av den kostnad, varmed de vid utgången av beskattningsåret bestående garantiförpliktelseerna bör belasta rörelsen. Vid sådant förhållande kan avdrag icke medges bolaget för dess avsättningar för eventuella framtida utgifter till följd av garantiförpliktelseerna.

(21) RÅ 1974 not A 1162

TI ang. Maskin AB Bröderna Lindqvists ink. tax. 1969.

Bolaget yrkade rätt att vid rörelseinkomstens beräkning få bibehålla en avsättning till garantifond på 60 000 kr.

Taxeringsnämnden återförde 30 000 kr. till beskattning.

Bolaget anförde. Bolaget hade successivt övergått från tillverkning av maskiner i prisläge av omkring 7 000 kr. till tillverkning av anläggningar i prisläge av omkring 300 000 kr. Bolaget hade vidare på senare tid gjort omfattande nykonstruktioner medan dess standardtillverkningar hade minskat. På grund av det anförda och kundernas omfattande garantikrav stod bolaget stora risker för levererade varor.

Prövningsnämnden fann skäligt återföra 20 000 kr.

Kammarrätten, som biföll bolagets talan, anförde. Det ansvar, som bolaget har för fel på levererade varor, får med hänsyn till produktionens inriktning anses vara av särskild art och omfattning. Den av bolaget förebragta utredningen innefattar tillräckligt stöd för bifall till bolagets talan.

*Regeringsrätten* ej ändring.

**RÅ 1975 not Aa 5**

(22)

Axel Davidson Bil AB ang. ink. tax. 1969.

Bolaget yrkade avdrag för avsättning till garantifond med 113 200 kr. Garantiförpliktelserna avsåg både nya person- och lastbilar och begagnade personbilar.

Prövningsnämnden, som vägrade avdrag, anförde. Med hänsyn till vad i målet blivit upplyst finner prövningsnämnden icke bolagets risker enl. garantiåtagandena vara av sådan särskild art och omfattning, att bolaget i anledning därav bör erhålla avdrag för avsättning till garantifond.

I inhämtat yttrande uttalade KR:s sakkunnige i frågor rörande bokföring och balansteknik, auktoriserade revisorn S. Pålhgren, bl. a. följande: För att avdrag för garantiavsättningar skall kunna medges borde självfallet vissa krav på redovisningen uppställas: a) det skulle röra sig om verkliga garantiåtaganden, b) beräkningar av garantiskulden skulle göras på ett rationellt och såvitt möjligt riktigt sätt samt c) garantiskulden skulle beräknas vid varje räkenskapsårs slut och korrigeras för den händelse ökning eller minskning av densamma skett. Härigenom skedde automatiskt en återföring till beskattning av sådana avsättningar som kunde visa sig ha varit för högt beräknade. I det aktuella målet hade Pålhgren icke funnit något som stred mot de uppställda kraven och han hade den uppfattningen att avdrag för den gjorda avsättningen till garantifond borde kunna medges, innebärande att en företagsekonomiskt riktig resultatredovisning även följdes vid inkomstbeskattningen.

Kammarrätten = *Regeringsrätten* ej ändring.

**RÅ 1980 1:68**

(23)

Volvo Flygmotor AB ang. ink. tax. 1976.

Enligt första stycket av punkt 1 a anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen gäller bl. a. följande i fråga om avdrag för framtida garantiutgifter. Avdrag får åtnjutas med belopp, som svarar mot vad som i räkenskaperna avsatts för täckande av risker med anledning av garantiförpliktelser, som utestår vid beskattningsårets utgång. Avdraget får dock inte överstiga det sammanlagda beloppet för år räknat av de utgifter till följd av garantiförpliktelser, som redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret (huvudregeln). Inom ramen för vad som i räkenskaperna för beskattningsåret avsatts får dock avdrag åtnjutas med skäligt belopp om den skattskyldige visar att betydligt större avdrag för avsättningen än som skulle medges enligt huvudregeln är påkallat till följd av att rörelsen är nystartad, att garantiförpliktelserna avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller mycket stora arbeten, att en betydande ökning av de utestående garantiförpliktelsernas omfattning skett under beskattningsåret, att produktsammansättningen avsevärt ändrats under beskattningsåret, att den tid en väsentlig del av utestående garantiförpliktelser avser betydligt överstiger två år eller att annan med de nämnda jämförlig omständighet föreligger (utredningsregeln).

I självdeklaration 1976 yrkade Volvo Flygmotor Aktiebolag, som huvudsakligen sysslade med utveckling av turbojetmotorer för det svenska

försvaret, avdrag med bl. a. 5 643 851 kr. avseende avsättning för framtida garantiutgifter beträffande en jetmotor betecknad RM8A. Bolaget åberopade därvid den s. k. utredningsregeln i första stycket femte meningen i anvisningspunkt 1 a till 41 § kommunalskattelagen. Enligt bolagets mening måste motorerna anses utgöra "mycket stora tillverkningsobjekt" i den mening detta begrepp användes i utredningsregeln. Vidare gjorde bolaget gällande att garantiförpliktelserna betydligt översteg två år samt att avsättningen grundades på en beräkning som godkänts av beställaren försvarets materielverk.

I deklARATIONEN upptog bolaget två enfamiljsfastigheter såsom ingående i rörelsen.

Taxeringsnämnden följde bolagets deklARATION.

Allmänna ombudet yrkade i besvär hos mellankommunala skatterätten att avdraget för framtida garantiutgifter skulle beräknas enligt huvudregeln och att bolaget därvid skulle medges avdrag med 335 000 kr., motsvarande vad som redovisats i räkenskaperna som garantikostnader under 1975. Allmänna ombudet yrkade vidare att de två enfamiljsfastigheterna skulle hänföras till förvärvskällan annan fastighet och att inkomstberäkningen skulle ske enligt den s. k. schablonmetoden (24 § 2 mom. kommunalskattelagen).

I samband med att bolagets deklARATION eftergranskats hade bolaget uppgivit bl. a. följande om garantiavsättningen: Motorerna av typ RM8A hade ett faktureringsvärde av ca 5-6 milj. kr. per styck och leveranserna uppgick till ca 25 motorer per år. Garantitiden var 24 månader och produktionstiden uppgick till ca 3 år per motor. Enligt avtal med försvarets materielverk ingick i priset en ersättning för garantirisker med 2 procent.

Mellankommunala skatterätten (1978-02-15) beräknade nettointäkten av de två enfamiljsfastigheterna enligt schablonmetoden och yttrade beträffande avdraget för framtida garantiutgifter: Avdrag för framtida garantiutgift får enligt huvudregeln i anvisningspunkt 1 a till 41 § kommunalskattelagen åtnjutas med belopp, som svarar mot vad som i räkenskaperna för beskattningsåret avsatts för täckande av risker med anledning av garantiförpliktelser, som utestår vid beskattningsårets utgång. Vad som framkommit i målet utgör inte sådana skäl, som kan medföra rätt till högre avdrag än enligt huvudregeln. Då avdrag för framtida garantiutgifter således endast kan medges med 335 000 kr., återföres 5 308 851 kr. till beskattning.

I besvär häröver yrkade bolaget, förutom att de två enfamiljsfastigheterna skulle anses ingå i bolagets rörelse, att avdrag för framtida garantiutgifter skulle medges enligt deklARATIONEN och anförde i sistnämnda hänseende i huvudsak följande: Bolaget hade redan tidigare framhållit att produktions-takten per år var mycket låg i förhållande till konventionell serietillverkning av motorer. En vanlig serieproduktionstakt bland motortillverkare var ca 10 gånger högre än bolagets. Vidare hade framhållits att den aktuella motortypen under tillverkningstiden blivit och blev föremål för omfattande konstruktions- och tillverkningsändringar. För att belysa detta kunde nämnas att fr. o. m. den 1 augusti 1967 t. o. m. den 31 december 1977 hade 4 629 ändringar införts. Detta innebar att inom samma motorserie förelåg väsentliga skillnader mellan enskilda motorindivider. För att belysa att även garantikostnaderna kunde variera kraftigt mellan åren kunde nämnas att bolaget under 1977 med kunden överenskommit om garantiåtaganden, vilka

beräknats till ca 5,9 milj. kr. Av dessa garantiåtaganden utfördes under 1977 arbeten till en kostnad av 2,8 milj. kr. Att ej samtliga kostnader fallit under 1977 berodde dels på att kunden ej kunde avvara motorerna i nödvändig omfattning, dels att bolaget på grund av bristande resurser ej kunde utföra arbetena omgående.

Kammarrätten i Göteborg (1978-08-31) ändrade inte mellankommunala skatterättens beslut i vad detta avsåg de båda enfamiljsfastigheterna och yttrade vidare – efter att ha redogjort för innehållet i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen – följande: Vad i målet förekommit ger enligt kammarrättens mening vid handen att garantiförpliktelseerna avseende aktuell typ av turbojetmotorer icke gäller ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt. Nämda avsnitt av den s. k. utredningsregeln kan således inte vinna tillämpning på den tillverkning som avses med bolagets talan. På grund härav och då bolaget inte ens påstått att det med hänvisning till utredningsregeln i övrigt skulle vara berättigat till förhöjt avdrag för framtida garantiutgifter kan sådant avdrag medges blott i överensstämmelse med vad skatterätten funnit med tillämpning av huvudregeln. Kammarrätten bifaller ej besvären.

Hos regeringsrätten fullföljde bolaget sin talan och anförde i fråga om avdrag för framtida garantiutgifter i huvudsak följande: Redan storleken av garantikostnaderna motiverade att avdrag fick åtnjutas med skäligt belopp enligt den s. k. utredningsregeln. Bolaget hävdade vidare dels att ett tillverkningsobjekt med ett värde överstigande 5 milj. kr. måste anses utgöra ett mycket stort tillverkningsobjekt i utredningsregelns mening, dels att bolagets produktsammansättning måste anses ha ändrats avsevärt genom att bolaget under åren 1967–1977 infört närmare 5 000 konstruktions- och tillverkningsändringar på motorerna av typ RM8A. Köparen hade under 1977, 1978 och 1979 tagit i anspråk garantiåtaganden från bolagets sida till ett belopp som översteg 8 milj. kr.

Regeringsrätten (1980-10-02) yttrade: Lika med mellankommunala skatterätten och kammarrätten finner regeringsrätten att nettointäkten av villafastigheterna skall beräknas enligt den s. k. schablonregeln.

Som kammarrätten anført gäller enligt första stycket av punkt 1 a anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen – – – (här följer den redogörelse för innehållet i anvisningspunkten, som lämnats i inledningen av referatet) – – – jämförlig omständighet föreligger (utredningsregeln).

Utredningsregeln är redan enligt sin ordalydelse inte – såsom bolaget påstår i regeringsrätten – tillämplig bara därför att garantiförpliktelseerna kan beräknas till särskilt stort belopp. Vad som krävs för att enligt utredningsregeln medge en skattskyldig större avdrag för en garantiförpliktelse än som följer av huvudregeln är nämligen bl. a. att detta större avdrag är påkallat till följd av vissa i regeln särskilt angivna omständigheter, som redovisats i föregående stycke i denna dom (se även propositionen 1973:207 särskilt s. 50 och 53 samt skatteutskottets betänkande 1973:76 s. 13 jämförd med s. 17).

De jetmotorer av typ RM8A, som bolagets yrkande om avdrag för framtida garantiutgifter avser, ingår i en serie om mer än 200 motorer. Cirka 25 motorer levererades varje år. Faktureringsvärdet uppgick till 5–6 milj. kr. för varje motor. Vad sålunda angetts kan inte anses innebära att fråga är om

ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt.

Att bolaget under en tioårsperiod (1967–1977) gjort närmare 5 000 konstruktions- och tillverkningsändringar på en av de typer av motorer som bolaget producerade kan inte anses innefatta att bolagets produktsammansättning avsevärt ändrats under beskattningsåret.

Att bolagets garantiåtaganden under åren 1977, 1978 och 1979 tagits i anspråk i betydligt större utsträckning än som motsvarar det avdrag som bolaget enligt huvudregeln kunde få för beskattningsåret 1975 kan inte anses visa att bolagets utestående garantiförpliktelser ökat under beskattningsåret 1975 i den omfattning som krävs för att utredningsregeln skall bli tillämplig.

Med hänsyn till vad sålunda anförts finner regeringsrätten att bolaget inte kan medges avdrag för framtida garantiutgifter enligt utredningsregeln. Avdraget för framtida garantiutgifter skall såsom kammarrätten och mellankommunala skatterätten funnit bestämmas enligt huvudregeln.

På här anförda skäl lämnar regeringsrätten besvären utan bifall.

**(24) RÅ 1980 not Aa 85**

Suntetorps Impregneringsverks AB ang. ink. tax. 1975.

Taxeringsnämnden återförde till beskattning 50 000 kr. som avsatts till garantireserv.

Länsskatterätten yttrade: I målet är utrett att bolaget vid bokslutet den 31 maj 1974 avsatt 50 000 kr. som garantireserv. Som stöd härför har åberopats att reklameringskrav inkommit från en av bolagets kunder med ca 17 000 kr. Vid taxeringsrevisionen har utretts att fråga varit om leveranser under åren 1971 och 1972 av oljeimpregnerat virke, som legotryckts vid annat sågverk. Skadeståndsanspråken har inte reglerats under beskattningsåret, men krav har ställts på bankgaranti med 50 000 kr., varav bolaget torde få bidra med en tredjedel, eller med ca 17 000 kr. Möjligheterna till avdrag för avsättning för täckande av risker med anledning av garantiförpliktelse framgår av punkten 1 a anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen. Av densamma framgår i huvudsak att sådant avdrag inte får överstiga det sammanlagda beloppet för år räknat av de utgifter till följd av garantiförpliktelser, redovisats i räkenskaper under beskattningsåret. Såvitt visats har bolaget inte haft några kostnader av detta slag under beskattningsåret. Skäl att göra ändring i taxeringsnämndens beslut föreligger därför inte.

Kammarrätten = *Regeringsrätten* ej ändring.

**(25) RRK 1974 K74 1:2**

AB T-Bil ang. ink. tax. 1971.

AB T-Bil yrkade avdrag för avsättning till ett skuldkonto benämnt 'garantireserv-nya bilar'.

Taxeringsnämnden vägrade avdrag.

Bolaget vidhöll sitt yrkande hos länsskatterätten.

Länsskatterätten i Stockholms län lämnade besvären utan bifall med motivering att garantiriskerna inte kunde anses vara av sådan art och omfattning, att bolaget skulle vara berättigat till avdrag för avsättning till garantireserv.

Bolaget fullföljde sin talan hos kammarrätten.

*Kammarrätten i Stockholm* (1973-09-12) yttrade: Av handlingar i målet framgår följande. Bolaget är återförsäljare av General Motors (nedan kallat GM) bilar. 1968 införde GM en s. k. 5 5 5-garanti, som bl. a. innebar att återförsäljare påtog sig ansvaret för att utan kostnad för bilköparen utföra 5 säkerhetskontroller under en 5-årsperiod eller inom en körsträcka av 6 000 mil. Säkerhetskontrollen hade av GM värderats till 30 kr. per kontroll eller totalt 150 kr. Detta belopp hade dragits av det nettopris som återförsäljaren betalat för bilen till GM. Bilköparen fick däremot betala ordinarie pris. I den mån säkerhetskontrollen ej utfördes av det företag som sålt bilen hade GM förbehållit sig att debitera ifrågavarande företag ett belopp motsvarande erhållen rabatter. För varje ny GM-bil bolaget sålde avsattes 150 kr. på kontot 'garantireserv, nya bilar'. – Vad som sålunda framkommit ger vid handen att ifrågavarande åtagande representerar en vid beskattningens utgång redan föreliggande förpliktelse och ej enbart en befarad sådan. – Kammarrätten finner på grund av det anförda att bolaget enligt 41 § kommunalskattelagen anvisningarna punkt 1 sextonde stycket äger göra avsättning i räkenskaper för täckande av de utgifter som bolaget kommer att få vidkännas på grund av sina åtaganden för försålda GM-bilar.

**Kammarrätten i Jönköping – dom 1978-08-31 – mål nr 975-1978**

(26)

Dahlins Radio och TV AB ang. ink. tax. 1976.

Taxeringsnämnden = Länsskatterätten = *Kammarrätten* vägrade avdrag med ett i bokslutet för framtida garantirisker avsatt belopp om 18 840 kr., eftersom det av bolagets bokföring inte framgick att bolaget under året haft några utgifter på grund av garantiförpliktelser.

**Kammarrätten i Stockholm – dom 1979-01-15 – mål nr 6408-1977**

(27)

Husbyggnadsvaror HBV Förening u. p. a. ang. ink. tax. 1974.

Taxeringsnämnden medgav avdrag för garantiavsättning med 11 613 kr. mot yrkade 261 165 kr. Avdraget motsvarade 5 procent av entreprenadsumman. (Enligt RN 1966:1:2 som också innehåller följande. "En större reservering för garantirisker än nu angivits bör godkännas endast om och i den mån den skattskyldige visar, att en större reservering är påkallad med hänsyn till föreliggande risk för förlust.")

Hos länsskatterätten vidhöll föreningen sitt yrkande.

TI yttrade. I besvären åberopas tidigare skrivelser till taxeringsnämnden vari framhållits att garantiavsättningen avsåg väggbeklädnad i badrum och tvättstugor i viss bostadsbebyggelse tillhörig AB Stockholmshem. Erfarenheten hade visat att felaktigheter uppträdde först flera år sedan arbetet

färdigställt. Föreningen hade måst utfärda en garanti avseende tio år. Av punkt 1 a, anvisningarna till 41 § KL framgår att avdrag för garantiförpliktelser i regel medges med utgångspunkt från de utgifter som förekommit till följd av dylika förpliktelser. Riksskatteverket har emellertid rätt att meddela anvisningar utan hinder av bestämmelserna i lagstiftningen. För byggnadsbranschen har också riksskatteverket meddelat dylika anvisningar. Av dessa framgår att avdragsrätten är begränsad till 5 procent av entreprenadsumman. Med hänsyn härtill och då några förluster i anledning av garantiåtagandena såvitt visats inte förekommit hemställer jag om avslag på besvären.

Länsskatterätten, som lämnade föreningens besvär utan bifall, anförde. Föreningen har inte förebragt utredning som visar att en större avsättning för framtida garantiutgifter än den av TN medgivna är påkallad med hänsyn till föreliggande risk för förlust.

Föreningen fullföljde sin talan.

*Kammarrätten:* Med avseende på vad i målet upplysts om verksamhetens art och omfattning samt med beaktande särskilt av garantitidens längd kan avdraget för framtida garantiutgifter skäligen uppskattas till 25 000 kr.

**(28) Kammarrätten i Göteborg – dom 1979-09-13 – mål nr 3527-1979**

Seku Installations AB ang. ink. tax. 1977.

Vid taxeringsrevision framkom att rörelsens resultat genom olika bokföringstransaktioner nedbringats med sammanlagt 302 700 kr. Bolaget uppgav att beloppet avsåg reserveringar för garantirisker, vilket inte framgick av bokföringen.

TI yrkade att taxeringarna skulle höjas med 302 700 kr. (och att skattetillägg skulle påföras). Han anförde bl. a. Rätten till avdrag för framtida garantiutgifter regleras i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § KL. Bolaget har inte visat att avdragsrätt förelegat för garantiavsättningar vare sig enligt huvudregeln i anvisningspunktens första stycke eller enligt någon av de andra förutsättningar som anges där. Reserveringen om 302 700 kr. utgör 69,6 procent av uppgiven omsättning för år 1976. Det må här nämnas, att bolaget utfört i stort sett likartade arbeten hos ett fåtal företag år från år samt att någon utredning inte lämnats som kan ligga till grund för beräkning av avdragsgilla avsättningar för garantirisker.

Länsskatterätten anförde. Bolaget har inte, trots att det beretts tillfälle härtill lämnat utredning som visar att förutsättningar för att det skulle kunna medges avdrag för garantiavsättningar föreligger. Sådant avdrag kan därför ej medges.

I besvär hos kammarrätten yrkade bolaget att få avdrag för framtida garantiutgifter med skäligt belopp. Bolaget åberopade bl. a. att garantiförpliktelserna avsett ett eller ett fåtal stora tillverkningsarbeten samt att felen i räkenskaperna berott på bristande kompetens hos bolagets dåvarande revisor.

*Kammarrätten* ej ändring.

**Kammarrätten i Jönköping – dom 1980-05-19 – mål nr 3965-1979**

(29)

Sture Johansson ang. ink. tax. 1976.

Taxeringsnämnden hade i underrättelse om avvikelser från självdeklaration meddelat Johansson att avdrag för garantiutgifter medgivits med 2 410 kr. i stället för yrkade 10 522 kr. Av förbiseende hade förändringen emellertid ej beloppsmässigt kommit till utförande utan Johansson hade åsatts taxering i enlighet med avlämnad deklaration.

Johansson yrkade att ifrågavarande avdrag skulle medges med 10 522 kr. samt i andra hand – om avdrag inte medgavs med mer än 2 410 kr. – att tidigare avsatt belopp fick framtas till beskattning under en övergångstid.

Taxeringsintendenten avstyrkte Johanssons yrkande att avdrag för garantiutgifter skulle bestämmas till 10 522 kr. och hemställde i egna besvär i särskild ordning att taxeringsnämndens nedsättning till 2 410 kr. beloppsmässigt skulle komma till utförande.

Länsrätten anförde i dom 1979-09-28.

Länsrätten upptar taxeringsintendentens besvär till prövning jämlikt 100 § p 5 taxeringslagen jämfört med 101 § samma lag.

Enligt punkt 1 a av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen får enligt huvudregeln, när garantiförpliktelse avser en tid av ett år, avdrag för framtida garantiutgift åtnjutas med belopp motsvarande högst hälften av de utgifter till följd av garantiförpliktelser, som redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret. Medgivet avdrag för garantiutgifter skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Länsrätten finner ej av utredningen i målet framgå att de i räkenskaperna redovisade faktiska kostnaderna för garantiutgifter under beskattningsåret 1975 överstigit 4 820 kr. Avdrag för garantiutgift, som medgivits vid 1975 års taxering skall i sin helhet återföras till beskattning vid 1976 års taxering.

*Kammarrätten* ej ändring.

**Kammarrätten i Sundsvall – dom 1980-10-20 – mål nr 4343-1978**

(30)

Nilsson & Nylander AB ang. ink. tax. 1977.

Enligt riksskatteverkets den 11 september 1975 utfärdade anvisningar (RSV Dt 1975:23) får avdrag för avsättning för att täcka framtida garantiutgifter betr. byggnadsföretag – utan särskild utredning – medges med 1 procent av fakturerade belopp. Kan den skattskyldige visa att en tillämpning av bestämmelserna i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § KL ger förmånligare resultat, får avdrag medges enligt dessa regler. Anvisningarna som gäller fullt ut fr. o. m. 1977 års taxering innehåller en övergångsbestämmelse som öppnar möjlighet att medge avdrag för större reserveringar för garantirisker när det gäller företag som vid den taxering som närmast föregått 1977 års taxering omfattats av de äldre anvisningarna.

Nilsson & Nylander AB, som drev byggnadsverksamhet, registrerades den 3 november 1975. Bolagets räkenskapsår omfattade tiden 1 november–31 oktober.

Taxeringsnämnden medgav bolaget avdrag för reservering för garantirisker med 1 procent av 4 654 082 kr. = 46 541 kr. mot yrkade 186 163 kr. (4 procent).

Hos länskskatterätten anförde bolaget. Bolaget köpte per den 31 oktober 1975 samtliga tillgångar och skulder från Handelsbolaget Nilsson & Nylander och övertog därvid handelsbolagets samtliga garantiåtaganden. Med stöd av riksskatterverkets anvisningar av den 18 juni 1975 rörande värdesättningen vid inkomsttaxeringen av lager m. m. hos byggnadsföretag m. fl. p. C tredje stycket samt övergångsbestämmelserna p. 4 (RSV Dt 1975:23) måste bolaget anses vara berättigat till avdrag för häremot svarande reservering för garantirisk. Bolaget hade vidare kunnat avlämna självdeklaration redan till ledning för 1976 års taxering och i så fall automatiskt kommit att omfattas av tidigare gällande anvisningar för avdrag för avsättning för garantiriskreserv.

TI avstyrkte och yttrade bl. a. Bolaget skall beskattas första gången för rörelseinkomst vid 1977 års taxering. Då bolaget är nybildat och tidigare icke varit föremål för beskattning, föreligger inte förutsättning att medge bolaget avdrag enligt de äldre anvisningarna för garantiriskreservering.

Länskskatterätten anförde. Av riksskattenämnden tidigare utfärdade anvisningar rörande bl. a. avdrag för avsättning för garantiriskreserv inom byggnadsbranschen ägde tillämpning t. o. m. 1976 års taxering medan de av taxeringsnämnden tillämpade anvisningarna gäller fr. o. m. 1977 års taxering. Enligt p. 4 av övergångsbestämmelserna till de nya anvisningarna bör – om företag, som omfattas av de äldre anvisningarna, vid den taxering som närmast föregår 1977 års taxering, medgivits avdrag för väsentligen högre reservering för garantirisker än som kan medges enligt de nya anvisningarna – bl. a. vid 1977 års taxering medges viss ytterligare reservering. Bolaget är emellertid nybildat och "företaget" har inte tidigare åsatts taxering, varför övergångsbestämmelsen inte blir tillämplig. Den omständigheten att utgången kunnat bli den motsatta om bolaget åsatts taxering år 1976 föranleder inte annat bedömande.

*Kammarrätten:* Som LSR funnit kan bolaget inte medges avdrag för avsättning till garantiriskreserv med högre belopp än TN bestämt.

**(31) Kammarrätten i Stockholm – dom 1982-02-05 – mål nr 311-1981**

Servus Maskin AB ang. ink. tax. 1977.

Taxeringsnämnden avvek från bolagets deklaration bl. a. genom att återföra till beskattning ett belopp om 132 000 kr. av yrkat avdrag för avsättning för garantirisker.

I besvär till mellankommunala skatterätten anförde bolaget:

I samband med den första avsättningen av skuld för garantikostnader gjorde bolaget mycket ingående undersökningar angående kostnaderna för garantiarbeten. Dessa utredningar gav till resultat att vissa procental erhöles, utgörande andelen av resp. totalkostnad. Av de direkta kostnaderna särredovisas inte rese- och bilkostnader för reparatörer, men av bokföringsunderlagen framgår vilka kostnader som är hänförliga till reparatörerna. Beträffande serviceingenjörernas garantiarbeten visar tidigare gjorda utredningar storleken av dessa. Vidare vill vi framhålla, att kostnaderna för

garantiarbeten till stor del består av löner. Lönekostnaderna i Sverige stiger varje år och denna kostnadsökning är ej medräknad i av bolaget redovisad skuld. Vi vill även framhålla svårigheten att särredovisa garantiutgifterna, eftersom de till stor del består av löner, vilka av praktiska skäl redovisas på ett konto. Vidare kan man i samband med varuinköpen ej fastställa om tillbehör respektive reservdelar kommer att användas för garantiarbeten eller för försäljning. Detta är bl. a. anledningen till bolagets beräkningar av procenttal för fastställande av totala garantikostnaden.

Taxeringsintendenten, som konstaterade att TN fattat sitt beslut med ledning av en revisionspromemoria av den 18 maj 1977, ansåg inte att bolaget hade angett sådana omständigheter att det med tillämpning av utredningsregeln skulle vara berättigat till förhöjt avdrag för framtida garantiutgifter. (TI yrkade även att skattetillägg skulle påföras.)

Mellankommunala skatterätten (1980-12-11): Vad avser avdrag för framtida garantiutgifter är i målet den s. k. huvudregeln tillämplig. Enligt punkt 1 a anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen gäller därvid bl. a. följande. Avdrag får åtnjutas med belopp, som svarar mot vad som i räkenskaperna avsatts för täckande av risker med anledning av garantiförpliktelse, som utestår vid beskattningsårets utgång. Avdraget får dock inte överstiga det sammanlagda beloppet för år räknat av de utgifter till följd av garantiförpliktelser, som redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret.

Bolaget har i sitt bokslut reserverat 332 000 kronor för framtida garantiutgifter. Som utgift under beskattningsåret har bolaget i en särskild bilaga till självdeklarationen redovisat ett belopp om sammanlagt 331 639 kronor.

En förutsättning för avdragsrätt för garantiriskreservering är att de faktiska garantikostnaderna kan särskiljas i redovisningen. Bolagets förfaringssätt att schablonmässigt beräkna de direkta garantikostnaderna kan inte godtas. Taxeringsnämnden har i avsaknad av godtagbar särredovisning medgett avdrag för framtida garantiutgifter med skäliga 200 000 kronor. Skäl att i detta avseende frånga taxeringsnämndens beslut föreligger inte. (MKSR påförde även skattetillägg.)

*Kammarrätten ej ändring.*

#### **Kammarrätten i Göteborg – dom 1982-03-31 – mål nr 1009-1981**

(32)

Industri-Textil JOB AB ang. ink. tax. 1978.

Taxeringsnämnden avvek, på grund av vad som framkommit vid taxeringsrevision, från bolagets deklaration genom att endast godkänna avdrag med 150 000 kronor för avsättning till garantireserv mot i bolagets räkenskaper avsatta 250 000 kronor. Som skäl härför angavs att någon särredovisning av upplupna garantiutgifter ej skett och att någon godtagbar utredning inte lämnats avseende garantiåtagandenas längd.

Länsrätten lämnade i dom 1980-12-10 bolagets besvär utan bifall. Länsrätten anförde bl. a. I förevarande fall synes bolaget på bokslutsdagen schablonmässigt ha avsatt ett belopp om 250 000 kronor för framtida garantiutgifter. Följaktligen har ingen löpande redovisning skett för de utgifter som bolaget avsatt i räkenskaperna till följd av garantiåtaganden. Ej

heller synes uppgifter om garantitidens längd ha redovisats på ett tillfredsställande sätt. Med hänsyn till vad som sagts om förutsättningarna för och syftet med garantiavsättningar, finner länsrätten i brist på närmare utredning om de kostnader bolaget åsamkats för garantiåtaganden under beskattningsåret att avdraget bör beräknas till vad som finnes skäligt. Det av taxeringsnämnden medgivna avdraget kan inte anses för lågt beräknat.

*Kammarrätten* fastställde den överklagade domen.

**(33) Kammarrätten i Göteborg – dom 1982-04-16 – mål nr 3479-1980**

Per-Olof Nilsson ang. ink. tax. 1976.

Räkenskaperna i en av Nilsson bedriven verksamhet avseende inköp och försäljning av fastigheter hade varit föremål för taxeringsrevision.

Med hänsyn till vad som framkommit vid taxeringsrevisionen yrkade TI hos länsrätten bl. a. att Nilsson skulle vägras avdrag för en med 6 920 kronor gjord avsättning för garantirisker.

Länsrätten, som biföll TI:s yrkande, anförde.

Nilsson har gjort avsättning med 6 920 kronor för garantirisker. Vid beräkning av inkomst av rörelse får avdrag göras för framtida garantiutgifter med belopp som motsvarar redovisade faktiska garantiutgifter under räkenskapsåret. Av räkenskaperna framgår emellertid ej att Nilsson haft bokförda utgifter till följd av garantiförpliktelser. Ej heller på annan grund föreligger förutsättningar för rätt till yrkat avdrag.

Hos KR yrkade Nilsson att han skulle medges avdrag för garantiriskreservering med 6 920 kronor. Han framhöll att rörelsen var nystartad samt att han hade utgifter för avhjälpande av dolda fel såsom sinande brunnar och förekomst av husbock. Nilsson anförde vidare. Den omständigheten att han inte uppmärksammat att garantiutgifter skulle redovisas särskilt borde inte medföra att han vägrades avdrag för garantiriskreservering.

*Kammarrätten* anförde beträffande garantiriskreserveringen.

De s. k. byggmästareanvisningarna, RN 1966 nr 1:2, är som förut sagts inte tillämpliga på den verksamhet Nilsson bedrivit. Med hänsyn härtill kan han inte erhålla något generellt avdrag för garantiriskreservering i enlighet med dessa anvisningar.

Enligt anvisningspunkt 1 a till 41 § kommunalskattelagen får avdrag för framtida garantiutgift dock åtnjutas med belopp, som svarar mot vad som i räkenskaperna för beskattningsåret avsatts för täckande av risker med anledning av garantiförpliktelse, som utestår vid beskattningsårets utgång. Avdraget får dock icke överstiga det sammanlagda beloppet för år räknat av de utgifter till följd av garantiförpliktelser, som redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret. En förutsättning för avdrag enligt denna bestämmelse är att garantikostnaderna kan särskiljas i redovisningen. Så har inte skett i Nilssons redovisning och han är därför inte berättigad till avdrag för framtida garantiutgifter enligt denna bestämmelse.

Ej heller kan Nilssons verksamhet anses nystartad så att han av den anledningen skulle vara berättigad till avdrag för framtida garantiutgifter.

(Kammarrättens dom har överklagats. Mål nr 3150-1982 i regeringsrätten. Målet ej avgjort i juni 1983.)

**Kammarrätten i Göteborg – dom 1982-12-08 – mål nr 4198-1981**

(34)

FFV Norma AB (tidigare AB Norma Projektilfabrik) ang. ink. tax. 1978.

I besvär hos mellankommunala skatterätten anförde TI bl.a.:

Enligt punkt 1 a anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen gäller i fråga om avdrag för framtida garantiutgifter bl. a. följande. Avdrag får åtnjutas med belopp, som svarar mot vad som i räkenskaperna avsatts för täckande av risker med anledning av garantiförpliktelse, som utestår vid beskattningsårets utgång. Avdraget får dock inte överstiga det sammanlagda beloppet för år räknat av de utgifter till följd av garantiförpliktelser, som redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret (huvudregeln). Inom ramen för vad som i räkenskaperna för beskattningsåret avsatts får dock avdrag åtnjutas med skäligt belopp om den skattskyldige visar att betydligt större avdrag för avsättningen än som skulle medges enligt huvudregeln är påkallat till följd av att rörelsen är nystartad, att garantiförpliktelserna avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller mycket stora arbeten, att en betydande ökning av de utestående garantiförpliktelsernas omfattning skett under beskattningsåret, att produktsammansättningen avsevärt ändrats under beskattningsåret, att den tid en väsentlig del av utestående garantiförpliktelser avser betydligt överstiger två år eller att annan med de nämnda jämförlig omständighet föreligger (utredningsregeln).

I balansräkningen för beskattningsåret finns reservering för garantirisker med 2 129 000 kronor. Mot nämnda belopp svarar 129 700 kronor avseende utgifter till följd av garantiförpliktelser, som redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret. Resterande belopp, 2 000 000 kronor, hänförs till beräknad avsättning avseende reklamation från Försvarets Materielverk. På direkt fråga varför huvudregeln för reservering för garantirisker ej tillämpats, har man från bolagets sida hänvisat till den andra att-satsen i anvisningarna, punkten 1.a. till 41 § kommunalskattelagen.

Ovan nämnda reservering för garantirisker svarar mot masstillverkad ammunition bestående av många miljoner patroner. Enligt min mening borde därför avdraget för framtida garantiutgifter för ammunitionen ha grundats på den så kallade huvudregeln (jfr ovan). Den regeln innebär att avdraget vid en garantitid av lägst två år inte får överstiga det sammanlagda beloppet för år räknat av de utgifter till följd av garantiförpliktelser, som redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret eller 129 700 kronor.

Med hänvisning till redogörelsen ovan yrkar jag att avdraget för framtida garantiutgifter beräknas enligt huvudregeln och att bolaget därvid medges avdrag med 129 700 kronor motsvarande vad som särredovisats i räkenskaperna. Vad som därutöver belastat resultatet, dvs. 2 000 000 kronor (2 129 700 ./. 129 700) torde återföras till beskattning.

I erinringar anförde bolaget.

Bakgrunden till lagstiftningen om möjlighet att erhålla avdrag för avsättning för garantirisker var, att en anpassning av skattereglerna till företagsekonomiska redovisningsprinciper var önskvärd. Därför infördes regler som hade möjlighet att överensstämma med dessa principer. Huvudsyftet enligt detta system var att periodisera garantikostnaderna till rätt räkenskapsår men inte medföra några möjligheter till konsolidering.

