

Regeringens proposition

1978/79: 39

om avdrag för framtida utgifter för hantering av kärnbränsle;

beslutad den 26 oktober 1978.

Regeringen föreslår riksdagen att antaga det förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll.

På regeringens vägnar

OLA ULLSTEN

INGEMAR MUNDEBO

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att belopp, som i räkenskaperna avsätts för att täcka framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle o. d., skall vara avdragsgillt vid inkomsttaxeringen. Regeringen – eller efter regeringens bemyndigande riksskatteverket – skall årligen fastställa föreskrifter om hur det avdragsgilla beloppet skall beräknas. De nya reglerna skall enligt förslaget tillämpas fr. o. m. 1979 års taxering.

Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (19 28: 370)

Härigenom föreskrivs att i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928: 370) skall införas en ny punkt, 1 b, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anvisningar
till 41 §

1. b. Företag, som driver kärnkraftsanläggning, får avdrag för belopp som i räkenskaperna för beskattningsåret avsätts för att täcka företagets utgifter för framtida hantering av utbränt kärnbränsle, radioaktivt avfall o. d. Avdrag medges dock endast för den del av hanteringsutgifterna som belöper på den verksamhet som bedrivits under beskattningsåret eller tidigare. Regeringen eller efter regeringens bemyndigande riksskatteverket utfärdar årligen föreskrifter för beräkning av avdraget. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Vad i föregående stycke sagts gäller även i fråga om företag, som icke driver kärnkraftsanläggning, såvida företaget mot förskottsbetalning åtagit sig att svara för framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle, radioaktivt avfall o. d.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången vid 1979 års taxering.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1978-10-26

Närvarande: statsministern Ullsten, ordförande, och statsråden Sven Romanus, Mundebo, Wikström, Friggebo, Wirtén, Huss, Rodhe, Wahlberg, Hansson, Enlund, Lindahl, Winther, De Geer, Cars, Gabriel Romanus, Tham, Bondestam

Föredragande: statsrådet Mundebo

Proposition om avdrag för framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle

1 Inledning

Svensk kärnbränsleförsörjning AB (SKBF) har i en skrivelse till regeringen anhållit om att uttryckliga avdragsregler införs för belopp som avsätts för att täcka framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle o. d. I skrivelsen har SKBF anfört bl. a. att det f. n. är ovisst i vad mån sådana avsättningar är avdragsgilla vid inkomsttaxeringen.

2 Nuvarande regler

Inkomst av rörelse skall i skattehänseende beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebär att hänsyn skall tas inte bara till inkomster och utgifter i rörelsen 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 civilrättslig lagstiftning, i första hand bokföringslagen (1976: 125), BFL. En grundläggande regel i BFL är att bokföringsskyldigheten skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god bokföringssed.

För att resultatberäkningen skall bli riktig fordras att inkomster och utgifter avseende viss prestation hänförs till samma period. Ofta brukar denna period bestämmas från intäktssidan. Sedan det fastslagits vilka intäktsbelopp som skall hänföras till perioden måste häremot svarande kostnader periodiseras fram. Den allmänt tillämpade principen är att intäkterna hänförs till den tidpunkt då varan levererats och företaget i samband med detta antingen erhåller kontant betalning eller skriver ut faktura. Vid

denna tidpunkt är det emellertid inte säkert att alla utgifter, som föranleds av leveransen, har uppkommit. Fråga kan exempelvis vara om garantiförpliktelser från säljarens sida eller att säljaren utfäst sig att utan ersättning utföra vissa kompletterande arbeten på den sålda egendomen. Om utgifter för åtaganden av detta slag infaller efter den period till vilken intäkterna hänförs måste säljaren – för att uppfylla kravet på god redovisningssed – göra en avsättning i sitt bokslut med belopp svarande mot de beräknade framtida utgifterna. Sker ingen sådan avsättning kommer resultatet för det räkenskapsår, då intäkterna redovisats, att bli för högt och resultatet för det räkenskapsår, då säljaren infriar sina förpliktelser, att bli för lågt.

