

Några funderingar över den skattemässiga behandlingen av egenföretagarens socialavgifter.

Av länsrättsfiskalen vid länsrätten i Malmöhus län Emil Karlsson och skattekonsulten Jan Friman, Price Waterhouse, Malmö.

1. Inledning

Egenföretagarens kostnader för sociala avgifter (egenavgifter) är avdragsgilla vid beräkning av underlaget för hans inkomstskatter. Ursprungligen grundade avgifterna rätt till ett allmänt avdrag vid inkomstberäkningen för det år då avgifterna erlagts. Eftersom avdraget inte medgavs i förvärvskällan kom egenavgifterna att beräknas på ett underlag som inte reducerats med påförda avgifter, d v s en avgift-på-avgiftseffekt förelåg. Inkomstskatterna kom dessutom att beräknas på samma underlag som avgifterna, vilket fick till följd att den marginella skattebelastningen på en inkomstökning kunde bli avsevärd — i vissa fall blev det totala skatteuttaget större än själva inkomsten (en eftersläpningseffekt). En av dem som på detta sätt kom att drabbas av en marginell beskattning på mer än 100% var författarinnan Astrid Lindgren. Hon lät sig inte tröstas av att avgifterna nästföljande år minskade beskattningsunderlaget i motsvarande mån. I den riksbekanta debatt som följde mellan Astrid Lindgren och dåvarande finansministern Gunnar Sträng kom författarinnans oöverträffade sagoberättarteknik att fälla avgörandet. Nya regler om avdrag för egenavgifter var på väg.

Det är nu många år sedan Pomperipossadebatten stod het. Huruvida Astrid Lindgren fortfarande upplever det svenska skattesystemet som en saga är inte bekant. Klart är emellertid att anledning till klagomål på egenavgifternas skattemässiga behandling numera förekommer huvudsakligen hos skattemyndigheter och skattedomstolar. Under den långa tid som förflutit sedan Astrid Lindgren tog till orda har man nämligen inte lyckats åstadkomma ett avdrags-system som, förutom kravet på frihet från eftersläpnings- och avgift-på-avgiftseffekter, också uppfyller rimliga krav på enkelhet i det praktiska arbetet hos skattemyndigheter och skattedomstolar. De olika turerna i sistnämnda

hänseende börjar framstå som en saga i sig. Det senaste kapitlet skrevs av regeringsrätten i två domar den 18 februari i år. Syftet med denna artikel är främst att diskutera regeringsrättens senaste domar om avdrag för egenavgifter och att något belysa domarnas praktiska konsekvenser för de skattskyldiga och för skattemyndigheterna. Ett par alternativa system för problemets lösning skall också antydast. Diskussionen förs lämpligen mot bakgrund av en fortsatt redogörelse för den utveckling som lett fram till de nu gällande reglerna.

2.1 Schablonavdraget

Genom lagstiftningen 1976, (prop 1975/76:178, SkU 68, SFS 1976:460) skulle man råda bot på de nackdelar som det äldre systemet medförde. Reglerna innebar i korthet följande. De egenavgifter som belöpte på inkomsten av förvärvskällan (rörelse eller jordbruk) skulle inte dras av som ett allmänt avdrag utan som en omkostnad i förvärvskällan. Vidare medgavs vid taxeringen ett schablonavdrag för de egenavgifter som hänförde sig till beskattningsåret. Detta avdrag var konstruerat så att det ungefärligen motsvarade summan av egenföretagarens slutliga egenavgifter för det aktuella beskattningsåret. Avdraget beräknades efter vissa procentsatser av nettointäkten före schablonavdrag. För det fall schablonavdraget visade sig avvika från summan av de slutliga avgifterna fick skillnaden genom ett särskilt avstämningsförfarande antingen dras av (vid brist) eller tas upp som intäkt (vid överskott) vid taxeringen för det därpå följande beskattningsåret. Genom dessa regler undveks i princip såväl eftersläpningseffekter som avgift-på-avgiftseffekter. Nackdelen med systemet var i stället att svårigheter uppstod vid ändring av nettointäkten i taxeringsnämnd eller i skattedomstol. Schablonavdraget — som alltså var relaterat till nettointäkten och som dessutom skulle medges ex officio — fick således räknas om då nettointäkten av förvärvskällan ändrades. En sådan omräkning föranledde fel i avstämningen det efterföljande året om det yrkade avdraget och inte det medgivna legat till grund för avstämningen. Skulle avstämningsfelet också rättas innebar detta i sin tur att schablonavdraget det året måste rättas, vilket i sin tur påverkade avstämningen nästkommande år o s v. Omräkningarna aktualiserades i princip oavsett i vilken instans ändringen av nettointäkten beslutades och oavsett om det var fråga om höjning eller sänkning av nettointäkten. Omräkningarna skulle redovisas som en särskild post i deklarationen för omräkningsåret.

