

2003-12-05

Regeringsrätten
Box 2293
103 17 Stockholm

Yttrande i mål nr [REDACTED] angående inkomsttaxering 1996 för [REDACTED] AB

YTTRANDE

Den reservering för avgångsvederlag som [REDACTED] AB gjort i bokslutet för räkenskapsåret 1995 överensstämmer med god redovisningssed.

MOTIVERING

Frågan

Frågan i det mål som remitterats till Bokföringsnämnden (BFN) från Regeringsrätten gäller huruvida [REDACTED] AB (bolaget) kan medges avdrag för reservering för avgångsvederlag med 2 091 385 kr vid 1996 års taxering.

BFNs bedömning i detta yttrande gäller huruvida reserveringen för avgångsvederlaget överensstämmer med god redovisningssed.

Förutsättningarna

Av utredningen i målet framgår följande. I bokslutet för räkenskapsåret 1995 har bolaget redovisat en strukturresev avseende avgångsvederlag. Det reserverade beloppet har kostnadsförts i resultaträkningen. Den reserv som är aktuell i målet uppgår till 2 091 385 kr och avser avgångsvederlag till fem personer som var anställda i bolaget på balansdagen, men som därefter skulle sluta i bolaget (det saknas uppgift i målet om när det skulle ske). Beloppet består dels av själva avgångsvederlagen på 1 571 760 kr, dels av sociala kostnader på 519 625 kr. De

sociala kostnaderna avser arbetsgivaravgifter beräknade med den procentsats – 33,06 procent – som var aktuell för 1996.

Bolaget har uppgett bl.a. följande beträffande redovisningen av avgångsvederlagen. Reservering har skett i de fall där det per bokslutsdagen har funnits en bindande förpliktelse för bolaget att utge ersättningen. Bolagets åtagande gällde ersättning utöver ordinarie lön eller lön under uppsägningstid. I samtliga fall gällde åtagandet personal som bedömdes vara övertaliga i bolagets verksamhet. Utbetalningen har skett först vid den tidpunkt då den anställde lämnat företaget. Beroende på avtalet i det enskilda fallet skedde utbetalningen antingen i form av ett engångsbelopp eller i rater. Reserverade belopp avsåg inte till någon del lön eller annan ersättning för tid under vilken den anställde var kvar i företaget.

Handlingarna i målet ger inte anledning att uppfatta förutsättningarna på annat sätt. Bolagets beskrivning av omständigheterna kan därför läggas till grund för bedömningen.

Gällande rätt

I årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, behandlas frågan om redovisning av avsättningar. Vid lagens tillkomst placerades bestämmelserna i 4 kap. 16 §, numera finns de i 3 kap. 9 §. ÅRL trädde i kraft den 1 januari 1996 och merparten av bestämmelserna i lagen skulle tillämpas för vanliga företag först fr.o.m. det räkenskapsår som påbörjades den 1 januari 1997 eller senare. Bedömningen av frågan om reserveringen för avgångsvederlaget skall därför ske mot bakgrund av tidigare gällande lag, dvs. bokföringslagen (1976:125), BFL.

BFL saknar uttryckliga bestämmelser om redovisning av avsättningar. I 4 § BFL anges bara att inför bokslut skall bokföringen tillföras fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret. I balansräkningsschemat i 19 § finns dessutom några poster som är av intresse. Under rubriken ”kortfristiga skulder” finns posten ”upplupna kostnader och förutbetalda intäkter”, och under rubriken ”långfristiga skulder” posten ”andra långfristiga skulder”.

I författningskommentaren till 19 § konstateras att bl.a. posten upplupna kostnader och förutbetalda intäkter ”sammanhänger med regeln i 4 § om notering av fordrings- och skuldposter” (prop. 1975:104 s. 234). I samma kommentar uttalas följande beträffande posten andra långfristiga skulder (s. 236).

”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.”

BFL saknar således uttryckliga bestämmelser om avsättningar. Bestämmelserna om upplupna kostnader och skulder m.m. ger heller ingen närmare vägledning i frågan

om redovisning av avsättningar. Bedömningen av god redovisningssed vad gäller avsättningar, och vad gäller reservering för avgångsvederlag, bör därför göras med ledning av allmänna redovisningsprinciper och den kompletterande normgivning som var tillämplig för räkenskapsåret 1995.

Följande normgivning från BFN – cirkulärsvar och uttalanden – är av särskilt intresse för bedömningen.

