

1 Principer för inkomstbeskattningen m.m.

1.1 Allmänt

Kapitlet innehåller en översikt över de grundläggande regler som gäller för inkomstbeskattningen avseende näringsverksamhet.

För fysisk person och dödsbo tas statlig och kommunal inkomstskatt ut på beskattningsbar förvärvsinkomst. Beskattningsbar förvärvsinkomst är summan av inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet, minskad med allmänna avdrag, avdrag för allmänna egenavgifter och grundavdrag. För inkomst av kapital tas endast ut statlig inkomstskatt. Juridisk person (förutom dödsbo) beskattas endast statligt för inkomst av näringsverksamhet. Ett handelsbolags inkomster beskattas hos delägarna. Särskilda regler gäller för beskattning av föreningar och stiftelser, se Handledning för stiftelser och Ideella föreningar, SKV 327 utgåva 5 och för beskattning av dödsbon se del 3 avsnitt 3.

Inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder om inte annat är särskilt föreskrivet i lag (14 kap. 2 § IL), så är t.ex. förhållandet vid avyttring av kapitaltillgångar enligt 25 kap. IL. För inkomst av tjänst och kapital gäller kontantprincipen.

1.2 Vilka inkomster ska beskattas?

All inkomstbringande verksamhet från rörelsen som inte är uttryckligt undantagen är i princip skattepliktig, antingen som inkomst av näringsverksamhet eller som inkomst av kapital. Intäkterna kan vara ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster m.m.

1.3 Redovisningsregler

I inkomstslaget näringsverksamhet föreligger ett nära samband mellan skatte- och redovisningsreglerna. Dels genom att bokföringen ligger till grund för uppgifterna i deklarationen. Dels genom att innehållet i redovisningslagstiftningen och innebörden av begreppet god redovisningssed är styrande när det gäller periodi-

seringen av inkomster och utgifter om inget annat är särskilt reglerat i IL.

1.3.1 Bokföringslagen

I Bokföringslagen (1999:1078, BFL) regleras vilka som är bokföringsskyldiga och hur bokföringen ska ske. Lagen innehåller regler om hur den löpande bokföringen ska upprättas och hur räkenskapshandlingar ska arkiveras. Den innehåller också bestämmelser om vilka som ska upprätta årsredovisning, vilka som istället får upprätta årsbokslut och vilka som inte behöver avsluta den löpande bokföringen med någon form av bokslut. Reglerna om årsredovisning finns i Årsredovisningslagen (1995:1554, ÅRL). När det gäller reglerna om årsbokslut finns dessa i BFL, dels i form av hänvisningar till vissa paragrafer i ÅRL vad gäller redovisningsprinciper, uppställningsformer för resultat- och balansräkning och värderingsregler, dels i form av specifika regler för vilka tilläggsupplysningar som ska lämnas. BFL innehåller i sig inga särskilda regler om värdering och periodisering. I BFL stadgas också att Bokföringsnämnden (BFN) ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed.

1.3.2 Årsredovisningslagen

Det finns tre olika årsredovisningslagar: Årsredovisningslagen (ÅRL), Lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKIL) samt Lagen om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL). I det följande behandlas endast ÅRL.

ÅRL är tillämplig på aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag med en eller fler juridiska personer som delägare och vissa stiftelser. Den är också tillämplig på andra företag (där ibland enskild näringsidkare) om dessa har haft mer än 10 anställda i medeltal de senast två räkenskapsåren eller om balansomslutningen uppgått till mer än 24 miljoner kronor för räkenskapsåret.

I ÅRL regleras årsredovisningens innehåll och uppställningsformer för resultat- och balansräkning. Här finns också principer för hur redovisningen ska upprättas och hur värdering och periodisering ska ske.

ÅRL är resultatet dels av en modernisering av tidigare redovisningslagstiftning, dels en implementering av EG:s färdiga och sjunde bolagsdirektiv.