2.2 Regeringsrättens praxis i fråga om schablonavdraget

I en dom den 26 juni 1980 förklarade regeringsrätten — med hänvisning till det syfte som schablonavdraget skulle tillgodose — att avdraget inte skulle omräknas utan kvarstå som en avräkningspost med oförändrat belopp om en taxering ändrades i högre instans efter det att egenavgifterna för perioden i

fråga debiterats. En strikt tillämpning av den principen innebar naturligtvis en betydande administrativ lättnad. I praktiken råkade emellertid regeringsrättens dom (RÅ 80 1:45) ut för det öde som en skeptiker trodde skulle drabba högertrafikreformen — den slog aldrig riktigt igenom. I domstolarna förekom varierande behandling av schablonavdraget vid taxeringsändringar beroende på helt andra omständigheter än en eventuell debitering och domens rättsbildande verkan var i denna del inte särskilt påtaglig. Benägenheten att ändå räkna om schablonavdraget var naturligtvis störst i sådana fall där något skattemässigt avdrag inte kunde erhållas för de tillkommande avgifter som belöpte på en taxeringshöjning. Det kunde t ex vara fråga om eftertaxering av ett dödsbo för oredovisade intäkter som den avlidne näringsidkaren uppburit sista året i sin personliga rörelseverksamhet. Regeringsrätten hade anledning att påminna om sitt ställningstagande i RÅ 84 1:21. Då var emellertid systemet med schablonavdrag avskaffat. (Se också RÅ Ba 65/83).

2.3 Skattetillägg

I samband med taxeringshöjningar är ofta samtidigt fråga om skattetillägg. Något sanktionsavgiftssystem finns emellertid inte utvecklat när det gäller egenföretagarens socialavgifter. Även då schablonavdraget inte räknades om vid taxeringshöjningar påfördes enligt praxis skattetillägg endast på ett underlag som motsvarade de oredovisade intäkterna minskat med ett på dessa belöpande avdrag för egenavgifter. Man kan säga att härigenom undviks en variant av avgift-på-avgiftseffekt (se t ex RÅ 84 1:20).

3. De nya reglerna

Problemen med att administrera schablonavdraget ledde fram till ny lagstiftning. Första till fjärde styckena av punkt 9 a av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (KL) har numera följande lydelse.

Avdrag medges för påförda egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter i den mån avgifterna hänför sig till rörelsen.

Fysisk person, som bedrivit rörelse här i riket, får dessutom avdrag för belopp som har avsatts för att täcka de på beskattningsåret belöpande egenavgifterna. Den som enligt bokföringslagen (1976:125) är skyldig att upprätta årsbokslut skall ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Avdrag enligt andra stycket beräknas på ett underlag som motsvarar den skattskyldiges netto-intäkt av rörelsen, beräknad enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, före avdraget, minskad med

- 1) sjukpenning eller annan ersättning som avses i punkt 9 av anvisningarna till 28 §,
- 2) intäkt som är att hänföra till inkomst av anställning enligt 11 kap. 2 § första stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring, och
- 3) intäkt som omfattas av överenskommelse enligt 3 kap. 2 § andra stycket lagen om allmän försäkring.

Avdraget enligt andra stycket får uppgå till högst 25 procent av underlaget, beräknat enligt tredje stycket.

För jordbruksfastigheter finns motsvarande bestämmelser i punkt 2 a av anvisningarna till 22 § KL.

I fråga om lagteknisk utformning påminner bestämmelserna i andra—fjärde styckena om de som gäller för vilken annan reservering som helst (jfr 41 d § KL i fråga om resultatutjämningsfond, punkt 1 a av anvisningarna till 41 § KL i fråga om reservering för garantirisker och punkt 1 b av anvisningarna till 41 § KL i fråga om framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle). Utöver allmänna uppgifter om vem som har rätt till avdraget föreskriver bestämmelserna således att avdrag medges för vad som avsatts i räkenskaperna, dock högst med ett visst maximibelopp, och att medgivet avdrag skall återföras till beskattning påföljande beskattningsår.