För att reglerna både för de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna skulle vara någorlunda enkla att tillämpa, infördes en huvudregel, vars funktion är väl känd.

Denna huvudregel får betraktas som en schablonregel, lämplig att tillämpa vid någorlunda likformiga förhållanden år från år. Det ligger i sakens natur att denna schablonregel i vissa lägen inte uppnår målsättningen med regelsystemet, nämligen överensstämmelse mellan företagsekonomiska regler och skatteregler. Därför har man tillskapat ett flertal s. k. utredningsregler.

Bolaget har i tidigare skrivelse åberopat att skäl föreligger att tillämpa andra att-satsen. Bolaget vidhåller denna ståndpunkt.

Bolaget hävdar vidare att även tredje att-satsen är tillämplig i förevarande fall. Bolagets synsätt i denna del är följande:

Garantitiden för ifrågavarande produkter uppgår i vart fall till minst 5 år. Av tidigare lämnade uppgifter framgår att bolaget under 1977 haft utgifter till följd av garantiförpliktelser uppgående till 129 700 kronor. Bolaget är således enligt huvudregeln berättigad till avdrag för nämnda belopp. Härtill kommer att bolaget hade under räkenskapsåret erhållit reklamation avseende produkter tillverkade i tiden före aktuellt bokslut. Kostnaderna för att leverera godkända produkter beräknades till 3 mkr enligt tidigare inlaga. Som framgår av tidigare inlaga omfattade reklamationen ett flertal miljoner patroner. Det var en fysisk omöjlighet att ersätta reklamerade patroner med nya under aktuellt räkenskapsår. Hade detta dock medhunnits, hade bolaget dels fått avdrag för denna kostnad, 3 mkr, dels fått avdrag för reservering för ytterligare minst 3 mkr. Eftersom denna reklamation är av extraordinär karaktär hade ett materiellt felaktigt skatteresultat uppstått över flera år. Eftersom reklamationen är av extraordinärt slag anser bolaget att den nu åberopade utredningsregeln är tillämplig. Den naturliga bakgrunden härtill är att utestående garantiförpliktelser har ökat i betydande omfattning.

Ur företagsekonomisk synpunkt har värdet av tillverkade produkter fram till räkenskapsårets utgång varit 3 mkr lägre än vad som beskattas vid bifall till byrådirektörens besvär. Vid sådant förhållande har syftet med garantireserverings-systemet inte uppnåtts.

Bolaget hemställer därför att anförda besvär inte bifalles.

I den av bolaget angivna skrivelsen anförde bolaget bl. a.:

En beräkning visar, att vår kostnad för revidering av ammunitionspartiet till fullgoda patroner, kostar oss 3 mkr i 1979-års penningvärde. I 1978-års bokslut yrkar vi därför avdrag med ytterligare 1 mkr för ökning av garantireserven.

Samtliga aktier i bolaget har under februari 1979 förvärvats av Förenade Fabriksverken (FFV) i Eskilstuna. I avtalet mellan FFV och förra ägaren, Hasselfors AB, finns en överenskommelse, att garantireserven vid övertagandet skall vara 3 mkr (kronor 3 000 000:-). Ökningen med 1 mkr hade kunnat täckas genom befintligt utrymme i den allmänna lagerreserven. Befintlig risk att faktisk kostnad överstiger reserverat belopp har beaktats i köpeskillingen för aktierna.

Vi hänvisar således till den andra att-satsen i anvisningarna, punkten 1 a, § 41 i kommunalskattelagen.

Mellankommunala skatterätten, som biföll TI:s talan, anförde i dom 1981-05-07.

Avdrag för framtida garantiutgifter skall i normalfallet beräknas enligt den s. k. huvudregeln i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen. Avdrag får dock åtnjutas med skäligt belopp om den skattskyldige visar att betydligt större avdrag för avsättningen än som skulle medges enligt huvudregeln är påkallat till följd av vissa i anvisningspunkten angivna särskilda omständigheter (utredningsregeln).

Bolaget har till bestridande av taxeringsintendentens talan gjort gällande

att utredningsregeln är tillämplig och har därvid åberopat de i den nämnda anvisningspunkten angivna särskilda omständigheterna "att garantiförpliktelseerna avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller mycket stora arbeten" och "att en betydande ökning av de utestående garantiförpliktelseernas omfattning skett under beskattningsåret".

Av handlingarna framgår att Försvarets Materielverk i december 1974 beställde 80 miljoner 6,5 mm patroner från bolaget och att värdet av beställningen uppgick till 43 336 000 kronor i 1974 års prisnivå. Vidare framgår av handlingarna att patronerna skulle börja levereras i oktober 1975, att varje leverans skulle omfatta cirka 1,5 miljoner patroner och att leverans skulle ske en gång per månad. Skatterätten delar inte bolagets uppfattning att fråga därigenom skulle vara om ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller mycket stora arbeten. Avsättning för framtida garantiutgifter enligt utredningsregeln med hänsyn till att fråga skulle vara om dylika tillverkningsobjekt eller arbeten kan därför inte komma i fråga.

Bolaget har till stöd för att fråga skulle vara om en betydande ökning av garantiförpliktelseernas omfattning anfört bl. a. "Eftersom reklamationen är av extraordinärt slag anser bolaget att den nu åberopade utredningsregeln är tillämplig. Den naturliga bakgrunden härtill är att utestående garantiförpliktelse har ökat i betydande omfattning". Bolaget synes därmed närmast avse att en ökning av omfattningen av gjorda reklamationer skulle motivera avdrag med stöd av utredningsregeln. Emellertid är lagtexten i här aktuellt avseende så att förstå (se Skattehandboken Del I, 8:e upplagan, sidan 558) att avdrag enligt utredningsregeln endast kan medges om den garantipliktiga omsättningen ökat betydligt under beskattningsåret i förhållande till närmast föregående år. Enligt departementschefen (prop. 1973:307, sidan 52) avses med en betydande ökning av omsättningen i detta sammanhang en ökning i storleken 50 procent eller mer. Att fråga skulle vara om en sådan ökning av den garantipliktiga omsättningen har bolaget inte visat. Avsättning för framtida garantiutgifter enligt utredningsregeln med hänsyn till att fråga skulle vara om en betydande ökning av garantiförpliktelseernas omfattning kan därför inte medges.

På grund av vad som ovan anförts och då bolaget eljest inte visat att det likväldigt är berättigat till avdrag för den i räkenskaperna verkställda avsättningen för framtida garantiutgifter, utan endast med 129 700 kronor, skall taxeringsintendentens talan bifallas.

I besvär hos kammarrätten yrkade bolaget att avdrag för framtida garantiutgifter skulle medges med 2 129 000 kronor. Till stöd för sitt yrkande anförde bolaget bl. a. följande.

En garantiförpliktelse som är knuten till en vara medför i regel kostnader som avspeglar sig i priset. Kostnader för garantiförpliktelse föranleder ofta utgifter för leverantören först efter det räkenskapsår då intäkten för varan skall redovisas i bokslutet. Företagsekonomiskt har kostnaden för garantiförpliktelse emellertid ett direkt samband med intäkten. Rätten till garantiavsättning har därför tillkommit i syfte att periodisera garantikostnaderna till rätt räkenskapsår och därmed åstadkomma bättre överensstämmelse med företagsekonomiska redovisningsprinciper. Vad som här åsyftas är garantiavsättningar för framtida sannolika kostnader. Punkt 1 a) av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen avser enligt ordalydelsen och förarbetena att reglera risker med anledning av garantiförpliktelse dvs. förväntade garantiutgifter.

I förevarande fall har bolaget gjort ett garantiåtagande på levererade produkter med en garantitid på i vart fall fem år, som reklamerats under räkenskapsåret. Reklamationernas omfattning och orsakerna till dessa får betraktas som extra ordinära. Kostnaderna för att leverera godkända varor i enlighet med reklamationerna har beräknats till 3 mkr. Det är således här fråga om avsättning i räkenskaperna för ett vid bokslutet känt belopp på gjorda och relevanta reklamationer. En sådan garantiavsättning överensstämmer inte med vad punkt 1 a) av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen i första hand är avsedd att reglera. Förevarande avsättning om 2 mkr kan snarast jämföras med en skuld som skall uppföras som kostnad under det räkenskapsår då den uppkommit. Som anfördes i inlägga till mellankommunala skatterätten hade bolaget fått avdrag för en kostnad om 3 mkr om de reklamerade patronerna ersatts under aktuellt räkenskapsår. Likväl hade avdrag medgivits om bolaget i och med att det godtagit reklamationerna utsänt kreditnota. Bolaget hävdar således att ifrågavarande garantiavsättning skall godtagas i första hand såsom rätt periodisering av en kostnad enligt bokföringsmässiga grunder och i andra hand att avsättningen är att hänföra till i vart fall sista att-satsen i utredningsregeln då annan med de föregående att-satserna jämförig omständighet föreligger. Det skulle nämligen från företagsekonomisk synvinkel få orimliga konsekvenser om inte en avsättning för en redan uppkommen garantiförpliktelse godtas. Det förhållandet att bolaget inte haft möjlighet att leverera godkända produkter för de reklamerade under räkenskapsåret eller att bolaget inte utsänt kreditnota skall inte påverka bedömningen av rätten till ifrågavarande avsättning. Oavsett vilken metod bolaget tillämpat för redovisningen av reklamationer – kreditnota, garantiavsättning, nedlagda kostnader för ny leverans – hade bolaget dock redovisat ett resultat som skulle ligga 2 mkr under den av mellankommunala skatterätten fastställda nettointäkten av rörelsen.

Bolaget hemställde att kammarrätten skulle inhämta bokföringsnämndens yttrande i frågan.

*Kammarrätten* anförde.

Kammarrätten, som inte ifrågasätter att bolaget ej redovisat i enlighet med god redovisningssed, finner inte skäl föreligga att inhämta yttrande från bokföringsnämnden.

På de skäl mellankommunala skatterätten anfört lämnar kammarrätten besvären utan bifall.

(Kammarrättens dom har överklagats. Mål nr 487-1983 i regeringsrätten. Målet ej avgjort i juni 1983.)

### (35) Mellankommunala skatterätten – beslut 1979-05-03 – § 510

Volvo BM AB ang. ink. tax. 1974.

Taxeringsnämnden medgav bolaget avdrag för avsättning för framtida garantiutgifter med 3 000 000 kronor mot yrkade 7 014 940 kronor.

Bolaget anförde besvär hos MKSR. I besvären yttrades bl. a.

Här nedan anges, dels under året bokförda garantikostnader, dels de faktiska omständigheter som påverkar beräkningen av garantitidens längd för olika maskintyper.

1 De sammanlagda garantikostnaderna under 1973 uppgår till

för maskiner exkl. skördetröskor	9 129 tkr
för skördetröskor	1 256 tkr

---

10 385 tkr

- 2 Garantivillkoren innebär, att för maskiner exkl. skördetröskor lämnas 6 månaders skriftlig garanti från leverans till slutlig kund, dock med maximering till två år från ursprunglig leverans från Volvo BM. För skördetröskor lämnas 12 månaders skriftlig garanti från leverans till slutlig kund, med samma maximering som ovan angivits.

En omfattande utredning har företagits för att riktigt fastställa omfattningen av den sammanlagda period under vilken garantiansvar avseende levererade produkter åvilar bolaget. Härvid har bl. a. undersökts 2 512 maskinleveranser under 1973 av representativa maskintyper (traktor T 650, lastmaskin LM 621/641 samt lastmaskin LM 845/846). Leveranserna sker genomgående via minst ett mellanled (återförsäljare eller motsvarande), vilket i detta sammanhang medför att ofrånkomliga och, relativt sett, betydande tidsperioder förflyter innan garantin börjar löpa gentemot den slutliga användaren av maskinen. Dessutom bör framhållas, att utredningen av bokföringstekniska skäl endast omfattat leveranser inom Norden. Om även exempelvis leveranser utom Europa inräknats hade den genomsnittliga transport- och lagringstiden med nödvändighet ytterligare ökat.

Av utredningen kan utläsas att genomsnittligt 103 dagar (3 mån. 13 dagar) utgör den transport- och lagringstid mellan den tidpunkt vid vilken leverans (och intäktsbokning) sker hos Volvo BM och den tidpunkt vid vilken 6-månadersgarantin börjar löpa gentemot maskinens användare.

4 Vad gäller skördetröskor visar en motsvarande utredning, baserad på leverans 1973 och avseende 531 leveranser av skördetröska S 830, ett ännu längre tidsintervall. I detta fall anser vi emellertid ej att utredningsresultatet rätt speglar ett genomsnittligt förhållande, eftersom såväl leverans som användning av skördetröskor är koncentrerade till kortare säsonger, vilket påverkar utfallande garantikostnader. Vi har därför valt att i huvuddrag konstatera hur stor del av under år 1973 bokförda garantikostnader för tröskor som belöper på leveranser före 1973. Härvid framkommer att ca 43,63 procent av kostnaderna hänför sig till dylika leveranser, medan återstående ca 56,37 procent avser leveranser under leveransåret 1973, dvs. vårt yrkande, baserat på erfarenhetstalen ovan, innebär såvitt avser skördetröskor, en lägre procentuell andel (43,63 procent) än vad som generellt medges (50 procent) för produkter med tolv månader formell garantitid.

5 Av ovanstående framgår att transport- och lagringstiden fram till dess garantin börjar löpa gentemot slutlig kund med nödvändighet måste beaktas vid beräkning av garantiavsättningen. Att avsättningen enligt författningen skall baseras på de i räkenskaperna redovisade kostnaderna måste emellertid dessutom innebära, att skäligen hänsyn skall tas även till de övriga faktorer som medverkar till att förskjuta den tidpunkt vid vilken kostnaderna redovisas. I vårt fall föreligger en rad faktiska omständigheter som ofrånkomligt utlöser en 'eftersläpning' i kostnadsredovisningen, exempelvis

- behandlingstid för garantiärenden hos återförsäljare: i vårt fall gäller 14 dagars respittid inom Norden respektive en månads respittid för övriga exportleveranser, vartill kommer postbefordran

- behandlingstid hos Volvo BM av s. k. garantisdelar inkl. utredning av vad som ev. kan återvinnas av leverantörer (dessa gottgörelser har frånräknats i garantikostnadsbelopp enligt punkt 1 ovan)
- utfärdande och bokföring av krediteringshandlingar till återförsäljare (motsvarande). Här inverkar reellt att kreditnotor avseende garantikostnader endast bokföres en gång per bokföringsperiod (räkenskapsåret är enligt Volvo-norm indelat i åtta bokföringsperioder).

6 Företagna utredningar visar att för maskiner exkl. skördetröskor uppgår, av skäl som framgår ovan, den sammanlagda effektiva garantiansvarsperioden genomsnittligt till ca 11  $\frac{1}{2}$  månad, dvs. redan vid leverans från Volvo BM under januari eller februari månad redovisas garantikostnaderna i räkenskaperna först påföljande år. Av ett bifogat diagram framgår att under de första 5  $\frac{1}{2}$  månaderna under garantiansvarsperioden inga kostnader uppstår i redovisningen. Handlingarna utvisar vidare att vid 1973 års slut 70,84 procent av garantikostnaderna kvarstår oredovisade per bokslutsdagen.

Relaterade till under 1973 bokförda kostnader uppgår således de vid bokslutstidpunkten oreglerade garantikostnaderna till följande belopp:

för maskiner exkl. skördetröskor	
70,84 % av 9 129 tkr =	6 467 tkr
för skördetröskor	
43,63 % av 1 256 tkr =	548 tkr
sammanlagt	7 015 tkr

A. O. anförde.

För avsättning för framtida garantiutgifter får avdrag åtnjutas med belopp ej överstigande de sammanlagda garantiutgifterna för beskattningsåret i det fall garantitiden avser två år. Bolagets garantiutfästelser avser delvis halvårsdelvis ettårsgarantier. Garantiutgifter för respektive utfästelser har under beskattningsåret uppgått till 9,1 och 1,3 milj. kronor. Enligt huvudregeln i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen är bolaget på grund härav berättigat till avdrag för reservering med 25 resp. 50 procent av nämnda belopp eller med ca 3 milj. kronor. Den åberopade bestämmelsen är en schablonregel, som skall tillämpas om inte betydligt större reservering är påkallad på grund av vissa i lagen angivna omständigheter. Någon sådan särskild omständighet föreligger inte i nu förevarande fall. Då taxeringsnämndens åtgärd att vägra bolaget avdrag för ett belopp av 4 015 000 kronor är riktigt, hemställer jag om avslag på besvaren i denna del.

Volvo BM AB genmälde.

I deklarationen yrkat avdrag angående avsättning för framtida garantiutgifter har baserats på en utredning om faktisk garantiskuld per 1973-12-31. Då härvid framräknat belopp med mer än 4 milj. kronor överstiger det avsättningsbelopp, som erhålles med tillämpning av s. k. schablonregel, hävdar vi att sådan särskild omständighet föreligger, som är jämförlig med de vilka exemplifieras i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen. Varken från taxeringsnämndens eller taxeringsintendentens sida synes

ha ifrågasatts riktigheten i vår beräkning av garantiskulden, varigenom vi objektivt sökt fastställa det belopp, som erfordras för att möta efter bokslutsdagen uppkommande kostnader, hänförliga till vid samma tidpunkt fakturerade och inkomstbeskattade leveranser. Enligt vår bestämda uppfattning har syftet med införandet av de nya skattereglerna varit att möjliggöra en företagsekonomiskt rättvisande avsättning för dylika kostnader.

*Mellankommunala skatterätten* anförde (efter en inledande redogörelse för bestämmelserna i första stycket av punkt 1 a av anv. till 41 § KL).

Bolaget har yrkat avdrag för framtida garantiutgifter för skördetröskor med 548 000 kronor. Enligt huvudregeln är bolaget berättigat till avdrag med ( $\frac{1}{2} \times 1\,256\,000 =$ ) 628 000 kronor.

För övriga maskiner har bolaget yrkat avdrag för framtida garantiutgifter med 6 467 000 kronor. Därvid har bolaget gjort gällande att avdraget bör beräknas med utgångspunkt i den "effektiva garantiansvarsperioden" och inte i den tid som anges i garantivillkoren. Då det emellertid inte kan antagas annat än att det endast för ett fåtal av de maskiner som bolaget sålt under beskattningsårets sista månader till följd av efterkommande transport- och lagringstid vid beskattningsårets utgång börjat löpa garantitid enligt garantivillkoren, föreligger det enligt skatterättens bedömande inte förutsättningar att enligt huvudregeln beräkna avdraget i annan utgångspunkt än den i garantivillkoren angivna garantitiden. Avdrag för framtida garantiutgifter kan enligt huvudregeln därför medges med högst ( $\frac{1}{4} \times 9\,129\,000 =$ ) 2 282 250 kronor.

I målet har inte framkommit omständigheter som kan motivera högre avdrag enligt utredningsregeln.

Avdrag för framtida garantiutgifter kan således medges med högst ( $628\,000 + 2\,282\,250 =$ ) 2 910 250 kronor. Då taxeringsnämnden medgivit avdrag med 3 000 000 kronor föreligger inte förutsättningar att till någon del bifalla bolagets besvär i denna del.

### **Mellankommunala skatterätten – beslut 1979-05-03 – § 511**

(36)

Volvo BM AB ang. ink. tax. 1976.

Taxeringsnämnden avvek från bolagets deklaration genom att sätta ned yrkat avdrag för framtida garantiutgifter med 2 222 000 kronor.

I besvär hos MKSR anförde bolaget.

Enligt en till deklarationen fogad utredning uppgår bolagets faktiska garantiskuld per 1975-12-31 till 10 174 tkr. Vid tillämpning av s. k. schablonregel enligt anvisningarna punkt 1 a av 41 § kommunalskattelagen erhålles ett avsättningsbelopp av 3 079 tkr. Det enligt bolagets omfattande utredning framräknade skuldbeloppet överstiger således med (10 174 - 5 079) 5 095 tkr, eller mer än 100 procent, det schablonmässigt framräknade avsättningsbeloppet. Bolaget hävdar därför att sådan särskild omständighet föreligger som är jämförbar med de vilka exemplifieras i nyssnämnda anvisningspunkt.

Taxeringsnämnden synes icke ha ifrågasatt riktigheten i bolagets beräk-

ning av garantiskulden utan har endast angivit att 'tillräckliga skäl att frångå huvudregeln' inte ansetts föreligga. Genom utredningsmetoden har bolaget, med en avsevärd tidsuppsoffring som insats, sökt att objektivt fastställa det skuldbelopp som skall motsvara sådana efter bokslutstidpunkten uppkommande kostnader, vilka är hänförliga till vid samma tidpunkt fakturerade och inkomstbeskattade leveranser. Garantikostnadsutfallet under år 1975 har härvid, vilket framgår av deklara-tionsbilagorna, analyserats för ett mycket stort antal levererade maskiner och avsättningen därefter framräknats på basis av produktgruppvis särredovisade kostnader under året.

De år 1973 införda skattereglerna avseende avsättning för framtida garantiutgifter har enligt bolagets uppfattning uppenbarligen tillkommit för att för företagen möjliggöra en företagsekonomiskt rättvisande avsättning för dylika utgifter, i lagtexten har särskilt angivits att föreskrivna schablonregler inte skall tillämpas om sådana faktiska omständigheter föreligger, vilka medför att ett schablonmässigt framräknat skuldbelopp framstår som helt otillräckligt. Med hänvisning härtill samt till vad här ovan och i deklara-tionsbilagorna anförts, anhåller bolaget att dess utredning angående garantiavsättningen i 1975 års bokslut icke måtte frångås vid inkomsttaxeringen.

I yttrande över besvären anförde TI bl. a.

Vid beräkningen av resultatet har bolaget gjort avdrag för avsättning för framtida garantiutgifter med 10 174 000 kronor avseende serietillverkade traktorer, entreprenadmaskiner, skogsmaskiner, skördetröskor etc. Bolaget har åberopat den så kallade utredningsregeln. Enligt min mening bör avdraget för framtida garantiutgifter för nämnda maskiner grundas på den så kallade huvudregeln i likhet med taxeringsnämndens bedömning (jfr anvisningarna 1 a 41 § kommunalskattelagen).

Vid beräkning av den tid garantiförpliktelse-erna avser har bolaget använt den period som genomsnittligt förflyter från Volvo BM AB:s leveranstidpunkt fram till dess att reklama-tionsärendet reglerats och kostnaden redovisats i räkenskaperna. Det kan inte ha varit lagstiftarens mening att vid beräkning av den tid garantiförpliktelse-erna avser, även medräkna tid före och efter den period som avtalats mellan säljare och köpare. Det måste vara tänkt att garantikostnaderna uppkommer under den period då produkten används av köparen lika med den slutliga konsumenten. De av bolaget åberopade förhållandena med tidsförskjutningar torde inte vara unika vid jämförelse med de flesta andra branscher.

*Mellankommunala skatterätten* anförde.

Skatterätten har denna dag i det under § 510 förekommande målet beträffande bolagets taxeringar 1974 beräknat avdraget för framtida garantiutgifter enligt huvudregeln i punkt 1 a av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen. I det angivna målet bestämdes avdragets storlek med utgångspunkt i de i garantivillkoren angivna garantitiderna. Anledning att vid här ifrå-gavarande taxering beräkna avdraget efter andra grunder föreligger inte. Vad som framkommit i målet ger vid handen, att bolaget med angiven bedömningsgrund yrkat avsättning för framtida garantiutgifter med ett 1 080 000 kronor för högt belopp.

## RÅ 1966 not Fi 1117

(37)

TI ang. förhandsbesked.

Ett aktiebolag som tillverkade och sålde spisar och kylskåp lämnade garanti på 1–5 år. Omsättningen uppgick till 17 milj. kronor. Bolaget beräknade sina garantiåtaganden per 31.12.1965 för 176 800 levererade enheter enligt följande:

153 125 kylskåp à 40 kr. =	6 125 000 kr.
23 675 spisar à 20 kr. =	473 500 kr.
	<hr/>
Erforderlig garantireserv	6 598 500 kr.

Garantifonden uppgick vid ansökningstillfället till 1 010 000 kronor. Bolaget frågade om det vid 1966 och kommande års taxeringar var berättigat till avdrag för avsättningar till garantifond för kylskåp och el-spisar upp till ett belopp motsvarande 40 kronor per levererat kylskåp och 20 kronor per levererad spis och för vilka garantitiden inte utgått på balansdagen. Garantikostnaderna uppgick under perioden 1961–1965 till ca 4 milj. kronor = ca 800 000 kronor/år. Om RN inte godtog bolagets beräkningsgrunder för avsättningen önskades besked om efter vilka normer avdrag för avsättning fick göras.

Riksskattenämnden förklarade bolaget berättigat att göra avsättning med skäligen 2 milj. kronor. RN anmärkte att bolaget i sin beräkning ej reducerat m. h. t. den garantitid som gått till ända och att diskontering av de framtida kostnaderna till nuvärde ej ägt rum.

TI klagade och yrkade i första hand att bolagets garantiförpliktelser skulle förklaras inte vara av sådan beskaffenhet att avdrag för avsättning till garantifond skulle medges. I andra hand yrkade TI att regeringsrätten skulle förklara att avdrag för avsättning fick göras med högst 800 000 kronor.

*Regeringsrätten:* Enär X icke förebragt tillräcklig utredning för bestämmande av den rätt till avdrag för avsättning till garantifond, som må tillkomma X, finner RegR i anledning av besvären skäligen att, med ändring av RiksskNdns förhandsbesked, giva det förhandsbeskedet att bolaget icke visat sig berättigat till avdrag för ytterligare avsättning till garantifond.

Ett regeringsråd var skiljaktigt beträffande motiveringen. Han anförde:

Bolaget får visserligen anses äga åtnjuta avdrag vid inkomsttaxering för avsättning till garantifond för att täcka utgifter, som bolaget för år efter beskattningsåret kan få vidkännas på grund av garantiåtaganden i samband med försäljningar under beskattningsåret. Emellertid har bolaget icke visat, att avsättning till sådan garantifond erfordras med belopp utöver vad som redan avsatts till den befintliga garantifonden eller 1 010 000 kronor. På grund härav instämmer jag i det slut, vartill RegR:s flesta ledamöter kommit i målet.

## (38) RÅ 1973 not A 285

AB B ang. *förhandsbesked.*

I ansökningen anförde bolaget. B:s verksamhet bestod i totalentreprenad betr. kyla, värme, ventilation och elautomatik för livsmedelshandeln. B hade utvecklat ett integrerat aggregat, som svarade för butikens hela behov av dessa funktioner. B:s leveransvillkor omfattade i princip för branschen gällande garantiåtaganden, nämligen ett års funktions- och materialgaranti. För vissa stora kunder hade garantin utsträcks att gälla under fem år från slutbesiktningdagen och omfattade dessutom två kostnadsfria förebyggande servicebesök årligen under hela garantitiden. Åtagandet gällde även ersättning av förbrukningsmaterial, såsom filter, kilrep, kylvätska etc. Försäljningspriset, vilket inkluderade service- och garantiåtagandena, varierade i förhållande till anläggningens storlek, men de nuvarande typerna betingade ett pris av 100 000–250 000 kronor. Slutreglering och vinstavräkning skedde i samband med slutbesiktning. För att erhålla en företagsekonomisk riktig redovisning borde avsättning göras i boksluten såväl för service- som garantiåtaganden. Beträffande den förebyggande servicen kunde från kostnadsbokföringen kostnaden per servicebesök erhållas. Företagsekonomiskt motiverades en reserv, uppgående till denna kostnad multiplicerad med antalet kvarstående servicebesök per slutbesiktigad anläggning. B anhöll, att RiksskV lämnade förhandsbesked, att skattemässig reservering tilläts i enlighet därmed. Kostnaden för garantiåtagandena var betydligt svårare att fastställa. B anhöll, att RiksskV lämnade förhandsbesked, att skattemässig reservering för garantiåtaganden medgavs enligt de principer, som angivits i RiksskNdns meddelande 1970:6, dock borde med hänsyn till garantitidens längd procentsatsen fastställas till 10 procent av försäljningsbeloppet. Senare anförde B bl. a.: Då verksamheten i B var relativt nystartad och kostnadsbokföringen omlagts fr. o. m. 1.7.72, kunde B särskilja garantikostnaderna endast för tiden juli–okt 72. Dessa kostnader, avseende gällande ettårsgaranti, uppgick för fyramånadersperioden till ca 30 000 kronor. Detta belopp var med hänsyn till verksamhetens nuvarande omfattning av sådan art och omfattning, att reservering för garantikostnader från företagsekonomisk synpunkt var erforderlig. Då dessutom garantitiden utsträckts att gälla fem år, fann B det synnerligen skäligt, att garantiriskavsättning med 10 procent av fakturerat belopp godkändes. Kostnader för serviceåtaganden inkluderades givetvis i försäljningspriset. Detta innebar, att för hög vinst redovisades på varje anläggning, om reservering för serviceåtagandena icke fick göras. Uppskattningsvis uppgick kostnaden per servicebesök till 450 kronor, vilket per anläggning under 5-årsperioden skulle motsvara 4 500 kronor.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden, förhandsbesked 9.2.73: Ndn finner, att de av dåvarande RiksskNdn 23.4.70 meddelade anvisningarna ang. värdesättningen vid inkomsttaxeringen av lager m. m. hos värme- och sanitetsinstallationsföretag m. fl. icke är tillämpliga på B:s verksamhet. Vidare finner ndn väl, att B under viss tid lämnar material- och funktionsgaranti för av bolaget levererade anläggningar samt fri förebyggande service på anläggningarna. Ndn finner emellertid vidare, att de lämnade utfästel-

serna icke, såvitt utredningen i ärendet visar, för B kan beräknas innebära risker av sådan art och omfattning att B i anledning därav bör erhålla avdrag för avsättning för kostnader för service- och garantiåtaganden. På grund av det anförda förklarar ndn, att B vid inkomsttaxeringen icke äger åtnjuta avdrag för avsättning för kostnader för service- och garantiåtaganden.

B anförde besvär över förhandsbeskedet.

*Regeringsrätten* ej ändring.

En ledamot var skiljaktig och anförde:

B bedriver en 1971 i större skala påbörjad verksamhet bestående av leverans och installation av kylanläggningar vilka är så konstruerade att de tillika täcker behovet i vde lokal av värme, ventilation och elautomatik. Varje anläggning brukar betinga ett pris av mellan 100 000 och 250 000 kr. B lämnar vanligen köparen av anläggning garanti under ett år avseende funktions- och materialfel. Större kunder erhåller motsv garanti för en tid av fem år från slutbesiktningdagen, och därjämte viss service under samma period. B:s nu beskrivna verksamhet omfattar delvis sådan verksamhet, som utföres av företag av det slag som RiksskV enl sina anvisningar 23.4.70 (Meddelanden I:1970 s 50–53) anser bör äga rätt att avdraga ett belopp av 5 % av den fakturerade summan såsom avsättning till en fond för att täcka framtida kostnader i anledning av garantiåtaganden, som gjorts i samband med försäljningar och installationer. Återstående del av B:s verksamhet ligger till sin art mycket nära det i nämnda anvisningar omförmälda företagens. Under beaktande härav och då det för en nystartad rörelse, som saluför anläggningar i prisklassen 100 000 kr. och därutöver, måste anses innefatta betydande men till storlek ovissa risker att lämna långsiktiga garantiåtaganden bör B, i vart fall i ett initialskede till dess närmare erfarenhet vunnits, medges avdrag för avsättningar till täckande av framtida utgifter för infriande av garantiåtaganden med viss procent av den del av fakturasumman som avser anläggningar, för vilka B lämnat en funktions- och materialgaranti för en period icke understigande fem år från slutbesiktningdagen. Med upphävande av överklagade beslutet återförvisar jag målet till RiksskV för ny behandling.

## Framtida driftkostnader

RA 1934 not Fi 74

(39)

TI ang. August Leffler & sons ink. tax. 1931.

Bolaget hade träffat avtal med en tidigare anställd, som innebar att denne mot viss ersättning förband sig att inte konkurrera med bolaget under tio år från den 1/7 1927. Ersättningen skulle utgå årligen till år 1947. För täckande av skulden, som den 31/12 1930 enligt bolaget hade ett kapitalvärde av ca 150 000 kr., hade bolaget i sina räkenskaper för 1929 avsatt 100 000 kr. och i räkenskaper för 1930 ytterligare 50 000 kr.

Prövningsnämnden vägrade avdrag.

Kammarrätten medgav avdrag.

*Regeringsrätten* vägrade avdrag eftersom beloppet – 50 000 kr. – såvitt handlingarna i målet utmärkte, utgjorde ersättning för mötande av på kommande år belöpande utgifter.

## (40) RÅ 1953 ref. 5

TI ang. Gamlestadens Fabrikers Aktiebolags ink. tax. 1944.

Bolaget yrkade avdrag för avsättning av medel till bestridande av framtida kostnader för omläggning av bolagets elektriska utrustning med 100 000 kr. Beträffande reserveringen anförde bolaget bl. a. Bolaget hade i oktober 1943 ingått avtal med vattenfallsstyrelsen om omläggningen som skulle påbörjas efter överenskommelse mellan bolaget och styrelsen.

Taxeringsnämnden vägrade avdrag.

Hos prövningsnämnden avstyrkte taxeringsnämndens ordförande bifall till bolagets besvär och anförde. "I industribolagens bokslut gjorde sig tendensen att diskontera framtida kostnader alltmera märkbar. Det sedan några år med framgång praktiserade förfarandet att nedskrivna leverans- och nybyggnadskontrakt hade nu utsträckts till omkostnadskontrakt. För leveranskontrakt gällde, att nedskrivningen godkändes i den mån företaget kunde göra sannolikt att kontraktet innebure verkliga risker. Nedskrivningen ansåges i så fall vara i överensstämmelse med god köpmannased. Det låge i sakens natur, att motsvarande ej gällde för kontraherade omkostnader. Beträffande omkostnader krävde god köpmannased, att man vid bokslutet sökte åstadkomma en i möjligaste mån rättvis periodisering, dvs. avgränsning i tiden; varje år skulle bära sina kostnader och visa sina intäkter. De i räkenskapsutdragen under rubriken "Interims Konto" redovisade resultatregleringsposterna hade alltid varit föremål för tax. myndigheternas speciella uppmärksamhet. Dessa poster godkändes, om syftet med dem vore att åstadkomma en riktig periodisering. Däremot kunde reservering för kommande kostnader icke medgivas. En diskontering av kommande rationaliserings- och reparationskostnader kunde därför icke anses berättigad i vidare mån än den motsvarades av en diskontering av de intäkter, som skulle utgöra motprestationen för omkostnaderna."

Prövningsnämnden vägrade avdrag.

Bolaget vidhöll sitt yrkande och anförde bl. a. att utgiften för anläggningen obestridligen var en avdragsgill omkostnad som enligt allmänt vedertagen köpmannased borde dras av då den blev för bolaget känd vilket skett under beskattningsåret.

Kammarrätten medgav avdrag.

TI klagade och anförde bl. a. Enbart den omständigheten, att bolaget under beskattningsåret ingått avtal om verkställande av ifrågavarande arbete, borde icke medföra avdragsrätt vid taxeringen för sålunda avsatt belopp. Att på sätt som skett diskontera framtida omkostnader torde icke överensstämma med allmänt vedertagen köpmannased. Skulle det ifrågavarande avdraget godkännas, kunde ett företag med lika stort fog göra anspråk på att skattefritt få avsätta reserver även för andra omkostnadsändamål, t. ex. för framtida utbetalning av löner på grund av ett under beskattningsåret ingånget tjänsteavtal.

*Regeringsrätten*, som vägrade avdrag, yttrade. Enär såvitt handlingarna i målet utvisa bolaget icke på grund av förenämnda avtal under beskattningsåret haft några utgifter för omläggning av bolagets elektriska utrustning samt ej heller i målet visats någon omständighet, på grund varav bolaget skulle

vara berättigat till avdrag för avsättning av medel till bestridande av framtida utgifter för nyss angivna ändamål.