C 10/2 Förfrågan angående beräkning av semesterskuld

En fråga i ärendet var om det var förenligt med god redovisningssed att i semesterskulden i bokslutet göra ett tillägg för framtida sociala avgifter. BFN uttalade bl.a. följande. Ett realiserande av semesterskulden innebär att företaget under utbetalningsåret har att erlägga lagstadgade avgifter för folkpensionering, ATP, sjuk- och yrkesskadeförsäkring etc. samt, i den mån de förekommer, andra avgifter enligt lag eller avtal såsom avgifter för grupplivförsäkring. Det är enligt BFNs mening god redovisningssed att beräknad semesterskuld belastas med ett tillägg för sådana sociala avgifter (publicerat 1980).

C 12/5 Förfrågan angående avsättning i bokslut för befarad framtida förlust på leveranskontrakt

Ett bolag hade i sitt bokslut skuldfört en förlust som beräknades uppkomma med anledning av höjt inköpspris för kontrakterad men ej levererad vara. Frågan var om skuldföringen överensstämde med god redovisningssed. BFN anförde bl.a. följande. BFN 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 (publicerat 1981).

C 21/4 Fråga angående reservering för avgångsvederlag

Frågan i ärendet avsåg dels ett företag som till personal som avgått ur tjänst på grund av nedläggning/avyttring av rörelsegren hade utfäst avgångsvederlag att utbetalas under flera år framöver, dels ett företag som hade utfäst periodiskt avgångsvederlag till en chefstjänsteman, som avgått från sin tjänst före ordinarie pensionsålder. BFN uttalade följande. Om företaget lämnat bindande utfästelser om avgångsvederlag som i framtiden skall utbetalas till personal som vid bokslutstillfället lämnat företaget bör reservering för förpliktelsen göras i bokslutet. Skälet härtill är främst att sådana anställda som lämnat företaget har utfört alla prestationer i företaget. Kostnaden bör därför belasta det räkenskapsår då utfästelsen om avgångsvederlag lämnades. Enligt BFNs uppfattning saknar det härvid betydelse om de utfästa vederlagen skall betalas ut vid ett tillfälle eller periodiskt (publicerat 1985).

C 23/3 Fråga angående periodisering av vissa utgiftsposter

Frågan gällde periodiseringen av underentreprenörers skatter och avgifter som ett företag blivit, eller kunde komma att bli, betalningsskyldigt för. BFN gjorde följande bedömning. De skatter och avgifter som företaget sannolikt kommer att få betala, och vars storlek går att beräkna, skall skuldföras i bokslutet, och således belasta resultatet omedelbart. Redovisningen påverkas inte av om posterna är obetalda (publicerat 1986).

BFN U 88:1 Redovisning av vinstandelar till anställda

Frågan i uttalandet gällde vilket år kostnaden för vinstdelningen skulle belasta resultatet och hur den skulle redovisas i resultaträkningen. BFN uttalade bl.a. följande. Företagets kostnad för vinstdelningen skall redovisas i bokslutet för det år då vinsten uppstått. I de flesta fall överförs medel från företaget först sedan vinstens storlek blivit känd, dvs. först efter det aktuella räkenskapsårets utgång. Kostnaden för vinstdelningen kommer därigenom att belasta resultatet i form av en reservering i bokslutet. Företagets förpliktelse enligt avtal eller utfästelse är normalt utformad så att storleken av det belopp som skall reserveras kan beräknas med en tillfredsställande säkerhet. Hänsyn skall härvid även tas till att arbetsgivaravgifter utgår på de överförda beloppen.

BFN U 90:8 Periodisering av utgifter vid nedläggning och försäljning av verksamhet