I förarbetena (prop 1981/82:10) till den nya lagstiftningen uttalade (sid 51) departementschefen att avdragsrätten i princip borde utformas så att den skattskyldige inte drabbades av avgift-på-avgiftseffekter eller eftersläpnings-effekter. Endast om det förelåg särskilda skäl borde avsteg göras från denna princip. Därtill framhöll departementschefen att det var av stor vikt att den skattemässiga behandlingen av egenavgifterna blev enkel att tillämpa och kontrollera. Sistnämnda krav uppfylldes enligt hans mening om man knöt an till de regler som i övrigt gällde vid inkomsttaxering. Härvid hänvisade han till 41 § KL — nämligen att inkomst av rörelse och jordbruksfastighet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Departementschefen fortsatte (sid 51 f);

Detta innebär att hänsyn skall tas inte bara till inkomster och utgifter i verksamheten utan även till lager, fordringar och skulder vid beskattningsårets ingång resp. utgång. Hänvisningen till bokföringsmässiga grunder medför vidare att den skattemässiga inkomstberäkningen skall ske på grundval av de redovisningsregler som finns i bokföringslagen (1976:125) och annan civilrättslig lagstiftning samt i jordbruksbokföringslagen (1979:141). En grundläggande regel i denna lagstiftning är att bokföringsskyldigheten skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Inkomst anses vid redovisning enligt bokföringsmässiga grunder ha åtnjutits under det år då den enligt god redovisningssed bör uppföras som inkomstpost i räkenskaperna, även om inkomsten inte uppburits i kontanter eller på annat sätt kommit rörelseidkaren till handa. Vad som gäller ifråga om inkomstposter tillämpas också i fråga om utgiftsposter. Detta innebär bl a att en kreditförsäljning skall redovisas fastän likviden inte influiter kontant och att en utgift skall bokföras i och med dess uppkomst och inte först då betalning erläggs.

Som nyss nämnts gäller föreskriften om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder endast under förutsättning att dessa grunder inte står i strid med särskilda bestämmelser i KL. Enligt anvisningarna till 41 § KL skall sålunda justering av det bokförda resultatet ske om resultatet har påverkats av att intäkter, som inte skall beskattas, upptagits som intäkt, eller av att en intäkt, som skall medräknas, har utslutits. Det bokförda resultatet skall vidare justeras om utgifter, som inte är avdragsgilla, belastat resultat.

Departementschefen redogjorde därefter för hur beräkningen sker för avdrag för arbetsgivaravgifter och fortsatte (s 52 f).

Enligt min mening tillgodoses önskemålet om enkelhet i tillämpningen och kontrollen bäst om avdrag för egenavgifter, i likhet med vad som gäller för arbetsgivaravgifter, sker på grundval av den skattskyldiges bokföring. Kravet på att bokföringsskyldigheten skall fullgöras på sätt som

överensstämmer med god redovisningssed innebär att den skattskyldige inför bokslutet bör göra en beräkning av de på beskattningsåret belöpande egenavgifterna och i bokslutet sätta av ett belopp för att täcka avgifterna. Det avsatta beloppet återförs till beskattning nästföljande beskattningsår och avräknas då mot de slutligt bestämda avgifterna.

Med den angivna metoden kan avgift-på-avgiftseffekten och eftersläpningseffekten elimineras. En förutsättning för att metoden skall få avsedd effekt är dock att storleken av de egenavgifter som belöper på ett visst beskattningsår kan beräknas när den skattskyldige avlämnar sin självdeklaration. Eftersom avgifterna fastställs slutligt först sedan taxeringen är avslutad måste den skattskyldige på förhand uppskatta avgifternas storlek. En sådan uppskattning är relativt svår att göra med de nuvarande avgiftsreglerna. Beräkningen underlättas dock väsentligt med de i prop. 1980/81:178 föreslagna nya reglerna för beräkning av egenavgifter. Jag kommer i detta lagstiftningsärende att föreslå regler som ytterligare underlättar denna beräkning. Därtill kommer att det inte kan krävas att beräkningen görs exakt. Det måste nämligen beaktas att avsatt belopp skall tas upp som intäkt nästa beskattningsår. En avsättning som över- eller understiger de slutliga avgifterna medför således inte någon definitiv skattevinst eller skatteförlust utan endast att avdraget till viss del blir felaktigt fördelat mellan två beskattningsår. Att avsättningen bygger på en uppskattning utgör därför inte något hinder mot att medge avdrag för avsatt belopp.