**RÅ 1960 not Fi 1209**

(41)

C. E. Båge ang. ink. tax. 1952.

B. var delägare i kommanditbolaget Linguaphone – A. B. C., C. Båge & Co, som meddelade undervisning per korrespondens i språk och teckning. Så snart en elev tecknat sig för en kurs la bolaget i sina räkenskaper upp en reserv för denne, som antogs motsvara de kostnader som bolaget skulle få vidkännas i form av lärararvode, expeditions- och portokostnader samt kostnader för lektionshäften. Reserven skulle nedbringas när eleven uttog brev resp. bolaget fick vidkännas kostnader för rättning av insända uppgifter. Den reserv som kvarstod på balansdagen utfördes i balansräkningen som skuld. Om eleven ej inom fyra resp. tre år – då bolagets skyldigheter mot eleven upphörde – uttagit lektionerna skulle den del av reserven som kvarstod i räkenskaperna återföras som bruttovinst. Den 31.12. 1951 uppgick den sammanlagda reserven till 524 548 kronor, efter att ha ökat med 116 250 kronor under 1951 och 78 000 kronor under 1950. (Vid 1951 års taxering hade avdrag vägrats för beloppet 78 000 kronor.)

Prövningsnämnden vägrade avdrag med beloppet 116 250 kronor vid 1952 års taxering.

TI avstyrkte bifall hos kammarrätten m. h. t. att de åtagna förpliktelserna sträckte sig över högst fyra år och att bolagets årliga lönekostnader uppgick till endast ca 21 000 kronor. Det framstod därför enligt TI som orimligt att beräkna den p. g. a. åtagandena upplupna löneskulden till mer än  $\frac{1}{2}$  milj. kronor. Vidare hade bolaget inte bokfört inkomna elevkontrakt som inkomst med högre belopp än som influtit kontant under året. Enligt TI kunde den före år 1950 gjorda avsättningen – 330 298 kronor – mer än väl täcka bolagets kostnader för samtliga på oavslutade kurser belöpande lärararvoden och lektionshäften. B. åberopade utlåtande av auktoriserade revisor prof. O. Sillén som intygade att bolagets reserveringar överensstämde med god sedvänja och allmänt erkända bokföringsgrunder.

Kammarrätten = *Regeringsrätten* ej ändring.

(GRS II 7:e uppl. s. 70, SST rf 1960 s. 41.)

**RÅ 1972 not Fi 380**

(42)

Bil och Buss i Falun AB ang. ink. tax. 1964.

Bolaget, som var återförsäljare för Aktiebolaget Scania-Vabis, sålde nya och begagnade last- och personbilar samt drev verkstads- och reservdelsrörelse. I sin självdeklaration 1964 yrkade bolaget avdrag för avsättning för täckande av kommande kostnader för inkassering av utestående avbetalningsfordringar med 283 500 kronor. Bolaget hade tidigare avsatt 343 600 kronor för samma ändamål. Vid beskattningsårets utgång utgjorde den totala reserveringen således 627 100 kronor, som motsvarade 8,5 procent av bolagets utestående avbetalningsfordringar 7 378 200 kronor. Bolaget anförde bl. a.: Ca 90 procent av bolagets totala bilförsäljning utgjorde avbetalningsaffärer.

De i krav-, bokförings- och kostnadshänseende mest fordrande affärerna, nämligen lastbilsförsäljningen, skedde nästan undantagslöst på kredit. Större delen av bolagets kamerala organisation var direkt eller indirekt engagerad för bokföring, bevakning och indrivning av utestående fordringar. Därtill kom kostnader för juridiskt biträde, återtagning av bilar vid ej fullföljda kontrakt etc.

Kammarrätten, som vägrade avdrag, yttrade: Det tvistiga beloppet gäller avsättning för täckande av kamerala kostnader som efter beskattningsårets utgång kan komma att åsamkas bolaget vid indrivning av redan föreliggande utestående fordringar. Av utredningen framgår att bolagets verksamhet till övervägande del avser försäljning på avbetalningsbasis. Härav följer att bolagets kostnader för personal och eljest för indrivning av fordringar normalt i viss utsträckning blir hänförliga till annat beskattningsår än det, då fordringarna uppkommit. Detta förhållande berättigar icke bolaget till avdrag för avsättning till beräknade framtida indrivningskostnader. Bolaget har icke gjort sannolikt, att för rörelsen kommer att uppstå onormala framtida kostnader för indrivning av avbetalningsfordringarna. I den mån fordringarna av bolaget bedömts såsom osäkra har det haft möjlighet – och såvitt framgår av deklarationen även begagnat sig därav – att tillgodoföra sig avdrag vid sin värdesättning av utestående fordringar. På grund av det anförda lämnar KR besvären utan bifall.

*Regeringsrätten* yttrade: Bolaget har icke gjort sannolikt, att dess kostnader för inkassering av fordringar, som på grund av avbetalningskontrakt förefunnits vid beskattningsårets utgång, för tid därefter skulle bli så betydande, att särskild avsättning för täckande av dessa kostnader – utöver den nedskrivning av kundfordringar som skett – varit erforderlig. På grund härav och av skäl, som KR i övrigt anført, lämnar RegR besvären utan bifall.

**(43) Kammarrätten i Stockholm – dom 1981-12-28 – mål nr 3248-1980**

IBM Svenska AB ang. skattetillägg vid inkomsttaxering 1974.

Vid taxeringsrevision hos bolaget fann granskaren att i 1973 års bokslut hade reserverats 1 403 000 kronor avseende kostnader hänförliga till framtida beskattningsår. IBM hade härefter givit in en ändrad självdeklaration vari tillägg hade gjorts med beloppet 1 403 000 kronor.

I besvär hos mellankommunala skatterätten yrkade TI att bolaget skulle påföras skattetillägg.

Bolaget genmälde bl. a.

Vid taxeringsrevisionen framkom att reserveringar gjorts med 1 403 000 kronor som, enligt granskningsmannen, avser kostnader hänförliga till framtida beskattningsår.

Dessa reserveringar utgörs dels av en post om 129 000 kronor avseende ombyggnad och dels en post om 1 274 000 kronor avseende kongressen.

Avseende reserveringen för kongresskostnader avviker bolagets uppfattning från granskningsmannens och taxeringsintendentens om en redovisningsteoretisk korrekt periodisering av ifrågavarande kostnader.

Rättelsen i 1974 års deklaration innebär inte att IBM har avvikit från sin tidigare ståndpunkt att kostnaden bör belasta det år då bolaget förbundit sig att sända kongressdeltagare och därigenom fått ett oeftergivet kostnadsansvar. En stor del av

kostnaderna har upparbetats redan under 1973 även om dessa ännu inte debiterats bolaget av dess systerföretag.

Men eftersom frågan enbart avser en periodisering, och bolagets skattekostnad blir densamma om kostnaden belastar det ena eller det andra året, finner bolaget ingen anledning att i taxeringshänseende hävda en i redovisningshänseende vidhållen och alltjämt upprätthållen periodiseringsprincip.

Därför gjordes i deklarationen de av granskningsmannen föreslagna ändringarna av kongresskostnader i den ändrade självdeklarationen i juni 1974.

Mellankommunala skatterätten (1980-05-19) anförde bl. a. Skatterätten finner förutsättningar föreligga för påförande av skattetillägg enligt 116 a § taxeringslagen, i dess lydelse vid förevarande taxering, beräknat på ett avgiftsunderlag av 1 446 074 kronor, varav 1 403 000 kronor avser kostnader hänförliga till framtida beskattningsår. Beträffande avgiftsunderlaget hänförligt till beloppet på 1 403 000 kronor kan inte den omständigheten att här är fråga om s. k. periodiseringsfel anses utgöra grund för eftergift. Någon annan grund för eftergift enligt 116 d § taxeringslagen har inte visats föreligga.

I besvär hos kammarrätten yrkade bolaget att skattetillägget skulle undanröjas till den del det hänförde sig till reserveringen med 1 274 000 kronor till bestridande av framtida kostnader för kongressresor.

*Kammarrätten* anförde. Bolagets åtgärd att i sin först avgivna självdeklaration tillgodoföra sig avdrag för ifrågavarande reservering utan att ens antyda avdragets art innebär från beskattningssynpunkt, att bolaget lämnat sådan oriktig uppgift som enligt 116 a § taxeringslagen skall medföra skattetillägg. – Då vidare sådana omständigheter som bör föranleda eftergift av skattetillägget inte har förekommit, lämnar kammarrätten besvären utan bifall.

## Kostnader för klassning m. m.

**RÅ 1941 ref 1**

(44)

Mellersta Östergötlands Järnvägar AB ang. ink. tax. 1935.

Bolaget, som var nybildat, övertog 1934 vissa järnvägar och gjorde i räkenskaperna avsättning till förnyelsefond med vissa procent på den ursprungliga byggnadskostnaden (1 procent på bana och byggnader, 2,5 procent på rullande material och 5 procent på inventarier). Bolaget var skyldigt följa bestämmelserna i lagen 1930 om bokföring vid enskild järnväg och kungörelsen med närmare bestämmelser om bokföring vid enskild järnväg. Enligt kungörelsen skulle avsättning till förnyelsefond äga rum med belopp motsvarande den värdeminskning som av ålder, nyttjande eller annan jämförlig orsak uppkom på de till stadigvarande bruk för bolaget avsedda tillgångarna. Fonden fick inte tas i anspråk för andra syften än förnyelse och inte med högre belopp än som motsvarades av utrangerade tillgångar. Enligt koncessionsvillkoren var bolaget skyldigt att uppehålla järnvägsdriften och bibehålla järnvägarna i trafikdugligt skick.

Prövningsnämnden = Kammarrätten medgav avdrag för avskrivning beräknad på bolagets anskaffningskostnad, som var betydligt lägre än den ursprungliga byggnadskostnaden.

*Regeringsrätten*, som biföll bolagets talan, yttrade bl. a. Enär med hänsyn dels till den bolaget enligt stadgade koncessionsvillkor åliggande skyldigheten att uppehålla järnvägsdriften och förty bibehålla ifrågavarande järnvägar i trafikdugligt skick dels till de i fråga om järnvägsaktiebolags förnyelsefond gällande bestämmelserna bolaget må anses hava varit berättigat att vid taxeringen såsom driftkostnad avdraga omförmälda till förnyelsefond avsatta belopp, vilka må antagas icke överstiga vad som för ändamålet erfordrats.

**(45) RÅ 1952 not Fi 205**

Rederiaktiebolaget Sjöstjärnan ang. ink. tax. 1948.

Bolagets båt Måsen skulle genomgå klassning 1949 (vart 4:e år). Kostnaden beräknades uppgå till 100 000 kronor. Bolaget yrkade avdrag för i räkenskaperna med 25 000 kronor gjord avsättning dvs. den del av klassningskostnaderna som beräknades belöpa på år 1947. TI ansåg att klassningskostnaderna skulle anses som en driftkostnad för fyraårsperioden närmast efter klassningen. Om bolaget före nästa klassning sålde fartyget, måste köparen medges avdrag för samma klassningskostnader.

Prövningsnämnden = Kammarrätten = *Regeringsrätten* vägrade avdrag.

(GRS II 4:e uppl. s. 408–409, SST rf 1952 s. 54.)

**(46) RÅ 1953 not Fi 196**

Ramsjö hamnförening u. p. a. ang. ink. tax. 1948.

Föreningen erhöll statsbidrag för att iståndsätta fiskehamn. I samband härmed blev föreningen skyldig enligt kontrakt med väg- och vattenbyggnadsstyrelsen att årligen avsätta 30 procent av hamnrörelsens bruttointäkter till en underhållsfond. Medlen skulle insättas på bankräkning och fick ej lyftas utan styrelsens medgivande.

*Regeringsrätten* medgav avdrag för avsättningen jämte ett belopp motsvarande upplupen ränta på de spärrade medlen.

(GRS II 4:e uppl. s. 450–451, SST rf 1953 s. 29.)

**(47) RÅ 1953 not Fi 1842**

Stockholms Rederiaktiebolag Svea ang. ink. tax. 1945.

Bolaget yrkade avdrag för avsättning till beräknade kostnader för kommande klassning och reparationer av fartyg med 2 045 500 kronor.

Prövningsnämnden = Kammarrätten vägrade avdrag.

Hos *regeringsrätten* hänvisade bolaget till utlåtande av en bokföringsexpert som hävdade att en antecipering av regelbundet återkommande klassnings- och reparationskostnader på sätt som skett var i full överens-

stämmelse med bokföringsmässiga grunder, eftersom dessa kostnader hade direkt samband med den intill balansdagen bedrivna rörelsen, och den på året belöpande delen med stöd av erfarenhet kunde till sin storlek beräknas.

*Regeringsrätten vägrade avdrag.*

En ledamot ville medge avdrag. Han anförde bl. a.:

Enär det i målet får anses utrett att ifrågavarande beräknade kostnader för reparationer och klassning av bolagets olika fartyg hänföra sig till beskattningsåret och föränledas av bolaget för fartygen åvilande skyldighet på grund av givna föreskrifter ang. sjövärdighet, säkerhet m. m., alltså och då vid sådant förhållande bolaget enligt bokföringsmässiga grunder får anses berättigat till avdrag för samma kostnader med yrkat belopp, men härigenom avsättningen till investeringsfond för fartyg får anses återtagen ..., finner jag skäligt att med ändring av KammarR:s utslag förordna, att de överklagade taxeringarna skola i enlighet härmed nedsättas.

(GRS II 4:e uppl. s. 477, SST rf 1953 s. 29–30.)

**RA 1968 not Fi 1194**

(48)

Monark Line Aktiebolag ang. ink. tax. 1960.

Hos prövningsnämnden yrkade bolaget, att avdrag skulle medges för klassningskostnader med 89 070 kronor. Av detta belopp motsvarade 49 296 kronor del av klassningskostnader, som planenligt skulle belasta rörelsen under räkenskapsåret 1958–1959, medan 39 774 kronor motsvarade del av dyl. kostnader, som skulle ha belastat tidigare räkenskapsår, men som p. g. a. rörelsens resultat inte kunnat utnyttjas vid taxeringen.

Prövningsnämnden medgav avdrag med yrkat belopp.

I besvär hos kammarrätten yrkade TI att avdrag för klassningskostnader skulle medges bolaget med endast 49 296 kronor och anförde. PN:s beslut torde innebära, att reglerna för planenlig avskrivning beträffande maskiner, inventarier m. m. enligt p. 3 c av anv. till 29 § kommunalskattelagen tillämpats. Klassningskostnader torde emellertid utgöra sådan driftkostnad i rederirörelse, som i sin helhet får avdragas det år kostnaden uppkommit, ehuru enligt praxis med hänsyn till bl. a., att klassningen regelmässigt skall ske vart fjärde år, en uppdelning av avdragsbeloppet under en fyraårsperiod godkännes vid taxeringen. Detta kan emellertid icke medföra, att reglerna om jämkning enligt återopade bestämmelser i anv. till kommunalskattelagen skola få tillämpas.

Kammarrätten fann skäligt bifalla TI:s talan.

*Regeringsrätten ej ändring.*

**Kammarrätten i Stockholm – dom 1978-12-29 – mål nr 2439-1977**

(49)

Helikoptertransport Stig Andersson AB ang. ink. tax. 1974.

Taxeringsnämnden vägrade avdrag för reservering för kommande översyn av helikopter – 32 000 kronor.

Hos länsskatterätten uppgav bolaget att flygplan och helikoptrar med vissa

bestämda tidsintervall (mäts i flygtimmar) måste undergå översyner och renoveringar enligt luftfartsverkets bestämmelser och att kostnaderna för detta kunde beräknas med mycket små felmarginaler.

Länsskatterätten fann ifrågasvarande reservering för kommande komponentkostnader vara hänförlig till sådan avsättning för framtid kostnader, vilken ej är avdragsgill vid taxeringen.

Hos kammarrätten vidhöll bolaget sitt avdragsyrkande.

*Kammarrätten*, som biföll bolagets talan, anförde. Enligt luftfartsverkets föreskrifter skall helikopter, som går i trafik, med vissa bestämda intervaller underkastas översyn. Intervallerna, mätta i flygtimmar, är olika för helikopterns olika delar (komponenter). Somliga komponenter måste därvid bytas ut mot nya oavsett förslitningsgrad och tillstånd i övrigt, medan andra delar renoveras. Med stöd av gällande prislista för olika översynskostnader och av tidtabellerna för utbyten och renoveringar uppger sig bolaget kunna beräkna timkostnaden för tidsbundna komponenter och arbeten. Härtill tas alltså hänsyn när priset för flygtjänster skall bestämmas. Den nu aktuella reserveringen, som hänför sig till en flygtid under beskattningsåret av omkring 600 timmar, skulle således avse i verkligheten havda, till beloppet bestämbara kostnader. – Bolagets rörelse bedrivs med endast en helikopter. Med hänsyn till arten och storleken av ifrågasvarande kostnader, vilka ej innefattar sedvanlig service- och underhållskostnad, får reserveringen, som uppenbarligen ej står i strid med god redovisningssed, anses vara av dragsgill natur. Någon erinran mot det yrkade avdragsbeloppets beräkning i och för sig har inte framförts i målet.

En ledamot var skiljaktig och ville fastställa LSR:s beslut.

#### (50) Förhandsbesked oktober 1977

Ett bolag O bedrev oljeraffinering främst på uppdrag av dess ägare som erlade raffineringsavgifter till bolaget. Eftersom processindustrier av denna karaktär kräver omfattande översyner av process-, säkerhets- och normmässiga skäl brukade produktionen stoppas under 6–8 veckor vartannat år för en genomgripande översyn av anläggningen. Kostnaden uppgick till åtskilliga milj. kronor. En beskrivning av orsakerna till och omfattningen av denna översyn lämnades i ärendet. Bolaget önskade svar på följande frågor.

- 1 Om bokföringsmässiga avsättningar verkställs med jämn periodisering av de beräknade kostnaderna för översynen, är sådan avsättning som sker under beskattningsår före året för översynen att betrakta som skattemässigt avdragsgill kostnad för beskattningsåret?
- 2 Om kostnaderna för nämnda översyn aktiveras och avskrivs under perioden fram till nästa översyn, är denna avskrivning att betrakta som skattemässigt avdragsgill kostnad?

*RSVs nämnd för rättsärenden* meddelade i oktober 1977 följande förhandsbesked.

Nämnden finner att de kostnader som det är fråga om inte grundar sig på någon verklig förpliktelse gentemot utomstående. Avdrag för avsättning för kostnaderna kan därför inte medges. På grund härav besvarar nämnden nekande fråga 1 i ansökningen.

Vad härefter angår fråga 2 i ansökningen förklarar nämnden att, om sökandebolaget aktiverar kostnaderna och skriver av dem med lika belopp under åren fram till nästa översyn, bolaget har rätt till avdrag för belopp som skrivits av respektive år.

## Räntereserver

### Förhandsbesked oktober 1980

(51)

I en ansökan om förhandsbesked anförde AB W: Undertecknat bolag får härmed anhålla om förhandsbesked i fråga om avdrag för finansieringskostnader för kreditkontrakt.

En stor del av AB W:s försäljning går på export och i många fall på kredit. Ett tyfäll kan se ut som följer:

Kundpris:	50 MSEK
Kostnad (exkl. finansieringskostnader):	43 MSEK
Leveranstid:	1 år från order
Kredittid:	5 år efter leverans
Kreditdel:	80 %
Betalningsätt:	10 växlar, den första förfallande 6 månader efter leveranstidpunkten. Vidare överlämnar kunden ränteväxlar för hela kredittiden. Alternativt lämnar bank motsvarande kredit direkt till kund, vilket innebär att AB W får betalt vid leverans
Ränta för kund:	8 % p.a.
Av banken betingad ränta vid diskontering:	10,50 % p.a. (förskottsränta)
eller vid kredit direkt till kund	11 % p.a. (efterskottsränta)
Särskilt exportkreditstöd:	utgår icke

För AB W:s del kan den givna krediten behandlas på följande tre alternativa sätt:

#### 1. Från kund erhållna växlar diskonteras i bank

Växlar utlämnas till AB W vid leverans. Banken köper kapital- och ränteväxlarna.

<i>Resultat</i>		
Kundpris	50	MSEK
Diskontoavdrag (10,50 %-8 % under kredittiden)	2,75	MSEK
		<hr/>
Netto erhållet	47,25	MSEK
Kostnad	43	MSEK
		<hr/>
Bruttovinst att redovisa	4,25	MSEK

I detta fall torde finansieringskostnaden (= diskontoavdraget) otvetydigt vara avdragsgillt vid beskattningen det år diskontering sker.

## 2. Från kund erhållna växlar ligger kvar i AB W:s balansräkning under hela kredittiden

AB W:s situation är i detta fall exakt densamma som i fall 1, nämligen att från kund erhållen ränta understiger gällande externräntenivå. AB W belastar därför vid leveranstidpunkten ordern med nuvärdet av skillnaden mellan vad en bank skulle betinga sig för ränta vid förvärv av växlarna, dvs. 11 procent, och växelräntan mot kund 8 procent, med samtidig uppläggnig av en skuld i redovisningen, således:

Kundpris	50	MSEK
Kostnad	43	MSEK
Nuvärdet av mellanskillnadsräntor	2,75	MSEK
		<hr/>
Summa kostnad	45,75	MSEK
<i>Bruttovinst att redovisa</i>	4,25	MSEK

Vid varje årsskifte regleras skulden, så att den vid utgången av året motsvarar nuvärdet av återstående mellanskillnadsränta vid den räntesats som en bank per årsskiftet betingar sig vid förvärv av växlarna (jfr RR dom H 33-1976 och H 37-1976 i det s. k. Incentivemålet).

Det tillämpade redovisningssättet är helt i enlighet med god redovisnings-sed och måste göras rent civilrättsligt.

*Fråga:* Är nuvärdet av mellanskillnadsräntorna avdragsgillt vid beskattningen det år leverans sker?

## 3. Krediten lämnas direkt till kund från bank

I detta fall har banken och kunden tecknat ett låneavtal enligt vilket banken till AB W betalar ut 50 MSEK vid leveransen, vilket belopp sedan amorteras av kunden till banken under kredittiden. Enligt ett separat avtal med banken

har AB W att löpande under kredittiden betala skillnaden mellan 11 procent och 8 procent. Även i detta fall belastar AB W ordern med nuvärdet av skillnaden det år leverans sker med samtidig uppläggning av en skuld i redovisningen, således:

Kundpris	50	MSEK
Kostnad	43	MSEK
Nuvärdet av mellanskillnadsräntor	2,75	MSEK
	<hr/>	
Summa kostnad	45,75	MSEK
<i>Bruttovinst att redovisa</i>	4,25	MSEK

Vid varje årsskifte regleras skulden så att den vid utgången av året motsvarar nuvärdet av återstående mellanskillnadsränta. I de fall räntan mot bank är rörlig tillämpas den per årsskiftet gällande räntesatsen vid beräkning av nuvärdet (jfr RR dom H 33-1976 och H 37-1976 i det s. k. Incentivemålet).

Det tillämpade redovisningssättet är helt i enlighet med god redovisnings- sed och måste göras rent civilrättsligt.

*Fråga:* Är nuvärdet av mellanskillnadsräntorna avdragsgill vid beskattningen det år leverans sker?

*RSVs nämnd för rättsärenden* meddelade i oktober 1980 följande förhandsbesked.

Nämnden finner att, om AB W på sätt anges i alternativ två i ansöknings- behåller de erhållna växlarna under hela kredittiden, någon avdragsgill driftkostnad inte därigenom uppkommer för bolaget. Nämnden besvarar därför AB W:s första fråga nekande. Vad däremot beträffar AB W:s andra fråga finner nämnden att belopp som bolaget erlägger till banken enligt separat avtal utgör för bolaget avdragsgill driftkostnad. Nämnden finner vidare att bolaget under kredittiden äger tillgodoföra sig avdrag för kostnaden för framtida utbetalningar till banken med belopp som motsvarar nuvärdet av återstående utbetalningar enligt den på balansdagen gällande avtalade räntesatsen, under förutsättning att i räkenskaperna avsatts motsvarande belopp till täckande av kostnaden. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning påföljande beskattningsår. Nämnden besvarar frågan i enlighet härmed.

#### **Förhandsbesked september 1981**

(52)

I en ansökan om förhandsbesked anförde bolaget B:

##### *1. Behandling av vissa räntor i samband med långfristiga kontrakt*

Bolagets huvudsakliga verksamhet som består av försäljning går på export. Bolagets räkenskapsår är kalenderår. I samband med prisförhandlingarna framkommer ofta möjligheter till olika betalningsvillkor, som sins emellan – yttligt sett – kan synas likvärdiga. Beroende på den skattemässiga behand-

lingen, den bokföringsmässiga behandlingen samt refinansieringsmöjligheter, kan det ekonomiska utfallet bli helt olika.

Som exempel kan nämnas följande hypotetiska fall:

Försäljningspris:	Kr. 1 000 000:-
Leveransdag: 1980.11.30	
Betalningsvillkor:	a/ 1 000 000:- 30 dgr. netto
	b/ 1 259 700:- kontant 1983.11.30
	c/ fyra växlar à kr 250 000 att betala
	1981.05.31
	1981.11.30
	1982.05.31
	1982.11.30 + 9 % ränta

Förutom ovanstående betalningsvillkor gentemot kunden finns ytterligare två alternativ.

Kontraktet under b/ ovan på kr. 1 259 700 kan refinansieras via bank per 1980.11.30 för en kostnad av kr. 532 000:-. Den 30 november 1980 erhålls sålunda kr. 727 000:-.

Växlarna under c/ ovan kan diskonteras hos bank enligt följande:

Växel	Förfallodag	Belopp	Avdrag	Utbetalt belopp
1	1981.05.31	250 000:-	15 300:-	234 700:-
2	1981.11.30	250 000:-	34 300:-	215 700:-
3	1982.05.31	250 000:-	51 800:-	198 200:-
4	1982.11.30	250 000:-	67 800:-	182 200:-
				830 800 :-

Bolaget kan själv låna kapital för en ränta på 14 procent.

- I Betalningsvillkor a/ förhandlas fram, varvid inga problem uppstår. Det skattemässiga och det bokföringsmässiga resultatet blir likvärdiga.
- II Bolaget gör den marknadsmässiga bedömningen att de måste erbjuda betalningsvillkoret b/ ovan. Bokföringsmässigt kan detta redovisas på tre sätt.

a/Hela nominella fordran kr. 1 259 700:- redovisas som intäkt under räkenskapsår. (Dålig redovisningssed. Anmärkning i revisionsberättelsen.)

b/Den redovisade intäkten under året kr. 1 259 700:- reduceras med en räntereserv på  $\frac{35}{36} \times 1\,259\,700 \times 14\% \times 3 =$  kr. 514 377:-

Under 1981 återföres  $\frac{12}{36}$  av reserven  
 $1\,259\,700 \times 14\% \times 3 =$  kr. 176 358:-

Under 1982 återföres  $\frac{12}{36}$  av reserven  
 $1\,259\,700 \times 14\% \times 3 =$  kr. 176 358:-

Under 1983 återföres  $\frac{11}{36}$  av reserven  
 $1\,259\,700 \times 14\% \times 3 =$  kr. 161.661:-

Detta innebär följande periodisering av överskotten:

1980	1 259 700 ./.	514 377:-	=	745 323:-
1981			=	176 358:-
1982			=	176 358:-
1983			=	161 661:-
				<hr/>
			kr. 1 259 700:-	= nominella fordran

(God redovisningssed)

c/ Kontraktet säljs varvid erhålles kr. 727 700:-, vilket belopp redovisas som intäkt 1980. I gengäld reduceras bolagets framtida räntekostnader.

III Bolaget erbjuder betalningsvillkor c/ ovan. Bokföringsmässigt kan detta redovisas på tre sätt.

a/ Hela nominella fordran kr. 1 000 000:- redovisas som intäkt 1980, tillsammans med ränta  $\frac{1}{12} \times 1\,000\,000 \times 9\%$  = kr. 7 500:-

Under 1981 redovisas ränteintäkter med

$$\left(\frac{1\,000\,000 \times 9\% \times 5}{12} + \frac{750\,000 \times 9\% \times 6}{12} + \frac{500\,000 \times 9\% \times 1}{12}\right) = \text{kr. } 75\,000:-$$

Under 1982 redovisas ränteintäkter med

$$\left(\frac{500\,000 \times 9\% \times 5}{12} + \frac{250\,000 \times 9\% \times 6}{12}\right) = \text{kr. } 30\,000:-$$

Intäkterna periodiseras sålunda enligt följande:

1980	1 007 500:-
1981	75 000:-
1982	30 000:-
	<hr/>
	Kr. 1 112 500:-

(Dålig redovisningssed, anmärkning i revisionsberättelsen ev. eftersom kostnadsräntan överstiger intäktsräntan.)

b/ Då den erhållna räntan (9 %) är lägre än den bolaget betalar själv (14 %) reduceras den redovisade intäkten 1980 kr. 1 007 500:- med en räntereserv på  $\frac{23}{24} \times 1\,000\,000 \times (14-9\%) \times 2$  = kr. 95 833:-

1981 återföres  $\frac{12}{24}$  av reserven  $1\,000\,000 \times (14-9\%) \times 2$  = kr. 50 000:-

1982 återföres  $\frac{11}{24}$  av reserven  $1\,000\,000 \times (14-9\%) \times 2$  = kr. 45 833:-

Detta innebär följande periodisering av överskotten.

1980	1 007 500	./. 95 833 =	911 667:-
1981	75 000	+ 50 000 =	125 000:-
1982	30 000	+ 45 833 =	75 833:-

---

1 112 500:- nominella fordran +  
ränteintäkter  
(God redovisningssed)

c/ Växlarna diskonteras, varvid erhålles kr. 830 000, vilket belopp redovisas som intäkt 1980. I gengäld reduceras bolagets framtida räntekostnader.

### Frågor

- 1:1 Kan bolaget skattemässigt få avdrag för avsättning till en räntereserv, på så sätt som beskrivits under II:b, under förutsättning att återföring av reserven sker successivt fram till slutbetalningen?
- 1:2 Kan bolaget skattemässigt få avdrag för avsättning till en räntereserv på så sätt som beskrivits under III:b, under förutsättning att återföring av reserven sker successivt fram till slutbetalningen?
- 1:3 Påverkas svaret under 1:1 och 1:2 av om bolagets totala räntebärande upplåning uppgår till summan av de kund- och växelfordringar för vilka räntereserv upplagts?

*RSVs nämnd för rättsärenden* meddelade i september 1981 följande förhandsbesked.

Den omständigheten att bolaget självt utger ränta efter 14 procent på egna lån och att kundfordringen i alternativ II:b i ansökningen löper utan ränta respektive att bolagets upplåningsränta i alternativ III:b i ansökningen överstiger räntan på växlarna innebär inte att någon avdragsgill driftkostnad därigenom uppkommer för bolaget. På grund härav och då bolaget inte heller på annan grund kan medges avdrag för avsättning till en räntereserv enligt något av dessa alternativ – vare sig bolagets totala räntebärande upplåning uppgår till summan av de kund- och växelfordringar för vilka sådan räntereserv upplagts eller ej – svarar nämnden nej på frågorna 1:1, 1:2 och 1:3.

## Rabatter och återbäring

### RA 1946 not Fi 1286

(53)

E. O. Emilsson von Gegerfelt ang. ink. tax. 1943.

Avdrag vägrades för beräknad ej utbetald återbäring till kunder. Klaganden, som hade en bröd- och mjölkbutik, hade utfäst sig att lämna 3 procent återbäring på sålda varor. Återbäringen skulle betalas ut när kunderna lämnade sina kvitton. Någon bestämd tid inom vilken krav på återbäringen skulle framställas var inte fastställd.

(GRS II 4:e uppl. s. 224.)

### RA 1947 not Fi 973

(54)

TI ang. Rättviks Handelsaktiebolags ink. tax. 1944.

Bolaget hade av nettovinsten reserverat 9 000 kronor för återbäring till kunder.

*Regeringsrätten* medgav avdrag "enär reserveringen måste antagas ha föränletts av en bolaget p. g. a. förhandsutfästelse åliggande förpliktelse samt erinran icke framställts mot beloppets storlek."

### RA 1971 not Fi 334

(55)

TI ang. Trävaru AB O Olsson & Co:s ink. tax. 1965.

Kammarrätten medgav avdrag för reservering av kassarabatter, vilka bolaget enligt avtal hade att erlægga och som utgjorde skuld vid beskattningsårets utgång.

*Regeringsrätten* ej ändring.

### Förhandsbesked april 1972

(56)

Ett bolag M, som var verksamt inom ADB-området, utförde åt olika uppdragsgivare organisations- och konsultationsuppdrag. I samband med att uppdragen erhöles ingick bolaget med uppdragsgivaren ett detaljerat avtal enligt vilket bolaget M fick förbinda sig att under vissa förhållanden lämna ekonomiska garantier i form av remissaavdrag från uppdragsgivaren vid dennes slutreglering av debiterade arvoden och kostnader. Uppdragsgivaren debiterades varje månad. Slutreglering kunde dock ske först när uppdraget i sin helhet och i alla avseenden 1) anmälts såsom slutfört, 2) föreskriven granskning och kritik av uppdraget genomförts och 3) uppdraget därefter vederbörligen godkänts.

Bolaget M avsåg att behandla "kompensationsrabatten" antingen enligt en sorts aktiveringsmetod eller enligt en sorts garantimetod. Beräkningssätten enligt dessa två metoder utvecklades i ansökningen.

Bolaget M hemställde om förhandsbesked huruvida det beträffande sådana vid bokslutstillfället ekonomiskt icke slutreglerade konsultuppdrag för vilka kompensationsrabatt kunde komma att utgå ägde vid inkomsttaxeringen tillämpa de ifrågavarande metoderna.

*RSVs nämnd för rättsärenden* meddelade i april 1972 följande förhandsbesked.

Nämnden finner väl, att bolaget M på fakturerade och ännu ej av bolagets uppdragsgivare betalda belopp löper viss risk att åsamkas s. k. kompensationsrabatt. Nämnden finner emellertid vidare att de risker som bolaget sålunda löper – såvitt utredningen i ärendet visar – icke är av sådan särskild art och omfattning, att bolaget i anledning härav bör erhålla avdrag för avsättning till garantifond. På grund härav förklarar nämnden beträffande den i ansökningen omnämnda s. k. garantimetoden att bolaget vid inkomsttaxeringen icke äger åtnjuta avdrag för avsättning till garantifond.

Vad härefter angår den i ansökningen omnämnda s. k. aktiveringsmetoden finner nämnden förhandsbesked beträffande denna fråga icke böra meddelas och avvisar därför ansökningen i denna del.

**(57) Förhandsbesked maj 1975**

Ett företag, galleriet G, avsåg att under en treårsperiod ge ut en serie om 33 grafiska blad. De som tecknade en hel serie om 33 blad skulle erbjudas en specialrabatt om 20 procent på inbetalat belopp. Rabatten skulle ges då seriens samtliga blad hade betalats. Galleriet önskade förhandsbesked i följande fråga.

Vilken rättighet/skyldighet föreligger att reservera medel för den 20-procentiga specialrabatten, som ju i princip är ovillkorlig?

*RSVs nämnd för rättsärenden* meddelade i maj 1975 följande förhandsbesked.

Nämnden förklarar, att galleriet G i anledning av utfästelser att lämna rabatt om 20 procent på inbetalt belopp avseende serier om 33 grafiska blad är berättigat till avdrag för framtida rabattutgifter med belopp, som svarar mot vad som i räkenskaperna för beskattningsåret avsatts för täckande av utgifter med anledning av rabattutfästelse, som utestår vid beskattningsårets utgång.

## Personalkostnader

**(58) RÅ 1942 not Fi 224–229**

Dalarnes Tidnings- och Boktryckeri AB ang. ink. tax. 1940 och eftertax. för åren 1935–1939.

Bolaget medgavs avdrag för avsättning till semesterersättningar åt bolagets personal.

(GRS II 4:e uppl. s. 151.)

**RÅ 1960 not Fi 1672**

(59)

TI ang. A. G. Norlins eftertax. för år 1954.

