SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 4 1982

# Två rättsfall om avdrag för ”bokslutsreservering”

*Av f d regeringsrådet Carl Åbjörnsson*

Inkomst av rörelse skall enligt 41 § kommunalskattelagen (KL) beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot uttryckliga regler i KL. Hänvisningen till bokföringsmässiga grunder medför att den skattemässiga inkomstberäkningen skall ske på grundval av de redovisningsregler som finns i civilrättslig lagstiftning, i första hand bokföringslagen. En grundläggande regel i denna lag är att bokföringsskyldigheten skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed (2 § BL).

Några allmänna bestämmelser om avdrag för avsättningar avseende framtida utgifter finns inte i KL. Denna avsaknad av uttryckliga regler kunde, har det hävdats, i och för sig leda till slutsatsen att avsättningar, som är nödvändiga för att uppfylla kravet på god redovisningssed, också är avdragsgilla vid inkomsttaxeringen. När det gäller avsättningar för framtida utgifter har emellertid skattedomstolarna intagit en restriktiv inställning. Det anses sålunda att praxis undan för undan skärpts och man brukar ange mitten av 1960-talet som den tidpunkt då en skärpning blev särskilt tydlig. Huruvida det verkligen går att så exakt ange tiden för en omsvängning i regeringsrättens praxis vill jag låta vara osagt. Det torde dock vara ställt utom tvivel att den skattemässiga bedömningen på detta område i åtskilliga fall kommit att avlägsna sig från företagsekonomiska och redovisningsmässiga synpunkter.

Delvis som en reaktion mot skattedomstolarnas restriktiva inställning har under senare år rätten till avdrag för gjorda reserveringar uttryckligen regle-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:34

rats på ett par områden. Jag syftar på betämmelserna om avdrag för framtida garantiutgifter (punkt 1 a av anv till 41 § KL) och för framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle, radioaktivt avfall o d (punkt 1 b av samma anv). I sammanhanget kan också erinras om de nya reglerna om rätt till avdrag för avsättning för framtida substansminskning, när fastighetsägaren upplåtit rätt till utvinning mot förskottsbetalning (anv punkt 9 till 22 §, punkt 10 till 25 § och punkt 8 till 29 § KL).

Regeringsrätten har nyligen avgjort två mål, där frågan om rätt till avdrag för reserveringar avseende framtida utgifter (förluster) varit uppe till prövning. Det ena målet, som avsåg en ansökan om förhandsbesked, avgjordes av regeringsrätten genom dom den 27 december 1979. Målet gällde huruvida ett läkemedelsföretag kunde medges avdrag för avsättning för framtida utgifter med anledning av att företaget åtagit sig att utge ersättning för läkemedelsskada som anmälts långt efter det att skadan inträffat. Det andra målet avgjordes av regeringsrätten genom dom den 12 oktober 1981. Målet avsåg frågan om avdrag för en bokslutsreservering för befarade framtida förluster för oljeleveranser på grund av inträffade prisändringar.

Utgången i de båda målen belyser enligt min mening på ett ganska bra sätt den osäkerhet och den oklarhet ifråga om innebörden av gällande rätt, som råder på detta område. Frågan om rätten till avdrag för framtida utgifter är för närvarande föremål för utredning inom en statlig kommitté (Dir 1979:135). Redaktören för Skattenytt har emellertid ansett att det skulle vara av värde för tidskriftens läsare att erhålla en orientering om det aktuella rättsläget sådant detta speglas i de båda rättsfallen. I det följande lämnas först en redogörelse för omständigheterna i målen. Därefter skall jag i en kortfattad kommentar redovisa några synpunkter på tolkningen av dessa rättsfall såsom jag uppfattar rättsläget.

**Förhandsbeskedet ang läkemedelsskada**

Målet finns redovisat i RSVs serie RSV/FB Dt under nr 1981:13. Referatet har publicerats i Skattenytt i häfte nr 11 år 1981. Jag kan därför begränsa redogörelsen här till att avse det huvudsakliga innehållet i handlingarna. Beträffande de närmare omständigheterna hänvisas till den utförliga redogörelsen i referatet.