I kommunalskattelagen (1928: 370). KL, fanns ursprungligen inte några uttryckliga regler om avdrag för belopp som avsätts för att täcka framtida utgifter för levererade produkter o. d. Enligt tidigare praxis torde dock avdrag ha medgivits om det var utrett att de avsatta beloppen var förenliga med allmänna bokföringsmässiga grunder och god köpmannased. Fr. o. m. mitten av 1960-talet inträffade emellertid – åtminstone såvitt avsåg avdrag för garantiavsättningar – en avsevärd skärpning av praxis. I ett känt rättsfall från år 1964 (RN 1964 3: 10) vägrades sålunda avdrag för avsättning till garantifond under motivering att de risker för skadeståndsskyldighet som företaget stod inte var av sådan särskild art och omfattning att företaget i anledning härav borde erhålla avdrag. Innebörden av detta och senare rättsfall (t. ex. RN 1969 3: 10) torde ha varit att garantiutgifter, som var i stort sett lika stora år från år, behandlades som löpande driftkostnader. Den skattemässiga bedömningen på detta område torde därmed ha avlägsnat sig från företagsekonomiska och redovisningsmässiga synpunkter.

Delvis som en reaktion mot skattedomstolarnas restriktiva inställning infördes år 1973 särskilda regler om rätt till avdrag för framtida garantiutgifter (prop. 1973: 207, SkU 1973: 76, SFS 1973: 1057). De nya bestämmelserna fördes in i en ny punkt, 1 a, av anvisningarna till 41 § KL. Enligt huvudregeln i denna anvisningspunkt får avdraget inte överstiga ett belopp motsvarande utgifterna under det löpande räkenskapsåret till följd av garantiförpliktelser. Den skattskyldige har dock möjlighet att få avdrag med högre belopp än vad som följer av huvudregeln bl. a. om en betydande ökning av de utestående garantiförpliktelsernas omfattning skett under beskattningsåret eller om en väsentlig del av de utestående förpliktelserna har en garantitid som betydligt överstiger två år. Som allmän förutsättning för avdragsrätt gäller att avsättningen sker öppet i räkenskaperna. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår. Det för varje år beräknade avdraget är således i princip oberoende av hur stor föregående års garantiavsättning är.

Som framgått av det sagda tar 1973 års lagstiftning sikte endast på avdrag för framtida garantiutgifter. Frågan om avdragsrätt för avsättningar avseende andra slag av framtida utgifter behandlas således inte. Rättsläget

på sistnämnda område torde därför fortfarande vara i viss mån oklart. Någon fast praxis angående den skattemässiga bedömningen av avsättningar för framtida utgifter för exempelvis omhändertagande av avfallsprodukter i tillverkningsprocesser finns inte. Nämnas kan dock att företagskatteberedningens slutbetänkande (SOU 1977: 86) Beskattning av företag innehåller ett förslag om avdrag för framtida exploateringskostnader i byggnads- och tomtrörelse. Beredningen anför i det sammanhanget att det torde strida mot god redovisningssed att bokföra köpeskillingen för försålda tomter som intäkt i rörelsen utan att reservera ett belopp motsvarande värdet av eventuella framtida utfästelser. Enligt beredningen bör därför skattskyldig, som åtagit sig att utan ersättning utföra arbete på en avyttrad fastighet, få avdrag med belopp som i räkenskaperna avsätts för att täcka utfästelsen. Överstiger det avsatta beloppet uppenbarligen utfästelsens värde på balansdagen skall dock avdraget reduceras. Beredningens förslag har ännu inte föranlett något ställningstagande från regeringens sida.

3 SKBF:s skrivelse

I sin skrivelse har SKBF anfört bl. a. följande.

Behovet av elkraft i Sverige tillgodoses numera till väsentlig del genom produktion i kärnkraftanläggningar. År 1977 beräknas produktionen uppgå till ca 20 TWh, motsvarande mer än 20% av landets elkraftproduktion.