Så långt föreföll de nya bestämmelserna enkla och lättillämpade. Vad som hittills relaterats av lagtext och förarbeten kunde lätt föranleda följande vision;

3.2 Visionen . . .

Den kreditmässiga olägenheten med att göra avdrag i efterhand skulle avhjälpas genom en möjlighet att avsätta ett belopp i räkenskaperna som socialavgiftsskuld. En kostnadsföring skulle godtas så länge den inte översteg det föreskrivna maximibelopp vartill skulden högst fick värderas. "Avstämningen" skulle göras i räkenskaperna genom att den utgående skulden återfördes som ingående post påföljande beskattningsår och matchades mot de faktiskt påförda avgifterna. Genom att utnyttja möjligheten till avsättning för egenavgifter kunde således en rörelseidkare — om han så önskade — göra en kreditvinst genom uppskjuten beskattning på samma sätt som när han gör en inkomstrelaterad avsättning till resultatutjämningsfond eller en reservering för garantirisker. Valde han att avstå skulle ingen kunna påtvinga honom ett avdrag. Han disponerade ju själv över avsättningen även om skattemyndigheterna naturligtvis skulle ha frihet att pröva befogenheten av det yrkade avdraget. Skulle han överdriva sin avsättning kunde skattemyndigheterna begränsa avdraget. Myndigheterna skulle dock också kunna avstå från att angripa hans redovisning om han t ex hade andra utnyttjade reserveringsmöjligheter att disponera enligt de nya och mer generösa regler om kvittning mellan balansposter som numera gäller (jfr RSV Dt 1985:1). Skulle skattemyndigheterna välja att ingripa kunde korrigerings ske i deklarationen för påföljande beskattningsår. Vid höjning av nettoinkäften i högre instans på talan av skattemyndigheterna skulle egenföretagaren kunna kvittningsvis åberopa ett ändrat bokslut respektive en ny deklaration. Förutsättningarna härför skulle vara att han hade rätt därtill enligt reglerna om ändrat bokslut (RSV Dt 1985:1). Han

skulle således inte ha framgång med ett sådant kvittningsyrkande när skattetillägg var aktuellt, t ex i flertalet mål om eftertaxering. I ett mål om nedsättning av taxeringen kunde skattemyndigheterna antingen åberopa motsvarande kvittning eller också avstå härifrån och i stället se fram emot en upplösning av reserven kommande år.

3.3 . . . som fördunklades

Ett par uttalanden i förarbetena framstod dock som oförenliga med den ovan skisserade visionen av hur problemet med avdrag för egenavgifter fått sin slutliga lösning. I specialmotiveringen förklarade (sid 63) nämligen departementschefen att det föreslagna systemet innebar att det deklarerade avdraget skulle kunna godtas även om det framstod som "något för högt eller lågt". Han anförde i direkt anslutning därtill att en av annan orsak motiverad avvikelse från deklarationen inte krävde omräkning av avdraget för egenavgifter. Vad menade departementschefen med att avdraget kunde godtas även om det var något för lågt och kunde de båda uttalande tolkas så att de stämde med varandra? Skatteutskottet konstaterade (SkU 1981/82:9 sid 38) för sin del att förslaget uppnådde den förenklingen att man skulle slippa räkna om avdraget vid smärre ändringar av nettointäkten av jordbruksfastighet eller rörelse. Menade skatteutskottet härmed att hela reformarbetet endast hade till effekt att man kom till rätta med problemen när det gällde småjusteringar av nettointäkten, men att schablonavdragets avvisidor skulle konserveras när det gällde större ändringar?

Departementschefens yttrande i specialmotiveringen skulle naturligtvis kunna vara ett olycksfall i arbetet och skatteutskottets uttalande mer en "lättnadens suck" över att slippa stora problem på grund av små taxeringsändringar än ett uttalande till ledning för rättstillämpningen. Den tolkning som riksskatteverket (RSV) gjorde av de nya bestämmelserna i RSV Dt 1982:23 gav dock en föräning om att uttalandena under förarbetena inte var att underskatta (jfr emellertid RK 85 1:10).