Bakgrunden är i korthet följande. Företag som yrkesmässigt tillverkar eller inför läkemedel i Sverige har åtagit sig att erlägga ersättning för läkemedelsskada oavsett om den som tillverkat läkemedlet förfarit vårdslöst eller inte. För att administrera detta åtagande har en ideell förening, Läkemedelsförsäkringsföreningen bildats. Föreningen omfattar alla i Sverige verksamma läkemedelsföretag. För att täcka ansvaret enligt åtagandet har Föreningen tecknat ett försäkringsavtal med Konsortiet för läkemedelsförsäkring (i konsortiet ingår fyra olika försäkringsbolag).



Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:34

Försäkringen finansieras på följande sätt. För *skador i skiktet 0 — 10 milj kr* betalar Läkemedelsförsäkringsföreningen i förskott 2 milj kr i början av året. Resterande belopp upp till 10 milj kr, d v s 8 milj kr erläggs kvartalsvis efter krav av Konsortiet på betalning för under kvartalet utbetalade skadekostnader. Konstruktionen innebär således att för dessa skador står läkemedelsföretagen själva för samtliga kostnader. Det kan här anmärkas att till skillnad från vad som är brukligt vid ansvarighetsförsäkring skall försäkringsgivaren erlägga skadeersättningen direkt till den skadelidande. Krav på en sådan konstruktion framställdes av statsmakterna i samband med överläggningar i justitiedepartementet, där frågan diskuterades mot bakgrund av ett förslag 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).

Läkemedelsföretaget L anhöll om besked hos RSVs 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 vidare:

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.

Sökandeföretaget beräknade att företagets andel av det totala reservbehovet (för medlemmarna i Föreningen) uppgick till 1 625 000 kr. Företagets maximala garantiåtagande vid 1980 års taxering angavs till 780 000 kronor



Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:34

(ang uträkningarna hänvisas till uppställningarna i RSVs referat). 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 reglerats vid respektive kalenderårs utgång intill dess en maximal avsättning nåtts som i sökandebolagets fall beräknats till det tidigare angivna beloppet 1 625 000 kronor.

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).

*Nämnden för rättsärenden* meddelade den 1 juni 1979 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 (Gustafson, Wihlborg och Fred Nilsson) var av skiljaktig mening och ansåg att nämnden bort förklara sökandebolaget berättigat att göra avdrag vid taxeringen med yrkat belopp. I sin motivering uttalade dessa ledamöter bl a att det inte torde kunna bestridas att de av sökandebolaget avsedda avsättningarna stod i överensstämmelse med god redovisningssed. Av den grundläggande principen om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder följde att avdrag skulle medges med belopp som kunde visas skäligt. Enligt ledamöternas mening måste storleken av den avsedda avsättningen anses skälig.

Bolaget yrkade i besvär hos regeringsrätten att det skulle äga rätt till avdrag för avsättningen med i ansökningen angivet belopp.

*Regeringsrätten* lämnade genom dom den 27 december 1979 besvären 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 §§ kom-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:34

munalskattelagen jämte anvisningar till dessa lagrum inte anses berättigat till avdrag för avsättningarna.

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

**Rättsfallet ang bokslutsreservering för befarad framtida förlust i anledning av kontraktsbrott (Reg. R:s dom 1981-10-12)[1]**

Aktiebolaget S hade under år 1973 till svenska kunder försålt ca 80 000 ton olja till ett genomsnittspris av 20 dollar per ton. Försäljningspriset var baserat på bolagets egna inköpskontrakt med en utländsk leverantör till motsvarande fasta pris. Med åberopande av inträffat totalt förändrat läge på oljemarknaden hade leverantören emellertid nekat att till oförändrat pris fullfölja ingångna kontrakt. Bolaget hade självfallet protesterat mot leverantörens agerande, men med hänsyn till de framtida förbindelserna med denne leverantör hade bolaget inte kunnat hårdra sin kontraktsenliga rätt. Leverantören hade dock antytt sig vara villig att fullgöra leveransen till ca 70-75 dollar per ton. Bolaget hade därför ansett sig vara tvunget att i bokslutet den 31 december 1973 skuldföra ett belopp av 19 milj kr. Beloppet hade beräknats på följande sätt (kurs 1 000 dollar = 4 578 kr):
80 000 × (72:50—20) = 4 200 000 × 4 578 = 19 227 600 kr. I dekl yrkade bolaget avdrag för reserveringen.

