

Avdrag för egenavgifter vid taxeringen

Av taxeringsintendenten Lars Möller, länsskattemyndigheten i Uppsala län.

Emil Karlssons och Jan Frimans artikel "Några funderingar över den skattemässiga behandlingen av egenföretagares socialavgifter" i Skattenytt nr 3 1988 var stimulerande läsning. Systemet med ett preliminärt avdrag för egenavgifter vid beräkningen av inkomst av rörelse (och jordbruksfastighet) har orsakat många problem under årens lopp. Dels under den period (1977—1982 års taxering) då schablonavdraget för egenavgifter gällde. Dels i det fr.o.m. 1983 års taxering gällande systemet med ett avdrag för avsättning för egenavgifter. Karlsson-Friman behandlar många av problemen och oklarheterna, inte minst de som föreligger efter regeringsrättens (RR) domar den 18 februari 1987 — numera i referat som RÅ 1987 ref 65.

I anslutning till Karlsson-Frimans artikel tänkte jag diskutera två frågor.

1. Frågan om ändrat bokslut.
2. Återföringen av medgivet avdrag för egenavgifter vid taxeringshöjning och eftertaxering.

Först vill jag dock något kommentera det tidigare systemet med schablonavdraget för egenavgifter, som en bakgrund till den fortsatta framställningen.

1. Schablonavdraget för egenavgifter

Bestämmelserna i anvisningarna till 41 b § kommunalskattelagen (KL) var utförliga. I tredje och fjärde styckena av anvisningarna fanns bl.a. bestämmelser om hur man skulle förfara med ett lägre eller högre schablonavdrag för egenavgifter i samband med taxeringsändring. Trots de uttryckliga föreskrifterna om att schablonavdraget kunde ändras i högre instans valde RR att inte göra sådan ändring i samband med taxeringsändring (RÅ 1980 1:45) och eftertaxering (RÅ 1984 1:21).

Det stora problemet, innan RÅ 1980 1:45, var avstämningen mellan påförda egenavgifter och schablonavdraget för egenavgifter efter taxeringsändring i högre

instans. Avstämningen innebar — i de fall taxeringen sänktes — att taxeringsnämnden (TN) var tvungen att kontrollera avstämningsposterna i deklarationen för taxeringen år 2, det ändrade schablonavdraget vid taxeringen i år 1 i domen samt de omräknade egenavgifterna i omräkningsbeskedet. Genom RR:s praxis — varigenom schablonavdraget inte ändrades i högre instans — blev avstämningen enklare. TN måste dock likväl kontrollera deklarationen för taxeringen år 2 vad gällde avdraget för påförda egenavgifter samt de omräknade egenavgifterna enligt omräkningsbeskedet.

2. Avdraget för avsättning för egenavgifter

Det nya systemet skulle innebära en förenkling samtidigt som avgift-påavgiftseffekten och eftersläpningseffekten skulle undvikas. Avdraget skulle ske ”på grundval av den skattskyldiges bokföring” (prop. 1981/82:10 s. 52).

Har då anknytningen till bokföringen upprätthållits i praktiken?

Först och främst kan konstateras att enligt punkt 9 a andra stycket av anvisningarna till 29 § KL skall den som enligt bokföringslagen är skyldig att upprätta årsbokslut ha gjort avsättning i räkenskaperna. Genom bestämmelserna i femte och sjätte styckena av anvisningarna samt riksskatteverkets (RSV) uttalanden i RSV Dt 1982:23 har såväl delägare i handelsbolag som makar som driver gemensam verksamhet, undantagits från skyldigheten att göra avsättning i räkenskaperna. Den obligatoriska anknytningen till bokföringen har därefter endast gällt andra skattskyldiga, som haft så stor omsättning — 20 gånger basbeloppet — att de varit skyldiga att upprätta årsbokslut. RR:s domar RÅ 1987 ref 65 tyder emellertid på att TN/domstol skall medge högre avdrag vid taxeringshöjning även om motsvarande avsättning inte skett i räkenskaperna.