4. Regeringsrättens domar den 18 februari 1987

Domarna (nr 5107-1985 och 3836-1986) avser beräkning av underlaget för skattetillägg vid inkomsttaxering respektive eftertaxering. Den frågan har regeringsrätten emellertid gjort direkt avhängig av bedömningen i fråga om taxeringarna och domarna avser i själva verket hur taxeringarna rätteligen borde ha skett.

Regeringsrätten påminner inledningsvis om avgörandet i RÅ 84 1:20 och konstaterar därefter att schablonavdraget fr o m 1983 års taxering inte längre finns kvar. Efter en redogörelse för nuvarande regler och uttalandena i förarbetena kommer regeringsrätten fram till följande bedömning:

Regeringsrätten finner mot bakgrund av vad som i det föregående

redovisats ur förarbetena, särskilt ur skatteutskottets utlåtande, att de nya föreskrifterna i anvisningspunkt 9 a till 29 § kommunalskattelagen om avdrag för de egenavgifter som belöper på beskattningsåret måste anses innebära att taxeringsmyndigheterna kan ändra ett av den skattskyldige yrkat avdrag för egenavgifter. Därvid skall taxeringsmyndigheterna tillämpa föreskrifterna om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder som finns främst i 41 § kommunalskattelagen och anvisningarna till denna paragraf. Om det anförda tillämpas på fall då den skattskyldiges nettointäkt av rörelse ändras får det anses innebära att avdraget för egenavgifterna skall räknas om när det är fråga om mer än en mindre ändring av nettointäkten.

Regeringsrätten fann i båda målen att det varit fråga om mer än mindre ändringar av nettointäkterna varför de skattskyldiga hade bort tillgodoräknas förhöjda avdrag för egenavgifter.

4.1 Domarnas praktiska konsekvenser

Regeringsrätten tolkar alltså skatteutskottets yttrande motsatsvis och begränsar därigenom de nya reglernas betydelse i detta sammanhang till en modifiering — såvitt avser större ändringar av nettointäkten — av den praxis som lagts fast genom RÅ 80 1:45 och RÅ 84 1:21. För mindre ändringar gäller tydligen fortfarande att någon omräkning inte skall ske. En skillnad mot tidigare tycks dock vara, att inte heller underlaget för skattetillägg skall omräknas om inte den vidtagna ändringen av nettointäkten är av en viss betydelse. Avgörande är således om myndighetens åtgärd resulterat i ”mer än en mindre ändring av nettointäkten” eller inte. Begreppsbestämningar av detta slag är lättare att formulera än att tillämpa. Vad som skall förstås med den valda formuleringen går inte att utläsa ur domarna. Det framgår dock att ändringens relativa storlek har betydelse för bedömningen. Det skulle utan tvekan också ha varit värdefullt om regeringsrätten tydligare klargjort hur bestämmelserna i 41 § KL jämte anvisningar förhåller sig till att ex officio medge avdrag med ett belopp som överstiger den avsättningen som gjorts i räkenskaperna. Bestämmelserna om bokföringsmässig inkomstberäkning gäller ju också för andra avsättningar, t ex för garantirisker.

Genom begreppsbestämningen ”mer än en mindre ändring av nettointäkten” har de förenklingstörstande myndigheterna fått en ny bedömningsnorm att brottas med. Bestämningen utgör gränsen mot de fall där de nya reglerna inte innebär några nyheter för den myndighet som vidtar taxeringsändringen. RSV har i en skrivelse den 18 maj i år till landets skattemyndigheter rekommenderat att en mindre ändring skall anses föreligga i de fall där nettointäkten före avdrag för avsättningen för egenavgifter ändras med mindre än 20 procent. Dock bör ändringar av nettointäkten med lägre belopp än 10 000 kr alltid anses utgöra en mindre ändring och ändringar med högre belopp än

100 000 kr alltid anses utgöra mer än mindre ändring. Dessa rekommendationer kan tas till utgångspunkt för följande scenario:

En skattskyldig i restaurangbranschen har i 1987 års deklaration redovisat enbart inkomst av rörelse enligt följande;

Nettointäkt före avdrag	150 000 kr
Avdrag för avsättning 25%	37 500 kr
Nettointäkt av rörelse	112 500 kr

Hans redovisning har resulterat i en skatt på 42 066 kr (30% kommunalskatt). Vid revision görs emellertid gällande att intäkter om 30 500 kr har undanhållits, varför skattemyndigheterna anför besvär och yrkar att skattetillägg skall påföras. Skattemyndigheterna uppskattar dock att den skattskyldige också skall tillgodoföras avdrag för oredovisade kostnader med 1 000 kr, varför yrkandet beträffande taxeringarna blir att nettointäkten av rörelse skall höjas med 29 500 kr före avdrag för avsättning för egenavgifter. Höjningen med 29 500 kr är mindre än 20 procent av 150 000 kr, varför avdraget för egenavgifter inte skall räknas om.