1.3.3 God redovisningssed och rättvisande bild

Både BFL och ÅRL är ramlagstiftningar. Hur lagarna ska tolkas och fyllas ut där detaljreglering saknas styrs av bestämmelserna om att redovisningen ska upprättas i enlighet med god redovis-

ningssed. Innehållet i begreppet god redovisningssed fastställs i huvudsak av normgivande organ genom utfärdande av olika redovisningsrekommendationer. När det gäller den löpande redovisningen och arkiveringen är BFN den enda kvalificerade normgivaren i Sverige. På ÅRL:s område när det handlar om värdering, periodisering, klassificering och tilläggsinformation är det internationella inflytandet påtagligt. Det internationella organet International Accounting Standards Board (IASB) är här mest betydelsefullt för svenska förhållanden. I Sverige verkar Redovisningsrådet (RR) för att harmonisera den svenska redovisningen med IASB:s rekommendationer. De senaste åren har utgivningstakten av nya rekommendationer från RR baserade på IASB:s förebilder varit hög. RR:s rekommendationer tar i första hand sikte på noterade bolag. För mindre och medelstora företag anpassar BFN Redovisningsrådets rekommendationer genom att i viss omfattning förenkla värderingsreglerna och minska kravet på tilläggsupplysningar. BFN ger också ut rekommendationer på områden som inte behandlats av RR.

Enligt ÅRL ska räkenskaperna upprättas så att de ger en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Begreppet ”en rättvisande bild” infördes i ÅRL genom implementeringen av EG:s redovisningsdirektiv. Bestämmelsen om en rättvisande bild har en i förhållande till övriga redovisningsprinciper överordnad ställning. Den innebär bl.a. att tillämpning av grundläggande redovisningsprinciper eller rekommendationer från normgivande organ inte får leda till en missvisande redovisning. Så kan t.ex. ske i det enskilda fallet genom en alltför formell tillämpning av generella principer eller normer.

Någon konflikt mellan begreppen god redovisningssed och en rättvisande bild föreligger inte. I god redovisningssed ligger att lag och rekommendationer tillämpas på ett sätt som ger en rättvisande bild. Av förarbetena till ÅRL framgår dock att själva lagen aldrig kan åsidosättas oavsett om det motiveras av tillämpning av någon allmänt accepterad rekommendation eller önskan att åstadkomma en mer rättvisande redovisning.

1.4 Standardiserade räkenskapsutdrag (SRU)

Med SRU avses ett enhetligt uppgiftslämnande för den som redovisar inkomst av näringsverksamhet. Uppgiftsskyldigheten regleras i lagen (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Uppgifterna om näringsverksamhet ska för varje sådan lämnas på ett särskilt schema som utgör en del av deklarationsblanketten. De poster som ingår i schemat utgör ett utdrag ur

företagets räkenskaper och avser uppgifter om varje slag av intäkter, kostnader, bokslutsdispositioner, skatter och skattemässiga avsättningar samt tillgångar, skulder, avsättningar, obeskattade reserver och eget kapital. Fysisk person och dödsbo lämnat uppgift om räntefördelningsunderlag. Deklarationsblanketten är anpassad efter dessa föreskrifter. Årsredovisning behöver inte bifogas deklARATIONEN. Genom det standardiserade uppgiftslämnandet erhålls enhetliga uppgifter från företagen oavsett organisationsform, storlek eller bransch. SRU används bl.a. för urval i SKV:s kontrollverksamhet.

1.5 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Sambandet mellan redovisning och beskattning regleras i IL. Dels finns generella bestämmelser i 14 kap 2-6 §§, dels finns speciella regler som reglerar förhållandet till redovisningen för vissa balansposter och kostnadsslag i 16-18 kap IL. Här behandlas de generella reglerna medan övriga regler behandlas i samband med resp. balanspost eller kostnad.

Periodiseringsfrågan, Omfångsfrågan

Enligt 14 kap. 2 § IL ska resultatet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och periodisering av intäkter och utgifter ske enligt god redovisningssed om inget annat föreskrivs i IL. Innebörden är att periodiseringsfrågan i ej speciellt reglerade fall kommer att bestämmas av det redovisningsmässiga rättsläget. När det gäller frågan om skatteplikt eller avdragsrätt föreligger (omfångsfrågan) avgörs den däremot av skattelagstiftningen och det skattemässiga rättsläget.