Prövningsnämnden åsatte Norlin eftertaxering för år 1954 till rättelse av de felaktigheter som framkommit vid granskning av räkenskaperna för en av Norlin bedriven rörelse (bilaffär och reparationsverkstad). Vid eftertaxeringen hade PN lämnat utan bifall ett av Norlin framställt yrkande om avdrag för ett i räkenskaperna för beskattningsåret icke bokfört belopp av 5 278 kr., avseende i rörelsen anställdas vid utgången av samma år intjänade semesterlöner.

Kammarrätten medgav avdrag med beloppet 5 278 kr.

*Regeringsrätten:* Enl. vad handlingarna i målet utvisa har Norlin bokfört ifrågakomma belopp å 5 278 kronor först i sina räkenskaper för det beskattningsår, hans inkomsttaxering år 1955 avsåg, samt även erhållit avdrag därför vid taxeringen. Vid sådant förhållande och på grund av vad i målet i övrigt förekommit finner RegR skäligt att med ändring av KR:s utslag fastställa PN:s beskattningsåtgärder.

**RÅ 1960 not Fi 1673**

(60)

TI ang. A. G. Norlins ink. tax. 1955.

Hos regeringsrätten yrkade TI att därest i mål ang. Norlins eftertaxering för år 1954 (RÅ 1960 not Fi 1672) Norlin skulle anses berättigad till avdrag för ett i 1953 års räkenskaper icke bokfört belopp av 5 278 kronor avseende i rörelsen anställdas vid utgången av samma år intjänade semesterlöner, Norlin vid 1955 års taxering måtte vägras avdrag för beloppet.

*Regeringsrätten:* Enär KM:t i utslag denna dag i mål ang. Norlin åsatt eftertaxering för år 1954 funnit denne icke berättigad till ifrågakomma avdrag å 5 278 kronor, finner RegR nu förevarande besvär icke föranleda vidare yttrande.

**RÅ 1968 not Fi 966**

(61)

AB Vindelns Rör, Värme & Sanitet ang. ink. tax. 1961.

I självdeklaration år 1961, avseende räkenskapsåret 1/6–31/5 1960, gjorde bolaget avdrag för avsättning å 8 520 kronor för bestridande av semesterersättning till två huvudaktieägare med anställning i bolaget. 4 320 kronor avsåg ersättning till den ena aktieägaren för 36 under tiden 1/1 59–31/5 60 intjänade semesterdagar samt 4 200 kronor ersättning till den andra aktieägaren för 35 under samma period intjänade semesterdagar. Beloppen hade beräknats efter 120 kronor för dag. Vardera aktieägaren hade uppburit månadslön å 3 000 kronor.

Taxeringsnämnden följde i berörda hänseende deklarationen.

Hos prövningsnämnden yrkade TI att 2 280 kronor skulle återföras till beskattning. Han anförde att skäl för högre reservering för semesterersättning än vad som motsvarade 18 semesterdagar för kalenderår eller i förevarande fall 26 semesterdagar för vardera aktieägaren icke förelåg.

Prövningsnämnden biföll TI:s yrkande.

Hos KR anförde bolaget, att aktieägarna var berättigade till semester av samma längd som statstjänstemän med motsvarande årslön, samt yrkade, att KR måtte medgiva bolaget avdrag för beloppet 8 520 kronor i dess helhet.

Kammarrätten: Som bolaget icke visat fog för sitt yrkande om högre avdrag för ifrågavarande avsättning än vad PN – med beaktande av bestämmelserna i 1945 års lag om semester beträffande antalet semesterdagar – medgivit, lämnar KR besvären utan bifall.

*Regeringsrätten* ej ändring.

En ledamot var skiljaktig. Han anförde.

Ifrågav. avsättning avser bolagets kostnader för beredande av semester åt två i bolaget anställda personer, tillika ägare av bolaget. Det avsatta beloppet får anses i och för sig skäligt. I målet har ej visats något förhållande på grund varav bolaget bör vägras avdrag för beloppet eller del därav. Jag prövar därför rättvist att, med ändring av KR:s utslag och PN:s beslut, nedsätta de överklagade taxeringarna --- (återstoden utesluten här).

## (62) Förhandsbesked oktober 1979

I ansökan om förhandsbesked anförde företaget C:

Företag anslutna till SAF betalar en viss procentsats av sin lönesumma till sina tjänstemän till två gemensamma organ kallade Trygghetsrådet och Trygghetsfonden.

Trygghetsrådet skall på sätt som framgår i trygghetsöverenskommelsen och med hjälp av medel ur Trygghetsfonden stödja tjänstemän som blir arbetslösa på grund av arbetsbrist.

Företaget C som ej är medlem i SAF och därmed ej inbetalar några medel till Trygghetsrådet eller Trygghetsfonden har enligt avtal skyldighet att tillämpa SAF/PTK:s trygghetsöverenskommelse.

Med anledning av ovanstående önskar vi få förhandsbesked på om företaget med skattemässig avdragsrätt kan avsätta till konto kallat företaget C:s trygghetsfond årsvis motsvarande vad som SAF-medlem inbetalar till Trygghetsrådet/Trygghetsfonden.

För 1979 betalar SAF-medlem 0,5 procent av lönesumman för tjänstemän.

Beslutade ersättningar till anställda i enlighet med reglerna i trygghetsöverenskommelsen skall täckas ur Trygghetsfonden.

RSVs nämnd för rättsärenden meddelade i oktober 1979 följande förhandsbesked.

Företaget C:s sätt att tillämpa åtagandet gentemot handelstjänstemannaförbundet innebär att företaget sätter av medel för att möta framtida kostnader, som f. n. inte kan beräknas vare sig i fråga om belopp eller utbetalningstid. Nämnden finner att avdrag inte kan medges för sådana fonderingar. På grund härav förklarar nämnden att företaget C vid inkomsttaxering inte har rätt till avdrag för den tilltänkta avsättningen.

**Förhandsbesked april 1981**

(63)

Bolaget T hade träffat avtal med ett statligt företag, bolaget V, vars verksamhet var under avveckling, om att rekrytera minst två personer från bolaget V med garanterad anställning t. o. m. den 30 juni 1982. För detta skulle bolaget V erlägga 700 000 kronor till bolaget T. Bolaget T anhöll om att få skuldbokföra dessa 700 000 kronor samt avräkna löne- och lönebikostnader för berörd personal allteftersom kostnaderna uppstod fram till dess hela beloppet var utnyttjat, eller att få återföra restbeloppet till beskattning om det ej utnyttjades i sin helhet efter avtalstidens utgång.

*RSVs nämnd för rättsärenden* meddelade i april 1981 följande förhandsbesked.

Av handlingarna framgår att bolaget T i oktober 1980 träffat avtal med bolaget V. Enligt avtalet har bolaget T förbundit sig att rekrytera personal från bolaget V. Anställningarna hos bolaget T skall enligt överenskommelsen leda till varaktiga arbeten. Med visst undantag har överenskommit att uppsägning inte får ske tidigare än den 30 juni 1982. Till täckande av utbildnings- och anpassningskostnader för den nyanställda personalen betalar bolaget V 700 000 kronor till bolaget T.

Av det anförda framgår att ersättningen på 700 000 kronor är avsedd att täcka särskilda personalkostnader under en övergångstid, som kan beräknas vara t. o. m. första halvåret 1982. Nämnden förklarar, att bolaget T med anledning av åtagandet i avtalet 1980 är berättigat till avdrag såsom för skuld i boksluten för räkenskapsåren 1980 och 1981 för framtida särskilda personalkostnader med belopp, som beräknas belöpa på räkenskapsåren 1981 och 1982 respektive 1982. Dock skall beloppet vara återfört till beskattning senast vid taxering för beskattningsåret 1982.

**Befarade framtida förluster***Kursförluster***RÅ 1972 not A 66**

(64)

Banken A ang. *förhandsbesked*.

I ansökningsanförde A. För att tillgodose kreditanspråk var A tvingad att anskaffa kapital genom upplåning. A räknade med att upplåna medel utomlands i utländsk valuta till betydande belopp. A måste vid dyl. upplåning ikläda sig risken för förlust, som kunde uppkomma genom att den svenska kronans värde minskade i relation till den upplånade utländska valutans. Vid bedömning av denna risk borde hänsyn tagas till att lånetiden för den utländska valutans i allmänhet kunde beräknas bli relativt lång. Det var därför angeläget för A att göra avsättningar, tillräckliga för att kunna täcka den ökning av låneskulden, omräknad i svenska kronor, som kunde ha inträtt vid tidpunkten för återbetalningen. A frågade om avsättning fick

göras i kommande bokslut för täckning av kursförluster på vid bokslutstillfallet ev. förekommande upplåning i utländsk valuta.

RSV:s nämnd för rättsärenden anförde. Nämnden finner att sådan förlust som A vid återbetalning av lån i utländsk valuta åsamkas till följd av att den svenska kronans värde minskat i förhållande till den utländska valutans utgör för A vid inkomsttaxeringen avdragsgill förlust. Nämnden finner vidare att, om det vid utgången av visst beskattningsår föreligger sådan kursförändring att förlust skulle ha uppkommit om A vid samma tidpunkt återbetalat lånet, A för samma beskattningsår äger tillgodoföra sig avdrag med belopp motsvarande sålunda beräknad förlust. Nämnden finner slutligen att A icke äger tillgodoföra sig avdrag för befarad förlust som inte har samband med vid beskattningsårets utgång föreliggande kursförändringar. P. g. a. det anförda förklarar nämnden att, om det vid utgången av visst beskattningsår föreligger sådan kursförändring att förlust skulle ha uppkommit om A vid samma tidpunkt återbetalat lånet A vid inkomsttaxeringen äger erhålla avdrag för täckning av beräknad förlust med belopp motsvarande den förlust som skulle ha uppkommit om lånet vid beskattningsårets utgång återbetalats.

*Regeringsrätten ej ändring.*

**(65) RÅ 1976 ref 104 (RRK 1976 R 76 1:88)**

Incentive AB ang. *förhandsbesked*.

Incentive Aktiebolag, rörelsedrivande moderbolag inom koncern med ett flertal dotterbolag i olika branscher, erhöll genom licens av Sveriges riksbank 9.5.75 rätt att dels förvärva 32 500 aktier i Skega Aktiebolag, dels upptaga lån hos utländsk kreditgivare å motvärdet av 15,9 milj. kronor för finansiering av likvider till vissa i utlandet bosatta säljare av aktier i nyssnämnda bolag. Med anledning därav upptog bolaget ett lån hos en schweizisk bank på 10,3 milj. schweizerfranc med en löptid av fem år utan amortering.

I ansökan till riksskatteverket om förhandsbesked anförde Incentive Aktiebolag i huvudsak följande: Lånet har upptagits för finansiering av bolagets rörelse. Bolaget har, enligt egen uppfattning, av vederbörande svenska myndigheter, hänvisats att täcka sitt lånebehov i utlandet. En viss instabilitet på den internationella valutamarknaden kan betecknas som normal. Trots samarbete inom ramen för ett antal internationella sammanlutningar har de enskilda staterna bevarat åtskillig handlingsfrihet i sin ekonomiska politik. Med ändringar av valutakurserna måste man därför alltid räkna. Denna instabilitet har under senare år varit avsevärd, varom vittnar t. ex. de svenska varvens svårigheter på grund av värdefallet på dollarn och den av dagspresser. uppmärksammade krisen för pundet. – Mot denna bakgrund måste en låntagare alltid och alldeles särskilt i nuläget räkna med möjligheten att under lånets löptid kronans värde kan komma att förändras i relation till den valuta, i vilken lånet upptagits. Förändringar kan ske både så att kronan blir mer värd och så att den blir mindre värd. Därav föranleds kursvinster resp. kursförluster, som skapar problem inte bara vid redovisningen utan också vid beskattningen. – Bolaget vill hos riksskatteverket ta upp frågan om och i vad mån bolaget kan påräkna avdrag skattemässigt för kursförluster på ovanstående lån resp. vara skyldigt att

skatta för kursvinster. Bolaget tar också upp frågan om beskattningsår. – Verket äger förutsätta, att bolaget icke innehar fordringar i schweizerfranc vid de tidpunkter, om vilka i ärendet kan vara fråga, samt att bolagets skuld icke i räkenskaperna redovisas med lägre belopp än det bolaget yrkar vid taxeringen. – Mot bakgrund av vad bolaget här beskrivit önskas svar på följande frågor:

A. Avdrags- och intäktsfrågan. – 1. Under lånets löptid kan kursstegring inträffa. Kursstegringen innebär, att kostnaden för lånet ökar. Är bolaget berättigat att erhålla avdrag såsom en omkostnad i rörelsen för ett belopp motsvarande den av kursstegringen föranledda förlusten? – 2. Om i stället kursen skulle sjunka uppkommer en motsatt situation. Då kommer bolagets kostnad för lånet att minska. Utgör vinsten skattepliktig intäkt?

B. Beskattningsårsfrågan. – 3. Äger bolaget vid varje räkenskapsårs slut beräkna liden kursförlust på grundval av kursläget på balansdagen? – 4. Om kursen gått upp under tiden mellan balansdagen och dagen för årsredovisningens upprättande, äger bolaget då i stället grunda beräkningen på kursläget sistnämnda dag? – 5. Föreligger vid nedgång av kursen på den utländska valutans skyldighet för bolaget att vid beskattningen nedskrivna skulden, så att alltså denna vid beskattningen kommer att redovisas till lägre belopp än vid lånets upptagande eller till lägre belopp än i närmast föregående balansräkning?

Bolaget anförde sammanfattningsvis att enligt gällande redovisningsregler tillgångar skall värderas enligt "lägsta värdets princip" och skulder enligt "högsta värdets princip" samt att vinst inte bör redovisas och beskattas förrän den realiserats.

AO invände i huvudsak, att förlust på varufordran utgör driftsförlust, medan förlust på lånefordran utgör kapitalförlust. Motsvarande uppdelning kunde analogt göras på balansräkningens passivsida beträffande varu- och låneskulder. Vidare måste anskaffning av främmande kapital ses som en förbättring eller utvidgning av förvärvskällan och alltså vara av icke avdragsgill natur.

RSVs nämnd för rättsärenden yttrade: Nämnden finner att, såvitt visats, ifrågavarande långfristiga lån upptagits för bolagets rörelse. Vidare finner nämnden att sådan förlust eller vinst som vid en återbetalning av lånet uppkommer för bolaget till följd av att den svenska valutans värde förändrats i förhållande till den schweiziska utgör för bolaget avdragsgill kostnad respektive skattepliktig intäkt i bolagets rörelse. På grund härav besvarar nämnden frågorna 1 och 2 jakande. – Nämnden finner vidare att, om det vid utgången av visst beskattningsår föreligger sådan kursändring att förlust skulle ha uppkommit vid en återbetalning av lånet, bolaget för samma beskattningsår äger tillgodoföra sig avdrag för befarad framtida kursförlust med belopp motsvarande den på grundval av kursläget vid beskattningsårets utgång beräknade förlusten under förutsättning att i räkenskaperna avsatts samma belopp till täckande av sådan förlust. Belopp för vilket avdrag medgivits för befarad framtida förlust skall dock återföras till beskattning påföljande beskattningsår. Med hänsyn härtill förklarar nämnden att bolaget under lånets löptid äger tillgodoföra sig avdrag för i räkenskaperna gjord avsättning för täckande av befarad framtida förlust med belopp motsvarande högst kursförlust på grundval av kursläget på balansdagen samt att medgivet

avdrag skall återföras till beskattning påföljande beskattningsår. – Vidare finner nämnden, att bolaget inte äger tillgodoföra sig avdrag för kursförlust beräknad på grundval av kursförändring under tiden mellan balansdagen och dagen för årsredovisning. – Slutligen finner nämnden att skyldighet icke föreligger för bolaget att vid nedgång av kursen på den utländska valutan vid beskattningen nedskrivna skulden. På grund härav besvarar nämnden frågorna 4 och 5 nekande.

Två ledamöter anmälde skiljaktig mening.

Den ene anförde: Jag är ense med majoriteten beträffande frågorna 1, 2 och 4. Beträffande frågorna om beskattningsår får bolaget anses äga rätt att vid utgången av varje räkenskapsår beräkna liden kursförlust på ifrågakvarande lån på grund av kursläget på balansdagen. Bolaget är inte skyldigt att skriva ned skulden om kursen på den schweiziska valutan sjunker under lånets löptid. – Jag anser att förhandsbeskedet bör utformas i enlighet med det anförda.

Den andre anförde: Eftersom lånet har tagits för sökandebolagets rörelse ansluter jag mig till majoritetens principiella ståndpunkt att en kursförlust utgör för bolaget avdragsgill kostnad vid beräkning av inkomst av rörelse samt att en kursvinst utgör skattepliktig intäkt av rörelse för bolaget. Min avvikande mening rör beskattningsårsfrågan. – Nämndens beslut är likartat med ett tidigare meddelat förhandsbesked, som gällde bankaktiebolags rätt till avdrag för kursförlust på långfristigt lån i utländsk valuta. Regeringsrätten gjorde ej ändring i förhandsbeskedet (se § 4 i protokollet över ärenden rörande förhandsbesked 1972-03-14 samt regeringsrättens dom 1972-12-19). – I förevarande ärende kan emellertid inte någon entydig vägledning hämtas från regeringsrättens ovannämnda ställningstagande. – I det av regeringsrätten prövade ärendet utgjorde nämligen de lånade medlen, som skulle stödja bankens utlåning i svensk valuta, omsättningstillgång i bankaktiebolagets rörelse. Det nu aktuella lånet är däremot ett långfristigt finansieringslån i en flytande valuta och förhandsbeskedet borde därför såvitt gäller fråga 3 ha givits följande innebörd. – Inledningsvis kan fastslås att en kursstegring på balansdagen inte medför en faktisk förlust för bolaget. Avgörande för bedömningen måste då vara huruvida en på balansdagen föreliggande kursstegring kan anses i sig utgöra en under beskattningsåret inträffad omständighet av sådan art, att en framtida förlust vid lånets inlösen är sannolik. Endast om så är fallet bör en beräknad framtida förlust vara avdragsgill för det aktuella beskattningsåret. – Jag kan inte finna att en på balansdagen föreliggande uppgång av kursen på ett långfristigt lån i en flytande valuta är av denna beskaffenhet. Med hänsyn härtill anser jag att sökandebolaget äger rätt till avdrag endast för sådan kursförlust som genom betalning av lånet blivit definitivt konstaterad. – Med denna utgång skulle svar inte erfordras på fråga 4. – Beträffande fråga 5 ansluter jag mig till majoritetens ståndpunkt.

Såväl bolaget som allmänna ombudet anförde besvär över förhandsbeskedet.

Bolaget yrkade sådan ändring av förhandsbeskedet att återföring av reservering för "befarad framtida förlust" icke skulle behöva ske förrän den slutliga förlusten konstaterats genom betalning av låneskulden och att avdrag för kursförlust skulle medges också på grund av kursförändring under tiden mellan balansdagen och dagen för årsredovisningen.

Allmänna ombudet hemställde i sina besvär att regeringsrätten skulle besvara de i bolagets ansökan framställda frågorna nr 1 och 2 nekande. I andra hand yrkade allmänna ombudet att bolaget skulle medgivas avdrag

endast för sådan kursförlust, som genom betalning av lånet blivit definitivt konstaterad.

Till stöd för sin talan anförde bolaget bl. a.: Bolaget ville framhålla den motsättning mellan behandlingen av fordringar och av skulder, som skulle bli följden enligt den ståndpunkt nämndens majoritet intagit. Den principiella redovisningsfrågan är identisk för fordringar och för skulder. Om nu lagen för vissa fall förbjuder uppskrivning av fordran, bör i enahanda fall nedskrivning av skuld ej vara tillåten. – Men att på två skilda, med varandra oförenliga sätt bedöma en i grunden identisk fråga ter sig stötande och leder till anomalier i företagens redovisning.

AO vidhöll att förlust av angivet slag över huvud taget inte kunde anses utgöra avdragsgill driftskostnad vare sig i rörelse eller i annat inkomstslag. Han anförde vidare. I den händelse regeringsrätten skulle finna bolaget berättigat till avdrag för kursförlust på nu ifrågavarande lån (och skattskyldigt för kursvinst) uppkommer frågan om rätt beskattningsår. En tillfällig kursstegring på balansdagen innebär inte, då fråga är om långfristiga lån, att bolaget slutligen åsamkas en faktisk förlust. Avgörande för bedömningen måste i stället vara huruvida en på balansdagen föreliggande kursstegring i sig kan anses utgöra en under beskattningsåret inträffad omständighet av sådan art, att en framtida förlust vid lånets inlösen framstår som mera sannolik. Endast om så är fallet bör en beräknad framtida förlust vara avdragsgill under det aktuella beskattningsåret. En på balansdagen föreliggande uppgång av kursen på ett långfristigt lån i en flytande valuta kan inte anses vara av denna beskaffenhet. Med hänsyn härtill bör bolaget äga rätt till avdrag endast för sådan kursförlust som genom betalning av lånet blivit definitivt konstaterad.

Bolaget genmälde bl. a.: Den i förhandsbeskedet använda formuleringen ”framtida kursförlust” kan leda vilse, även om så ej avsetts. Den inbjuder till ett cirkelslut; eftersom förlusten är framtida kan den inte dras av förrän framdeles. – Få förluster låter sig så exakt fastställas som kursförluster, beroende på att de viktigaste valutannoteringarna anges t. o. m. i bråkdelar av ören. Givetvis kan en senare inträffande kursnedgång minska en förlust, eventuellt t. o. m. också ge en kursvinst som slutresultat vid lånets återbetalning. Men om den fortsatta utvecklingen vet man på balansdagen intet. Det är lätt konstatera, att per den dagen förlust föreligger. T. ex. kan man återbetala lånet eller genom avtal med bank eller annan tredje man köpa sig fri från skulden. Långgivaren respektive tredje mannen beräknar då givetvis sitt vederlag på grundval av gällande kurser. Att inom redovisningsrätten kursförlusten ingalunda ses som ”framtida” framgår av utredningen i ärendet.

*Regeringsrätten ej ändring.*

*Övriga*

**RÅ 1968 not Fi 2393**

(66)

AB Bildreklam ang. ink. tax. 1964.

Bolaget hade enligt avtal med ett biografföretag förvärvat rätt att i samband med biografernas ordinarie föreställningar visa reklamfilm. Bolaget, som i

sin tur hade upplåtit biograferna till annonsörer av reklamfilm, skulle till biografägaren betala provision på intäkterna från annonsörerna med ett minimibelopp om 100 000 kronor/år. Avtalet gällde till 15.6.1965.

Efter taxeringsrevision hos bolaget yrkade TI att bolagets taxering skulle höjas med 27 216 kr. Beloppet avsåg medel som fonderats för att täcka framtida förluster p. g. a. förpliktelsen att betala vissa biografhyror. TI anförde. Då avsättningen icke var avsedd att täcka risker, hänförliga till vid tiden för avsättningen redan utförda och intäktsredovisade prestationer, kunde de å framtida räkenskapsår helt belöpande kostnader, för vilka fondering skett, ej anses ha anknytning till bolagets resultat för det år fondering skett.

Bolaget invände. Eftersom bolaget inte kunde överblicka om skulden skulle uppvägas av inflytande inkomster ansåg det sig skyldigt enligt god köpmannased att göra reservering för risken i bokslutet.

Prövningsnämnden = Kammarrätten vägrade avdrag.

*Regeringsrätten* lämnade besvären utan bifall, eftersom bolaget inte var berättigat att som driftskostnad dra av annan hyreskostnad än den som belöpte på beskattningsåret.

(GRS II 7:e uppl. s. 373, SST rf 1968 s. 61.)

(67) RÅ81 1:51

Scandinavian Trading Company AB ang. ink. tax. 1974.

Scandinavian Trading Company Aktiebolag, vars verksamhet under beskattningsåret huvudsakligen bestod av import båtlastvis av olja, uppgav i sin självdeklaration bl. a. följande: Bolaget hade under år 1973 till svenska kunder försålt kvantiteter om ca 80 000 ton olja till ett genomsnittspris av ca 20 dollar per ton. Dessa kvantiteter var baserade på inköpskontrakt med en leverantör till motsvarande fasta pris. Leverantören hade emellertid nekat att till oförändrade priser fullfölja ingånga kontrakt under återopande av det totalt förändrade läget på oljemarknaden. Leverantören hade indikerat sin villighet att fullgöra leveranserna till ca 70–75 dollar per ton. Bolaget hade därför ansett sig nödgat att i bokslutet den 31 december 1973 skuldbokföra ett belopp av 19 milj. kronor enligt nedan: (1 000 dollar = 4 578 svenska kronor)  $80\,000 \times (72,50 - 20) = 4\,200\,000 \times 4\,578 = 19\,227\,600$ . – Vid denna beräkning hade bortsetts från normal bruttovinst, eftersom bolaget hade ansett denna försumbar i jämförelse med den beräknade förlusten. Bolaget hade självfallet protesterat mot leverantörens agerande, men med hänsyn till de framtida förbindelserna med denna kunde bolaget ej hårddraga sin kontraktsenliga rätt och såg det därför som en realitet, att bolaget ej kunde tvinga sig till leveranser till kontraktpriserna.

Taxeringsnämnden taxerade bolaget enligt deklarationen.

Vederbörande taxeringsintendent anförde besvär med yrkande att avdraget om 19 milj. kronor skulle vägras. Han anförde därvid: Den befarade förlusten hänförde sig till skuldsidan i bokföringen. Avdrag för reservering för eventuella förluster avseenden passivpost i balansräkningen hade hittills inte medgivits. I det av Stenbeck m. fl. utgivna arbetet om aktiebolagslagen förklarades i kommentar till 100 § 10 mom att ett bolags skulder i balansräkningen skulle upptas till det belopp, varmed de skulle betalas dvs. i regel

till nominella beloppet. I punkt 10 av anvisningarna till 29 § kommunal-skattelagen talas beträffande driftförlust i rörelse om "uteblivande av en intäkt, som normalt bort inflyta i rörelsen", och om "erforderlig avskrivning å utestående fordringar" men däremot icke om liknande händelser och åtgärder med avseende på skuldsidan i bokföringen. Det kan starkt ifrågasättas om gällande lagstiftning ger utrymme för reservering för risker beträffande företags skulder. En uppskrivning av skulderna synes sålunda inte kunna äga rum förrän skuldökningen är ett faktum.

Länsskatterätten i Stockholms län (1976-07-09) yttrade: Av handlingarna får anses framgå att det yrkade avdraget på 19 milj. kronor avser reservering för befarad förlust på grund av väntad ökning av anskaffningskostnaden för varor som av bolaget under år 1973 sålts för visst pris. I målet är vidare upplyst att bolaget vid bokslutstillfället hade förhandlingar med såväl leverantör som kunder för att begränsa den beräknade förlusten. Rätten finner sålunda att det inte föreligger någon konstaterad förlust som kan anses hänförlig till år 1973. Avsättningen har enligt rättens mening ej heller skett med tillräcklig omsorg och kan därför inte anses vara avdragsgill vid nu ifrågavarande taxering. – På grund av det sålunda anförda beslutar rätten att med bifall till taxeringsintendentens yrkande bestämma taxeringarna till etc (belopen här uteslutna).

Bolaget överklagade med yrkande om taxering enligt deklarationen. Bolaget anförde bl. a.: Bolagets inköpspris för oljan översteg det pris till vilket bolaget förbundit sig att sälja. Vad som obestriddigt inträffat är att bolagets här ifrågavarande tillgång – leveransavtalen med kunderna – vid bokslutstillfället hade ett värde som understeg värdet av motsvarande skuldförpliktelsen att införskaffa varorna och fullgöra betalning för dem. Den i sammanhanget relevanta affärshändelsen under räkenskapsåret – höjningen av inköpspriset – medför att bolagets kapitalbehållning måste antas vara lägre än den skulle ha varit om den angivna affärshändelsen icke inträffat. I enlighet med det anförda framstår det enligt bolagets uppfattning som uppenbart att grundläggande redovisningsprinciper och god redovisningssed i ett fall som förevarande kräver reservering i bokslutet. Bolaget gör vidare gällande att fråga är om en vid bokslutstillfället den 31 december 1973 konstaterad förlust och icke en förlustrisk. Bolaget hade nämligen icke någon möjlighet att då frånträda det redan överenskomna priset visavi kunderna eller att med framgång påverka inköpspris för de aktuella varorna.

Kammarrätten i Stockholm (1978-10-18) yttrade: Bolagets huvudsakliga verksamhet består av import av olja med direktförsäljning till storförbrukare inom landet. Enligt kontrakt med en utländsk leverantör skulle denne under 1973 till bolaget leverera olja till ett visst pris. I början av oktober samma år meddelade leverantören, att den kontrakterade kvantiteten med hänsyn till prisstegringen på oljemarknaden inte kunde levereras till det överenskomna priset. Leveransen upphörde och leverantören begärde för den återstående kvantiteten ett pris, som mångdubbelt översteg det kontrakterade. Bolaget hade å sin sida förbundit sig att till svenska köpare under hösten 1973 leverera en viss kvantitet olja efter ett pris baserat på det avtalade inköpspriset. Bolaget som alltså inte erhöll den kontrakterade leveransen under 1973 ansåg sig bundet av sina utfästelser till köparna. Till följd härav har beräknats

att bolaget skulle åsamkas en förlust om ca 27 milj. kronor, vilket belopp utgjorde skillnaden mellan det begärda inköpspriset och det bestämda försäljningspriset. Bolaget reserverade 19 milj. kronor av årets bruttovinst som beräknad framtida förlust, vilken i balansräkningen upptogs som en skuldpost.

Bolaget yrkar att den gjorda reserveringen skall godkännas vid inkomst-taxeringen och har till stöd för detta åberopat bl. a. att reserveringen betingades av god redovisningssed och således grundade sig på bokförings-lagens bestämmelser.

Vad bolaget sålunda anfört får med tillräckligt grad av sannolikhet anses utvisa, att bolaget på grund av de nämnda affärshändelserna under 1973 skulle komma att åsamkas en slutlig förlust under 1974.

En reservering för denna förlust får – med beaktande även av vad bolaget upplyst om att dess lager av olja varit obetydligt i förhållande till omsättningen – anses ha varit påkallad med hänsyn till god redovisningssed. På grund av detta och att förfarandet inte uttryckligen strider mot kommunalskattelagens bestämmelser om rätt beskattningsår får bolaget anses berättigat till avdrag vid inkomsttaxeringen för en beräknad förlust. Vid denna beräkning måste bedömas till vilket belopp den slutliga förlusten rimligen bort beräknas.

Det framgår av handlingarna att den slutliga förlusten numera beräknas uppgå till mellan 5,5 milj. och 7 milj. kronor. Förhandlingar med den utländske leverantören före bokslutets upprättande torde ha gett stöd för antagandet att denne skulle medge en sänkning av det ursprungligen begärda priset. Ätminstone vissa av bolagets svenska kunder synes vid nämnda tidpunkt ha godtagit ett högre pris än det kontrakterade, vilket reducerade den beräknade förlusten med ca 9 milj. kronor. Bolaget har inte upplyst om vilken kvantitet olja som dessa medgivanden avsåg.

Med hänsyn till det anförda och vid en samlad bedömning av den för bolaget föreliggande affärssituationen borde den befarade framtida förlusten vid bokslutet skäligen ha uppskattats inte komma att överstiga 10 milj. kronor. Avdrag i föreliggande avseende bör medges med detta belopp.

Kammarrätten ändrar det överklagade beslutet och nedsätter taxeringarna till följande belopp (beloppen här uteslutna).

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att bolaget skulle vägras avdrag för bokslutsreserveringen.

I yttrande över besvären hemställde bolaget att, om prövningstillstånd meddelades, reservering måtte medges med ytterligare 9 milj. kronor.

Prövningstillstånd meddelades. Samtidigt beslöt regeringsrätten inhämta yttrande från bokföringsnämnden.

I avgivet yttrande anförde bokföringsnämnden i huvudsak följande.

För bokslut för aktiebolag per 1973-12-31 fanns bestämmelser i 1944 års aktiebolagslag och 1929 års bokföringslag. Inte i någon av lagarna fanns uttryckliga bestämmelser beträffande i målet aktuella redovisningsfrågor. Avgörande är därför stadgandet i 3 § 1929 års bokföringslag att bokföringen skall ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased.

Bokföringsnämnden finner därför att frågeställningen bör avgöras utifrån en bedömning av god redovisningssed vid tiden för det aktuella bokslutet. Begreppet god

redovisningssed kan jämföras med vad som ovan sagts om allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased. De regler som skall tillämpas enligt god redovisningssed framkommer både genom olika auktoritativa uttalanden som t. ex. lagkommentarer, expertorgans uttalanden i specifika frågor etc. och genom etablerad praxis.

I kommentaren av Hemberg-Sillén till 1929 års bokföringslag anges (s. 79-80 6:e uppl.) att förlust på leveranskontrakt kan behöva beaktas av säljaren, nämligen om prisstegring inträffar före leveransdagen men leverans skall ske till avtalat lägre pris. Det anges ej vad som avses med förlust.

Som betydelsefulla uttalanden från expertorgan noteras dels en internationell redovisningsrekommendation, dels en redovisningsrekommendation från Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR.

En internationell kommitté - International Accounting Standards Committee - utfärdar "International Accounting Standards". Kommitténs anvisning nr 10 - som gäller från 1980-01-01 - innehåller regler som kan tillämpas på förluster på leveranskontrakt. Om avsättning för bl. a. sådan förlust anges: "The amount of a contingent loss should be accrued by a charge in the income statement if:

a) it is probable that future events will confirm that, after taking into account any related probable recovery, an asset has been impaired or a liability incurred at the balance sheet date, and

b) a reasonable estimate of the amount of the resulting loss can be made".

Anvisningen torde i denna del bekräfta en sedan länge även i Sverige tillämpad praxis, varför den bör vara relevant i detta mål.

Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR har i sin rekommendation nr 2 i redovisningsfrågor behandlat varulagervärdering och lagerreserv. Däri anges att 1976 års bokföringslag inte direkt behandlar "det fall då förlust på goda grunder kan förutses på arbeten för vilka kostnader icke nedlagts på balansdagen (inläggande order, kontrakt). Föreningen anser att även dylika förluster enligt god redovisningssed bör beaktas vid upprättande av resultat- och balansräkning om de är väsentliga för bedömning av företagets resultat och ställning". Med begreppet "arbeten" avses kontrakterade arbeten i t. ex. byggnadsbranschen. Rekommendationen fanns inte utgiven 1973/74 men den torde i åtminstone denna del redovisa en sedan länge tillämpad praxis. Bokföringsnämnden finner att det citerade avsnittet bör analogivis vara relevant för detta mål.

Bokföringsnämnden bedömer sammanfattningsvis att god redovisningssed beträffande förluster på leveranskontrakt innebär skyldighet att i räkenskaper avsäta för bedömda förluster. För att avsättning skall ske måste dock förlustrisken framstå som sannolik. Vidare skall en rimlig uppskattning av förlustens belopp kunna göras. Avsättning skall således ske även om förlusten endast kan ungefärligen uppskattas. I förevarande fall måste även köparnas sannolika åtgärder övervägas vid avsättning för förlustrisk.

*Regeringsrätten* (1981-10-12) yttrade: Bolagets yrkande om nedsättning av de av kammarrätten bestämda taxeringarna har inte framställts i den för besvär över kammarrättens dom stadgade ordningen. Bolagets nämnda yrkande kan därför icke komma under bedömning i målet.

Beträffande taxeringsintendentens besvär gör regeringsrätten ej ändring i kammarrättens dom.

Ett regeringsråd anförde till utveckling av sin mening: Inkomst av rörelse skall enligt 41 § kommunalskattelagen beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke står i strid med särskilda bestämmelser i samma lag.

Enligt 2 § bokföringslagen (1976:125) skall bokföringsskyldigheten fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Motsvarande bestämmelse fanns i 3 § i

den år 1974 gällande bokföringslagen (1929:117). I fråga om reservering som har karaktären av skuldbokföring, varom närmare bestämmelser saknas i bokföringslagen, får bestämmelsen anses innebära att även sådana skulder, som visserligen inte med säkerhet uppkommit före ett visst års balansdag men som ändå kan beräknas komma att uppstå framdeles med anledning av det gångna årets rörelse, skall upptas bland skulderna på balansdagen. Sådan skuldbokföring kräver dock att förlustrisken framstår som sannolik och att en rimlig uppskattning av förlustens belopp kan göras.