*Taxeringsnämnden* taxerade bolaget enligt deklarationen. Vederbörande *taxeringsintendent* anförde besvär och yrkade att avdraget om 19 milj kr skulle vägras. Han anförde bl a. Avdrag för reservering för eventuella förluster avseende en passivpost i balansräkningen hade hittills inte medgivits. Det kunde starkt ifrågasättas om gällande lagstiftning gav utrymme för reservering för risker beträffande ett företags skulder. En uppskrivning av skulderna syntes sålunda inte kunna äga rum förrän skuldökningen var ett faktum.

*Länsskatterätten i Stockholms län* (1976-07-09) yttrade:

Av handlingarna får anses framgå att det yrkade avdraget på 19 milj kr avser reservering för befarad förlust på grund av väntad ökning av anskaffningskostnaderna 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 förligger 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

[1]Enligt uppgift kommer målet att refereras i RÅ 1981. Vid utarbetandet av denna artikel har jag haft tillgång till ett granskat manus till det blivande referatet.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:34

med bifall till taxeringsintendentens yrkande bestämma taxeringarna till etc (beloppen här uteslutna).

En ledamot var skiljaktig och ansåg att rätten bort medge avdrag för avsättning med 5,5 milj kr. Detta belopp hade bolaget vid den muntliga förhandling, som rätten höll i målet den 9 mars 1976, uppgivit vara den då konstaterade förlusten.

Bolaget överklagade med yrkande om taxering enligt deklarationen. Enligt bolagets uppfattning framstod det som uppenbart att grundläggande redovisningsprinciper och god redovisningssed i detta fall krävde reservering i bokslutet.

*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 kr, vilket belopp utgjorde skillnaden mellan det begärda inköpspriset och det bestämda försäljningspriset. Bolaget reserverade 19 milj kr av årets bruttovinst som beräknad framtida förlust, vilken i balansräkningen upptogs som en skuldpost.

Bolaget yrkar att den gjorda reserveringen skall godkännas vid inkomsttaxeringen och har till stöd för detta åberopat bl a att reserveringen betingades av god redovisningssed och således grundade sig på bokföringslagens bestämmelser.

Vad bolaget sålunda 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 kr 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. Åtmin-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:34

stone 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 affärssituationen borde den befarade framtida förlusten vid bokslutet skäligen ha uppskattats inte komma att överstiga 10 milj kr. 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 kr.

Regeringsrätten meddelade prövningstillstånd och beslöt 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 Committée — 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 acco-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:34

unt 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 (inneliggande order, kontrakt). Föreningen anser att även dylika förluster enligt god redovisningssed bör beaktas vid upprättande av resultat- och balansräkning om de är väsentliga för bedömande 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 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. 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 bedömande i målet.

Beträffande taxeringsintendentens besvär gör regeringsrätten ej ändring i kammarrättens dom.

En ledamot (regeringsrådet Voss) 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



Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:34

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 kr 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.

**En kommentar**

Såsom inledningsvis nämnts anses skattedomstolarnas praxis när det gäller avdrag för reserveringar avseende framtida utgifter som mycket restriktiv. Det talas i sammanhanget om en motsättning mellan den företagsekonomiska och den skattemässiga bedömningen. Mera konkret kan läget kanske beskrivas så att domstolarna uppställer så höga krav på utredning om att en gjord reservering verkligen kommer att motsvaras av en utgift i framtiden, att dessa krav är svåra att uppfylla. Det har ju också visat sig att i de fall särskild lagstiftning genomförts (garantiutgifter, framtida utgifter för hantering av kärnbränsle) just frågan om hur reglerna skall utformas för att endast tillgodose syftet att skattemässigt medge en periodisering av utgifterna utan att samtidigt öppna möjligheter till konsolidering, vållat de största svårigheterna.