Bolaget A hade under räkenskapsåret beslutat och påbörjat – men inte avslutat – nedläggning av en verkstadsrörelse. Utgifterna för det återstående arbetet avsåg utgifter för nedmontering av maskiner, borttagande av betongfundament och iordningställande av lokalen. Frågan i uttalandet gällde hur de framtida utgifterna skulle periodiseras i redovisningen. BFN uttalade bl.a. följande. Vid en nedläggning eller försäljning av en kostnadsmässigt klart avgränsad enhet av betydelse (rörelsegren, del av rörelsegren, fabrik, verkstad eller liknande) som inte i framtiden kommer att generera några ytterligare intäkter skall en skuldföring ske för de framtida utgifter som hänför sig till enheten. Detta gäller under förutsättning att det framstår som sannolikt att företaget kommer att belastas av utgifterna och att dessa kan beloppsmässigt beräknas. De framtida utgifterna för nedmontering av maskinerna, borttagande av betongfundamenten och övriga utgifter med anledning av nedläggningen (inkl. utgifter för det följdarbete som avser avveckling) skall skuldföras i enlighet med vad som nu sagts. Den bokföringsmässiga bedömningen motiveras bl.a. av att bolaget vid utgången av det räkenskapsår då en nedläggning har beslutats skall beakta sannolika framtida förluster och att värderingen inte längre kan ske med utgångspunkten att enheten kommer att generera intäkter inom bolaget.

Även ett uttalande av FARs redovisningskommitté – nr 15 angående vederlagsfri pantsättning – är av intresse. I uttalandet konstaterades avslutningsvis att ”i likhet med vad som gäller för andra eventalförpliktelser skall skuldföring ske så snart det är sannolikt att ersättning kommer att utgå och beloppets storlek kan fastställas med rimlig sannolikhet” (publicerat 1986).

BFNs bedömning

Enligt BFNs bedömning kan rättsläget enligt BFL beskrivas på följande sätt: om ett företag har en förpliktelse, utan att företaget erhåller en likvärdig motprestation, och det är sannolikt att förpliktelsen kommer att infrias, skall en avsättning redovisas i balansräkningen, om beloppets storlek med rimlig grad av sannolikhet kan fastställas.

Ett anställningsavtal mellan ett företag och en arbetstagare ger upphov till olika rättigheter och skyldigheter. Arbetstagaren är skyldig att utföra arbete åt företaget, men har samtidigt rätt att få lön för arbetet. Företaget å sin sida har rätt att få arbetet utfört, men är samtidigt skyldigt att ersätta arbetstagaren för det utförda arbetet.

En fråga som kan ställas är om företagets skyldighet att under kommande år betala lön till arbetstagaren skall redovisas som en avsättning i balansräkningen. Svaret är nej. Ett normalt anställningsförhållande där arbetstagaren utför arbete åt företaget och erhåller lön för arbetet ger inte upphov till några förtida bokföringsåtgärder. Det främsta skälet härtill är den balans som finns i relationen mellan parterna – företaget och arbetstagaren har vid varje tidpunkt uppfyllt sina åtaganden i lika stor utsträckning, och kommer att göra det i framtiden. Den ena partens prestation motsvaras således av en likvärdig prestation från den andra partens sida.

Vad som anförts leder till slutsatsen att det saknas grund för att göra avsättning för framtida lön i ett pågående anställningsförhållande. Däremot kan det givetvis bli aktuellt för ett företag att redovisa en skuld för redan intjänad men ännu inte utbetald lön.

Ersättning till arbetstagare för utfört arbete kan i princip klassificeras som antingen lön, avgångsvederlag eller pension. Lön är den normala ersättningen för utfört arbete så länge arbetstagaren är anställd. Avgångsvederlag däremot innebär en kompensation till arbetstagaren för att anställningsavtalet upphör i förtid. Klassificeringen av en ersättning kan få stor betydelse för den redovisningsmässiga behandlingen av ersättningen, och därmed ofta även för den skattemässiga behandlingen. Ett nyligen avgjort mål i Regeringsrätten – RÅ 2003 ref. 6 – illustrerar betydelsen av klassificeringen. Ett företag avsåg att i egen regi ge ersättning i form av delpension till anställda vid deras nedtrappning av arbetstiden. Ersättningen bedömdes utgöra lön till de anställda för vilken företaget erhöll avdragsrätt i takt med att lönen förföll till betalning. Företaget hade yrkat att redan utfästelsen om ersättningen skulle medföra avdrag.

Som nyss nämnts är ett avgångsvederlag en kompensation till den anställde för att anställningsavtalet upphör i förtid. Ersättningen får därför i normalfallet anses ha samband med anställningen som sådan, och bör inte anses vara knuten till någon viss intjänandeperiod såsom fallet är när det gäller lön.

Ett avgångsvederlag kan regleras på olika sätt. När det gäller arbetstagare med högre befattningar kan det förekomma att ett avgångsvederlag är bestämt redan i anställningsavtalet. I andra fall aktualiseras frågan om avgångsvederlag först i och

med att det bestämts att arbetstagaren skall sluta, t.ex. i samband med en omstrukturering av företaget. I båda fallen föreligger en utfästelse från företaget gentemot arbetstagaren, även om den uppkommer vid olika tidpunkter.