I förevarande fall har reservering skett därför att bolaget vid tidpunkten för upprättande av bokslutet räknat med en framtida förlust på cirka 19 milj. kronor till följd av leverantörens kontraktsbrott. Bolaget hade med hänsyn till de framtida förbindelserna med leverantören inte ansett sig kunna på rättslig väg hävda sin kontraktsenliga rätt mot denne, varemot bolaget hade ansett sig förpliktat att fullgöra sina åtaganden mot köparna. Samtidigt hade bolaget emellertid genom förhandlingar med såväl leverantören som köparna haft anledning antaga att förlusten skulle väsentligt nedbringas.

Vid bolagets bedömning av förlustrisken har således bolagets relationer till leverantören och köparna haft ett avgörande inflytande. På grund av den situation som vid ifrågavarande tidpunkt rådde på oljemarknaden och med hänsyn till bolagets förhållandevis ringa egna lager av olja framstår det som rimligt att bolaget inte ansåg sig kunna, genom förhandlingar eller på annat sätt, helt eliminera den beräknade förlusten. Bolaget får därför anses ha handlat i överensstämmelse med god redovisningssed genom att göra reservering för kommande förlust.

Kommunalskattelagen innehåller ingen särskild bestämmelse i fråga om vinstreglerande dispositioner av det slag som bolaget gjort. Den skattemässiga bedömningen av reserveringen skall därför ske med ledning av de i 41 § nämnda lag och i anvisningarna till lagrummet angivna principerna om bokföringsmässiga grunder och om rätt beskattningsår. Avdragsrätt föreligger således inte för beräknade framtida kostnader som inte kan anses ha samband med den intill balansdagen bedrivna verksamheten. Enär bolagets reservering, som det påföljande beskattningsåret återförts till beskattning, får anses ha haft samband med bolagets verksamhet under år 1973, var bolaget vid 1974 års taxering berättigat till avdrag för ett belopp som är rimligt i förhållande till förlustrisken.

**(68) RÅ 1974 not A 1081**

*AB A ang. förhandsbesked.*

A uppgav följande. A hade till ändamål att genom utlämnande av lån eller på annat sätt bidra till effektivisering av svensk detaljhandel. Bolaget lämnade därför lån till detaljhandeln i de fall banker och andra kreditinstitut p. g. a. otillfredsställande säkerheter inte ansåg sig kunna bevilja krediter. För att tillvarata detaljhandelns intressen hade bolaget i samband med etableringar för vilka lån beviljats i stor utsträckning nödgats teckna hyreskontrakt med fastighetsägarna för de lokaler där företagaren (låntagaren) skulle bedriva sin verksamhet. Bolaget hyrde därefter ut lokalerna till företagaren (låntagaren) på samma villkor som stipulerats i hyresavtalet mellan bolaget och fastighetsägaren. Bolaget iklädde sig härigenom stora förlustrisker för dessa hyresengagemang, eftersom låntagarna i många fall ej lyckades göra sin verksamhet lönsam och på grund härav inte kunde fullgöra sin skyldighet enligt hyresavtalet. AB A fick då betala hela eller del av hyran till fastighetsägaren utan motsvarande betalning från företagaren. De direkta

hyresåtagandena omfattade i regel en tid på tio år.

A:s lager av låne- och räntefordringar, för vilka i regel saknades bankmässiga säkerheter, uppgick vid utgången av 1972 till 59 571 900 kronor. Under åren 1963–1972 hade bolagets förluster på hyresengagemang uppgått till 1 155 656 kronor. (Hittills hade bolaget vid inkomsttaxeringarna medgivits avdrag för avsättning till reserv för befarade förluster på bolagets lager av låne- och räntefordringar med belopp motsvarande 10 procent av värdet på fordringsbeloppet.)

A hemställde om förhandsbesked att det skulle få avdrag för avsättning till reserv för befarade framtida förluster på hyresengagemang med belopp motsvarande 20 procent av sina totala årliga hyresengagemang vid varje beskattningårs utgång. (1.9.1973 uppgick A:s årliga hyresengagemang till 5 246 649 kronor exkl. indexhöjningar.)

TI ansåg att rätt till avdrag för avsättning inte förelåg eftersom hyresförlustriskerna varit av återkommande natur och av ungefär likartad storlek.

RSVs nämnd för rättsärenden fann att sökandebolagets kostnader i anledning av de i ansöknings angivna hyresengagemangen inte var av den art, att bolaget ägde erhålla avdrag för avsättning p. g. a. framtida förlustrisk.

*Regeringsrätten ej ändring.*

## Periodisering av inkomster

**RÅ 1963 not Fi 1026**

(69)

B. K. Bergström ang. ink. tax. 1959.

I sin år 1959 avlämnade självdeklaration upptog klgdn i inkomstkällan rörelse bruttointäkterna av sin verksamhet som inspektör hos Aktiebolaget Borohus (försäljning av monteringsfärdiga hus) till 19 500 kronor, varav provision 12 218 kronor och förskott å provision 7 281 kronor. Avdrag yrkades med 18 203 kronor, varav 7 281 kronor för nyssnämnda förskott.

Prövningsnämnden vägrade avdrag för erhållet förskott å provision.

Kammarrätten anförde i utslag 19/4 60 bl. a. Av handlingarna i målet framgår, att klgdn är att anse som anställd hos bolaget och den av honom från bolaget uppburna inkomsten till följd härav att hänföra till förvärvskällan inkomst av tjänst. De av klgdn uppburna "förskotten" å honom tillkommande provisioner få anses utgöra för honom vid förevarande taxering skattepliktig intäkt.

*Regeringsrätten* anförde. Handlingarna i målet få anses utvisa, att av det av klgdn under beskattningsåret från bolaget uppburna beloppet 19 500 kronor allenast 5 048 kronor utgjort av honom intjänad försäljningsprovision, medan återstoden utgjort förskott å sådan provision. I målet är numera tillika upplyst, att klgdn 15/6 60 häftat i skuld till bolaget för förskottsvis uppburnen provision med 43 695 kronor samt att han 1/9 s. å. upphört att vara inspektör

hos bolaget. Enär på grund härav klgdn må anses icke vara skattskyldig för mer än 5 048 kronor av beloppet 19 500 kronor, finner RegR skäligt att, med ändring av KR:s utslag, undanröja de överklagade taxeringarna.

(70) RÅ 1969 not Fi 565

U. Fryklund ang. ink. tax. och förm. tax. 1960.

I sin självdeklaration år 1960 uppgav Fryklund bruttointäkter av konsulterande verksamhet för pappers- och cellulosaindustrien till 130 033 kronor. Därav avsåg 26 230 kronor inkomst från ett indiskt företag (Gwalior). Av sistnämnda belopp utgjorde 6 250 kronor 5/36 av ett under beskattningsåret uppburet garantibelopp för 3 års kontrakt å 45 000 kronor och återstoden, 19 980 kronor, arvoden och resekostnader m. m. Vid beräkning av förmögenhet avräknade han som skuld 38 750 kronor, avseende förskott från Gwalior.

Taxeringsnämnden upptog hela beloppet – 45 000 kronor – som inkomst och vägrade vid förmögenhetstaxeringen avdrag för den uppgivna skulden å 38 750 kronor.

Hos prövningsnämnden yrkade Fryklund, att endast 9 311 kronor av beloppet 45 000 kronor måtte tagas till beskattning vid inkomsttaxeringen samt att återstoden, 35 689 kronor, måtte anses utgöra avdragsgill skuld vid förmögenhetstaxeringen. Till stöd för sin talan anförde han: Han hade enl. avtal med Gwalior åtagit sig att fungera som teknisk konsult åt företaget under tre år, räknat från 11/8 59. Hans arvode för hela uppdraget bestämdes till 225 000 kronor att betalas med 18 750 kronor kvartalsvis i efterskott. Därjämte skulle han erhålla ersättning för samtliga kostnader för uppdragets fullgörande. Kostnaderna skulle betalas månatligen i efterskott mot lämnad räkning. Då överföring av pengar från Indien till Sverige normalt icke kunde ske på kortare tid än tre månader och det kunde förutses, att han skulle få mycket betydande kostnader, medan han ännu vistades i Sverige, ändrades avtalet så, att Gwalior deponerade 45 000 kronor hos honom att användas till bestridande av kostnader. Han skulle dock alltjämt tillstålla Gwalior månadsräkningar å kostnaderna, vilka skulle likvideras så, att depositionen bibehölls vid sitt ursprungliga belopp, 45 000 kronor. Då emellertid hans behov av rörelsekapital kunde beräknas minska undan för undan, ägde han ur det deponerade beloppet kvartalsvis i efterskott tillgodogöra sig arvode med 3 750 kronor, så att det deponerade beloppet i sin helhet skulle vara intjänat som arvode vid avtalstidens slut. Det ursprungligen avtalade kvartalsarvodet från Gwalior å 18 750 kronor nedsattes i samband därmed till 15 000 kronor. Under år 1959 hade han av beloppet å 45 000 kronor endast tillgodofört sig 9 311 kronor, varav 5 916 kronor avsåg arvode och 3 395 kronor ersättning för kostnader för Gwalior. Återstoden, 35 689 kronor, utgjorde redovisningsskuld till Gwalior.

Prövningsnämnden lämnade Fryklunds talan utan bifall.

Kammarrätten anförde. Av handlingarna i målet framgår, att beloppet å 45 000 kronor – avsett att enl. vad som avtalats mellan Fryklund och Gwalior utgöra förskott å arvode för ifrågakomna uppdrag och tillika förskott till bestridande av expenser vid uppdragets fullgörande – icke skulle, därest

avtalet fullföljdes, av honom återbetalas till Gwalior. Vid sådant förhållande skall detta förskott, oavsett om hans verksamhet är att hänföra till rörelse eller tjänst, upptagas till beskattning såsom inkomst vid förevarande års taxering. I följd härav är han, vidk. förmögenhetstaxeringen, ej berättigad att tillgodoföra sig avdrag såsom för skuld för någon del av samma belopp. På grund av det anförda lämnar KR besvären utan bifall.

*Regeringsrätten* anförde i huvudsak. Utbetalningen av beloppet 45 000 kronor får anses utgöra en deposition från det indiska bolaget till Fryklund, som motiverats av bl. a. den långa tid penningöverföring från Indien till Sverige krävde. Fryklund ägde ur beloppet förskottsvis tillgodogöra sig vad som erfordrades för att täcka de kostnader som uppdraget föranledde. Efter månatlig redovisning skulle dessa kostnader ersättas av bolaget med medel som skulle återföras till depositionen. Fryklund ägde därutöver att tillgodogöra sig ur depositionen ett belopp av 3 750 kronor per kvartal i efterskott i avräkning på sitt kvartalsarvode från bolaget, 18 750 kronor. Fryklund har därför hela tiden varit redovisningsskyldig för beloppet 45 000 kronor, i den mån det icke belöpt på till betalning förfallna kvartalsbelopp om 3 750 kronor. Fryklunds konsulterande verksamhet måste anses såsom rörelse och uppdraget från det indiska bolaget får ses som ett led i denna rörelse. Vid beräkning av inkomsten av rörelse har Fryklund varit berättigad att upptaga såsom skuld den del av depositionen för vilken redovisningsskyldighet förelåg. Av beloppet 45 000 kronor har därför allenast ett belopp av 9 311 kronor utgjort för Fryklund skattepliktig intäkt i rörelsen år 1959. Vid beräkning av hans skattepliktiga förmögenhet kan däremot avdrag icke medges såsom för skuld för den del av depositionen för vilken redovisningsskyldighet förelåg 31/12 59, enär någon återbetalningsskyldighet ej inträtt eller gjorts sannolik.

Ett regeringsråd var skiljaktigt. Han anförde.

Jag finner ej skäl att göra annan ändring i KR:s utslag än att – med hänsyn till vad som utretts rörande å ena sidan det primära syftet med ”garantibeloppet” om 45 000 kronor och å andra sidan den begränsade omfattning, vari detta faktiskt tagits i anspråk för utgifter vid fullgörandet av konsultuppdraget för Gwalior, samt omständigheterna i övrigt – endast 25 000 kronor av nämnda 45 000 kronor skall upptagas som inkomst och Fryklunds inkomsttaxeringar följaktligen nedsättas i enlighet härmed.

**RRK 1973 R 73 1:52 (RÅ 1973 not Fi 725)**

(71)

Maskinskyllfabriken Etsningsaktiebolaget Ornamentik ang. ink. tax. 1965.

Hos prövningsnämnden yrkade taxeringsintendenten att nettointäkt av rörelse för Maskinskyllfabriken Etsningsaktiebolaget Ornamentik skulle höjas med bl. a. 116 700 kronor. Han åberopade en taxeringspromemoria av vilken framgick bl. a. följande. Bolaget hade under beteckningen ’förskottsdebiteringar’ såsom skuld i balansräkning per den 31 december 1964 redovisat 116 700 kronor, vilken summa skulle utgöra en efter viss grund gjord reservering till kommande år av under beskattningsåret influen ersättning för framställning av vissa för tillverkning av skyltar nödvändiga negativ m. m. Beloppet borde återföras till beskattning.

Bolaget anförde bl. a. Avsättningen om 116 700 kronor, vilken varit av ungefär samma storleksordning sedan flera år, hade sin grund i att bolaget erhöll inbetalningar från kunder för tillverkning av dels negativ och dels tryckplåtar. Inkomsten avsåg icke enbart det löpande året. Vid tillverkning av vissa detaljer gjordes först ett negativ. Kostnaden för tillverkningen av detta debiterades kunden vid första beställningen av detaljen ifråga. Negativet var bolagets egendom och förvarades hos bolaget för att användas på nytt vid ifrågavarande kunds nästa beställning. Då negativet skulle användas i produktionen under flera år borde bolaget icke redovisa ersättningarna för negativet som inkomst för enbart det år då debiteringen på kunden skedde. Då lagret av negativ syntes ha en genomsnittlig omloppstid av fem år hade ansetts skäligt att fördela ersättningarna under fem år. De balanserade beloppen återfanns i balansräkningen under beteckningen 'förskottsdebiteringar' och motsvarades av att negativet på tillgångssidan ingick bland lagertillgångarna. Vid tillverkning av vissa andra detaljer gjordes – i motsats till vad som var fallet beträffande negativet – för varje ny beställning en ny tryckplåt där plastmaterial ingick. Redan vid den första beställningen av detaljen i fråga uttog emellertid bolaget av kunden ersättning för tryckplåtarna. Även denna ersättning borde periodiseras under fem år. Då tryckplåtarna icke bevarades efter användningen kunde något värde härför icke upptagas på tillgångssidan. På inkomstsidan var emellertid de båda fallen i princip fullt jämförbara.

Prövningsnämnden i Södermanlands län fann med hänsyn till vad i målet förekommit skäligt bifalla TIs besvär.

I besvär hos kammarrätten yrkade bolaget att taxeringarna måtte bestämmas enligt deklarationen och åberopade vissa utlåtanden enligt vilka bolagets ifrågavarande redovisning skulle vara i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased.

I ett utlåtande anfördes bl. a.:

Enligt vad som upplysts av bolaget tillverkar detta bl. a. maskinskylltar. För ändamålet framställs negativ att användas för en serie skyltar, varvid dock kunden omedelbart debiteras hela negativkostnaden. Negativet förblir bolagets egendom men bolaget är skyldigt att utan ytterligare kostnad för kunden tillhandahålla negativet vid efterföljande beställningar. Kostnaden för förkomna eller skadade negativ svarar bolaget m. a. o. själv för. – Bokföringsfrågan vid här angivna förfaringsätt är helt en fråga om riktig periodisering av inkomster. Intäkt av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och häri ligger kravet på att i resultatet för en viss period endast kan ingå till perioden hänförliga intäkter och kostnader. En *inbetalning* under perioden behöver exempelvis ej ingå i periodens *intäkter*. Klarast belyses detta kanske vid redovisning av vissa typer av försäkringsavgifter och abonnemang. Så t. ex. kan en engångsbetald försäkringspremie för en femårsperiod av försäkringsgivaren självfallet icke inräknas i resultatet omedelbart; endast en femtedel av premien blir resultatkomponent årligen under perioden. På samma sätt kan en tidning som i slutet av kalenderåret mottar prenumerationsavgift för kommande år inte inräkna denna inkomst i första årets intäkter. Det hör till redovisningsteknikens elementära grunder att prestation i form av leverans el. dyl. i princip måste ha fullgjorts av den bokföringsskyldige innan resultat av transaktionen kan redovisas. – Förfaringsättet vid skyltbeställning i förevarande fall synes närmast vara att jämställa med ett flerårsabonnemang. Kunden inbetalar en engångsavgift och mot denna avgift har leverantören att under en följd av år tillhandahålla service i form av negativ utan

ytterligare avgift. Leveransprestationen är således fulljord endast till en del i och med första leveransen, varför leverantören i sin balansräkning såsom skuld måste upptaga förpliktelsen att utan ersättning utföra kommande leveranser. Mot denna skuldpost, som genom successiv nedsättning redovisas såsom intäkt, kommer att ställas nedsättning av värdet å negativ och resultatberäkningen blir härigenom principiellt riktig. – Sammanfattningsvis kan därför konstateras att bolaget förfarit helt i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased vid sin redovisning av förskottslikvider för negativ.

Kammarrätten (1970-03-19) yttrade såvitt nu var ifråga: Vad angår beloppet av 116 700 kronor får utredningen i målet anses ge stöd för antagande att beloppet såsom prövningsnämnden funnit i sin helhet bör upptagas till beskattning vid nu ifrågavarande taxering. Prövningsnämndens beslut i denna del får anses rätteligen grundat. På grund av det anförda lämnar kammarrätten besvären utan bifall.

Hos regeringsrätten fullföljde bolaget sin talan.

Regeringsrätten (1973-08-30) yttrade: Vad bolaget anført i målet kan icke föranleda till annat bedömande än att inkomsten för ifrågavarande negativ och tryckplåtar skall i sin helhet hänföras till det beskattningsår de debiterats beställaren. Bolaget är därför icke berättigat till avdrag med det såsom förskottsdebiteringar betecknade beloppet 116 700 kronor.

**RÅ 1977 ref 13 (RRK 1977 R 77 1:7)**

(72)

Lennart Werne ang. ink. tax. 1971.

Lennart Werne var distriktschef hos Anticimex Aktiebolag för östra delen av Skaraborgs län. Han redovisade i sin självdeklaration 1971 inkomsten av denna verksamhet under inkomstslaget rörelse. Därvid gjorde Werne avdrag med 114 000 kronor för "garantifond", vilket belopp enligt Werne avsåg under beskattningsåret influera förskottslikvider till den del de belöpte på det nästkommande beskattningsåret.

Taxeringsnämnden vägrade avdrag i berörda hänseende med högre belopp än som medgivits vid inkomsttaxeringen 1970, 57 000 kronor.

Över taxeringen anförde Werne och taxeringsintendenten besvär med yrkanden, Werne att avdraget skulle bestämmas till 114 000 kronor och intendenten att avdraget skulle vägras i dess helhet.

Till stöd för sin talan anförde Werne bland annat följande. De belopp, som inbetalades av Wernes kunder, delades mellan distriktskontoret och huvudkontoret enligt avtal. Likviderna utgjordes huvudsakligen av betalning för så kallade årsavtal, vilka innebar ett garantiåtagande för att en fastighet hölls fri från rättor och ohyra under ett år. Besiktningar och utläggning av gift med mera skedde kontinuerligt under året. Betalning erlades i förskott. – Vid en eventuell överlåtelse av rörelsen måste Werne till sin efterträdare överlämna ett belopp motsvarande kvarvarande del av inbetalade förskott. Dessa förskott hade fram till 1969 innehållits av huvudkontoret, varför de under tidigare år bokförts som inkomst under rätt år. – Med hänsyn till regeln att varje år skulle bära sin andel av kostnader och intäkter hade Werne delat upp under 1970 inbetalda ersättningar per den 31 december 1970 så att förskottslikviderna överförts till det nästkommande året. I princip skulle

sålunda av ersättningar som influtit under januari 11/12 falla på samma år och 1/12 överförs till nästa år, av ersättningar som inkommit under februari 10/12 falla på samma år och 2/12 på nästa år etc. För att förenkla beräkningen hade Werne emellertid gjort en medeltalsberäkning för varje kvartal.

Taxeringsintendenten anförde bland annat. Fråga syntes vara om reservering för framtida kostnader för inspektioner och saneringar m. m. Någon utredning om den verkliga kostnaden i detta hänseende förelåg inte. Werne hade i stället utgått från beloppen av de inbetalda förskottslikviderna och proportionerat dem i förhållande till hur stor del av avtalstiden som belöpte på respektive år. Werne hade själv beräknat det verkliga avsättningsbehovet till 205 886 kronor, av vilket belopp han yrkat avdrag vid ifrågavarande taxering med 114 000 kronor. Det framräknade avsättningsbehovet syntes avsevärt för högt och kunde inte godtagas.

Länsskatterätten i Skaraborgs län (1972-11-02) yttrade, såvitt nu är i fråga: För att rätt till avdrag skall kunna föreligga för avsättningar liknande den skattskyldiges måste krävas bl. a. att det visas att åtagandena medför kostnader och åtagandena skett redan under beskattningsåret, dvs. för vid tidpunkten för avsättningen i räkenskaperna redan utförda arbeten. Om kostnaden uppstår först under det år då utgiften bestritts och detta inträffar efter beskattningsårets utgång så kan kostnaden inte anses hänförlig till beskattningsåret. Avdrag för framtida kostnader kan inte medges. – Wernes avsättningar har baserats på uppburna provisioner för förskottsvis inbetalda avtalsavgifter. Utredning om verkliga kostnader för besiktningar och åtgärder har inte lämnats. Det uppgivna avsättningsbehovet på 205 886 kronor per 31.12.1970, som framräknats på grundval av totalsumman av uppburna men ej intjänade provisioner år 1970, får anses innefatta en reservering för mötande av framtida kostnader. Dessa kostnader, vars storlek inte utretts, kan sålunda inte hänföras till beskattningsåret utan först till efterföljande år, då utgiften betalts. Werne är därför enligt det ovan anförda inte till någon del berättigad till avdrag för reserveringen på 114 000 kronor per 31.12.1970. Med hänsyn härtill måste hela beloppet anses ha utgjort skattepliktig inkomst för beskattningsåret 1970. Med avslag på Wernes och med bifall till taxeringsintendentens besvär återföres reserveringen på 57 000 kronor till beskattning.

I besvär över länsskatterättens beslut vidhöll Werne sitt avdragsyrkande och anförde bland annat. Under beskattningsåret 1970 hade han uppburit ersättningar för förpliktelser att under ett års tid räknat från betalningsdagen besiktiga vissa fastigheter och hålla dem fria från råttor och ohyra. I enlighet med bokföringsmässiga grunder hade reservering i bokslutet per den 31 december 1970 gjorts för de delar av inbetalningarna som belöpt på åtaganden efter beskattningsårets utgång. Detta förfaringsätt överensstämde med bestämmelserna i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen. Länsskatterättens påstående att avdrag för framtida kostnader inte kunde medges torde icke vara riktigt i föreliggande fall. Det faktiska förhållandet var att han hade uppburit ersättning i förskott för sina kommande utgifter. Om en rörelseidkare uppbar förskottsbetalning för åtaganden under efterföljande år, behövde han ej redovisa inkomst som hänförde sig till förskottsbetalningen förrän under det år då motprestationen utfördes. Detta gällde även om det kunde antagas att förskottsbetalningen innefattade

företagarvinst, vilket normalt borde vara fallet. Werne förutsatte att man inte skulle ifrågasätta tidskriftsföretags avdragsrätt för reservering av förskottsbetalda prenumerationsavgifter. Det skulle likaledes leda till felaktigt resultat att icke medgiva avdrag för avsättning till premiereserv hos försäkringsföretag.

Kammarrätten i Göteborg (1975-12-29) yttrade: Werne har i målet gjort gällande att rörelseintäkter i form av förskottsbetalningar, vilka är hänförliga till åtaganden under efterföljande beskattningsår, inte skall skattemässigt redovisas förrän under det år då motprestationer utföres och då avdrag göres för motsvarande utgifter. I målet är ostridigt att Werne under beskattningsåret 1970 uppburit de betalningar varom är fråga i målet. Betalningarna skall därför, oberoende av att de utgjort förskottsbetalningar, upptas som intäkt vid 1971 års taxering. – Vad härefter angår frågan om Werne är berättigad till avdrag för den i bokföringen gjorda reserveringen, vilken i deklarationen benämnts garantifond, finner kammarrätten att denna inte avser garantier mot fel i redan utförda arbeten. Avdrag för s. k. garantiavsättning kan därför redan av denna anledning inte medges. – Tillförlitlig utredning angående de framtida utgifternas storlek föreligger inte. Werne är därför inte berättigad till avdrag för dylika utgifter. De till senare beskattningsår hänförliga utgifterna för serviceåtaganden får i stället anses utgöra avdragsgilla kostnader det år de bestrids. – Ej heller har Werne på annat sätt visat fog för sin talan. – Kammarrätten lämnar besvären utan bifall.

Hos regeringsrätten fullföljde Werne sin talan. Han åberopade ett utlåtande av en auktoriserad revisor som bl. a. anförde:

”Anticimex, riksorganisation för skadedjursbekämpning, åtar sig mot premiebetaling dels försäkring mot husbock, dels entreprenadavtal mot andra skadedjur (s. k. ohysförsäkring) avseende bostadshus och även andra lokaler än bostäder. Den s. k. ohysesförsäkringen är inte försäkringsrörelse i teknisk mening, eftersom verksamheten inte står under överinseende av försäkringsinspektionen. Någon större skillnad är det i realiteten dock inte mellan de båda verksamheterna. Av praktiska skäl talas i fortsättningen bara om försäkringsrörelse. – Utmärkande för denna försäkringsrörelse är att den försäkrade inte erhåller något försäkringsbelopp i händelse av inträffat försäkringsfall. I stället får han utan kostnad skadedjuren utrotade så snart de uppträder och angripet material sanerat. Till fullgörande av dylik skadedjursbekämpning har Anticimex avtalat med s. k. ombud, vilka åtagit sig att inspektera försäkrade bostäder och lokaler samt att bekämpa skadedjur. Ombuden fungerar även som ackvisitörer, försäljare av sådana försäkringar som Anticimex erbjuder. – För sitt arbete med ackquisition, inspektion, resor, kostnader och skadedjursbekämpning erhåller ombuden ersättning som i ombudsavtalet eller bilagan till detta kallas för *provision*, vilket ju dock inte är någon fullt adekvat benämning på den ersättning som utgår, i varje fall inte på hela ersättningen. – Ersättningen kallas första året för anskaffningsprovision inkl. förinspektionsarvode samt ersättning för resor i samband med ackquisition och förinspektion. Ersättning för avtalsmässiga åtgärder (skadedjursbekämpning) under första avtalsåret ingår även i anskaffningsprovision. – Från och med andra året kallas ersättningen för efterprovision inkl. ersättning för avtalsmässiga åtgärder. – Försäkringstagarna betalar sina premier årsvis i förskott. Ombudens ersättning utgår med viss % av försäkringspremien, första året med 100 %, därefter med ca 70 % av premien. Ombuden erhåller sin ersättning årsvis i förskott. – Fråga har nu uppkommit, huruvida ersättningen kan anses intjänad allteftersom den inflyter eller om den till någon del intjänas först i och med att försäkringsåret löper ut. –

Ersättningen kallas i ombudsavtalet för provision och i den mån den verkligen är en provision, torde den inte behöva periodiseras. Provision på försålda tjänster är ju intjänad när försäljningen är avslutad, när försäkringstagaren försäkrat sig. Men den ersättning det här är fråga om är inte helt och hållet, inte uteslutande en provision. Den är också till viss del en i andra hand erhållen försäkringspremie, som inte intjänas annat än i den mån som försäkringsåret löper ut. – Första årets ersättning är tydligen till övervägande del en provision, som inte behöver periodiseras. Ombudet får då 100 % av premien. Risken för försäkringsfall – försäkringsrisken – är under första året minimal. Innan försäkringsavtal ingås, skall inspektion ske och ev. erforderlig sanering utföras. Ombudets ersättning kan därför – beträffande år 1 – närmast karaktäriseras som anskaffningsprovision som inte behöver periodiseras. Från och med andra året är förhållandet omvänt. Ombudet får då ca 70 % av premien, som nu torde böra betraktas nästan uteslutande som en i andra hand förskottsvis erhållen försäkringspremie, som inte intjänas annat än i den mån som försäkringsåret löper ut. Enligt avtalet med Anticimex åtar sig ombudet att hålla de försäkrade lokalerna fria från skadedjur, regelmässigt utan annan ersättning än den som redan erhållits i början av försäkringsåret. Den ersättning ombudet erhåller från och med andra året bör därför periodiseras och inkomstredovisas först efter hand som försäkringsåret utlöper. Härvid torde man mycket väl kunna tillämpa den schablonmässiga metod, som ombudet Werne åberopat och som jag anser vara tillräckligt noggrann.

Prövningstillstånd meddelades.

Det må anmärkas att samtidigt med nu ifrågavarande mål prövade regeringsrätten motsvarande avdragsfråga beträffande 1972–1974 års taxeringar.

*Regeringsrätten* (1977-02-24) yttrade i dom, gemensam för 1971–1974 års taxeringar; De inkomster, som Werne uppburit under ettvarvt av ifrågavarande beskattningsår, avser till en del ersättning för åtaganden – bestående bland annat i skyldighet att besiktiga vissa fastigheter och att, då behov därav uppkommer, bekämpa eller utrota råttor och ohyra m. m. – som gäller även under det nästkommande beskattningsåret. De utgifter, med vilka ifrågavarande inkomster är förenade, kan därför i viss utsträckning komma att bestridas under sistnämnda beskattningsår. Denna omständighet kan emellertid icke i ett fall som det förevarande medföra rätt att, på sätt Werne yrkat, i skattehänseende fördela de influtna inkomsterna på båda beskattningsåren i relation till den tid åtagandet gäller.

Nu angivna förhållanden skulle däremot i och för sig kunna medföra rätt för Werne att vid vinstberäkningen under ett beskattningsår göra avsättning för utgifter, som i anledning av gjorda åtaganden kan beräknas uppkomma under ett kommande beskattningsår. Utredningen i målet är emellertid icke av sådan beskaffenhet att den medger en bedömning i detta hänseende.

På grund av det anförda lämnar regeringsrätten besvären utan bifall.

(73) RÅ81 1:40

Umbyns sameby ang. ink. tax. 1974.

Umbyns sameby redovisade i sin deklaration underskott i rörelse (renskötsel) med 19 574 kronor. Samebyn upptog därvid inte till beskattning erhållen intrångsersättning om 175 000 kronor enligt konventionen den 9 februari 1972 mellan Sverige och Norge om renbetning (SFS 1972:114). Av

ersättningen fördelade sig 125 000 kronor på merarbete för bevakning och 50 000 kronor på förlängd flyttning.

Taxeringsnämnden upptog intrångsersättningen som skattepliktig intäkt och bestämde rörelsens nettointäkt till 155 426 kronor.

Samebyn yrkade i besvär att byn skulle taxeras i enlighet med deklarationerna.

Taxeringsintendenten hemställde att besvären lämnades utan bifall och anförde följande: Genom konventionen den 9 februari 1972 mellan Sverige och Norge om renbetning träffades överenskommelse om rätt för norsk renbetning inom vissa områden i Norrbottens, Västerbottens och Jämtlands län. Konventionen gäller i huvudsakliga delar som svensk lag (1972:114). I den proposition (1972:16) som legat till grund för lagstiftningen refereras på sid. 20–24 en utredning som behandlat ersättningsfrågorna med anledning av den föreslagna konventionen. Utredningsmannen framhåller att Sverige redan enligt då gällande ordning hade en vidsträckt skyldighet att ta emot norska renar och anvisa betesområden för dessa. Genom konventionen skulle denna skyldighet bli konkretiserad till vissa klart avgränsade områden. Detta kom att medföra ett skärpt behov av bevakning av de svenska renarna. Vidare kunde det innebära att flyttvägar på sina håll måste läggas om. Utöver skadeförebyggande åtgärder, t. ex. stängsel, nya flyttningssvägar, arbetshagar o. d. borde vissa ersättningar utgå för ökat arbete i fråga om flyttningar och bevakning. Enligt utredningsmannen kunde man inte komma fram till något exakt mått på arbetskraftens värde utan en grov uppskattning finge ske. I utredningen beräknades ett belopp av 100 kronor per dygn genomgående för samtliga berörda samebyar. De årsbelopp som beräknats med tillämpning av föreliggande faktorer hade för konventionens giltighetstid på 30 år omräknats till engångsbelopp efter en räntefot av 4 procent. Ersättningsbelopp hade på detta sätt framräknats för varje berörd sameby. Den kontantersättning som belöpte på Umbyns sameby utgjorde 175 000 kronor varav 125 000 kronor avsåg merarbete för bevakning och 50 000 kronor förlängd flyttning. Ersättning till Umbyns sameby synes under 1973 ha utgått enligt den beräkning som framlagts i propositionen. Av den till 1974 års deklaration fogade balansräkningen per den 31 december 1973 framgår att beloppet i sin helhet fonderats. Av 1975 års deklaration kan konstateras att fonden kvarstår med oförändrat belopp i balansräkningen per den 31 december 1974. – Av ovannämnda proposition får anses framgå att den erhållna ersättningen utgör kompensation för ökade arbetskostnader m. m., dvs. kostnader av avdragsgill natur i den av samebyn bedrivna rörelseverksamheten. Ersättningen måste då betraktas som skattepliktig intäkt av rörelse.

Samebyn vidhöll sin talan och anförde: Ersättningen för merarbete m. m. hade beräknats som för all framtid. Sådan ersättning skulle inte inkomstbeskattas. Kompensationen skulle kunna utgå under konventionens hela giltighetstid, 30 år, och avdrag således åtnjutas med cirka 1/30-del varje år. Om beloppet inkomstbeskattades skulle grunden för konventionen kullkastas.

Taxeringsintendenten anförde: Uppburen ersättning med anledning av renbeteskonventionen borde betraktas som sådant statsbidrag, som utgår till

näringsidkare för hans näringsverksamhet till bestridande av avdragsgilla kostnader i verksamheten. Dyligt bidrag utgjorde enligt praxis skattepliktig intäkt. Den omständigheten att ersättningen avsåg engångsbelopp för en tid av 30 år kunde inte föranleda annan bedömning.

Länsskatterätten i Västerbottens län (1977-05-10) yttrade: Länsskatterätten finner att ersättningen skall betraktas som sådant statsbidrag som utgår till näringsidkare för hans verksamhet för att bestrida avdragsgilla kostnader i verksamheten. Ersättningen utgör skattepliktig inkomst. Länsskatterätten gör ej ändring i taxeringsnämndens beslut.

Samebyn fullföljde sin talan.

Kammarrätten i Sundsvall (1978-04-13) gjorde ej ändring i länsskatterättens beslut.

I besvär hos regeringsrätten fullföljde samebyn sin talan.

Prövningstillstånd meddelades.

*Regeringsrätten* (1981-04-15) yttrade: I målet är fråga om ett ersättningsbelopp om 175 000 kronor, som utbetalats till Umbyns sameby av medel, som riksdagen anvisat i samband med att riksdagen biföll förslag i propositionen 1972:16 om godkännande av konventionen den 9 februari 1972 mellan Sverige och Norge om renbetning. Av propositionen framgår att ersättningsbeloppet avsett att kompensera för merarbete för bevakning med 125 000 kronor och förlängd flyttning med 50 000 kronor.

Vid deklARATIONEN fogat bokslutsutdrag avseende samebyns verksamhet 1973 utvisar att den erhållna ersättningen ej redovisats såsom intäkt i resultaträkningen utan bokförts såsom kapitaltillskott. I balansräkningen har motsvarande belopp fonderats och upptagits bland samebyns skulder och eget kapital under rubriken "Konventionsfond".