Om den skattskyldige hade medgett bifall till besvären (som vi förmodar är välgrundade) hade länsrättens dom föranlett att nettointäkten i rörelsen bestämts till 142 000 kr och att slutlig skatt debiterats med 64 009 kr, varav 6 269 kr är skattetillägg.

Den skattskyldige bestrider emellertid att han haft kostnaderna på 1 000 kr och istället gör han gällande att nettointäkten skall höjas med hela beloppet, 30 500 kr. Skulle han lyckas övertyga skattemyndigheterna härom (vi bortser här från eventuella processuella hinder) skulle nämligen ändringen av nettointäkten överstiga 20 procent varför avdraget för egenavgifter skall räknas om. En sådan omräkning skulle föranleda en nettointäkt av 135 375 kr och en slutlig skatt på 58 761 kr, varav 4 770 kr skattetillägg. Genom att betala "ytterligare" skatt med 550 kr och "ytterligare" egenavgifter med ca 250 kr får han således ett 1 499 kr lägre skattetillägg än om han godtar skattemyndigheternas lägre yrkande. Den största fördelen av sin skenbart tillmötesgående inställning skulle den skattskyldige dock ha i ett senare skede.

Taxeringshöjningen medför ett uttag av egenavgifter för 1987 med ett högre belopp än som varit fallet om restaurangägarens deklaration hade godtagits. Vi antar för enkelhetens skull att avgiftshöjningen motsvarar de ytterligare avdrag som tillgodoförts honom, 7 625 kr. Enligt punkt 9 a första stycket av anvisningarna till 29 § KL medges han avdrag för dessa avgifter det år de debiteras. De möjligheter att begränsa avdraget för erlagda avgifter med hänsyn till skattedomstolens åtgärder beträffande det preliminära avdraget som tidigare fanns i anvisningarna till 41 b § KL upphörde att gälla fr o m 1983 års taxering. De ansågs förmodligen överflödiga efter införandet av avsättningsavdrag. Vår rörelseidkare kommer därför bara att återföra det avdrag som motsvarar avsättningen i räkenskaperna eller deklarationen. För-

utom avskaffandet av 41 b § KL med anvisningar kommer han att anse sig ha stöd i punkt 9 a andra stycket av anvisningarna till 29 § KL.

Några möjligheter att skattemässigt återföra den avdragsökning som taxeringshöjningen föranleder synes heller inte föreligga. Det tidigare problemet med avstämning mot det preliminära avdraget verkar ha fått en radikal lösning och det skulle i så fall vara däri den verkliga förenklingen gentemot det tidigare systemet ligger. Vid oförändrat marginellt skattetryck det år avgifterna debiteras kan värdet av medvetenheten i fråga om reglerna om avdrag för egenavgifter beräknas till ca 4 200 kr för restaurangägaren i exemplet.

RSV's tolkning av vad som skall förstås med en mindre ändring av nettointäkten bygger som framgått på en kombination av absoluta och relativa tal. Begreppsbestämningen såsom den uttryckts i relativa tal framstår som rimlig. Den absoluta gränsen för mindre belopp vid 10 000 kr innebär att en höjning av nettointäkten med 450 procent kommer att anses som en mindre ändring vid en redovisad nettointäkt på 2 000 kr före avdrag för avsättning för egenavgifter och en ifrågasatt höjning med 9 000 kr. Oavsett vid vilket belopp gränsen för mindre ändringar inträder kommer dock tröskeleffekter av här beskrivet slag att uppkomma i gränfallen. Om återföring inte kan ske av större belopp än som avsatts blir det allmännas förluster i form av dubbelavdrag större ju lägre gränsen för mindre ändringar sätts.