Svaret på frågan blir därför ”nej” — det nya avdraget har i stället i allt väsentligt blivit ett deklara-tionsavdrag, i likhet med det gamla schablonavdraget.

3. Frågan om ändrat bokslut

RR:s uttalanden i RÅ 1987 ref 65 tyder på att TN/domstol skall medge högre avdrag vid taxeringshöjning/eftertaxering även om motsvarande avsättning inte skett i räkenskaperna. Frågan om hur ett högre avdrag förhåller sig till den i lagen stadgade skyldigheten att göra avsättning för egenavgifter i räkenskaperna behandlades dock inte i domarna.

Det finns således en uttalad skyldighet i lagen för den som enligt bokföringslagen är skyldig att upprätta årsbokslut att göra avsättning i räkenskaperna. För en sådan skattskyldig borde därför krävas ett ändrat bokslut för ett högre avdrag för egenavgifter.

Frågan om när ett ändrat bokslut skall godtas i skattehänseende behandlades i prop. 1980/81:68. Departementschefen avvisade en lagreglering på området, men uttalade att det var önskvärt att RSV såg över riksskattenämndens anvisning från

1958 (RN 1958 3:1). Vidare uttalades att RSV borde ta hänsyn till bl.a. den sanktionsrättsliga lagstiftning som tillkommit under senare år, dvs. reglerna om skattetillägg (s. 189).

RSV:s nya anvisningar om ändrat bokslut, RSV Dt 1983:1, tillämpades fr.o.m. 1984 års taxering, och ersatte RN 1958 3:1. I anvisningarna uttalades bl a att en bokslutsändring inte bör godtas för det fall att skattetillägg kan komma i fråga och skattetillägget genom ändringen skulle undanröjas.

I en skrivelse den 28 juni 1984 till landets skattechefer uttalade dock RSV, som ett förtydligande av anvisningarna, att ett ändrat bokslut alltid bör godtas till den del det avser avsättning för egenavgifter. Något sådant förtydligande finns dock inte i de nya anvisningarna om ändrat bokslut, RSV Dt 1985:1, vilka gäller fr.o.m. 1985 års taxering. Anvisningen om bokslutsändring i samband med skattetillägg är densamma.

Vid taxeringshöjning och eftertaxering är det ofta aktuellt att påföra skattetillägg. Med hänsyn till vad som uttalas i RSV Dt 1985:1 finns det därför grund för att anse att en skattskyldig, som är skyldig att göra avsättning för egenavgifter i räkenskaperna, inte bör medges ytterligare avdrag för egenavgifter om taxeringshöjningen eller eftertaxeringen är skattetilläggsgrundande.

4. Återföringen av medgivet avdrag för egenavgifter vid taxeringsändring och eftertaxering

Karlsson-Friman behandlar även frågan om man kan återföra ett av domstol medgivet avdrag för egenavgifter. De synes dra slutsatsen att rätt återföringsår är det år varunder de tillkommande egenavgifterna debiteras, men att det inte finns några lagliga möjligheter att göra en sådan återföring. Skattskyldiga skulle därför få ett dubbelavdrag, dels ett preliminärt avdrag vid taxeringshöjningen/eftertaxeringen, dels ett slutligt avdrag för de tillkommande egenavgifterna.

Först och främst kan konstateras att varken lagtext eller förarbetena berör frågan om avdraget och återföringen i samband med taxeringsändring i domstol eller eftertaxering.

Lagtexten har följande utseende (punkt 9 a andra stycket av anvisningarna till 29 § KL).

Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Orden "nästföljande beskattningsår" tyder snarast på att rätt återföringsår är det beskattningsår som omedelbart följer på det beskattningsår vid vilket avdraget medgetts. Frågan är då om förarbetena ger stöd för en annan tolkning.

Återföringen av avdrag för egenavgifter berördes bl.a. på följande sätt i prop. 1981/82:10.

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 skatte-

vinst 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. — Mot den nu angivna bakgrunden förordar jag att systemet med schablonavdrag slopas och ersätts med en rätt till avdrag för belopp som avsätts för att täcka de på beskattningsåret belöpande egenavgifterna. Avdraget återförs till beskattning år 2. Vid taxeringen för år 2 får den skattskyldige avdrag för dels de faktiskt påförda egenavgifterna, dels den avsättning som avser beräknade avgifter för detta år (s. 53).