Enligt BFNs mening är det två omständigheter som är centrala för den redovisningsmässiga behandlingen av avgångsvederlag. Den ena är att det under räkenskapsåret skall föreligga en utfästelse från företaget om att i framtiden betala avgångsvederlag. Den andra är att det under räkenskapsåret skall föreligga ett beslut om att arbetstagaren skall sluta att arbeta på grund av att anställningsavtalet upphör i förtid. För det fall båda dessa omständigheter finns under räkenskapsåret – såväl utfästelsen från företaget att betala avgångsvederlag som beslutet att anställningsavtalet skall upphöra i förtid – föreligger en sådan förpliktelse som i princip skall medföra redovisning av en avsättning i balansräkningen. Det krävs dock att båda omständigheterna föreligger. Det förhållandet att det för en högre befattningshavare föreligger ett anställningsavtal som reglerar ett avgångsvederlag är således i sig inte tillräcklig grund för en avsättning. En sådan klausul utlöser ett avsättningsbehov först när det beslutats att befattningshavarens anställningsavtal skall upphöra i förtid.

Mot bakgrund av ovanstående resonemang gör BFN följande bedömning när det gäller reserveringen för själva avgångsvederlagen med 1 571 760 kr.

Det har förelegat en bindande utfästelse från bolaget under räkenskapsåret 1995 att betala avgångsvederlag till fem personer som var anställda på balansdagen, men som därefter skulle sluta i bolaget. Såvitt utredningen visar motsvarades inte ersättningarna av några arbetsprestationer. Ersättningarna bör därför bedömas som avgångsvederlag och inte som lön. Utredningen visar heller inte att det finns anledning att bedöma avgångsvederlagen på annat sätt än vad som normalt bör gälla för avgångsvederlag, dvs. att det är frågan om ersättning som har samband med anställningen som sådan och inte med någon särskild intjänandeperiod. Mot bakgrund härav får det anses föreligga en sådan förpliktelse för bolaget under räkenskapsåret 1995 som bör föranleda redovisning av en avsättning i balansräkningen. Den av bolaget gjorda reserveringen överensstämmer därmed med god redovisningssed.

När det gäller reserveringen för beräknade arbetsgivaravgifter med 519 625 kr gör nämnden följande bedömning.

Utfästelsen i den delen gäller inte de fem personerna – det är ju inte de som skall få beloppet 519 625 kr utan staten. Bolagets skyldighet att i framtiden betala arbetsgivaravgifter avseende avgångsvederlagen uppkommer heller inte under räkenskapsåret. Den skyldigheten uppkommer först i och med att avgångsvederlagen betalas ut till de fem personerna. Av dessa skäl skulle det kunna ifrågasättas om det finns grund för att redovisa en avsättning i balansräkningen i den delen.

Enligt BFNs mening bör emellertid samtliga de kostnader som är en direkt följd av bolagets utfästelse under räkenskapsåret 1995 ingå i avsättningen eftersom en sådan

redovisning återspeglar den verkliga innebörden av de åtaganden bolaget gjort. I ekonomisk mening är det nämligen lika säkert för bolaget att det kommer att få betala arbetsgivaravgifter till staten som att det kommer att få betala avgångsvederlagen till de fem personerna. Utfästelsen angående avgångsvederlagen får därför – i vart fall indirekt – även anses innefatta en skyldighet att betala arbetsgivaravgifter. Mot bakgrund härav får det i den delen anses föreligga en förpliktelse som bör föranleda redovisning av en avsättning i balansräkningen. Även reserveringen beträffande arbetsgivaravgifterna överensstämmer därmed med god redovisningssed.

Det kan i sammanhanget nämnas att BFN i ett yttrande till Länsrätten i Stockholms län under 2002, i ett mål angående 2000 års inkomsttaxering, funnit att det var förenligt med god redovisningssed att göra avsättning för sociala kostnader som skulle komma att utgå i anledning av ett personaloptionsprogram.

Sammanfattningsvis finner BFN att reserveringen för avgångsvederlag med 2 091 385 kr överensstämmer med god redovisningssed.

Detta yttrande har beslutats av BFN i plenum.

Hans Edenhammar
ordförande

Lars Möller
föredragande