Bokslutets betydelse för beskattningen

Enligt 14 kap. 4 § IL ska om räkenskaper förs dessa läggas till grund för beskattningen. Enligt lagens förarbeten (prop. 1999/2000:2 s. 179 ff.) innebär detta att om periodiseringen i bokslutet är förenlig med god redovisningssed ska den följas vid taxeringen. Såväl SKV som den skattskyldige blir då bundna av den värdering och periodisering som skett i bokslutet. Detta även om en annan värdering eller periodisering hade varit möjlig enligt god redovisningssed. Någon betydelse för skatteplikten eller avdragsrätten har dock inte räkenskaperna utöver detta. I 14 kap. 5 § IL sägs att det redovisade resultatet ska justeras om en intäkts- eller kostnadspost hänförs till ett visst beskattningsår i strid mot god redovisningssed eller annan särskild skatteregel. Följdändringar ska göras på tidigare eller senare år för att undvika att intäkter eller kostnader utelämnas eller räknas dubbelt. I förarbetena (prop. 1999/2000:2 s. 179 ff.) betonas att bestämmelsen enbart tar sikte på redovisningsreglernas materiella betydelse för periodiseringsfrågan och att något formellt krav på att den skattemässiga inkomstberäkningen ska följa vad den skattskyldige redovisat i

bokslutet utöver vad som framgår av 14 kap. 4 § IL inte åsyftas. En konsekvens av detta är att om den skattskyldige t.ex. ej redovisat en kostnad i bokslutet som borde redovisats enligt god redovisningssed ska ändå avdrag erhållas vid taxeringen. Motsvarande skattemässiga justering får då göras det senare år då kostnaden eventuellt redovisas.

I vissa speciella fall föreskrivs dock att för skattemässigt avdrag krävs att motsvarande avdrag gjorts i bokslutet. Så är t.ex. fallet vid räkenskapsenlig avskrivning av inventarier och immateriella tillgångar i 18 kap. 14 § IL och avsättning till periodiseringsfond i 30 kap. 3 § IL.

Frågan om skattemässiga justeringar och andra ändringar av resultatet behandlas närmare i RSV Skrivelse 2002-12-10 "Ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverksamhet vid taxeringen".

1.6 Beskattningsårets och räkenskapsårets slutenhet

I fråga om vid vilket beskattningsår en viss intäkt eller utgift ska tas upp gör sig vissa specifika skattemässiga ändamålsskäl gällande. Man brukar tala om beskattningsårets slutenhet. Det finns även en princip om räkenskapsårets slutenhet grundat på ett rent redovisningsmässigt synsätt. Genom kopplingen mellan redovisning och beskattning kommer dessa båda olika principer delvis att sammanfalla. Skillnaderna mellan den redovisningsmässiga och den skattemässiga principen framkommer framförallt när det gäller att ta hänsyn till intäkter och kostnader som identifierats först efter det att periodens bokslut fastställts.

Korrigerig för tidigare års felaktigheter

Den redovisningsmässiga slutenheten innebär ingen begränsning av att i aktuellt bokslut ta med intäkter och kostnader som är hänförliga till tidigare år, men som av någon anledning inte bokförts tidigare. Tvärt om är det redovisningsmässigt korrekt att korrigera i innevarande period för tidigare perioders felaktigheter. Räkenskapsårets slutenhet har framförallt konsekvenser när det gäller avgränsningen mot framtida inkomster och utgifter. I grova drag kan sägas att framtida inkomster inte får beaktas i det aktuella bokslutet medan framtida utgifter måste baseras på en förpliktelse mot utomstående, ha sin grund i händelser under räkenskapsåret eller tidigare och dessutom uppfylla vissa kvalitativa krav på sannolikhet och beloppsbestämning för att få tas med.

Beskattningsårets slutenhet kan sägas ha två olika dimensioner. Den ena är att rätt beskattningsår för inkomster och utgifter fastställs från en rent skatterättslig utgångspunkt. Den andra är att

26 *Principer för inkomstbeskattningen m.m.*

möjligheten att ändra fastställd taxering för ett visst år är begränsad genom reglerna om eftertaxering och omprövningstidens längd.

Principen om beskattningsårets slutenhet är inte en absolut regel. När det gäller inkomst av näringsverksamhet kompliceras bilden av kopplingen mellan redovisningen och beskattningen. Dessutom finns vissa uttryckliga bestämmelser i IL som påverkar till vilket beskattningsår som en viss inkomst eller utgift ska hänföras. Ett exempel på detta är regeln i IL 14 kap. 3 §. Enligt denna bestämmelse ska värdet av utgående lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Bestämmelsen innebär att fel i utgående balanser kan justeras för det aktuella beskattningsåret även om felet föreligger redan i den ingående balansen.