Här anges uttryckligen att återföringen skall ske "år 2". "År 2" bör rimligen — med normalt språkbruk — innebära det år som omedelbart följer på det år då avdraget medgetts, dvs. år 1.

En annan möjlig tolkning av lagtexten är att avsättningen (avdraget) för egenavgifterna, dvs. skulden, återförs till beskattning vid taxeringen år 2, men eftersom skulden kvarstår vid slutet av år 2, får en ny reservering göras med ett lika stort belopp, varigenom "slutlig" återföring sker först t.ex. vid taxeringen år 4 då debitering av tillkommande egenavgifter skett (resonemanget överensstämmer med RSV:s rekommendation beträffande rätt avstämningstidpunkt vid brutet räkenskapsår — rörelsehandledningen 1986 s. 174).

Mot en sådan tolkning kan anföras att det normalt inte är frågan om en bokföringsmässig avsättning, utan om ett deklarationsavdrag. Det är därför inte frågan om skuldföring i egentlig mening. Dessutom kan ifrågasättas om inte ett sådant förfaringsätt borde ha behandlats i lagstiftningen.

Den nu aktuella ordalydelsen — "Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår" — återfinns på andra håll i KL. Det gäller intervinstkonto (punkt 15 tredje stycket av anvisningarna till 29 §), garantiriskreserv (punkt 1 a tredje stycket av anvisningarna till 41 §) samt resultatutjämningsfond (41 d § fjärde stycket). Det är i dessa fall ingen tvekan om att återföringen skall ske vid taxeringen år 2 och att det är en definitiv återföring. Om ett högre avdrag medges av domstol vid taxeringen år 1 skall ett högre avdrag återföras vid taxeringen år 2 (jfr RÅ 1987 ref 59, se nedan). Vid utgången av år 2 får ett nytt avdrag beräknas på det då föreliggande underlaget.

Ett ytterligare argument mot uppfattningen att debiteringsåret är rätt återföringsår kan anföras. Domarna RÅ 1987 ref 65 måste även innebära att avdraget för egenavgifter skall räknas om vid en mer än mindre *sänkning* av nettointäkten. För det fall den skattskyldige vid "ordinarie" avstämning år 2 beskattats för det avdrag som ursprungligen medgavs år 1, bör han rimligen, när domstolen minskar avdraget, erhålla avdrag med belopp motsvarande minskningen. Varken lagtext eller förarbetena reglerar den situationen. Om rätt justeringsår även i det fallet anses vara omräkningsåret, dvs. att det nya avdraget (motsvarande minskningen av det ursprungliga avdraget) blir kvittningspost mot den intäkt som de omräknade egenavgifterna innebär, kan konstateras att det nya systemet blivit en i det närmaste fullständig återgång till det gamla systemet. Avsikten med det nya systemet med avsättning för egenavgifter var ju bl.a. att förenkla avstämningsför-

farandet i TN (prop. 1981/82:10 s. 51). Denna uttalade målsättning med det nya systemet talar mot att göra debiteringsåret (omräkningsåret) till rätt återföringsår.

Frågan om vilket år som är rätt återföringsår är inte klar. Enligt min mening finns det flera omständigheter — bl.a. ordalydelsen i lagtexten, vissa uttalanden i förarbetena samt liknande återföringsbestämmelser i KL — som talar för att ett medgivet avdrag för egenavgifter vid taxeringshöjning/eftertaxering år 1 skall återföras till beskattning vid taxering år 2.

En ytterligare fråga är sedan vilka formella möjligheter det finns att återföra ett medgivet avdrag. Såvitt jag kan bedöma torde det krävas ordinär besvärsmät för länskattemyndigheten (LSKM). Varken eftertaxering eller höjning med stöd av 105 § första stycket taxeringslagen (TL) torde kunna tillgripas. Visserligen har RR i några fall ansett att överflyttningsbestämmelsen i sistnämnda paragraf (tidigare 105 § 1 mom första stycket) är tillämplig på balansposter (RÅ 1968 Fi 1558 angående lager och RÅ 1987 ref 59 angående pågående arbeten). Avsättningen (avdraget) för egenavgifter kan dock inte jämföras med andra balansposter i detta hänseende.