Det utbetalade beloppet är att hänföra till sådant statsbidrag till näringsidkare för hans näringsverksamhet som anges i femte stycket av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen enligt lydelse från och med 1974 års taxering.

De driftsutgifter, som ersättningen är avsedd att täcka, är i princip på en gång avdragsgilla för byn allteftersom de uppkommer. Vid sådant förhållande utgör ersättningen i dess helhet skattepliktig intäkt för samebyn vid 1974 års taxering.

Någon rätt för samebyn att vid taxeringen erhålla avdrag för reservering för framtida kostnader kan ej anses föreligga.

På grund av det sagda lämnar regeringsrätten besvären utan bifall.

En ledamot var av skiljaktig mening och anförde:

I samband med att riksdagen med bifall till förslag i proposition 1972:16 godkände konventionen den 9 februari 1972 mellan Sverige och Norge om renbetning samt protokollet av samma dag om uppförande och underhåll av spårstängsel för renar, anvisade riksdagen också till åtgärder i samband med ändrade renbetesförhållanden på tillägsstat II till riksstaten för budgetåret 1971/72 ett reservationsanslag å 2 000 000 kronor. Detta anslag har till ett belopp av 555 000 kronor varit avsett som kontant ersättning till vissa berörda samebyar. För Umbyns sameby har beräknats en ersättning av 175 000 kronor, varav enligt bakomliggande utredning 125 000 kronor avsåg merarbete för bevakning och 50 000 kronor avsåg förlängd flyttning. Lantbruksnämnden i Västerbottens län har genom beslut den 14 mars 1973 till Umbyns sameby utanordnat 175 000 kronor utgörande "Ersättning, renbeteskonventionen". Hela

beloppet har i samebyns balansräkning per den 31 december 1973 fonderats under rubriken "Konventionsfonden".

Rörande det till samebyn utbetalade beloppets karaktär kan följande antecknas: Bestämmelserna i 1972 års renbeteskonvention innebär att de svenska samerna måste vidkännas åtskilliga icke oväsentliga inskränkningar i dem tillkommande rättigheter i förhållande till vad som gällt enligt tidigare konventioner mellan Sverige och Norge. Av intresse i förevarande sammanhang är särskilt att, medan tidigare norska samers rätt till vinterbete i Sverige hade avsett områden där de utövat denna rätt jämsides med svenska samer, konventionen innebär att norska samer gavs en exklusiv rätt till vinterbete inom geografiskt bestämda områden och att de svenska samerna sålunda uteslöts från dessa. Då tidigare de norska samerna utnyttjat sin betesrätt i relativt liten omfattning, kom omläggningen att faktiskt innebära ett intrång i de svenska samernas betesrätt. När riksdagen godkände konventionen beslöt den samtidigt att lämna de svenska samerna ersättning för intrång av olika slag. Denna kompensation fick olika former. Utöver nämnda kontanta ersättningar åtog sig staten bl. a. att inlösa anläggningar, som blivit överflödiga, samt att svara för vissa stängselkostnader. Vid riksdagsbehandlingen 1972 underströks bl. a. i anledning av motionsvis framförda krav om ersättning till samebyarna för intrång i samband med renbeteskonventionens genomförande att sameby som genom konventionen lider skada skall erhålla ersättning av statsmedel, varvid varje berörd sameby skall behandlas för sig. Riksdagen beslöt ge Kung Maj:t tillkänna bl. a. detta uttalande (jordbruksutskottet 1972:5 s. 5-7).

Mot angivna bakgrund får det belopp, som utbetalats till Umbyns sameby, oaktat att det ursprungligen beräknats såsom ersättning för ökat arbete i fråga om bevakning och för flyttning, anses väsentligen utgöra en allmän ersättning för det intrång vid utövande av rennärningen som samebyns medlemmar vilka under konventionstiden kommer att idka renskötsel måste underkasta sig i förhållande till vad som tidigare gällt. Konventionstiden löper visserligen ut år 2002, men de genom konventionen förändrade betesförhållandena kan förmodas bli bestående även efter denna tidpunkt. Det finns skäl att i förevarande sammanhang behandla ersättningen som en kompensation för all framtid.

Den omständigheten att ersättningsbeloppet framräknats med hjälp av vissa schabloner såsom gottgörelse för ett tänkt merarbete under konventionstiden kan icke tillmätas någon avgörande betydelse. I vad mån överhuvud sådana kostnader kommer att uppstå framstår som högst osäkert. Bl. a. inverkar härvidlag i vilken omfattning norska samer kommer att utnyttja de för dem reserverade vinterbetesområdena och vilka metoder för förflyttning av sina renar de därvid kommer att bruka. Eventuella framtida mätbara och i renskötselrörelse avdragsgilla kostnader för ökad bevakning och för förlängda flyttningsvägar kommer i huvudsak inte heller att avse samebyns rörelse utan i stället att belasta de olika vid varje tidpunkt renskötseldrivande bymedlemmarnas fristående renskötselrörelser. Ersättningsbeloppet kan således inte ses som ett statsbidrag till samebyn som näringsidkare för dess näringsverksamhet.

Den i anledning av konventionens godkännande till samebyn utbetalade ersättning - en å 175 000 kr. kan under angivna omständigheter icke anses som skattepliktig intäkt för samebyn.

Jag undanröjer de Umbyns sameby för 1974 åsatta taxeringarna.

#### **Mellankommunala skatterätten - beslut 1972-10-25 - § 608**

(74)

AO ang. Tetra Pak International AB:s ink. tax. 1971.

Hos mellankommunala skatterätten yrkade AO att bl. a. ett belopp om 23 188 248 kronor, som bolaget i bokslutet reserverat för forskottshyror för

uthyrda förpackningsmaskiner, skulle återföras till beskattning. Han anförde bl. a.

I 1970 års bokslut har bolaget reserverat bland annat 23 188 248 kronor avseende s. k. förskottshyror för uthyrda förpackningsmaskiner. Av revisionspromemorian framgår att fråga är om uthyrning av maskiner till utomstående inhemska och utländska kunder. Hyresvillkoren regleras i skriftliga hyresavtal, som upprättas mellan bolaget och respektive hyresman. Hyrestiden är icke fastställd, men hyresmannen äger rätt att, sedan 24 månader förflutit av hyrestiden, uppsäga avtalet till upphörande med tolv månaders uppsägningstid. Bolaget kan icke säga upp avtalet, såvida icke hyresmannen bryter mot kontraktet. I princip upplåter bolaget dispositionsrätten till den uthyrda maskinen för all framtid. Äganderätten till de uthyrda objekten tillkommer bolaget, som också aktiverar desamma i sina räkenskaper som anläggningstillgång. Hyresmannen betalar till bolaget s. k. förskottshyra (i bokföringen även kallad grundhyra), kvartalshyra och produktionshyra. Vid eventuellt upphörande av hyresavtalet återställs maskinen till bolaget, varvid hyresmannen icke äger rätt att återfå någon del av erlagda hyror, sålunda icke heller någon del av förskottshyran. I vissa undantagsfall har dock återbetalning av förskottshyra förekommit.

Bolaget belastar vid boksluten genom skuldreserveringar rörelsen med här ifrågavarande förskottshyror på sådant sätt, att första hyresåret 20 procent av förskottshyran upptages till beskattning, medan 80 procent reserveras, andra hyresåret ytterligare 20 procent upptages till beskattning, medan 60 procent reserveras etc. Härigenom har först efter utgången av femte hyresåret förskottshyrorna i sin helhet blivit föremål för beskattning. Då hyresavtalen icke är tidsbundna och då bolaget förutom förskottshyror även betingar sig kvartals- och produktionshyror, vilka sistnämnda utgår i förhållande till av hyresmannen tillverkade antal förpackningar per månad, delar jag den av granskningsmännen framförda uppfattningen att beteckningen förskottshyra icke kan anses adekvat utan att fråga i stället synes vara om en definitiv och slutligt fastställd hyresersättning, som bolaget uppbär vid leveransen. Enligt vad jag inhämtat från en av bolagets största svenska kunder har förskottshyran hos denne betraktats såsom en grundhyra, som icke aktiveras såsom förskottsbelagd hyra utan omkostnadsföres samtidigt med att den betalas. För bolagets del synes intäkterna av förskottshyrorna i sin helhet bära upptagas till beskattning, då de uppbäres, och sålunda bör enligt min uppfattning de av bolaget gjorda skuldreserveringarna till ingen del godtagas. Jag hemställer därför att nettointäkten av rörelsen höjes med 23 188 248 kronor, motsvarande storleken av den vid utgången av år 1970 gjorda skuldreserveringen.

Bolaget hemställde om avslag på AO:s yrkande. Bolaget lämnade en redogörelse för förfarandet vid uthyrning. Det brukliga formuläret för hyresavtal ingavs till skatterätten liksom utlåtanden av bolagets internrevisorer samt av auktoriserade revisorn Per Hanner och av docenten Göran Englund i fråga om bolagets sätt att redovisa förskottshyrorna och detta förfarings sättets överensstämmelse med kommunalskattelagens regler.

*Mellankommunala skatterätten* anförde bl. a.

Av handlingarna i målet framgår, att bolaget vid uthyrning av förpackningsmaskiner regelmässigt träffar hyresavtal med vederbörande hyresman i

enlighet med i målet företett formulär till hyresavtal. Avtalet innehåller ingen annan begränsning av hyrestiden än att avtalet skall upphöra att gälla på grund av uppsägning enligt i avtalet intagna bestämmelser. Enligt dessa bestämmelser äger hyresmannen rätt att – sedan 24 månader förflutit av hyrestiden – uppsäga avtalet till upphörande med tolv månaders uppsägningstid. Maskinerna skall förbli bolagets egendom och får inte utan bolagets tillstånd begagnas av annan än hyresmannen eller av hyresmannen uthyras till tredje man. Hyran utgår *dels* såsom förskottshyra, *dels* såsom kvartalshyra och *dels* såsom produktionshyra enligt närmare bestämmelser i avtalet.

Skatterätten finner att bolaget i sina räkenskaper rätteligen upptagit de uthyrda maskinerna – som är bolagets egendom – såsom anläggningstillgångar. Rätten finner vidare, att den s. k. förskottshyran för de uthyrda maskinerna med hänsyn till bestämmelserna i hyresavtalet icke kan anses utgöra annan ersättning än del av den för hyrestiden utgående totala hyran. Vid sådant förhållande finner skatterätten tillika att bolaget äger vid inkomstbeskattningen periodicera förskottshyran under hyrestiden. Bolagets åtgärd att vid inkomsttaxeringen upptaga förskottshyrorna till beskattning med en femtedel under fem år finner skatterätten med hänsyn till omständigheterna i målet icke strida mot grunderna för god redovisningssed och ej heller mot kommunalskattelagens bestämmelser om beskattning av rörelse. Skatterätten lämnar därför allmänna ombudets yrkande om beskattning av de reserverade förskottshyrorna utan bifall.

RN 1960:1:4 (RÅ 1959 not Fi 1695)

(75)

TI ang. *förhandsbesked*.

I ärende angående framställning om förhandsbesked förekom i huvudsak följande. Ett rörelsedrivande aktiebolag hade låtit uppföra en byggnad, som delvis skulle uthyras till ett oljebolag att av detta användas för bensinförsäljning och service. Det hade ifrågasatts att hyra skulle erläggas i förskott för 15 år. Det förstnämnda bolaget anhöll om förhandsbesked, huruvida bolaget kunde för varje år bokföra en femtondel av beloppet som hyresintäkt eller om bolaget måste bokföra hela beloppet som inkomst det år betalning skedde.

Genom beslut den 28 april 1959 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Såvitt av handlingarna i ärendet framgår, är ifrågakomma förskottshyra att hänföra till inkomst av annan fastighet än jordbruksfastighet. Jämlikt 41 § andra stycket kommunalskattelagen upptages sådan intäkt till beskattning för det beskattningsår, varunder intäkten blivit tillgänglig för lyftning. Riksskattenämnden förklarar emellertid att, därest ordnad bokföring med vinst- och förlustkonto i huvudbok kontinuerligt användes för redovisning av fastighetens intäkter och utgifter, hinder icke föreligger för bolaget att – i enlighet med bokföringsmässiga grunder – såsom intäkt för ett vart av berörda beskattningsår upptaga allenast på året belöpande en femtondel av förskottshyran.

I besvär hos regeringsrätten yrkade vederbörande taxeringsintendent att Kungl. Maj:t måtte förklara berörda förskottshyra skola i sin helhet upptagas

såsom intäkt det beskattningsår, då den blivit för bolaget tillgänglig för lyftning.

I utslag den 13 oktober 1959 fann *Regeringsrätten* ej skäl att göra ändring i förhandsbeskedet.

(76) RN 1965:1:7. (Regeringsrättens utslag 22 september 1964)

AB X ang. *förhandsbesked*.

1. Genom avtal med ägarna av vissa närmare angivna fastigheter i A och B socknar har Kommunen för vattenkraftändamål förvärvat för all framtid gällande servitutsrätt till fastigheterna hörande vattenkraft inom i avtalen angivna gränser.

Genom avtal med ägarna av vissa av fastigheterna har Kommunen jämväl tillförsäkrats rätt att för all framtid föfoga över till samma fastigheter hörande andelar i ett samfällt fiske.

Av de vid överenskommelsen fogare bilagorna framgår, att fastighetsägarna för sina upplåtelser och medgivande tillförsäkrats rätt till vissa penningersättningar, vilka dock efter anmälan i viss ordning finge utbytas mot frikraftleveranser.

Vidare framgår att fastighetsägarna tillförsäkrats viss rätt att mot penningersättning antingen för två år i sänder uttaga lägre kraftleverans än den de blivit berättigade till eller för all framtid nedsätta kraftleveransen till lägre kraftbelopp.

2. Samtliga ägare till i punkt 1 angivna fastigheter har på i avtalen föreskrivet sätt anmält sig önska utbyta penningersättningarna för såväl vattenkraft som fiskerätt mot kraftleveranser. I vissa fall har fastighetsägarna dock mot penningersättningar temporärt eller för all framtid nedsatt kraftleveransernas storlek.

Enligt avtalen med fastighetsägarna åligger det sålunda Kommunen skyldighet att svara för kraftleveranser till fastighetsägarna dels såsom vederlag för vattenkraft i enlighet med bestämmelserna i bilagorna och dels såsom vederlag för dispositionsrätten till fiske enligt bilaga i vilket avseende skyldigheten dock för närvarande endast motsvarar den hälft av fiskevederlaget, som förfallit till betalning.

3. Mot erhållande av en kontant engångersättning av trehundra-tjugofemtusen (325 000) kronor åtager sig bolaget att från och med den dag detta avtal blir gällande och för all framtid svara för fullgörandet av de frikraftleveranser, som motsvarar de leveranser Kommunen i enlighet med avtalen med fastighetsägarna fullgjort under år 1963.

I den mån fastighetsägarna efter den 1 januari 1964 begär tidsbegränsad eller definitiv nedsättning av de kraftleveranser, för vilka bolaget genom denna överenskommelse åtager sig ansvaret, förbinder sig bolaget att i Kommunens ställe svara för härav föranledd avlösningskostnad.

Sökandebolaget hade för avsikt att å balansräkningens skuldsida redovisa den uppburna ersättningen såsom skuld med text (förslagsvis): "reservering för skyldighet att fullgöra frikraftleveranser".

Sökandebolaget anhöll om förhandsbesked, huruvida den i överenskommelsen avtalade engångersättningen å 325 000 kronor utgjorde för bolaget

skattepliktig intäkt.

Vederbörande taxeringsintendent anförde bl. a. Sökandebolaget hade, enligt inhämtad upplysning, tidigare mot kontant betalning från kommunen fullgjort kommunens frikraftsåtaganden gentemot ifrågavarande fastighetsägare. Det årliga värdet av frikraftleveranserna kunde enligt vattenfallsstyrelsens huvudtariff (s. k. propptaxa) vid under år 1963 rådande förhållanden beräknas till totalt 16 940 kronor.

Med utgångspunkt från sagda belopp hade totalvärdet av bolagets frikraftsåtaganden efter kapitalisering efter ca 5 1/4 procent beräknats till 325 000 kronor, som lagts till grund för överenskommelsen om engångsersättning. Bolagets penningsskuld till fastighetsägarna, därest samtliga dessa skulle besluta sig för att samtidigt låta för all framtid omvandla frikraftleveranserna till penningersättning, skulle belöpa sig till 166 747 kronor.

Den 25 mars 1964 meddelade riksskattenämnden följande förhandsbesked: Riksskattenämnden finner, att ifrågakomna engångsersättning å 325 000 kronor utgör skattepliktig intäkt i sökandebolagets rörelse. Riksskattenämnden finner vidare att den omständigheten, att bolaget i räkenskaperna gör en motsvarande reservering, icke utgör laga grund för att medgiva bolaget rätt till avdrag med samma belopp. På grund härav förklarar riksskattenämnden, att sökandebolaget är skattskyldigt för engångsersättningen å 325 000 kronor såsom för intäkt av rörelse och att bolaget vid inkomsttaxeringen icke äger åtnjuta avdrag för den tilltänkta reserveringen å samma belopp.

Två ledamöter voro skiljaktiga och anförde:

Lika med majoriteten finner vi beloppet 325 000 kronor utgöra skattepliktig intäkt i bolagets rörelse. Däremot anse vi att bolaget äger avsätta en fond å 325 000 kronor, vilken skall återföras till beskattning i den mån rättigheterna till frikraft avlöses med penningar.

Ytterligare en ledamot var skiljaktig och anförde:

Jag anser att av beloppet 325 000 kronor bör sökandebolaget få avsätta en fond å 166 747 kronor motsvarande bolagets penningsskuld till fastighetsägarna, därest dessa skulle besluta sig för att samtidigt låta omvandla frikraftsleveranserna till penningersättning. Denna fond skall reduceras i den mån rättigheterna till frikraft avlöses med penningar.

I besvär hos Regeringsrätten yrkade bolaget i första hand, att Kungl. Maj:t måtte förklara ifrågakomna engångsersättning icke utgöra skattepliktig intäkt för bolaget. Därest Kungl. Maj:t skulle anse engångsersättningen utgöra skattepliktig intäkt, yrkade bolaget i andra hand, att Kungl. Maj:t måtte förklara bolaget berättigat till avdrag för reservering för bestridande av framtida kostnader för fullgörande av frikraftleveranser med belopp motsvarande den uppburna engångsersättningen.

I utslag den 22 september 1964 lämnade *Regeringsrätten* besvärerna utan bifall.

(GRS II 5. uppl. RN s. 235 f.)

**(77) RÅ 1967 not Fi 1463**

Kraftverks AB X ang. *förhandsbesked*.

Hos RN anförde bolaget bl. a. Bolaget deltog i utbyggande och finansiering av fjärrvärmenätet i en kommun genom att anlägga och bekosta panncentraler och värmeledningar. Vederbörande fastighetsägare bekostade installation innanför fastighetens grundmur, regleringsutrustning m. m. Fastighetsägaren erlade till bolaget engångsvis en anslutningsavgift och årligen löpande avgifter för levererad värme enligt fastställd taxa. De årliga avgifterna var reducerade m. h. t. att anslutningsavgift erlagts. Anslutningsavgiften betraktades som en i förskott erlagd avgift för abonnentens rätt att i framtiden erhålla värmeleveranser. Förskottsavgiften borde därför gottskrivas abonnenten med visst belopp per år. Bolaget avsåg att skuldföra anslutningsavgifterna det år dessa avgifter inbetalades och att varje följande år till beskattning framtaga så stor del av nämnda avgifter som motsvarade den reduktion av de löpande årliga avgifterna, som abonnenterna erhöll till följd av att de erlagt anslutningsavgiften. Bolaget hemställde om besked huruvida bolaget fick skuldföra anslutningsavgifterna och varje år till beskattning framtaga så stor del därav, som motsvarade reduktionen av de årliga avgifterna.

Riksskattenämnden: RN finner, att de av bolaget uppburna anslutningsavgifterna utgör för bolaget skattepliktig intäkt av rörelse samt att avdrag vid inkomstbeskattningen icke kan medgivas av den anledningen att bolaget må skuldföra avgifterna.

*Regeringsrätten* ej ändring.

(SST rf 1967 s. 53–54)

**(78) Förhandsbesked oktober 1970**

Bolaget A idkade handel med flygplan och helikoptrar jämte reservdelar samt bedrev verkstadsrörelse för reparation, underhåll, tillsyn och översyn av flygplan och helikoptrar. Som ett led i verkstadsrörelsen hade bolaget A tecknat ett kontrakt med bolaget B och därvid åtagit sig tekniskt ansvar för vissa av bolaget B opererande flygplan. Bolaget B skulle betala för alla tekniska tjänster per utnyttjade flygtimmar i flygplanet. Betalning, som skulle ske en gång per månad, skulle grundas på föregående månads utnyttjade flygtid. När bolaget B erlade betalning hade inte alltid översynen hunnit göras. Bolaget A räknade därför med att vid bokslutstillfället ha en skuld till bolaget B motsvarande de delar av totalpriset per flygtimme vilka avsåg ersättning för ännu ej utförda tjänster.

Bolaget A, som avsåg att vid kommande bokslut redovisa ersättningarna från bolaget B och reservera ett belopp motsvarande ej utförda tjänster, anhöll om förhandsbesked ”att sålunda vidtagna reserveringar av förskottsvis mottagna belopp vid kommande taxering till statlig och kommunal inkomstskatt godkännes såsom avdragsgilla”.

*Riksskattenämnden* meddelade i oktober 1970 följande förhandsbesked.

Riksskattenämnden finner, att bolaget A enligt avtal med beställaren B åtagit sig att utföra tekniska tjänster beträffande vissa beställaren opereran-

de flygplan, att bolaget A såsom ersättning härför äger uppbära visst belopp att erläggas en gång per månad och beräknat efter föregående månads utnyttjade flygtid *samt* att ifrågavarande belopp till viss del avser ersättning för av bolaget A vid bokslutstillfället icke utförda tjänster. Vid sådant förhållande finner riksskattenämnden, att den del av uppburen ersättning som avser vid bokslutstillfället icke utförda tjänster i bolaget A:s bokföring skall behandlas såsom en skuld till beställaren.

I enlighet härmed besvarar riksskattenämnden jakande den i ansökningen framställda frågan.

#### Förhandsbesked januari 1972

(79)

Ett företag U avsåg att låta uppföra en semesteranläggning i fjällen. Bebyggelsen skulle omfatta 150 självhushållslägenheter och en rad ekonomibyggnader. Kostnaderna för anläggningen beräknades till ca 22 milj. kronor. Detta skulle finansieras dels genom bidrag från AMS, dels genom upplåtelse på 30 eller 50 år av lägenheterna mot engångsbelopp.

Företaget U önskade förhandsbesked om man var skattskyldig såsom för inkomst av rörelse för engångsavgifterna från nyttjanderättshavarna (fråga b) och i så fall om man var berättigad att periodisera avgifterna så att endast 1/30 alternativt 1/50 av den totala avgiften beskattades per år (fråga c).

RSVs nämnd för rättsärenden meddelade i januari 1972 följande förhandsbesked.

Beträffande frågan under b) i ansökningen förklarar nämnden, att företaget U är skattskyldigt såsom för inkomst av rörelse för engångsavgifterna från nyttjanderättshavarna.

Vad slutligen angår frågan under c) i ansökningen förklarar nämnden, att företaget U äger att såsom intäkt av rörelse för varje beskattningsår under nyttjanderättstiden upptaga på året belöpande en trettiondel respektive en femtiondel av engångsavgifterna i fråga.

#### Förhandsbesked juni 1972

(80)

Ett bolag N, som bedrev fastighetsförmedling, hade från 1967 till 1971 ökat sin omsättning från 150 milj. kronor till 1 miljard kronor. I samband med varje uppgjord affär erhöll företaget en försäljningsprovision som man bokförde så snart ett köpeavtal hade undertecknats. Provisionsintäkterna uppgick 1967 till 3,14 milj. kronor och 1971 till 28 milj. kronor. I ett flertal fall – t. ex. till följd av vägrat förvärvstillstånd eller bristande kreditvärdighet för köparen – hände det dock att köpet fick återgå. "Provisionsåtergången" beräknades uppgå till 650 000 kronor för 1971. Av detta belopp avsåg hälften provisioner bokförda under tidigare år. – Företagets revisorer krävde nu att man gjorde reservering för risken av återgång av redan intäktsförda provisioner. Då man vid bokslutstillfället inte visste vilka provisioner som skulle komma att kräva återgång fick avsättningen baseras på utfallet från tidigare år. Härvid ansåg bolaget N att reserveringen skäligen borde beräknas till 1 procent av provisionerna.

Bolaget N anhöll om förhandsbesked "gällande möjlighet att i bokslut generellt reservera för sådana redan intäktsförda provisioner och fastighets-

försäljningar, där överlåtelsen av de försålda objekten av skilda anledningar ej kommer till stånd och provisionen sålunda under kommande räkenskapsår återföres”.

*RSVs nämnd för rättsärenden* meddelade i juni 1972 följande förhandsbesked.

Nämnden finner väl, att bolaget N löper viss risk att behöva återföra under tidigare räkenskapsår intäktsförda men icke uppburna försäljningsprovisioner. Nämnden finner emellertid vidare, att den risk som bolaget sålunda löper icke kan anses vara av sådan art och omfattning, att bolaget i anledning härav vid inkomsttaxeringen bör erhålla avdrag för avsättning i räkenskaper. På grund härav förkarar nämnden, att bolaget N vid inkomsttaxeringen icke äger åtnjuta avdrag för ifrågavarande avsättning.

**(81) RÅ 1973 not A 126**

*AB A ang. förhandsbesked.*

I ansökningen anfördes bl. a. Om A erhöll jakande svar på nedan ställda fråga, avsåg A bedriva forsknings- och utvecklingsverksamhet. Verksamheten kunde beräknas bli finansierad genom bidrag dels från A:s moderbolag, dels från andra uppdragsgivare. Bidragen skulle komma att avse endast förutbestämda, klart avgränsade projekt. Huvuddelen av bidragen kunde beräknas komma att uppbäras förskottsvis, dvs. innan motsvarande kostnader uppkommit. Regelmässigt kunde den situationen uppkomma, att vid beskattningsårets utgång bidrag uppburits, avsedda för projekt som ej avslutats vid samma tidpunkt eller endast påbörjats. Med andra ord kommer det att regelmässigt pågå projekt, beträffande vilka mottagna bidrag vid beskattningsårets utgång var delvis oförbrukade för de kostnader de var avsedda att täcka. Då de mottagna bidragen var avsedda att täcka vissa bestämda kostnader, skulle det strida mot bokföringslagstiftningen att redovisa ifrågavarande belopp som intäkt vid beräkning av bolagets resultat, innan motsvarande kostnader uppkommit. Först då resp. projekt var avslutat, borde resultatavräkning ske på så sätt, att mottagna bidrag som intäkt ställdes mot uppkomna kostnader och resultatet redovisades. Intill dess resultatavräkning enligt ovan skedde, borde mottagna bidrag skuldföras och nedlagda kostnader aktiveras som tillgångspost (pågående arbete). A:s fråga gällde, om A under ovan angivna förutsättningar ägde rätt att – i överensstämmelse med civilrättsliga krav – som intäkt vid inkomstbeskattningen redovisa mottaget forskningsbidrag först då det projekt avslutats, vars kostnader bidraget var avsett att täcka, varvid avdrag för projektkostnader enligt ovan fick göras först vid samma tidpunkt.

*RSVs nämnd för rättsärenden* fann, att av sökandebolaget uppburna bidrag utgjorde för bolaget skattepliktig intäkt av rörelse och att avdrag vid inkomstbeskattningen inte kunde medges av den anledningen att bolaget måste skuldföra bidragen.

*Regeringsrätten* ej ändring.

**Förhandsbesked december 1975**

(82)

En rörelseidkare E anförde följande i en ansökan om förhandsbesked.

Jag har t. o. m. den 30.6.75 drivit rörelse i K kommun. I rörelsen fanns denna dag dels varulager, dels inventarier och dels fastighet.

Fr. o. m. den 1.7.1975 har jag hyrt ut inventarierna och fastigheten till ett handelsbolag, som fortsätter driften i likartad omfattning. Handelsbolaget övertog varulagret samma dag. Hyran för inventarier och fastighet är avtalad att uppgå till 70 000 kronor per år och skall erläggas i förskott. Jag har dock möjlighet att i år erhålla hyra för två hyresperioder eller 24 månader, dvs. 140 000 kronor. Jag önskar detta bl. a. för att vara bättre försäkrad att hyresgästen ej flyttar.

För det fall jag detta år erhåller hyra för två år, 140 000 kronor, anhåller jag om besked huruvida denna summa upptages till beskattning i sin helhet vid en taxering, eller om jag, som jag önskar, äger rätt att dela intäkten mellan två års taxeringar, dvs. under den tidsrymd som hyran avser.

*RSVs nämnd för rättsärenden* meddelade i december 1975 följande förhandsbesked.

Nämnden finner, att ifrågakommande hyresersättning till den del den avser inventarierna är att hänföra till inkomstslaget rörelse medan ersättningen i vad den belöper på fastigheten är att hänföra till inkomstslaget annan fastighet.

På grund härav förklarar nämnden, att E beträffande den del av hyresersättningen som avser inventarier äger fördela ersättningen mellan olika beskattningsår på så sätt, att som intäkt av rörelse för ettvarit beskattningsår upptages allenast så stor del av ersättningen som belöper på beskattningsåret. Beträffande åter den del av hyresersättningen som belöper på fastigheten förklarar nämnden, att E skall upptaga hela ersättningen såsom intäkt av annan fastighet för det beskattningsår, då ersättningen blivit för E tillgänglig för lyftning.

**Förhandsbesked mars 1976**

(83)

Ett hotellbolag H planerade att uppföra en stugby och ett lägenhetshotell. Det hade visats intresse från blivande hyresgästers sida att abonnera en stuga/lägenhet en bestämd vecka under varje år i exempelvis 30 år och för detta abonnemang betala ett engångsbelopp. Hotellbolaget anförde:

Om hotellbolaget på detta sätt uppbär förskottshyra avseende en tidsperiod om 30 år bör detta hyresbelopp enligt vårt förmenande redovisas såsom långfristig skuld, varav 1/30 bokföres som intäkt varje år. Hotellbolaget anhåller om förhandsbesked att denna redovisningsmetod är korrekt.

*RSVs nämnd för rättsärenden* meddelade i mars 1976 följande förhandsbesked.

Nämnden finner att ifrågakommande förskottshyra enligt bokföringsmässiga grunder skall fördelas på det antal räkenskapsår, till vilka den är hänförlig. Nämnden förklarar på grund härav att bolaget H är berättigat att vid taxering såsom intäkt upptaga endast den på beskattningsåret belöpande delen av förskottshyran.

(På ansökan av ett företag som var presumtiv hyresgäst förklarade nämnden att, om detta företag genom en engångsbetalning erlade förskottshyror för 30 år, större del av kostnaden än 1/30 inte kunde anses belöpa på det år, varunder betalning skedde.)

#### (84) Förhandsbesked maj 1980

Bolaget U avsåg att bedriva en form av leasingverksamhet. Denna kunde beskrivas enligt följande. Bolaget U inköpte en dataanläggning jämte tillbehör för ca 40 Mkr direkt från en tillverkare. Genom köpeavtalet skulle bolaget U tillförsäkras dels att maskinen installerades av tillverkaren, dels att löpande service och underhåll m. m. tillhandahölls kostnadsfritt av tillverkaren var anläggningen än var placerad och oberoende av vem som vid tillfället utnyttjade maskinen. Dataanläggningen skulle sedermera långtidsuthyras till svensk användare för en period av omkring fyra år mot en årlig hyra av 10 Mkr. Så snart avtalet mellan uthyraren, dvs. bolaget U, och hyresmannen var undertecknat avsåg bolaget U att överlåta sin rätt till hyresbeloppen till ett finansieringsföretag för ett pris av ca 30 Mkr motsvarande nuvärdet av de framtida hyresbeloppen. Genom överlåtelsen skulle också finansieringsföretaget komma att stå hela risken för uteblivna betalningar av framtida hyresbelopp. Finansieringsföretaget skulle således inte komma att ha någon som helst regressrätt gentemot bolaget U för hyresmannens eventuella bristande betalning. Bolaget U skulle, som nämnts, inte heller ha ansvar för service m. m. utan detta skulle åligga tillverkaren av dataanläggningen.

Sammanfattningsvis innebar detta alltså att bolaget U på grund av det med finansieringsföretaget tecknade avtalet skulle bli ägare till en dataanläggning anskaffad för 40 Mkr, vilken skulle hyras ut under fyra år för en nominell hyra av ca 10 Mkr/år eller totalt ca 40 Mkr. Genom diskontering av hyreskontraktet, dvs. försäljning av hyresbeloppen, skulle bolaget U emellertid komma att uppbära hyresersättningen i förskott och utan att köparen av hyresbeloppen skulle äga regressrätt för eventuellt uteblivna betalningar.

Bolaget U anförde:

”Enligt gällande redovisningsregler krävs att intäkter redovisas då prestation har utförts medan utgifter kostnadsförs då kostnaden har uppkommit. Som allmän regel gäller också att vinstberäkning på utförd leverans eller tjänst får ske först då samtliga kostnader är kända eller påförda. Avgörande för tidpunkten för inkomstredovisningen är således tillämpat på det nu föreliggande fallet – vid vilken tidpunkt ”leverans” av Uthyrarens prestation skall anses ha skett resp. när samtliga intäkter och kostnader är kända för Uthyraren.

Mycket kortfattat bygger bolaget U:s affärsidé på att en större del (t. ex. 75 procent) av en anläggnings anskaffningskostnad återvinnes genom hyresbetalningar. Vinsten av varje transaktion ligger således icke i själva uthyrningen utan i det eventuella övervärde som kan finnas efter hyresperiodens utgång; i den mån bolaget kan förlänga uthyrningen alternativt försälja anläggningen för ett pris överstigande 25 procent av anskaffningskostnaden uppkommer bolagets vinst. Oavsett att flertalet faktorer är kända saknas således en väsentlig förutsättning för vinstberäkning redan vid diskonterings-

tillfället – nämligen det eventuella restvärde som den uthyrda anläggningen kan komma att ha efter hyresperiodens utgång. Bl. a. med hänsyn härtill finner bolaget att vinstberäkning för hela hyresperioden knappast kan komma ifråga redan vid diskonteringen av hyreskontraktet, utan skall – av redovisningstekniska skäl – vinstberäkning ske perdurerande under hyresperioden. Bolaget finner också att den skattemässiga bedömningen av här ifrågakarande transaktion bör vara likalydande, 41 § KL. Oaktat detta finner emellertid bolaget, med hänsyn till de stora belopp som här är ifråga, det vara av väsentlig betydelse att förhandsbesked meddelas rörande den skattemässiga bedömningen av transaktionen.

Med hänvisning till vad ovan anförts hemställer därför bolaget U att RSV:s nämnd för rättsärenden måtte meddela förhandsbesked av innehåll att bolaget äger rätt att vid taxeringen periodisera den intäkt som erhålles vid försäljningen av hyresbeloppen till fristående finansieringsföretag.”

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i maj 1980 följande förhandsbesked.

Den engångsersättning bolaget U uppbär vid försäljning av rätten till hyresbetalningar enligt hyresavtal mellan bolaget U och hyresmannen får anses jämställd med förskottsvis uppburen hyra. Ersättningen skall därför enligt bokföringsmässiga grunder fördelas på de räkenskapsår under vilka hyrestiden löper. Nämnden förklarar på grund härav att bolaget U är berättigat att som intäkt för ett vart av dessa beskattningsår uppta endast den på beskattningsåret belöpande delen av ersättningen.