Hur förhåller sig de båda ovan redovisade regeringsrättsavgörandena an-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:34

gående den skattemässiga bedömningen av gjorda bokslutsreserveringar till den praxis som anses råda på detta område? Skall man uppfatta utgången i målet om läkemedelsskadorna som ett fasthållande vid tidigare praxis? Och skall å andra sidan utgången i målet om framtida förluster i samband med prisändringar på oljeleveranser anses ge uttryck för en liberalisering av denna praxis?

Om man ser till det faktiska skattemässiga slutresultatet för de skattskyldiga ligger en sådan bedömning av rättsfallen nära till hands. Läkemedelsföretaget fick inte göra avdrag för någon del av sin reservering för framtida utgifter för läkemedelsskador medan företaget inom oljebranschen fick göra avdrag för en på visst sätt beräknad reservering för befarade förluster på leverans av olja. Det kan emellertid ifrågasättas om utgången i de båda målen kan ställas mot varandra på detta sätt. I förhandsbeskedet ang läkemedelsskadorna uttalade visserligen nämnden för rättsärenden att såvitt framgick av rättspraxis utgjorde inte den allmänna bestämmelsen i 41 § KL om att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder tillräcklig grund för avdrag. Nämnden måste här rimligen ha åsyftat att rättspraxis allmänt uppfattas som restriktiv. Något med det föreliggande fallet direkt jämförbart tidigare avgörande torde inte finnas. Regeringsrätten lämnade av bolaget anförda besvär utan bifall. Regeringsrätten har emellertid givit en helt annan motivering för sitt avslag på bolagets begäran om avdragsrätt än vad som innefattas i nämndens förhandsbesked. Regeringsrätten förklarade att de årliga avsättningar för vilka bolaget önskade avdrag avsåg premier som bolaget hade att betala för att försäkringskonsortiet övertagit dess förpliktelser. Bolaget kunde därför inte anses berättigat till avdrag för avsättningarna. Med hänsyn till utgången i regeringsrätten kan förhandsbeskedet knappast anses gälla en fråga om avdrag för reservering avseende ”framtida utgifter” i den mening som vanligen avses med detta uttryck. Regeringsrätten har ju för sin del funnit att avsättningen avsåg reservering för framtida betalning av försäkringspremier.

Det är inte möjligt att inom ramen för denna artikel gå närmare in på frågan om den konstruktion som ersättningssystemet för läkemedelsskador erhållit. Detta är för övrigt inte främst en skatterättslig fråga. Eftersom regeringsrätten förklarade att avsättningen avsåg premier vill jag dock göra ett par påpekanden. Såsom anmärkts i referatet ovan har parterna betecknat alla inbetalningar till Konsortiet som premier. Det kan emellertid starkt ifrågasättas om de ersättningar som företagen måste betala för skador inom självriskåtagandet är premier i försäkringsteknisk mening. Läkemedelsföretaget har i sin ansökan om förhandsbesked förklarat att ersättningarna närmast har karaktär av skadestånd. Någon legal definition av begreppet ”försäkringspremie” torde inte finnas. Allmänt sett utgör en försäkringspremie vederlag för försäkringsbolagets antagna kostnad för att täcka *viss risk* (se t ex 282 § 2 mom lagen om försäkringsrörelse). I den meningen kan inte de betalningar som lä-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:34

kemedelsföretaget (låt vara via konsortiet) kan komma att få utge anses vara försäkringspremie eftersom de avser ersättning för en i *efterhand* konstaterad skada. De blir i stället en form av skadereglering som företaget självt har att bära kostnaden för.