Vid kärnkraftproduktion användes förädlad uran såsom bränsle. Kostnaderna för bränslet hänför sig icke enbart till processer för elproduktionen i reaktor utan även till processer därefter. Utbränt kärnbränsle måste omhändertas och kan antingen bli föremål för s.k. upparbetning eller för direktdeponering. I förra fallet transporteras bränslet – efter förvaring under viss tid vid reaktorn – till en upparbetningsanläggning, där bränslet separeras i tre delar, nämligen uran och plutonium, som återföres, samt avfall, som solidifieras. Avfallet lagras i mellanlager för att senare slutförvaras i bergdepå. Vid direktdeponering sker mellanlagring och därefter slutförvaring av bränslet direkt utan upparbetning. Gemensamt för alternativen gällande hantering av det utbrända bränslet är att de sträcker sig över en mycket lång tidsperiod och är förenade med väsentliga kostnader. Omhändertagande erfordras också av s.k. reaktoravfall, dvs. låg- och medelaktiva ämnen, såsom pappers- och textilavfall m. m., vilket också sker genom ingjutning och följande slutförvaring av detta.

Varje kraftföretag, som har kärnkraftproducerande anläggningar, har givetvis ansvaret för att godtagbar hantering sker av utbränt bränsle och reaktoravfall från företagets anläggningar. Enligt av riksdagen antagen lag, den s. k. villkorlagen, erfordras för att kärnkraftanläggning skall få tagas i drift att kraftföretagen visar att det utbrända bränslet kan omhändertas på ett betryggande sätt. Samordning av kraftföretagens åtgärder i angivet avseende sker främst inom Svensk Kärnbränsleförsörjning AB (SKBF), som bildades år 1972 enligt en överenskommelse mellan Statens Vattenfallsverk, Sydsvenska Kraft AB och Oskarshamnsverkets Kraftgrupp AB för att planera, samordna och vidtaga åtgärder syftande till att främja landets försörjning med kärnbränsle.

Kraftföretagen medräknar i sina priskalkyler och sina bränslekostnader vid elproduktion i kärnkraftanläggningar även de kostnader som uppkommer efter elproduktion för utbränt bränsle. Detta är nödvändigt dels för att få täckning för och en riktig fördelning på elabbonenterna av kostnaderna för hantering av utbränt bränsle, dels för att säkerställa erforderlig behandling av detta.

De kraftföretag som driver kärnkraftstationer, gör numera följdenligt särskilda avsättningar i räkenskaperna för framtida kostnader för hantering av utbränt bränsle. Sådan avsättning kräves enligt god redovisningssed och gällande bokföringslag. Kravet såsom det angivits av revisorsexpertis innebär, att avsättning skall göras öppet och i separat post med rubricering som anger karaktären av avsättningar.

Av väsentlig betydelse är naturligtvis att dylika avsättningar även godtas vid beskattning – på liknande sätt som gäller t. ex. för avsättning för framtida kostnader för pensioner – med hänsyn till bl. a. att de framtida kostnaderna för hantering av utbränt bränsle uppgår till avsevärda belopp. En särskild lagstiftning som fastlägger en sådan rätt till avsättning och som anger regler att gälla i samband härmed synes erforderlig, då gällande skattelagstiftning icke utan vidare torde kunna återopas i fråga om rätt att göra dylika avsättningar och närmare bestämmelser härom saknas.

I bilagor till SKBF:s skrivelse har uppskattningar gjorts av kostnaderna i 1977 års prisnivå för hantering av utbränt bränsle såvitt gäller 1970- och 1980-talets kärnkraftsproduktion. Med utgångspunkt i dessa beräkningar bedöms en avsättning på 7 kr. per MWh (milj. wattimmar) som motiverad. För de sex kärnkraftverk som f. n. är i produktion skulle de årliga avsättningarna uppgå till sammanlagt omkring 140 milj.kr.