Hela frågan om gränsdragningen kan emellertid komma att få en relativt begränsad praktisk betydelse. I de ovan nämnda rekommendationer som RSV lämnat till beskattningsmyndigheterna uttalas nämligen att taxeringsnämnderna bör räkna om avdraget för egenavgifter så snart den skattskyldige yrkat sådan omräkning — även då fråga är om en mindre ändring av nettointäkten. Rekommendationen ansluter till den uppfattning som redan tidigare funnits uttryckt i RSV's handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning. I de handledningar som utgivits sedan de nya reglerna trädde i kraft har nämligen fastslagits att avdraget får höjas (endast) efter yrkande respektive nytt bokslut i fall av höjning av nettointäkten. Till yttermera visso skulle detta gälla även om höjningen kunde medföra skattetillägg. För RSV's del skulle regeringsrättens domar alltså bara innebära den nyheten, att kravet på yrkande för omräkning bortfaller vid mer än en mindre ändring av nettointäkten.

RSV's handledning framstår dock på flera punkter som mindre övertygande. Bl a har RSV underlåtit att förklara hur den förespråkade höjningen av avgiftsavgdraget vid höjningar av nettointäkten förhåller sig till de egna anvisningarna om ändrat bokslut m m (RSV Dt 1985:1). Enligt dessa anvisningar skall ju som bekant ett ändrat bokslut inte godtas vid inkomsttaxeringen om skattetillägg kan komma i fråga. Till dess klarhet nåtts på denna punkt har man förmodligen anledning att utgå ifrån att RSV's anvisningar RSV Dt 1985:1 — i kraft av högre dignitet än handledningen — kan ha företräde. Vidare skulle ett system med omräkning efter yrkande innebära att underlaget

för skattetillägg blev beroende av om sådant yrkande framställts eller inte. Det måste anses otillfredsställande att den skattskyldiges yrkanden (eller vad han kan anses ha yrkat) får avgöra hur hårt han drabbas av administrativa sanktionsavgifter.

5. Avslutande synpunkter

Regeringsrättens domar lämnar en föraning om att man inte heller genom den senaste reformeringen av avdragsrätten för egenföretagarnas socialavgifter kommit närmare sakens slutliga lösning. Det under schablonavdragets tid så besvärande omräkningsförfarandet har man för all del lämnat bakom sig eftersom någon skattemässig återförening av belopp utöver vad som avsatts i räkenskaperna eller i deklARATIONEN inte synes kunna komma i fråga. Taxeringsnämnderna kan därigenom numera inskränka kontrollen av att en riktig "avstämning" skett till en jämförelse av det aktuella årets ingående post med föregående års utgående post. Äldre deklARATIONER än det föregående årets behöver således inte rekvireras för att åstadkomma en riktig taxering i denna del. Om man verkligen medvetet avsett att uppnå denna förenkling på bekostnad av det allmännas skatteanspråk är dock mycket osäkert och det finns goda skäl att ifrågasätta om en sådan tillämpning av de nya reglerna kommer att accepteras.

Den anpassning till ett redan befintligt system som ställdes i utsikt under reformarbetet har således inte blivit genomförd. I stället framgår av regeringsrättens domar att den reformerade avdragsrätten för egenavgifter har tillfört det praktiska taxeringsarbetet moment som saknar motsvarighet i hittillsvarande skattelagstiftning. Domarna utgör egentligen inget annat än en konsekvens av mycket svårartade brister och otydligheter i förarbetena och domarna lämnar en hel del frågetecken efter sig. De frågor som är mest påträngande är naturligtvis vad som skall förstås med en mindre ändring av nettointäkten och vilken effekt ett yrkande om ändring av avsättningen eller återopandet av ett nytt bokslut har i sammanhanget. I sistnämnda hänseende är det också av intresse att få klarlagt hur ett sådant yrkande eller en bokslutsändring med avseende på socialavgiftsskulden förhåller sig till RSV's anvisningar om ändring av bokslut (RSV Dt 1985:1).

Det kan ifrågasättas om inte mycket vore vunnet med ett avdragssystem som är utformat i enlighet med den vision som målades upp redan i avsnitt 3. De skäl som talar för en sådan ordning kan sammanfattas i följande punkter.

- Eftersom avgiftsberäkningen skall grundas på inkomsten av förvärvskällan saknas möjligheter att löpande beräkna och skuld/kostnadsbokföra några socialavgiftsbelopp. En definitiv skuldföring av avgifterna kan således inte ske förrän de blir kända. Detta sker när skattsedeln på slutlig skatt erhållits. Varje skuldföring som sker dessförinnan är en preliminär sådan.