Enligt min mening kan därför ifrågasättas om regeringsrättens avgörande i målet om reservering för läkemedelsskador är att uppfatta som ett ställningstagande till frågan om rätt till avdrag för reservering för framtida utgifter i syfte att skattemässigt periodisera en utgift. I rubriken till referatet i RSVs serie över förhandsbesked (RSV/FB Dt 1981:13) har angivits att läkemedelsföretag ”inte medgivits rätt till avdrag för framtida utgifter med anledning av att företaget åtagit sig att utge ersättning vid läkemedelsskada.” Med hänsyn till den motivering regeringsrätten lämnade för sitt avslag på yrkandet om avdrag är rubriken enligt min mening inte adekvat.

Om sålunda förhandsbeskedet om läkemedelsskadorna knappast kan anses vägledande vid bedömande av rättspraxis inställning till frågan om rätten till avdrag för framtida utgifter, är det andra av de båda refererade rättsfallen upplysande i flera hänseenden. Kammarrätten har i sin dom lämnat en utförlig motivering för att i detta fall anse ett företag berättigat till avdrag vid inkomsttaxeringen för en bokslutsreservering. Efter besvär hos regeringsrätten kompletterades utredningen med ett yttrande från bokföringsnämnden. Härigenom har också de rent bokföringsmässiga aspekterna på den gjorda avsättningen redovisats i målet. Regeringsrätten gjorde ej ändring i kammarrättens dom. Enligt min mening har genom detta avgörande större klarhet skapats om förutsättningarna för avdragsrätt enligt gällande praxis. För fullständighetens skull bör kanske påpekas att skäligheten i och för sig av det yrkade avdraget inte prövades av regeringsrätten. Bolaget hade i bokslutet den 31 december 1973 skuldfört ett belopp av 19 milj kr. Avdrag yrkades med detta belopp. Kammarrätten frångick räkenskaperna och nedsatte avdraget till 10 milj kr. Hos regeringsrätten framställdes yrkande av taxeringsintendenten att avdraget skulle helt vägras och av bolaget att reservering skulle medges med ytterligare 9 milj kr. Av processuella skäl prövade emellertid regeringsrätten inte bolagets yrkande, eftersom det inte framställts i den för besvär stadgade ordningen. Det är sålunda en öppen fråga i detta mål om den skälighetsuppskattning av den framtida förlusten som kammarrätten gjorde skulle ha godtagits av regeringsrätten. Det kan här tilläggas att när kammarrätten avgjorde målet (1978—10—18) var det tydligen klart, att den slutliga förlusten skulle komma att begränsas till mellan 5,5 milj kr och 7 milj kr. Kammarrätten medgav emellertid avdrag med 10 milj kr. Prutningen var alltså inte ett resultat av något slags ”eftersyn” utan grundades på en uppskattning av förhållandena vid bokslutstillfället. Enligt min mening måste detta vara en riktig utgångspunkt när en domstol i efterhand skall göra en skälighetsuppskattning i mål av denna typ.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:34

Det är naturligtvis alltid vanskligt att bedöma hur en dom av regeringsrätten förhåller sig till tidigare rättspraxis på området. Olikheter och nyanser i målen, som kan vara svåra för utomstående att uppfatta, kan ha haft en avgörande betydelse för utgången. Det nu aktuella målet avgjordes på avdelning i regeringsrätten. De ledamöter som deltog i avgörandet har alltså inte själva ansett att utgången i målet avvek från tidigare rättspraxis i sådan grad att målet borde hänskjutas till plenum. I referatrubriken anges att ett bolag har ''i visst fall'' fått tillgodogöra sig etc. Uttrycket ''i visst fall'' brukar vara ett sätt att ange, att man bör vara försiktig vid tolkningen av rättsfallet och inte dra för långt gående slutsatser. Sedan detta är sagt vill jag nog ändå hävda att enligt min mening innebär utgången i detta mål att en viss uppmjukning skett i skattedomstolarnas hittillsvarande restriktiva (enligt mångas mening alltför restriktiva) inställning till yrkande om rätt till avdrag för reservering för framtida utgifter (förluster).



Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:34