#### Förhandsbesked mars 1982

(85)

Bolaget B skulle bli moderföretag i en organisation som hade till syfte att tillgodose behovet av service i samband med upplåtelse av bostäder i s. k. servicehus. Bolaget B skulle via delägda dotterbolag (servicebolag) erbjuda ett servicepaket till var och en av bostadsinnehavarna i samband med köp av lägenhet i anslutning till servicebolagets anläggning. Bolaget B anförde:

Varje bostadsinnehavare kommer att köpa och äga sin egen bostadsrättslägenhet. De ekonomiska frågorna vad gäller detta köp är inte aktuella i förevarande sammanhang. Delaktighet i ett servicepaket är emellertid obligatorisk för alla boende. Denna service, som bl. a. innefattar en lagad måltid per dag, skall betalas i förskott för högst 20 år. Enligt gjord kalkyl skulle detta innebära en kostnad på sammanlagt 250 000 kronor. Kapitalet ställs till servicebolagets förfogande genom att bostadsrättsshavaren överlämnar revers på motsvarande belopp. Reversen, som löper med normal ränta, avbetalas genom årliga amorteringar på 12 500 kronor. Den del av förskottsbetalningen, som inte utnyttjas t. ex. p. g. a. dödsfall eller om den boende önskar flytta, återbetalas. Förskottsutbetalningarna deponeras, förvaltas och görs räntebärande av bank. Avkastningarna täcker servicebolagets löpande kostnader. Kapitalet är en nödvändig förutsättning för finansieringen av servicebyggnaden m. m. I förenklad form kan sägas att den överlämnade reversen utgör en årlig bas för serviceavgiften. Reversen undertecknas i samband med inflyttningen i bostadsrättslägenheten.

Servicebolaget skall, om lägenheten friställs för nytt kontrakt med annan person, vilken då i sin tur skall teckna servicekontrakt med servicebolaget, till den avflyttade eller dennes rättsinnehavare återbetala 12 500 kronor per år för de kalenderår, som återstår av 20-årsperioden. Detta sker genom att amorteringarna avbryts och reversen lämnas åter.

Med en marginals katt på 70 % skulle kostnaden för bostadsinnehavarens service-revers löpande med 12,5 % ränta första året vara 1 615 kronor och det tjugonde året 873 kronor per månad om minskning av eventuell förmögenhetsskatt tas i beaktande.

Av det nämnda framgår att servicebolaget i samband med inflyttningen i det första projektets 140 lägenheter kommer att förfoga över ett kapital på sammanlagt (140 x 250 000 =) 35 miljoner kronor.

Fråga om intäktsbeskattningen hos servicebolaget aktualiseras därmed. En förutsättning för projektets genomförande är att beskattning hos det rörelsedrivande servicebolaget endast sker för de gjorda amorteringarna avsedda att täcka det enskilda årets servicekostnader och inte av hela kapitalbeloppen. Bostadsinnehavarna köper således i förskott årsvis sin service men har genom överlämnande av reverserna förbundit sig att köpa denna service under nämnda tid med möjlighet till avbrott i anledning av dödsfall eller avflyttning.

Effekten av det nämnda blir att hela kapitalbeloppet utgör en skuld för bostadsinnehavaren varå ränta löper. Enligt det nämnda är avsikten således att endast amorteringarna intäktsförs allteftersom dessa förfaller till betalning. Ur servicebolagets synpunkt sker "fakturerings" för varje år. Enligt bolagets mening gäller då de regler som behandlar frågan när en intäkt skatterettsligt skall ha uppkommit. Enligt anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen skall så anses ha skett under det år då den enligt "vedertagen redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna även om inkomsten ännu inte uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda". Någon intäkt eller fordran i en rörelse har inte uppkommit före en "fakturerings". (Efter denna tidpunkt skall som nämnts ovan intäktsföring ske. Före denna tidpunkt antagligen inte.)

Bolaget B önskade svar på följande frågor.

- 1) Har servicebolaget rätt att periodisera sina intäkter på så vis att endast gjorda amorteringar tas till beskattning?
- 2) Om kapitalet i vissa fall skulle erläggas kontant i sin helhet förändrar detta möjligheten till periodisering som en transistorisk intäktspost för servicebolaget enligt fråga 1)?

RSVs nämnd för rättsärenden meddelade i mars 1982 följande förhandsbesked.

Oavsett om sökandebolaget uppbär ersättning för det i ansökningen angivna servicepaketet genom revers eller på en gång kontant utgör ersättningen betalning för framtida tjänster från bolaget. Ersättningen skall därför enligt bokföringsmässiga grunder fördelas på de räkenskapsår tjänsteåtagandet löper. Nämnden förklarar därför att sökandebolaget är berättigat att som intäkt för vart och ett av dessa beskattningsår ta upp endast den på beskattningsåret belöpande delen av ersättningen.

## Övrigt

### RÅ 1968 not Fi 318

(86)

Parfymeri Trading AB ang. ink. tax. 1965.

Bolaget hade i bokslutet 30 juni 1964 under rubriken "varuskulder" avfört 626 925 kronor, som avsåg en annonskampanj för 1964. Enligt bolaget var samarbetet med de utländska leverantörerna "reglerat i kontrakt, där bl. a. en reklamskyldighet, baserad på visst belopp per såld enhet ingick."

Prövningnämnden = Kammarrätten = *Regeringsrätten* vägrade avdrag.

(Anm: Utredning saknades ang. bolagets avtalsrättsliga bundenhet av leverantörerna.)

(GRS II 7:e uppl. s. 345.)

### RÅ 1974 ref 1 (RRK 1974 R74 1:27)

(87)

Svenska Ishockeyförbundet ang. ink. tax. 1970.

I självdeklaration 1970 uppgav Svenska Ishockeyförbundet att rörelsen belastats med beräknade kostnader för returlandskamp mot Canada, 100 000 kronor, och för förpliktelse att delta i världsmästerskapstävlingarna i ishockey 1970, 50 000 kronor.

Taxeringsnämnden vägrade avdraget.

Hos prövningnämnden för Stockholms län yrkade förbundet att få avdrag enligt deklARATIONEN och uppgav att hela beloppet, 150 000 kronor, skulle avse deltagande i VM i ishockey 1970.

Prövningnämnden yttrade i beslut 16.4.71: Prövningnämnden finner de kostnader varom här är fråga inte vara av sådan beskaffenhet att förbundet i resultatreglerande syfte bör medges avdrag för desamma. Prövningnämnden beslutar därför lämna besvären utan bifall.

I besvär hos kammarrätten i Stockholm vidhöll förbundet sitt yrkande och anförde bl. a.: Enär förbundet 1969 och 1970 arrangerade VM i ishockey i Stockholm, vilka tävlingar lämnade betydande överskott, torde Sverige inte bli arrangörsländ inom de närmaste 8-10 åren. Överskottet kommer därför att förbrukas till utgifter för deltagande i VM utomlands under de kommande åren. För detta deltagande har uppkommit en skuld om minst 225 000 kronor per år. Värdskap för ett VM anses innebära en ovillkorlig skyldighet att delta i VM i andra länder. Förfallolös utevaro från A-gruppens tävling skulle medföra landets uteslutning från det internationella samarbetet. Förpliktelsen kan till följd härav anses som helt ovillkorlig och lika bindande som ett kontrakt.

Kammarrätten gjorde enligt dom 17.5.73 ej ändring i prövningnämndens beslut.

I besvär till regeringsrätten fullföljde förbundet sin talan.

Sedan prövningstillstånd meddelats föredrogs målet 9.1.74 i regeringsrätten som ej gjorde ändring i kammarrättens dom.

Dom i målet meddelades 1.2.74.

**(88) Kammarrätten i Göteborg – dom 1978-12-05 – mål nr 3505-1977**

Wood Consult Ltd AB ang. ink. tax. 1975.

Hos länsskatterätten yrkade TI att bolagets taxering skulle höjas med bl. a. 300 000 kronor. Han anförde bl. a.

För provisioner har i bokslutet skuldförts 300 000 kronor. Bolaget har angivit de personer, som skall uppbära provisionerna, men har inte kunnat ange hur mycket en var skall erhålla. Någon juridiskt bindande provisions-skuld till de omnämnda personerna synes inte heller ha förelegat på bokslutsdagen. Under angivna förhållanden anser jag inte skuldreservatio-nen vara så underbyggd, att avdrag för densamma bör medgivas vid taxeringen.

Länsskatterätten (1977-02-28) biföll TIs talan.

I besvär hos kammarrätten vidhöll bolaget sitt yrkande. Till kammarrätten ingavs en rättad deklARATION, som grundade sig på en reviderad balans- och resultaträkning. Bolaget anförde bl. a.

Reserveringen för provisioner (300 000 kronor), som skall utgå på det kontrakt som slutits med det algeriska bolaget, kvarstår i det nya bokslutet. Provision skall enligt avtal utgå med 5 procent på kontraktsumman 8 531 000 kronor och utbetalas efter anläggningens igångsättning. Då anläggningens färdigställande har fördröjts på grund av omorganisationer inom det algeriska statsföretaget, har överenskommit om en viss reduktion av utgående provisionsbelopp. Beloppens storlek har dock icke slutgiltigt fastställts, beroende på ovisshet om huruvida kunden kan förmås att acceptera betalning för bolagets merkostnader. Under inga förhållanden kommer emellertid att utgå ett lägre belopp än det reserverade 300 000 kronor. Provisions-skuldens lägsta belopp per den 31 december 1974 är således känt. Bolaget är juridiskt bundet av provisionsåtagandet.

TI avstyrkte. Han anförde.

Handlingarna tyder inte på att bolaget haft en definitiv och till sitt belopp känd juridiskt bindande provisionsskuld på bokslutsdagen. Inte heller framgår det hur beloppet skall fördelas mellan de personer som enligt vad bolaget uppgivit är berättigade till provision. Reserveringen kan därför inte anses så underbyggd att avdrag bör medgivas vid taxeringen.

*Kammarrätten*, som medgav avdrag med ifvd belopp, anförde. Beräknad kostnad för provisioner har även i det nya bokslutet omkostnads- och skuldförts med 300 000 kronor. I målet har ej anförts någon omständighet som motsäger bolagets uppgifter om att ett juridiskt bindande avtal träffats angående provision till personer som biträtt bolaget i samband med tillkomsten av kontraktet med det algeriska företaget och om att enligt avtalet provision med 5 procent av kontraktbeloppet, 8 531 000 kronor, skulle utbetalas efter anläggningens igångsättning. Kontraktet har, såvitt framgår av utredningen, undertecknats i juli 1973. Provisionerna avser ersättning för prestationer som utförts före beskattningsårets utgång. Med hänsyn härtill torde, även om på grund av den följande utvecklingen överenskommelse träffats om att provision skulle utgå med lägre belopp, en för bolaget bindande provisionsskuld ha förelegat på bokslutsdagen den 31

december 1974. Bolaget har i målet åberopat ett i april 1978 dagtecknat brev från en av de provisionsberättigade. Innehållet i brevet ger stöd för bolagets påstående att provisionsskulden – även efter överenskommelsen om en viss reducering av provisionsbeloppen – uppgått till ett belopp som åtminstone motsvarar den gjorda avsättningen. Även om provisionsskuldens storlek och skuldens fördelning på olika provisionsberättigade ej varit helt fastställd på bokslutsdagen, saknas därför tillräcklig anledning att vägra bolaget avdrag för den ifrågavarande skuldreserveringen om 300 000 kronor.

#### Förhandsbesked maj 1963 och april 1980

(89)

Under tiden 1963–1980 erhöll Aktiebolaget X vid olika tillfällen förhandsbesked beträffande rätten till avdrag för avsättningar till s. k. riskfond. Av ansökningarna framgick bl. a. följande.

Bolaget X hade bildats för att ställa erforderliga garantier till sådana bostadsrättsföreningar, som tillkommit på initiativ av enskilda byggnadsföretagare. Den garanti bolaget ställde innebar följande. Om entreprenören, dvs. den byggmästare som tagit initiativet till förening, ej kunde fullfölja sitt åtagande gentemot föreningen, vilket kunde vara orsakat av konkurs eller annan tvingande omständighet, ombesörjde bolaget, att byggnadsföretaget färdigställdes i enlighet med entreprenadåtagandet. Om bolaget därvid icke kunde fullfölja entreprenaden med skälig tidsförskjutning, återbetalade bolaget efter anfordran de förskottsavgifter, som erlagts av de bostadssökande.

För ställandet av nämnda garantier gällde vissa förutsättningar.

Varje delägare var skyldig att teckna aktier för 1 000 kronor i bolaget och skulle dessutom till bolaget inbetala ett garantikapital på antingen 20 000 eller 40 000 kronor beroende på det antal lägenheter som han årligen producerade. På insatt garantikapital, som under vissa förutsättningar kunde tas i anspråk för att reglera inom bolaget uppkomna förluster, erhöll delägaren ränta enligt bankmässiga normer. Garantikapitalet återbetalades till delägaren efter uppsägning.

Dessutom skulle delägaren till bolaget göra kapitalinbetalningar, som beräknades i förhållande till produktionskostnaderna för dennes av bolaget garanterade byggnadsföretag. Ifrågavarande betalningar, som uppgick till 0,25 procent av produktionskostnaden, betraktades som lån och återbetalades automatiskt och utan uppsägning när garantitiden för varje objekt utgätt. Kapitalinbetalningarna, som benämndes garantiavgifter, kunde vid behov tas i anspråk för samma ändamål som garantikapitalet. Härjämte inbetalade delägaren ett belopp motsvarande 0,125 procent av produktionskostnaden, vilken inbetalning avsattes till en riskfond, som utgjorde den enda permanenta fondbildningen inom bolaget X.

I fall den av bolaget ställda garantin måste tas i anspråk och detta medförde förlust för bolaget, reglerades detta i följande ordning:

- 1 Det tillgodohavande, som den delägare som vållat förlusten hade i garantibolaget – inbetalat garantikapital (20 000 eller 40 000 kronor) jämte inbetalade garantiavgifter, dvs. 0,25 procent av produktionskostnaden för garanterade objekt – togs först i anspråk.
- 2 I andra hand täcktes förlusten genom bolagets riskfond.

- 3 I tredje hand togs övriga delägares inestående garantiavgifter i anspråk, vilket skedde med lika procenttal för samtliga delägares tillgodohavande.
- 4 I fjärde hand togs övriga delägares garantikapital i anspråk.

Bolaget X hade beräknat den årliga produktionsvolym för vilken garantier skulle komma att ställas till 250–300 miljoner kronor. Årligen skulle därvid omkring 300 000 kronor tillföras bolagets riskfond. Detta belopp ansåg bolaget emellertid vara ringa i jämförelse med bolagets garantiåtaganden, vilket framgick av att enbart en enda konkurs, som berörde ett bostadsobjekt av normal storleksordning, dvs. 3 miljoner kronor, kunde komma att – jämte ifrågavarande entreprenörs insatta garantikapital samt inbetalda garantiavgifter – ta i anspråk hela den årliga avsättningen till riskfonden exempelvis för återbetalning av erlagda förskottsavgifter, vilka normalt uppgick till 10–12 procent av produktionskostnaden. Bolaget beräknade att garantier årligen skulle komma att ställas för omkring 100 objekt av nämnda storleksordning. Det var inte möjligt för bolaget att på underlag av statistiskt material siffermässigt bedöma bolagets risker, eftersom man inte hade möjlighet att inhämta hur stora förluster inblandade parter fått vidkännas vid de "olyckor", som tidigare inträffat.

Aktiebolaget X, vars löpande räkenskapsår omfattade tiden den 1 juli–30 juni, anhöll om förhandsbesked, huruvida bolaget var berättigat till avdrag för avsättning till riskfonden.

Riksskattenämnden meddelade i maj 1963 följande förhandsbesked.

Riksskattenämnden förklarar, att Aktiebolaget X med hänsyn till verksamhetens art är berättigat att vid nedan angivna inkomsttaxeringar erhålla avdrag för avsättning till riskfond med högst 0,125 procent av produktionskostnaden för av bolaget garanterade byggnadsföretag.

Förhandsbeskedet överklagades. Regeringsrätten lämnade besvären utan bifall.

I en senare ansökan om förhandsbesked – där bolaget hänvisade till tidigare meddelade förhandsbesked – anförde Aktiebolaget X vidare.

Volymen på bolagets garantiåtaganden har under de senaste åren ökat väsentligt. Detta beror delvis på en ökning av utfärdade garantier för bostadsrättsföreningar. Framst kan ökningen dock hänföras till bolagets garantiverksamhet inom småhusområdet (Småhus 76).

Småhus 76 är ett konsumentskydd för småhusköpare som tillkommit genom en överenskommelse mellan Svenska Byggnadsentreprenörföreningen och Sveriges Villaägareförbund. Aktiebolaget X fungerar som garantibolag, för entreprenörernas åtagande gentemot konsument.

I en garantiförbindelse, som utfärdats till konsumenten med anledning av ett mellan denne och en byggnadsentreprenör tecknat entreprenadkontrakt, ger AB X dels en produktionsgaranti som har samma innehåll som för bostadsrättsföreningar, dels en ansvarsutfästelse avseende väsentliga fel och brister i konstruktion, utförande eller material gällande intill tio år från dagen för slutbesiktning av vederbörande bostadshus.

AB X har återförsäkrat sig för ansvarsutfästelsen hos Konsortiet för försäkring av småhusgaranti, som till lika delar ägs av två försäkringsbolag. Avtalet med Konsortiet innebär att AB X står för riskerna i anledning av utfärdad garanti under de första sex åren efter slutbesiktning. Först när AB X ej förmår fullgöra ansvarsutfästelsen inträder

Konsortiet. Under återstående fyra år står Konsortiet ensamt för riskerna.

Misslyckanden bland bolagets delägare har hittills varit sällsynta och bolagets förluster har varit blygsamma. Men om ett misslyckande skulle inträffa får det vittgående ekonomiska konsekvenser.

Riskerna för förluster för bolaget i framtiden kan bedömas öka. Utfärdandet av småhusgarantier innebär ett ökat risktagande, dels med hänsyn till att dessa projekt är byggnadstekniskt riskablare än flerfamiljshus och dels med hänsyn till att bolagets risktagande sker under en längre tid än vid garantier för bostadsrättsföreningar.

Under återopande av vad som ovan och i tidigare ärenden anförts hemställer bolaget att riksskatteverkets nämnd för rättsärenden meddelar förhandsbesked av innehåll att Aktiebolaget X vid 1980, 1981 och 1982 års inkomsttaxeringar är berättigat erhålla avdrag för avsättning till s. k. riskfond med högst 0,125 % av produktionskostnaden i fråga om sådan bostadsproduktion för vilken bolaget tecknat garantiförbindelse under respektive räkenskapsår.

Som bilagor till ansökan hade bl. a. fogats uppställning över antal lägenheter respektive småhus för vilka garantiförbindelser utfärdats under de fem senaste räkenskapsåren och produktionskostnader för dessa samt förteckning över tidigare avsättningar till riskfonden.

RSVs nämnd för rättsärenden meddelade i april 1980 följande förhandsbesked.

Nämnden förklarar, att Aktiebolaget X med hänsyn till verksamhetens art är berättigat att vid nedan angivna inkomsttaxeringar, avseende beskattningsåren den 1 juli 1978 – den 30 juni 1979, den 1 juli 1979 – den 30 juni 1980 och den 1 juli 1980 – den 30 juni 1981, erhålla avdrag för avsättning till s. k. riskfond med högst 0,125 procent av produktionskostnaden i fråga om sådana entreprenader, för vilka bolaget tecknat garantiavtal under respektive år.

#### Förhandsbesked oktober 1971

(90)

I en bysamfällighet ingick en grustäkt om ca 6 ha. Täkten var avsedd för delägarnas gemensamma behov, såsom skogskultur, nyodlingar, anläggning och underhåll av vägar och delägarnas övriga byggnationer. Två vägföreningar, som fanns inom byn och som berörde samma delägare som hade del i bysamfälligheten, hade "satt bort" vägunderhållet på entreprenad till ett bolag. Detta bolag hade anmält intresse att från bysamfälligheten (skifteslaget) köpa 25 000 m<sup>3</sup> grus till vägarna för att inte få så långa transporter. Skifteslaget önskade förhandsbesked om det var möjligt att bilda en fond av de pengar som erhöles i likvid genom grusförsäljningen för att sedan dela ut det till de två vägföreningarna i byn att användas för vägunderhåll. Skifteslaget skulle på så sätt inte behöva bli beskattat för försäljningen såsom för rörelse.

RSVs nämnd för rättsärenden meddelade i oktober 1971 följande förhandsbesked.

Nämnden förklarar att den ersättning, som skifteslaget erhåller vid försäljning av grus från den i ansökningsnämnda grustäkten, utgör för skifteslaget skattepliktig intäkt samt att skifteslaget vid inkomsttaxeringen icke äger erhålla avdrag för avsättning till en fond för bestridande av kostnader för vägunderhåll.

**(91) Förhandsbesked oktober 1975**

Ett bolag L tryckte och tillhandahöll sina kunder blankettset som avsåg kravblanketter. Varje blankettset innehöll fyra blanketter. Kunderna skickade själva ut till sina gäldenärer den första blanketten som var ett vanligt kravbrev. Om inte betalning erhöles skickade kunden ut den andra blanketten. Om gäldenären fortfarande efter att ha fått den tredje blanketten inte erlagt betalning skickade kunden (= borgenären) in den fjärde blanketten, "den gula blanketten", till bolaget L som härefter tillhandahöll kunden viss hjälp med vidare rättsliga indrivningsåtgärder. Bolaget inhämtade härvid kreditupplysningar om gäldenären och gjorde på grundval av dessa en bedömning av om man skulle rekommendera kunden att vidta rättsliga åtgärder eller ej. Den fjärde blanketten returnerades till kunden med uppgifter härom, i förekommande fall tillsammans med blanketter för ansökan om betalningsföreläggande eller lagsökning. Bolaget L stod härefter till tjänst med råd och upplysningar till kunden. Bolaget åtog sig också att skaffa registreringsbevis och andra handlingar. Om gäldenären under tiden erlade betalning helt eller delvis hjälpte bolaget till med att utforma en skrivelse till tingsrätten. Om tingsrätten utfärdade slutbevis assisterade bolaget kunden vid kontakter med kronofogdemyndigheten.

Bolaget L beräknade att det vid bokslutstillfället den 31 december 1974 fanns 100 000 oförbrukade blankettset hos olika kunder. Erfarenheten visade att i 5 procent av fallen, dvs. i 5 000 fall, kunden skulle begära att bolaget L skulle hjälpa till med vidare indrivningsåtgärder. Kostnaden för bearbetningen av begärda uppgifter uppgick till ca 10 kronor per insänd gul förfrågningsblankett.

Bolaget hemställde om förhandsbesked att bolaget i sitt bokslut skulle få skuldberäkna 5 procent av vid bokslutstillfället oförbrukade blanketter med 10 kronor per blankett eftersom i bolagets försäljningspris ingick framtida åtaganden från bolagets sida.

*RSVs nämnd för rättsärenden* meddelade i oktober 1975 följande förhandsbesked.

Nämnden finner väl, att bolaget L har att räkna med kommande kostnader till följd av att köpare av blankettset framdeles begär viss utredning av bolaget genom att insända den i blankettsetet ingående gula blanketten. Nämnden finner emellertid vidare, att dessa kostnader icke kan anses vara av sådan särskild art och omfattning att bolaget i anledning härav bör erhålla avdrag för i räkenskaperna gjord avsättning för desamma. På grund härav förklarar nämnden, att bolaget L vid inkomsttaxeringen icke äger åtnjuta avdrag för den tillänkta avsättningen.

**(92) Förhandsbesked januari 1980**

I en ansökan om förhandsbesked anförde aktiebolaget G:

"Bolaget har tillkommit genom ett gemensamt agerande från Svenska Byggnadsentreprenörföreningen (SBEF), Sveriges Fastighetsägareförbund och Aktiebolaget Bostadsgaranti.

Bolagets uppgift är att garantera en riktig handläggning vid övergång från hyresrätt till bostadsrätt i befintligt fastighetsbestånd.

Aktiemajoriteten innehas av Fastighetsägareförbundet och av till förbundet anslutna fastighetsägareföreningar. Övriga aktieägare är SBEF och AB Bostadsgaranti.

Den garanti bolaget ställer och som riktas gentemot de boende i fastigheten utgör säkerhet för tre ting,

dels för att säljaren (fastighetsägaren) fullgör sina ekonomiska förpliktelser och åtaganden i de skriftliga avtal om överlåtelse av bostadsrätt som upprättas mellan säljaren och respektive köpare i föreningens hus,

dels att ändringen av upplåtelseform från hyresrätt till bostadsrätt sker enligt av bolaget godkända rutiner samt

dels att föreningens fastighetsköp sker på av bolaget godkända villkor.

Delägarskap i bolaget kan, efter styrelsens prövning, vinnas av fastighetsägareförening ansluten till Sveriges Fastighetsägareförbund. Endast delägare kan hos bolaget ansöka om garanti. Bolaget utfärdar garantiförbindelse endast efter företagen granskning av fastigheten. Granskningen är främst av teknisk och ekonomisk karaktär.

I samband med att förutsättningar föreligger att utfärda garantiförbindelse skall fastighetsägaren inbetala en avgift till bolaget motsvarande 1 procent av kostnaden för anskaffandet av föreningens hus – normalt köpeskillingen. Av inbetalningen avsätts 1/4 till en riskfond medan 1/4 avser att bestrida bolagets administrationskostnader. Resterande del – depositionen – utgör fastighetsägarens kapital som skall inestå i bolaget till dess garantin upphör, då den återbetalas. Riskfonden utgör bolagets enda permanenta fondbildning.”

I de fall av bolaget G ställd garanti måste tas i anspråk skedde regleringen på så sätt att riskfonden först i fjärde hand togs i anspråk. I första hand skulle nämligen depositionen tas i anspråk och i andra resp. tredje hand andra inestående depositioner.

Bolaget anhöll om förhandsbesked huruvida det var berättigat att erhålla avdrag för avsättning till s. k. riskfond med högst 0,25 procent av den anskaffningskostnad för fastigheter för vilka bolaget tecknat garantiavtal under respektive år.

RSVs nämnd för rättsärenden meddelade i januari 1980 följande förhandsbesked.

De tilltänkta avsättningarna till den s. k. riskfonden kan inte anses utgöra sådana reserveringar som bolaget enligt 29 och 41 §§ kommunalskattelagen jämte anvisningar till dessa lagrum är berättigat att få avdrag för. Nämnden förklarar därför att bolaget vid taxeringen inte får göra avdrag för dessa avsättningar.

#### Förhandsbesked oktober 1980

(93)

Bolaget R försålde grammofonskivor och kassettband till musikaffärer, varuhus, bensinstationer m. m. Inköpen gjordes huvudsakligen från större grammofonbolag. Bolaget R:s kunder hade fullständig bytesrätt på varor som hade inköpts från bolaget R. Detta innebar dock att de i byte erhöi endast andra produkter. Tillgodohavanden som uppkommit vid bytesretur återbetalades inte. Man räknade med att för december månad – räkenskapsårets sista månad – skulle returerna om ca 30 procent av utleveranserna komma under perioden januari–mars året därpå. Detta skulle innebära att den

redovisade vinsten skulle bli för hög i december och för låg i januari-mars året därpå. Bolaget anförde vidare bl. a. följande.

Returer avräknas med det ursprungliga försäljningspriset, vilket medför en löpande kreditering av faktureringar gjorda under närmast föregående månader. Bolaget har dessutom hanteringskostnader för returtagning. Returerna under ett kvartal avser till största delen leveranser under närmast föregående kvartal. Genom returerna reduceras resultatet med återförd bruttovinst på ifrågavarande varor. Bruttovinsten har uppgått till 17-18 procent under de senaste åren. Dessutom måste prisnedsättningar vidtagas på huvudparten av returtagna varor.

Bolaget avser att i bokslutet göra avsättning för returer på varor levererade och fakturerade under räkenskapsårets sista månad. Returerna beräknas till 30 procent av faktureringen (dock högst den procentsats som ifrågavarande års försäljningsstatistik utvisar), och avsättning görs med 15 procent av detta belopp. Vid fakturering 10 milj. kronor skulle alltså avsättningen bli 15 procent av 3 milj. kronor, eller 450 000 kronor. Därigenom bör man få en riktigare bild av bolagets ekonomiska ställning.

Med hänsyn till vad som framförts ovan ansöker bolaget om förhandsbesked från riksskatteverket i följande fråga. Kan bolaget fr. o. m. 1981 års taxering medges avdrag för avsättning med 15 procent på returer hänförliga till räkenskapsårets sista månad. Returerna beräknas till 30 procent av ifrågavarande månads fakturering eller den lägre procentsats som försäljningsstatistiken för året utvisar.

*RSVs nämnd för rättsärenden* meddelade i oktober 1980 följande förhandsbesked.

Den av bolaget R lämnade utredningen visar att det redovisade resultatet blir för högt om avsättning för beräknade returer underläts. En avsättning överensstämmer därför med bestämmelserna i punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen. Den av bolaget lämnade utredningen om sättet för beräkning av avsättningens storlek bör godtas. På grund av det anförda är bolaget vid inkomsttaxeringen berättigat till avdrag för ett belopp motsvarande i räkenskaperna gjord avsättning. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning påföljande beskattningsår. Nämnden besvarar alltså frågan jakande.

#### (94) Förhandsbesked november 1980

Ett servicebolag S hade till uppgift att i skilda hänseenden lämna service åt medlemmarna i ett visst branschförbund. Servicebolaget ägdes av förbundet och dess medlemmar. Förbundet hade ca 500 medlemmar som var egna företagare inom en viss bransch. I tvister som ofta uppkom för medlemmarna med anledning av deras verksamhet hade de vanligen inte möjlighet att få allmän rättshjälp. Sedvanliga rättsskyddsförsäkringar kunde inte heller åberopas. Inom förbundet hade väckts frågan om avsättning till en fond ur vilken medlemmarna skulle kunna erhålla ersättning för rättegångskostnader i fall då sådana drabbade dem. Några stadgar för en sådan fond hade ännu inte utarbetats. Då fonden skulle fungera i stället för en rättsskyddsförsäkring kunde man utgå ifrån att fondstyrelsen förbehölls viss prövningsrätt och att medlem som önskade utbetalning från fonden hade att bära viss

”självrisk”. Huruvida fonden också skulle betala eventuellt utdömda motpartskostnader var ännu ej avgjort. Om fondens storlek var det f. n. ej möjligt att säga något mera bestämt.

Servicebolaget önskade förhandsbesked huruvida man hade rätt till avdrag för avsättningar till en sådan fond som skulle täcka rättegångskostnader som drabbade medlemmar i förbundet.

*RSVs nämnd för rättsärenden* meddelade i november 1980 följande förhandsbesked.

Servicebolaget S har för avsikt att genom avsättningar skapa en fond ur vilken medlemmarna i Sveriges – – – Förbund skulle kunna få ersättning för rättegångskostnader som kan drabba dem i deras verksamhet. Avsättningarna innebär att medel fonderas för att möta framtida kostnader, som inte kan beräknas vare sig i fråga om belopp eller utbetalningstid. Nämnden finner att avdrag inte kan medges för sådana fonderingar. På grund härav förklarar nämnden att servicebolaget S vid inkomsttaxering inte har rätt till avdrag för de tillänkta avsättningarna.

#### **Förhandsbesked december 1981**

(95)

Ett avfallsaktiebolag J hade ett avfallsupplag som hade tagits i drift 1976. Upplaget var uppdelat i olika etapper. Den sista etappen beräknades vara avslutad 1986. Vid avfallsupplaget insamlades lakvatten, dvs. det nederbördsvatten som hade förorenats när det runnit genom upplaget. Insamlandet skedde i ett dräneringssystem varefter vattnet pumpades till ett avloppsreningsverk. Bolaget beräknade tiden för lakvattenhanteringen efter det att avfallsdeponeringen upphört till 20 år. Bolaget ansökte om förhandsbesked angående möjligheterna att i bokslut och deklaration göra avsättningar för framtida drift- och underhållskostnader för lakvattenhantering och angående hur stora avsättningar som kunde godtas i skattehänseende. Bolaget önskade fondera medel härför under åren 1981–1985, därvid inför varje årsbokslut nya uträkningar om avsättningarnas storlek skulle göras på grundval av då aktuella beräkningar av lakvattenmängdens storlek och kostnaderna för rening.

*RSVs nämnd för rättsärenden* meddelade i december 1981 följande förhandsbesked.

Bolaget J driver rörelse som avser bl. a. omhändertagande och deponering av sopor och avfall från hushåll och industrier. Av utredningen framgår bl. a. följande. Det med ansökningsen avsedda avfallsupplaget utnyttjas i etapper och beräknas vara avslutad omkring 1986. S. k. lakvatten från upplagsområdet samlas upp i dräneringssystem och förs till reningsverk för behandling. Även efter det att upplaget avslutats kvarstår kontroll- och behandlingsarbete av lakvattnet.

Anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen får anses inte lägga hinder i vägen för avdrag vid taxeringen för avsättningar i räkenskaperna för framtida kostnader av det slag som det är fråga om här, därvid medgivet avdrag dock bör återföras till beskattning på följande beskattningsår.

På grund av det sagda förklarar nämnden att bolaget vid beräkning av nettointäkten av rörelsen får dra av belopp som satts av enligt räkenskaperna för framtida kostnader för lakvattenbehandlingen med högst så stor del av de

beräknade kostnaderna härför som visas belöpa på det som under åren till och med beskattningsåret har utnyttjats av det beräknade totala deponeringsutrymmet. Vidare förklarar nämnden att medgivet avdrag skall återföras till beskattning påföljande beskattningsår.

**(96) Förhandsbesked augusti 1982**

Fastighets AB Ö bedrev fastighetsförvaltning avseende vissa industribyggnader som bolaget hade förvärvat 1980 och som var belägna på arrenderad mark. På grund av planer på framdragande av en trafikled över fastigheten hade markägaren kunnat medge arrendeavtal endast till utgången av år 1982. Det hade också avtalats att byggnaderna vid arrendetidens utgång skulle rivras av arrendatorn – Fastighets AB Ö – på dennes bekostnad.

Industribyggnaderna användes som lager och kontor och hyrdes ut till fem olika företag. Med dessa fanns hyresavtal för tiden fram till utgången av 1982.

Fastighets AB Ö beräknade att de kommande utgifterna för rivning av fastigheterna skulle uppgå till ca 1 milj. kronor. Bolaget önskade förhandsbesked om reservering för de kommande utgifterna för rivning kunde ske.

*RSVs nämnd för rättsärenden* meddelade i augusti 1982 följande förhandsbesked.

Enligt punkt 2 a anvisningarna till 25 § kommunalskattelagen får kostnad för rivning av byggnad inräknas i avskrivningsunderlaget för en nyuppförd byggnad, om rivningen kan anses ha varit betingad av och skett i nära anslutning till uppförandet av den nya byggnaden. I detta fall skall någon ny byggnad inte uppföras. Rivningskostnaderna blir då inte avdragsgilla över huvud taget. Nämnden besvarar frågan i enlighet härmed.

**(97) Förhandsbesked december 1982**

Å AB hade av olika anledningar blivit ålagt att upphöra med sin verksamhet. I samband härmed skulle bidrag utgå från staten för att täcka vissa avvecklingskostnader.

Å AB utgick från att bidraget från staten skulle beskattas såsom ett statsbidrag innebärande bl. a. att bidraget skulle tas upp som skattepliktig intäkt om det användes för att bestrida sådan kostnad som var på en gång avdragsgill vid taxeringen.

Å AB önskade förhandsbesked bl. a. huruvida vissa angivna kostnader var avdragsgilla för bolaget. Vidare önskade bolaget förhandsbesked i följande fråga:

Äger Å AB, om rätt till avdrag vid taxering anses föreligga, rätt till sådant avdrag om viss kostnad för avvecklingen uppstår under ett senare beskattningsår än det under vilket ersättningen från staten rätteligen skall bokföras?

*RSVs nämnd för rättsärenden*, som genom förhandsbesked i december 1982 förklarade vissa av de i ansöknings angivna kostnaderna vara avdragsgilla, besvarade i förhandsbeskedet den ovan återgivna frågan med ja.