- Så länge man inte väljer en annan grund för avgiftsberäkningen bör den skattskyldige ha en möjlighet att genom en särskild bokslutsåtgärd eller — om bokföringen inte avslutas med vinst- och förlusträkning — i deklarationen avsätta ett belopp för en beräknad socialavgiftsskuld. Bestämmelserna i 41 § KL bör inte tolkas så att rörelseidkaren måste göra avsättning. Kravet på god redovisningssed fanns redan under schablonavdragets tid. Systemet med schablonavdrag innebar dock att den som i sina räkenskaper gjorde avsättning för egenavgiftsskuld var tvungen att återföra avsättningen till beskattning. Härigenom ansågs väl inte kravet på inkomstberäkning i enlighet med god redovisningssed åsidosatt — inte ens om taxeringen slutligen kom att grundas på de principer som slogs fast i RÅ 80 1:45 och RÅ 84 1:21? En företagsekonomiskt sett otillräcklig reservering förligger för ö under normala förhållanden — inget undantagande från ATP och inga karensdagar — vid nuvarande avgiftsuttag (därvid bör även den allmänna löneavgiften beaktas) även om den maximalt tillåtna avsättningen utnyttjas. Fr o m 1988 kommer avgifterna att utgå med 35,05% och ett fullständigt undanröjande av eftersläpningseffekter uppnås då endast om avsättningen uppgår till 26% (0,3505/1,3505).

En anpassning till reglerna om bokföringsmässig vinstredovisning bör således ges den innebörden att den skattskyldige har rätt — men inte skyldighet — att i sina räkenskaper eller som en särskild post i deklarationen anticipera en socialavgiftsskuld och att få sin redovisning lagd till grund för beskattningen så länge han inte upptagit en större skuld än som är motiverat. En reservering för framtida sociala avgifter innebär nämligen ingenting annat än en uppskjuten beskattning. Det fiskala intresset i förhållande till sådana reserveringar bör vara begränsat till en kontroll av att de inte används för att uppnå obehöriga skattekrediter.

- En höjning av avdraget för socialavgiftsskulden bör därför — även vid taxeringshöjningar eller eftertaxering — hållas inom ramen för räkenskaperna eller balansposterna i deklarationen på så sätt att den skattskyldige måste, genom att ändra dessa, skapa ett utrymme för höjningen. Enligt nuvarande bestämmelser om ändring av bokslut kan han ibland vara förhindrad att få en sådan ändring godtagen vid taxeringen — bl a om skattetillägg är ifråga. OM det hinder och det ökade uttag av skattetillägg som dessa bestämmelser föranleder uppfattas som obilliga (det finns goda skäl för en sådan uppfattning) bör effekterna undanröjas inom ramen för reglerna om skattetillägg.

Hur en sådan ändring av avdragssystemet praktiskt skulle genomföras är dock en annan fråga. Lagstiftningsvägen kan nämligen vara svårframkomlig eftersom någon ändring av lagtexten, såvitt kan bedömas, inte är behövlig.

När det väl är genomfört skulle man dock kunna börja utreda hur nästa steg skall tas — nämligen det att helt undanröja avgiftsberäkningarnas och taxeringarnas inbördes beroende genom ett system med löpande redovisning och uppbörd av avgifter likt vad som f n sker i fråga om mervärdeskatten. Ett sådant system skulle i princip förutsätta att egenföretagarna vid den löpande bokföringen av olika affärshändelser samtidigt för avräkning bokförde deras betydelse för socialavgifterna — antingen som en socialavgiftsskuld eller som en skuldreducering. Uppbörd skulle ske månatligen eller — beroende på verksamhetens omsättning — i glesare intervaller. Uppbörd skulle avse periodens utgående avräkningssaldo förutsatt att detta var positivt och endast i den mån det översteg ett eventuellt negativt ingående saldo. En tänkbar målsättning med det systemet skulle vara att, genom själva uppbördsförfarandet, också i realiteten förvandla egenföretagarnas personliga socialförsäkringspremier till omkostnader i förvärvskälla och att åstadkomma "jämlighet" mellan arbetsgivare och egenföretagare genom att beta de sistnämnda möjligheten till "premierekrediter" genom skattemässiga bokslutsdispositioner.

ANNONS

Registrering av varumärken - Nybildning av aktiebolag och andra bolagsärenden - Marknadsintroduktioner av aktier i mindre bolag - Företagsutveckling



AKTIEBOLAGSTJÄNST LEIF MALMBORG AB



Drottningg. 90B, Box 45088, 104 30 Stockholm, Tel 08-24 83 40, Fax 08-20 39 63, Telex 120 41