4 Föredragandens överväganden

Företag som producerar elkraft i kärnkraftsanläggningar har att svara för mycket stora utgifter för omhändertagande av utbränt kärnbränsle och radioaktivt avfall. Likaså aktualiseras särskilda utgifter för avlägsnande av radioaktiva komponenter o. d. från en kärnkraftsanläggning, när denna i framtiden skall tas ur drift. De nu nämnda utgifterna uppkommer lång tid efter det att elkraften framställts. För att det av företaget redovisade resultatet skall ge en korrekt bild av verksamheten krävs därför att företaget gör särskilda avsättningar i räkenskaperna för att täcka de framtida utgifterna för hanteringen av utbränt bränsle o. d. Att ta upp köpeskillingen för levererad elkraft som intäkt utan att göra en reservering för kommande hanteringsutgifter torde sålunda inte vara förenligt med god redovisningssed.

Inkomst av rörelse skall enligt 41 § KL beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebär normalt att ett i enlighet med god redovisningssed upprättat bokslut kan läggas till grund för beskattningen såvida de i bokslutet tillämpade värderingsprinciperna inte står i strid mot uttryckliga regler i skatteförfattningarna. Några allmänna bestämmelser om av-

drag för avsättningar avseende framtida utgifter finns inte. Denna avsaknad av uttryckliga regler kunde i och för sig leda till slutsatsen att avsättningar, som är nödvändiga för att uppfylla kravet på god redovisningssed, också är avdragsgilla vid inkomsttaxeringen. I fråga om avsättningar för framtida utgifter har emellertid, som framgått av min tidigare lämnade redogörelse, skattedomstolarna inte alltid godtagit ett företagsekonomiskt synsätt. Avdrag har sålunda i flera fall vägrats för avsättningar som från redovisningsmässig synpunkt varit motiverade.

Den nu antydda konflikten mellan god redovisningssed och den taxeringsmässiga behandlingen har i viss mån mildrats genom 1973 års lagstiftning om avdrag för garantiavsättningar. Såvitt gäller andra typer av framtida förpliktelser än garantiåtaganden är det emellertid inte uteslutet att det alltjämt föreligger viss motsättning mellan den företagsekonomiska och den skattemässiga bedömningen. Mot denna bakgrund anser jag att frågan om rätt till avdrag för framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle bör lösas genom att uttryckliga avdragsregler förs in i KL.

Som jag tidigare påpekat har företagsskatteberedningen i sitt slutbetänkande tagit upp ett spörsmål som har anknytning till den av SKBF väckta frågan, nämligen byggnadsföretags avdragsrätt för belopp som avsätts för att täcka gjorda exploateringsåtaganden. Skäl kan därför anföras för att hela denna skattemässiga problematik borde behandlas i ett sammanhang. Frågan om rätt till avdrag för framtida exploateringsutgifter kan emellertid knappast avskiljas från övriga av företagsskatteberedningen lämnade förslag beträffande beskattning av byggnadsrörelse och tomtrörelse. En proposition rörande skatteregler för byggnadsföretag m. fl. kan överlämnas till riksdagen tidigast under våren 1979. Såvitt gäller kärnkraftsföretagens rätt till avdrag för framtida hanteringsutgifter synes dock ett sådant dröjsmål – med tanke bl. a. på avdragsrättens stora ekonomiska betydelse – klart olämpligt. Jag anser därför att den av SKBF väckta frågan bör lösas nu utan hinder av att den skattemässiga behandlingen av exploateringsutgifter i byggnads- och tomtrörelse prövas i ett senare skede.

Enligt min uppfattning bör en reglering av avdragsrätten för framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle grundas på samma principer som lagstiftningen om avdrag för garantiutgifter. Utgångspunkten bör således vara att avdrag medges för avsättningar som framstår som företagsekonomiskt motiverade. Av detta följer att avsättningen skall hänföra sig uteslutande till hanteringsutgifter för sådant kärnbränsle som använts vid elkraftsproduktion som är intäktsredovisad under beskattningsåret eller tidigare. Hanteringsutgifter för kärnbränsle som använts vid produktion som ännu på balansdagen inte intäktsredovisats bör alltså inte få medräknas. Vidare skall avsättningen avse endast sådana utgifter som uppkommer efter balansdagen. Avsättningen bör göras öppet i företagets räkenskaper. I likhet med vad som gäller beträffande garantiutgifter – och för att avsättningens storlek skall bestämmas enbart på grundval av förhållan-