## Bilaga II Avsättningar för framtida utgifter i bokslut (upplupna kostnader och befarade förluster)

### *Några typfall beträffande tillämpningen av god redovisningssed*

Såsom framgår av kommitténs betänkande har undertecknade haft som särskilt uppdrag att sammanställa några typfall beträffande innebörden och tillämpningen av god redovisningssed för upplupna kostnader och befarade förluster. I denna bilaga behandlas därför några exempel på hur företag vid praktisk tillämpning uppfattar god redovisningssed såvitt avser dylika framtida utgifter.<sup>1</sup>

God redovisningssed får sitt innehåll på många sätt, bl. a. genom uttalanden i förarbeten, anvisningar från Bokföringsnämnden, rekommendationer från branschorganisationer och kvalificerad praxis. Någon entydig tolkning av god redovisningssed kan inte alltid göras i varje enskild situation. Beroende på förutsättningar och omständigheter kan den faktiska innebörden bli olika i principiellt likartade situationer. Av detta följer att nedanstående exempel visar hur god redovisningssed kan förstås och tillämpas, men att exemplen inte nödvändigtvis beskriver den enda möjliga tolkningen.

I redovisningspraxis finns många förfaranden som kan inordnas i begreppet framtida utgifter. I redovisningssammanhang används inte begreppet annat än vid likviditetsplanering och dylikt. Det är i stället begreppen upplupna kostnader och befarade förluster som täcker alla de förpliktelser som den bokföringsskyldige ådragit sig per en viss tidpunkt. Detta begrepp används därför i exempelsamlingen för att beskriva företeelsen.

Från redovisningspraxis kan hämtas många exempel på avsättningar för upplupna kostnader:

- semesteravsättningar för intjänad semesterrätt som ännu inte betalats ut,
- sociala avgifter som belöper på ett räkenskapsår, men som inte i sin helhet betalats under året,
- inkomstskatter för företaget som belöper på ett räkenskapsår men inte i sin helhet erlagts under året,
- förväntade lönehöjningar avseende arbetsprestationer som utförts och där lönen förväntas bli justerad (retroaktiva löneavtal),

<sup>1</sup> I en särskild underbilaga har exemplen sammanställts i tablåform.

- provisioner, bonus, tantiem för utförda prestationer, som inte har blivit reglerade under räkenskapsåret,
- kontraktsförpliktelser innebärande att framtida utbetalningar skall ske, och där förlust har uppstått eller beräknas uppstå till följd av förpliktelser,
- garantiavsättningar för prestanda- eller kvalitetsmässiga åtaganden gentemot motpart, som beräknas bli åberopade,
- på räkenskapsåret belöpande räntekostnader som ännu inte betalats till långivaren,
- återställningskostnader till följd av förpliktelser att återställa täkter och andra naturresurser,
- uppsägningslöner till personal som lämnat företaget, men där utbetalning ännu inte skett,
- skadestånd som yrkats av motpart, men som inte slutligt reglerats. När sådan förpliktelse är beloppsmässigt svårbestämd eller tvistig med oklar utgång, redovisas den ofta som ansvarsförbindelse eller lämnas upplysning i förvaltningsberättelsen.

I det följande ges några exempel på den redovisningsmässiga behandlingen av upplupna kostnader och befarade förluster. Exempelen är hämtade från bokslut och visar därför de faktiska omständigheterna. För varje exempel redovisas relevant förpliktelse och något om den företagsekonomiska bakgrunden, hur god redovisningssed kan tillämpas samt beräkningen av avsättningen för upplupen kostnad eller befarad förlust.

## Upplupna kostnader

### 1. Bonus till kunder

Bonus till kunder utbetalas ofta efter utgången av ett räkenskapsår, när försäljning, returer m. m. kan bedömas mer definitivt. Ibland betalas bonus ut löpande under året, men med slutreglering efter årets slut.

*Förpliktelser* utgörs av åtagandet att utge bonus (eller tantiem m. fl. likartade poster). Normalt finns åtagandet reglerat i skriftligt avtal, men även muntliga avtal förekommer. Den upplupna kostnaden består av den ytterligare betalning som skall erläggas till motparten. Om preliminär reglering under året överstiger slutlig bonus, blir posten givetvis en inkomst, men detta är mer ovanligt.

*God redovisningssed* vad avser bonus följer den grundläggande regeln att hänföra kostnader till den period där prestation utförts.

*Beräkningen* av avsättningen i exemplet grundas på en bonusmodell där tillämplig procentsats är känd och denna appliceras på verklig försäljning. Den upplupna kostnadens storlek är därför helt klarlagd. I andra fall, i synnerhet när bokslut upprättas tidigt, är inte alltid underlaget för bonusberäkningen färdigställt. Beräkningen blir då preliminär med definitiv reglering vid senare tillfälle. Beroende på hur komplicerad och finstämd modell som används mellan parterna för att fastställa bonusen, kan därför beräkningen i bokslutet bli mer eller mindre komplex.

## 2. Provisioner

Provisioner förekommer i många olika sammanhang i näringslivet. I detta fall avses närmast provisioner vid försäljning av varor och tjänster, t. ex. till agenter.

*Förpliktelsen* består av avtal mellan parterna, som ofta är skriftligt, där uppdragsförhållandet regleras inklusive de ersättningar som skall utgå. Förpliktelsen att utge provision uppkommer ibland vid orderslut, ibland vid leverans och fakturering och ibland vid kundens betalning. Beroende på vid vilket moment som förpliktelsen uppkommer, har i synnerhet mottagaren av provision olika goda möjligheter att bedöma vad som tjänats in per viss tidpunkt.

*God redovisningssed* innebär att utgivaren av provision bör göra avsättning för alla intjänade provisioner som ännu inte reglerats med motparten. Denne följer å sin sida ofta försiktighetsprincipen, varför intäkt inte alltid beräknas för provisioner som inte är definitivt intjänade. Vid tillfälliga eller oklara förhållanden mellan parterna, t. ex. i utländska affärer, följer ofta mottagaren kontantprincipen dvs. provisionen redovisas först när den influtit. Följaktligen kan parterna komma att redovisa en del av ett års provisioner vid olika tidpunkter.

*Beräkningen* av provisioner i bokslutet sker ofta efter samma modell som används i den löpande avräkningen mellan parterna. I andra fall, i synnerhet vid mer komplicerade ersättningsmodeller, kan avsättningen i boksluten vara en uppskattad post, t. ex. att erfarenhetsmässigt brukar den komplicerade modellen leda till en provision på x procent av viss omsättning. Då används den erfarenhetsmässiga procentsatsen i bokslutet och justering av avsättningen mot verkligt utbetalt blir en post under det följande räkenskapsåret.

## 3. Garantikostnader – enstaka, stora objekt

Garantikostnader kan följa av bolagets uttryckliga förpliktelse eller av marknadsekonomiska bedömningar av vad som är kommersiellt erforderligt. I detta exempel avses garantier enligt avtal.

*God redovisningssed* innebär att avsättning bör ske för åtaganden som inte reglerats. Åtagandet för garanti anses vara en del av den kommersiella uppgörelsen med kunden och kräver avsättning i räkenskaperna om det är sannolikt att åtagandet behöver infrias och om det är möjligt att ange ett belopp för utestående förpliktelser. I de fall belopp inte anses möjligt att precisera, redovisas förpliktelsen som ansvarsförbindelse.

*Beräkningen* av avsättningen i detta exempel utgår från att garantirisker anses som en del av produktionskalkylen. För varje objekt bedöms hur stor risk som kan föreligga. Risker varierar naturligtvis beroende på objektens svårighetsgrad och tidigare erfarenheter av objekten. I exemplet innebär detta att 0,5–3 procent av bedömd produktionskostnad sätts av för garantirisker.

Garantikostnaderna kan uppkomma sedan garantitiden börjat löpa, normalt efter leverans. Vid bokslut prövas utestående garantiförpliktelser

mot då kända fakta om utfallet. Ett sådant utfall kan avse hittills uppkomna kostnader för garantiåtagandet, slutsatser av hittillsvarande erfarenheter med avseende på återstående garantitid samt erfarenheter av likartade objekt och dessas garantikostnader. Här kan framkomma stora avvikelser mot förkalkylerade garantikostnader, både genom att inga sådana kostnader blir aktuella och genom att felkonstruktioner och felaktigheter i materialval etc. framkommer under garantitiden. I det senare fallet prissätts ofta någon åtgärdslista eller något besiktningsprotokoll med avseende på de åtgärder som bedöms erforderliga. Precisionen i sådana beräkningar beror självfallet på hur lätt de tekniska problemställningarna låter sig översättas till materialåtgång och arbetstimmar.

#### 4. Garantikostnader – stor volym av små reklamationer

Garantiåtaganden kan också avse levererade objekt som ur ekonomisk synpunkt är för små för att bedömas på individuell basis. I sådana fall är ofta volymen av reglerade garantianspråk och andra reklamationer sådan att erfarenhetsdata kan byggas upp.

*Beräkningen* av erforderlig avsättning för utestående förpliktelser grundas på någon schablon. I detta exempel har garantiprocentssatser beräknats, varmed avses en division mellan årets garantikostnader (som hämtas ur bokföringen) och relevant försäljningssumma. I ett handelsföretag med många produktgrupper, vilket detta är, räknas dessa garantiprocent fram för varje produktgrupp. Om garantitiden är ett år, används senaste årets försäljning eller genomsnittet av de två senaste åren. Framräknad garantiprocent appliceras på uppskattad framtida försäljningsvolym. Denna försäljning omräknas till varukostnad för denna försäljning. Härigenom uppnås en avsättning för framtida garantikostnader som speglar senaste erfarenheter. I detta bolag varierade garantiprocenten mellan 1,0 procent och 6,9 procent för de olika produktgrupperna.

#### 5. Förväntade lönehöjningar

Situationen är vanligen att löneavtal har löpt ut och förhandlingar om nya avtal pågår. Parterna i förhandlingarna har normalt framställt krav som är kända. Det slutliga utfallet av förhandlingarna blir ekonomiskt ofta något mellan parternas inledande yrkanden, men retroaktivitet i höjningarna och lönehöjningarnas tidsmässiga förlopp kan avvika kraftigt från den allmän-ekonomiska effekten.

*Förpliktelsen* utgörs av löneavtal som löpt ut under ett räkenskapsår för vilket bokslut skall upprättas. Huruvida avtalen förnyas med vissa uppräkningsfrån föregående periods slut eller att ändringarna får annan utformning är en del av de avtalsslutande parternas avgörande. Ur redovisningssynpunkt kan man därför inte entydigt avgöra vilka förändringar som skall gälla och från vilken tidpunkt förändringarna införs. Förpliktelsen har därför i hög grad karaktär av rimlighetsresonemang att viss höjning kommer att utgå.

*God redovisningssed* innebär att avsättning bör ske för kända åtaganden

som inte reglerats. För åtaganden som inte är kända men som kan uppskattas till belopp och som sannolikt kommer att behöva regleras, bör avsättning också ske. Lönejusteringar till följd av nytt avtal, som berör ett tilländalupet räkenskapsår, bör alltså beaktas i bokslutet om man anser sig kunna bedöma den ekonomiska effekten.

*Beräkningen* av en avsättning för förväntade lönehöjningar grundas normalt på den lönesumma som utgått under den period som löpt sedan föregående avtal. Lönesumman multipliceras med den uppräkningsfaktor som bedöms följa av ett nytt avtal.

## 6. Uppsägningslöner

Uppsägningslöner kan uppkomma vid avveckling av personal. I vissa fall arbetar personalen under hela uppsägningstiden, varvid uppsägningslönen fungerar som ordinarie lön. I andra fall lämnar personalen företaget i förtid, men erhåller ändå ersättning för en kommande period.

*Förpliktelsen* utgörs av avtalet med den anställde, vari den ersättning som skall utgå regleras.

*God redovisningssed* innebär att avsättning för förpliktelsen bör ske om den får anses belöpa på en gången period. Så är fallet om den anställde lämnat företaget men ännu inte erhållit ersättningen. Redovisningsmässigt anses den anställde ha utfört alla prestationer som kommer företagets verksamhet till nytta, varför kostnaden för uppsägningslön skall belasta den gångna perioden. Om den anställde däremot fortsätter hos företaget under uppsägningstiden anses företaget ha nytta därav på gångse vis, varför ingen avsättning för förpliktelsen är påkallad. Ibland hävdas i dylika situationer att avsättning ändå skall ske då nyttan anses vara begränsad.

*Beräkningen* utgår från förpliktelsens innehåll, vilket normalt innebär att den anställde skall ha ersättning för specificerat antal månader och att han skall eller inte skall fortsätta att arbeta per viss tidpunkt. Avsättningen beräknas till det antal månadslöner (motsv.) som erfordras.

## 7. Räntemellanskillnad

Vid större anläggningsprojekt, fartygsköp eller andra mycket stora investeringar är det ovanligt att köparen påfordrar förmånlig finansiering. Finansieringen under produktionstiden och ofta även under kommande driftsfas är en komponent i förhandlingarna mellan parterna. Finansiella fördelar för köparen kan utväxlas mot prissättningen i övrigt. Leverantörens finansiering är ofta objektbestämd, varigenom en uppenbar skillnad mellan kundens och leverantörens räntesatser framkommer. I andra fall används leverantörens genomsnittliga upplåningskostnad, vilken jämförs med kundens garanterade ränta, varvid skillnad kan uppkomma.

*Förpliktelsen* hos säljaren utgörs av tillhandahållande av en kredit till köparen på vissa villkor. Beroende på hur dessa villkor förhåller sig till säljarens refinansieringsmöjligheter, kan förpliktelsen innebära en positiv eller negativ faktor hos säljaren.

*God redovisningssed* vad avser räntemellanskillnad finns inte närmare

preciserad, men följer samma principer som i de föregående exemplen. När en förpliktelse att tillhandahålla kredit bedöms utgöra en kostnad, prövas huruvida det övergripande avtalet om viss produktion innehåller sådana marginaler att någon nettoförlust inte bedöms uppkomma. Om så är fallet, anses verkligt värde, totalt sett, överstiga produktionskostnad och nettofinansieringskostnad. I annat fall – när verkligt värde understiger de totala kostnaderna måste förlusten beaktas enligt de ovan angivna principerna. Likartad blir situationen när leverans har skett och endast förpliktelse att tillhandahålla viss kredit under den därpå följande drifffasen återstår.

*Beräkningen* av en förlust till följd av räntemellanskillnad utgår i detta fall från de ränteintäkter som kundens kredit ger upphov till. Mot sådana intäkter ställs leverantörens kostnader för sin finansiering, antingen denna är objektsbestämd eller ej. Mellanskillnaden blir avsättningen i bokslutet. I exemplet finns krediter som har återstående löptid på tre, fem och nio år. Avsättningen sker för hela återstående löptiden. I detta exempel tillämpas principen att inte ändra leverantörens pris för sin refinansiering, utan det ränteantagande som gjordes vid ursprungligt kontraktstillfälle används i alla berörda bokslut. Skillnad mellan ursprungligt ränteantagande och faktisk räntekostnad, belastar eller gottskrivs resultatet varje år.

## Befarade förluster

### 8. Förlustreserv – ordertillverkning

Omsättningstillgångar, dvs. tillgångar som inte innehas stadigvarande, värderas till anskaffningsvärdet såvida inte verkliga värdet är lägre. Till följd av denna grundläggande bestämmelse i 14 § BFL måste för alla omsättningstillgångar klarläggas huruvida verkligt värde, varmed vanligen avses nettoförsäljningsvärdet, kan beräknas understiga anskaffningskostnaden.

I detta exempel avseende nedvärdering till verkligt värde, har bedömningen avsett fartygsbyggnation. Kännetecknande för sådan verksamhet ur redovisningssynpunkt är att produktionsprocessen tar lång tid och ofta avser objekt som aldrig tidigare producerats. De initiala bedömningssvårigheterna mildras i takt med att konstruktionsarbetet och produktionen framskrider.

*Förpliktelsen* utgörs i detta fall av leverans av ett fartyg till ett pris som är låst i avtal med köparen. Säljaren har förbundit sig att leverera en produkt med vissa avtalade egenskaper och viss prestanda, oavsett uppkommande konstruktions- och produktionsproblem samt i detta fall, oavsett hur prisutvecklingen blir på material och löner. I andra fall kan säljaren få kompensation för allmän eller särskild prisstegring.

*God redovisningssed* vad avser värdering av pågående arbeten utgår från ovan angiven bestämmelse i BFL och har preciserats i FARs<sup>1</sup> rekommendation nr 2 om varulagervärdering vad gäller byggnadsverksamhet och branschorganisationens SBEFs<sup>2</sup> uttalanden. FAR har i nämnda rekomen-

<sup>1</sup> Föreningen Auktoriserade Revisorer

<sup>2</sup> Svenska Byggnadsentreprenörföreningen

dation uttalat att om ett pågående arbete beräknas gå med förlust, skall förlusten drabba det år då den kan beräknas.

*Beräkningen* av förlustreserven har här gått så till att de totala kostnaderna för varje projekt har bedömts, dvs. en kalkyl över de slutliga kostnaderna oavsett den aktuella färdigställandegraden. När de totala kostnaderna överstiger avtalad intäkt, har avsättning för förlustrisk ägt rum. Detaljberäkningen har utformats så att ett bygges förkalkyl eller föreliggande senare prognoskalkyl för material och direkt lön har använts. Till detta har lagts indirekta kostnader beräknade som förkalkylens produktionsvolym (antal direkta arbetstimmar) multiplicerat med aktuellt pris per timme för de indirekta kostnaderna. Avsteget från förkalkylens antagande om indirekta kostnader motiveras av att bolagets produktionskapacitet ändrats sedan förkalkylen upprättades, varför de totala indirekta kostnaderna för företaget nu måste slås ut på en annan (lägre) volym, varigenom priset per timme för indirekta kostnader har stigit.

### 9. Befarad framtida förlust på leveranskontrakt

Ett bolag har i bokslut satt av för förlust, som beräknades uppkomma till följd av ingångna inköps- och försäljningskontrakt (trading-verksamhet).

*Förpliktelsen* utgjordes av avtalade kvantiteter och priser olja, där leverantören till bolaget i samband med oljekrisen 1973 ensidigt höjt sina priser, samtidigt som bolagets kunder hade bindande avtal i tidigare prisnivåer. Huruvida omförhandling med kunderna hade kunnat innebära kompensation för leverantörernas prishöjningar var inte klart vid bokslutet.

*God redovisningssed* beskrevs i ett yttrande av BFN till regeringsrätten som hade att slutligt pröva taxeringen för det aktuella året. BFN angav att skyldighet får anses föreligga att sätta av i räkenskaperna för bedömda förluster. Förlustrisken måste framstå som sannolik. Vidare skulle enligt BFN, en rimlig uppskattning av förlustens belopp kunna göras. Avsättning skulle således ske även om förlusten endast ungefärligen kunde uppskattas. BFN framhöll slutligen att även köparnas sannolika åtgärder måste övervägas vid avsättning för förlustrisk.

*Beräkningen* i ett fall av denna typ blir påtagligt situationsberoende. Skillnaden mellan priserna från leverantör och till kund multiplicerat med aktuell kvantitet är en naturlig startpunkt vid beräkningen. Därtill måste dock hänsyn tas till de effekter på priser och kvantiteter som kan uppkomma vid parternas förhandlingar; alternativt anses t. ex. avtalet med köparna som så bindande att omförhandlingar inte är möjliga. Avgörande här är förhållandet i det enskilda fallet. Noteras bör att bokslutets bedömningar bör avspegla kunskapsläget och kända avsikter och yrkanden vid bokslutet; eftersyn är i princip inte tillåten, eftersom ett bokslut – teoretiskt sett – skall kunna upprättas direkt på balansdagen.

### 10. Annuleringskostnader

*Förpliktelsen* utgörs i detta fall av bindande avtal om leverans (inköp) av stål. Motiv att ingå sådant avtal kan vara lägre priser, säkerställande av produktions- och leveranskapacitet, riskspridning m. m. I det aktuella avtalet regleras särskild ersättning till säljaren i den händelse köparen inte tar ut den kvantitet stål som bestämts för ett visst år. Behov av avsättning för upplupen kostnad uppkommer bara om den särskilda ersättningen till säljaren skall utgå.

*God redovisningssed* innebär att förluster redovisas så snart de kan förutses och beräknas. För ett bolag med bindande inköpsavtal prövas därför huruvida avtalets regler kan innebära att förlust uppkommer. För en sådan befarad förlust sker avsättning i redovisningen även om den faktiska utbetalningen skulle ligga många år i framtiden.

*Beräkningen* av förlustrisken sker i bokslut. Därvid klarläggs det kommande årets produktion och därmed uppskattat behov av stål. Hänsyn tas vidare till ineliggande lager av stål. Framkommet nettobehov av stål jämförs med avtalad kvantitet. Om den avtalade kvantiteten överstiger behovet anses förlustrisk föreligga, vilken värderas enligt avtalets klausuler om ersättning till säljaren vid uttag mindre än avtalat.

I ett fall som det ovanstående finns ofta relevanta kvantiteter och priser i något avtal eller dylikt; däremot är det ibland inte helt klart hur stor förlusten verkligen kommer att bli. Detta beror bl. a. på att kvantiteten stål med annulleringsrisk är en bedömning av kommande förbrukning, där utfallet kan bli annat, och att både kvantiteter och priser kan diskuteras med motparten i ett kommersiellt sammanhang.

Beträffande bedömningen av kommande förbrukning kan en sådan grundas på olika underlag, t. ex. budget, produktionsplanering eller avtal. Olika företag har olika förutsättningar att göra en dylik bedömning. Samtidigt gäller att det sannolikt endast är företag som är övertygade om framtida produktion som ingår ett långsiktigt leveransavtal.

Ytterligare exempel på upplupna kostnader och hur dessa behandlas i bokslut skulle kunna lämnas. Vi har dock bedömt att ovanstående provkarta skall ge en uppfattning om karaktären på förpliktelserna, de principer som inryms i god redovisningssed för sådana förpliktelser och hur de konkreta beräkningarna i bokslut går till.

Stockholm den 1983-03-29

Boris Carlsson

Göran Tidström

## Underbilaga till Bilaga II

Exempel på framtida utgifter (upplupna kostnader)	Vilken är förpliktelsen?	Vad är redovisningssed?	Hur beräknas reserveringen?
1. Bonus till kunder	Att utge bonus (Bonus kan t. ex utgå för viss uppnådd försäljning, uppnådd marknadsandel, uppnått resultat etc. Ofta konstrueras skalor med flera steg för att öka effekten.)	Bonuskostnader skall hänföras till den period då förpliktelsen uppkommit.	Underlagsvärdet, t. ex viss för säljning, är normalt reglerad i avtal liksom procentsatser o. dyl. Reserveringen beräknat som procentsatser gånger underlag – ev med trappsteg – med avdrag för tidigare utbetalat.
2. Provisioner	Att utge provision	Provisionskostnaden skall hänföras till den period då förpliktelsen uppkommit.	Som för bonus. Dock vanligare för provisioner att dessa regleras successivt under året, varför endast mindre del kvarstår orlegerat vid årets slut.
3. Garantikostnader – enstaka, stora objekt	Att enligt avtal svara för vissa kostnader som uppkommer till följd av bristande funktion (eller prestanda) i levererade objekt. Kostnaderna avser normalt reparationer eller utbyte, men sällan konsekvens effekter hos motparten.	Garantiförpliktelsen är en del av försäljningspriset varför avsättning för åtagandet skall ske i anslutning till intäktsredovisningen. När erfarenheter av åtagandet visar på ett större avsättningsbehov än tidigare beräknat, skall ytterligare avsättning ske så snart bedömningsunderlag finns.	Några (0,5–3,0) procent av försäljningspriset. Procentsatser varierar med hänsyn till garantiåtagande, komplexitet hos levererad produkt/system, underleverantörens ansvar etc.
4. Garantikostnader – stor volym av små reklamationer	Som föregående	Som föregående	Normalt beräknas avsättningen med någon schablon, t. ex. utfallet föregående år eller ett genomsnitt för flera år.

Exempel på framtida utgifter (upplupna kostnader)	Vilken är förpliktelsen?	Vad är redovisningssed?	Hur beräknas reserveringen
5. Förväntade lönehöjningar	Löneavtal har löpt ut och arbete har utförts som skall ersättas enligt nytt, ännu ej träffat, avtal.	Avsättning för tillkommande lönekostnader skall ske, när tillräckligt säkra bedömningar kan göras.	Normalt har arbetet ersatts enligt tidigare avtal, varför reserveringen grundas på de ökningarna som nytt avtal beräknas medföra. Ofta innebär att detta reservering med några procent.
6. Uppsägningslöner	Avtalet med den anställda att utge ersättning under uppsägningsperiod.	Lönekostnader skall hänföras till de perioder då anställda utför sina prestationer. Om anställd uppbar ersättning men har lämnat företaget hänförs då återstående ersättning till den perioden då prestationen sist utförs.	Den tid som den anställda skall uppbara ersättning utan att arbetsprestationer utförs värderade till gällande lön. I vissa fall kan klumpsumma avtalas vid uppsägningen, varvid denna används som reservering.
7. Råntemellanskillnad	Tillhandahållandet av kredit till köpare på vissa villkor. Beroende på säljarens refinansieringsmöjligheter kan förpliktelsen innebära en positiv eller negativ faktor hos säljaren.	Befarade förluster skall beaktas så fort de är kända. Om finansieringsavtalet är en negativ faktor hos säljaren och denna faktor inte uppvägs av bedömda marginaler i den beställda produktionen, skall förlusten därför redovisas direkt.	Räntor som erläggs av kund jämförs med motsvarande räntekostnader hos leverantören och eventuella positiva produktionsresultat. Det negativa nettot av dessa poster utgör reserveringen.

Exempel på framtida utgifter (upplupna kostnader)	Vilken är förpliktelsen?	Vad är redovisningssed?	Hur beräknas reserveringen?
8. Förlustreserv – ordertillverkning	Att till fast pris leverera ett objekt; här ett fartyg	Pågående arbeten och produkter i arbete som beräknas gå med förlust, skall drabba det år då förlust kan beräknas.	Slutkostnadskalkyl upprättas, dvs. en bedömning av de totala produktionskostnaderna för det färdigställda objektet. Mot de slutliga kostnaderna ställs avtalad pris. Vid förlust reserveras denna i sin helhet, dvs. oavsett färdigställandegrad för objektet.
9. Befarad framtida förlust på leveranskontrakt	Att till fast pris leverera olja till kunder samtidigt som inköpspriserna från leverantör översteg pris till kund.	Avsättning skall ske för bedömda förluster när förlustrisken framstår som sannolik och rimlig uppskattning av förlustens belopp låter sig göras.	Skillnaden mellan inköps- och försäljningspriserna multiplicerat med aktuella kvantiteter utgör utgångspunkt för reserveringar. Hänsyn tas också till möjlighet att omförhandla priserna.
10. Annuleringskostnader	Att köpa in vissa kvantiteter stål	Som föregående	Behovet av stål klarläggs t. ex. för det kommande året, och lagersituationen beaktas. Om detta nettobehov är mindre än avtalad kvantitet, prissätts den inte uttagna kvantiteten enligt avtalet, vilket sålunda utgör reserveringen.

# Statens offentliga utredningar 1983

## Kronologisk förteckning

1. Fristående skolor för inte längre skolpliktiga elever. U.
2. Nytt militärt ansvarssystem. Ju.
3. Skatteregler om traktamenten m. m. Fi.
4. Om hälften vore kvinnor. A.
5. Koncession för försäkringsrörelse. Fi.
6. Radon i bostäder. Jo.
7. Ersättning för miljöskador. Ju.
8. Stämpelskatt. Fi.
9. Lagstiftningen på kärnenergiområdet. I.
10. Användning av växtnäring. Jo.
11. Bekämpning av växtskadegörare och ogräs. Jo.
12. Former för upphandling av försvarsmateriel. Fö.
13. Att möta ubåtshotet. Fö.
14. Barn kostar. S.
15. Kommunalforskning i Sverige. C.
16. Sysselsättningsstrukturen i internationella företag. I.
17. Näringspolitiska effekter av internationella investeringar. I.
18. Lag mot etnisk diskriminering i arbetslivet. A.
19. Den stora omställningen. I.
20. Bättre miljöskydd II. Jo.
21. Vilt och jakt. Jo.
22. Utbildning för arbetslivet. A.
23. Lag om skatteansvar. Fi.
24. Ny konkurslag. Ju.
25. Internationella faderskapsfrågor. Ju.
26. Bestrålning av livsmedel. Jo.
27. Bilar och renare luft. Jo.
28. Bilar och renare luft. Bilaga. Jo.
29. Invandringspolitiken. A.
30. Utbyggd havandeskapspenning m. m. S.
31. Familjplanering och abort. S.
32. Företagshälsövård för alla. A.
33. Kompetens inom hälso- och sjukvården m.m. S.
34. Information som styrmedel. I.
35. Patentprocessen och sanktionssystemet inom patenträtten. Ju.
36. Effektivare företagsrevision. Ju.
37. Fastighetsbildning 1. Avveckling av samfällda vägar och diken. Ju.
38. Fastighetsbildning 2. Ersättningsfrågor. Ju.
39. Politisk styrning-administrativ självständighet. C.
40. Konsumentpolitiska styrmedel-utvärdering och förslag. Fi.
41. Kontroll av rådgivare. Ju.
42. Barn genom insemination. Ju.
43. Områden för turism och rekreation. Jo.
44. Kapitalplaceringar på aktiemarknaden. Fi.
45. Turism och friluftsliv 2. Om förutsättningar och hinder. Jo.
46. Bulvanlag. Ju.
47. Skatteregler. Om reservering för framtida utgifter. Fi.



# Statens offentliga utredningar 1983

## Systematisk förteckning

---

### Justitiedepartementet

Nytt militärt ansvarssystem. [2]  
Ersättning för miljöskador. [7]  
Ny konkurslag. [24]  
Internationella faderskapsfrågor. [25]  
Patentprocessen och sanktionssystemet inom patenträtten. [35]  
Kommissionen mot ekonomisk brottslighet. 1. Effektivare företagsrevision. [36] 2. Kontroll av rådgivare. [41] 3. Bulvanlag. [46]  
Fastighetsbildningsutredningen. 1. Fastighetsbildning 1. Avveckling av samfällida vägar och diken. [37]  
2. Fastighetsbildning 2. Ersättningsfrågor. [38]  
Barn genom insemination. [42]

### Försvarsdepartementet

Former för upphandling av försvarsmateriel. [12]  
Att möta ubåtshotet. [13]

### Socialdepartementet

Barn kostar. [14]  
Utbyggd havandeskapspenning m. m. [30]  
Familjplanering och abort. [31]  
Kompetens inom hälso- och sjukvården m.m. [33]

### Finansdepartementet

Skatteregler om traktamenten m. m. [3]  
Koncession för försäkringsrörelse. [5]  
Stämpelskatt. [8]  
Lag om skatteansvar. [23]  
Konsumentpolitiska styrmedel-utvärdering och förslag. [40]  
Kapitalplaceringar på aktiemarknaden. [44]  
Skatteregler. Om reservering för framtida utgifter. [47]

### Utbildningsdepartementet

Fristående skolor för inte längre skolpliktiga elever. [1]

### Jordbruksdepartementet

Radon i bostäder. [6]  
Utredningen om användningen av kemiska medel i jord och skogsbruket m. m. 1. Användning av växtnäring. [10] 2. Bekämpning av växtskadegörare och ogräs. [11]  
Bättre miljöskydd II. [20]  
Vilt och jakt. [21]  
Bestrålning av livsmedel. [26]  
Bilavgaskommittén. 1. Bilar och renare luft. [27] 2. Bilar och renare luft. Bilaga. [28]  
Områden för turism och rekreation. [43]  
Turism och friluftsliv 2. Om förutsättningar och hinder. [45]

### Arbetsmarknadsdepartementet

Om hälften vore kvinnor. [4]  
Lag mot etnisk diskriminering i arbetslivet. [18]  
Utbildning för arbetslivet. [22]  
Invandringspolitik. [29]  
Företagshälsövård för alla. [32]

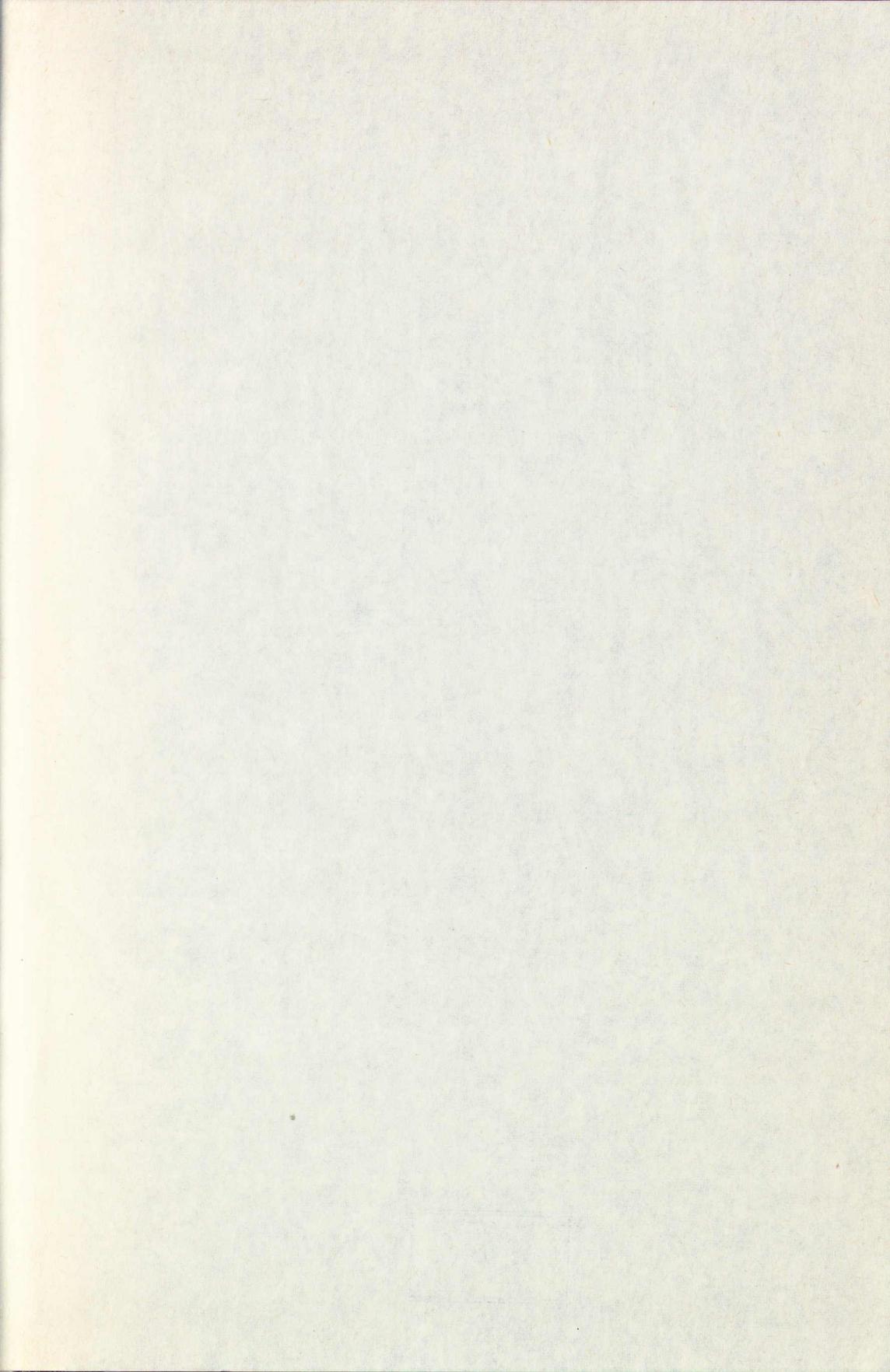
### Industridepartementet

Lagstiftningen på kärnenergiområdet. [9]  
Direktinvesteringskommittén. 1. Sysselsättningsstrukturen i internationella företag. [16] 2. Näringspolitiska effekter av internationella investeringar. [17]  
Den stora omställningen. [19]  
Information som styrmedel. [34]

### Civildepartementet

Kommunalforskning i Sverige. [15]  
Politisk styrning-administrativ självständighet. [39]





KUNCI BIBL.  
1983 10-03  
S. ....



 **Liber**  
Allmänna Förlaget

ISBN 91-38-07753-1  
ISSN 0375-250-X