Vad gäller möjligheterna att ändra en redan gjord återföring av ett avdrag när avdraget sänkts i högre instans, torde ändring kunna ske, förutom genom besvär i ordinär ordning, genom besvär i särskild ordning enligt 100 § 7) TL. Såväl nyhetskriteriet som ursäktskriteriet får anses vara uppfyllda.

5. Avslutande synpunkter

Ovanstående resonemang beträffande rätt återföringsår torde visa — oavsett vad som är den korrekta tolkningen av gällande rätt — att det nuvarande avdrags-systemet innefattar en rad problem. Karlsson-Friman pekar på ytterligare några. Vad menas med ”mer än en mindre ändring av nettointäkten” (RÅ 1987 ref 65)? Om en skattskyldig inte medges ytterligare avdrag för egenavgifter eftersom det är frågan om en mindre höjning av nettointäkten — motsvaras underlaget för skattetillägg alltid av taxeringshöjningen?

Det är självfallet i hög grad otillfredsställande att en taxeringsfråga som borde kunna hanteras i stort sett automatiskt skall medföra problem såväl för TN, LSKN som domstolarna. Vid en jämförelse mellan de system som hittills varit i bruk — 1) schablonavdraget för egenavgifter i sin ursprungliga lydelse, 2) schablonavdraget för egenavgifter efter RÅ 1980 1:45 och 3) avdraget för avsättning för egenavgifter — anser jag att 2) tveklöst varit bäst ur *tillämpningssynpunkt*. Avstämningen i TN har varit enklare. Taxerings- och eftertaxeringsprocesserna har varit enklare för såväl LSKM som domstolarna. Å andra sidan har det systemet inneburit viss avgift-på-avgiftseffekt resp eftersläpningseffekt.

Det kan ifrågasättas om det nuvarande systemet bör kvarstå. Det kan dröja flera år innan RR rätat ut alla frågetecken som finns. Dessutom kan konstateras att om

RR kommer till slutsatsen att debiteringsåret (omräkningsåret) är rätt återföringsår innebär det i stort sett en återgång till system 1) ovan, inklusive de avstämningssystemet det innebär för TN. Om inte ett väsentligt förenklat system för avdrag för egenavgifter kan införas, anser jag att en kombination av modell 2) och 3) vore att föredra. Ett sådant system skulle i huvudsak innebära följande.

— Avdraget för egenavgifter knyts inte till bokföringen utan blir återigen endast ett deklarationsavdrag.

— Avdrag för egenavgifter medges ex officio av TN med 25 procent av underlaget.

— Av lokala skattemyndigheten beslutat skattetillägg kommer att motsvara höjningen av nettointäkten av förvärvskällan, d v s efter avdrag för egenavgifter.

— Avstämning mellan påförda egenavgifter och medgivet avdrag för egenavgifter görs det beskattningsår då avgifterna påförts.

— Avdraget för egenavgifter får inte ändras av domstol. Domstol får inte medge avdrag för egenavgifter vid eftertaxering.

— Vid taxeringshöjning i domstol och vid eftertaxering medges ett tänkt avdrag för egenavgifter med 25 procent vid beräkningen av underlaget för skattetillägg.

Med ett sådant system torde kontrollproblemen inte vara så stora. Problemen begränsas till de fall då egenavgifterna för år 1 räknats om, dvs. sänkts, och ett omräkningsbesked gått ut till TN. Då måste TN kontrollera deklARATIONEN ÅR 2 för att se om avdrag medgavs för de påförda egenavgifterna.

Systemet med att domstol inte skall ändra resp medge avdrag för egenavgifter kan innebära olägenheter för den enskilde i vissa fall. Detta förhållande får emellertid vägas mot det föreslagna systemets fördelar.