dena på balansdagen – bör medgivet avdrag återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Det ligger i sakens natur att det inte går att exakt fastställa hur stora utgifterna för hantering av det kärnbränsle, som intäktsredovisats t. o. m. balansdagen, kommer att bli. Beräkningen av dessa framtida utgifter påverkas bl. a. av de säkerhetsföreskrifter i fråga om bearbetning, lagring och förvaring av utbränt kärnbränsle m. m. som statsmakterna vid olika tillfällen kan komma att ålägga de kärnkraftsproducerande företagen. Utgifternas storlek beror också på sådana osäkra faktorer som den tekniska utvecklingen och kostnaden för material och arbetskraft i framtiden. Skärpta krav på säkerhet kan således komma att motivera en större avsättning än som tidigare antagits. Å andra sidan kan den tekniska utvecklingen göra att de framtida hanteringsutgifterna blir lägre. Faktorer av nu nämnt slag kan inte på förhand fastläggas utan måste tas i beaktande fortlöpande vid bedömningen av avsättningarnas storlek. Enligt min mening är det mot denna bakgrund inte möjligt att i lagtexten ge några detaljerade anvisningar om hur avdraget skall beräknas. Den i lagtexten angivna avdragsregeln bör därför kompletteras med en föreskrift om att regeringen – eller efter regeringens bemyndigande riksskatteverket – årligen fastställer föreskrifter om hur avdragsbeloppet skall beräknas.

Om uppgiften att utfärda föreskrifter beträffande avdragsrätten för framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle, radioaktivt avfall o. d. delegeras till riksskatteverket bör verket givetvis samråda med myndigheter och organisationer med särskild sakkunskap på området. Det torde sålunda vara lämpligt att riksskatteverket vid utarbetande av föreskrifterna tar kontakt med bl. a. Statens kärnkraftsinspektion och SKBF. Jag vill i detta sammanhang även nämna att regeringen inom kort avser att tillsätta en kommitté med uppgift att belysa den organisatoriska och finansiella problematiken kring hanteringen av använt kärnbränsle m. m. Denna kommitté skall bl. a. pröva behovet av särskilda åtgärder för att säkerställa att de kärnkraftsproducerande företagen har medel tillgängliga när de framtida hanteringsutgifterna skall erläggas. Kommitténs arbete kan därför komma att i hög grad påverka utformningen av de nu ifrågavarande föreskrifterna. Om t. ex. kärnkraftsföretagen genom ny lagstiftning åläggs att göra särskilda reserveringar är det naturligt att dessa också blir avdragsgilla vid inkomsttaxeringen.

Mitt nu redovisade förslag om rätt till avdrag för belopp, som avsätts för att täcka framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle, radioaktivt avfall o. d., tar i första hand sikte på företag som själva producerar elkraft. Av SKBF:s skrivelse framgår emellertid att det inte är uteslutet att ett utomstående företag åtar sig att ta hand om det utbrända bränslet. Uppbär ett sådant företag betalning i förskott för sitt arbete uppkommer i princip samma reserveringsbehov som då ett producerande företag självt svarar för hanteringen av bränslet. Av detta följer att även ett icke-producerande

företag bör ha möjlighet till avdrag för avsättningar avseende framtida hanteringsutgifter o. d. En bestämmelse om detta bör tas in i lagtexten.

Reglerna om avdragsrätt för framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle har, som framgått av det föregående, betydande likheter med reglerna om avdrag för garantiutgifter. Av systematiska skäl bör därför de nu aktuella avdragsreglerna placeras i anslutning till reglerna om garantiutgifter. Jag föreslår mot denna bakgrund att bestämmelserna om avdrag för belopp, som avsätts för att täcka framtida utgifter för hantering av utbränt kärnbränsle, placeras i en ny punkt, 1 b, av anvisningarna till 41 § KL. De nya avdragsbestämmelserna bör tillämpas redan fr. o. m. 1979 års taxering.

5 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att antaga inom budgetdepartementet upprättat förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370).

6 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att antaga det förslag som föredraganden har lagt fram.

