

6 Bokföringsnämndens övriga normgivning

6.1 Säkringsredovisning (BFN R 7)

6.1.1 BFN R 7

BFN R 7 Värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta trädde i kraft den 1 januari 1990. Genom tillkomsten av Redovisningsrådets rekommendation RR 8, Redovisning av effekter av ändrade valutakurser, har BFN R7 med verkan från den 1 januari 1999 till stora delar upphört att gälla. Reglerna om valutasäkring, dvs. punkterna 8 och 15–19, gäller dock tills vidare. Dessa bestämmelser ska tillämpas vid värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta i enskilda företag men får inte från 1 jan. 2004 tillämpas av företag som i redovisningen tillämpar bestämmelserna om värdering av finansiella instrument och värdering av säkrade poster i 4 kap. 14 a–14 e §§ ÄRL.

Nedan återges gällande punkter i BFN R 7 i dess helhet.

Allmänna utgångspunkter

8. Om ett företag helt eller delvis har skyddat sig mot valutakursförändringar på en fordran eller skuld i utländsk valuta (hedging) ska posten värderas i enlighet med transaktionernas ekonomiska innebörd, jfr punkterna 15–19.

Valutasäkring

15. Om en fordran eller skuld i utländsk valuta effektivt är skyddad av en motpost i utländsk valuta (hedging/ valutasäkring) ska fordran/skulden redovisas med hänsyn tagen till detta. Det innebär att förändringar i växelkursen inte ska påverka det bokförda värdet. Exempel på fall då en effektiv valutasäkring kan föreligga är att aktier i utländska dotterföretag eller utländska fastigheter finansierats med lån i lokal valuta.

16. Om terminskontrakt används för valutasäkring ska dagskursen den dag valutasäkringen görs användas vid värderingen av underliggande fordran eller skuld. Skillnaden mellan terminskursen och dagskursen vid kontraktets ingående (terminspremie) periodiseras över terminskontraktets löptid. Periodiserad terminspremie redovisas som ränteintäkt respektive räntekostnad. För terminskontrakt som vid valutasäkrings-tillfället har en löptid på högst tre månader får alternativt terminskursen användas vid värderingen av underliggande fordran eller skuld.

17. Annan valutasäkringsåtgärd som ger valutaskydd motsvarande ett terminskontrakt ska i redovisningen behandlas på samma sätt som ett terminskontrakt.

18. Om företaget avtalat med annan om byte av åtaganden att betala ränta och amorteringar på lån i utländsk valuta (valutaswap) ska fordringen eller skulden värderas i den valuta som gäller enligt avtalet.

19. För att en valutasäkringsåtgärd ska anses föreligga måste denna avsikt ha förelegat vid transaktionstidpunkten. Företaget ska i årsredovisningen lämna upplysningar om vilka poster som är valutasäkrade samt på vilket sätt. Den valda redovisningsprincipen ska tillämpas konsekvent mellan åren. Om den ändras är det ett byte av redovisningsprincip.

6.2 Beskattning

Säkring innebär att företag skyddar sig mot värdeförändringar på tillgångar och skulder som beror på ändrade valutakurser, räntesatser, priser m.m. genom att ta en motsatt position i ett finansiellt instrument (säkringsinstrumentet). Tanken är att en värdeförändring på den tillgång, skuld eller kassaflöde som ska skyddas (den säkrade posten) ska motsvaras av en lika stor motsatt värdeförändring på säkringsinstrumentet. Förändringen i värde på de två posterna kommer därmed att ta ut varandra.

Utgångspunkten för säkringsredovisning är att redovisningen ska återspegla innebörden av transaktionen på ett rättvisande sätt. För att uppnå detta är det növändigt att säkringsinstrumentet och den säkrade posten, om denna redovisas i balansräkningen, värderas enligt samma principer så att det redovisade nettoresultatet inte påverkas.

Redovisningsregler om säkring fanns i Sverige t.o.m. 2003 endast i BFN R7. Enligt sin ordalydelse omfattar BFN R 7 enbart säkring av fordringar och skulder i utländsk valuta, dvs. säkring av valutarisker. Den metod som tillämpas för säkring i BFN R7 benämns Deferral Hedge Accounting (Deferralmetoden), och innebär översiktligt att både den säkrade posten och säkringsinstrumentet ska redovisas till anskaffningsvärde. Inga kursförändringar beaktas i mellanliggande bokslut utan resultatet påverkas först när säkringen upphör.

IASB publicerade i september 1991 sitt första utkast om redovisning av finansiella instrument, vilket inkluderade säkringsredovisning. Behandlingen av inkomna synpunkter ledde till ett nytt utkast i juli 1994. Först i detta utkast föreslogs exempelvis att säkring skulle kunna ske för framtida prognosticerade transaktioner. Därefter utsändes en omfattande diskussionspromemoria i mars 1997 varefter en rekommendation utfärdades i mars 1999, som trädde i kraft 1 jan. 2001 men fick tillämpas för räkenskapsår som påbörjades efter 15 mars 1999. Det är således först under senare år som internationellt fastlagda regler har funnits.

ÅRL innehåller först från och med 2004 regler för säkringsredovisning, vilka tagits in i 4 kap. 14 e §. Dessa regler gäller dock

enbart om säkringsinstrumentet värderas enligt 14 a §, dvs. om företaget har valt redovisningsmetoden att värdera finansiella instrument till verkligt värde. Reglerna i 14 a § kompletteras av reglerna i 14 b–d §§. Tillämpningen av reglerna i 14 a–e §§ är frivillig för icke-finansiella företag men obligatorisk för de företag som omfattas av ÅRKL. Reglerna omfattar alla slag av risker, dvs. valuta-, kurs-, ränte- och prISRISKEr. De nya reglerna i ÅRL har beskrivits i avsnitt 3.2.3. De företag som väljer att inte tillämpa dessa nya regler ska även i fortsättningen tillämpa reglerna i BFN R 7.

Säkringsreglerna i ÅRL utgår från EG:s ändringsdirektiv för värdering av finansiella instrument, som antogs för att möjliggöra en redovisning inom gemenskapen enligt de regler som anges i IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement. Den säkringsmetod som används i IAS 39 är Mark to Market Hedge Accounting (Mark to Marketmetoden) som innebär att både säkrad post och säkringsinstrument marknadsvärderas på balansdagen.

IAS 39 behandlar tre slag av säkring, (1) säkring av verkligt värde, (2) kassaflödessäkring och (3) säkring av en nettoinvestering i en självständig utlandsverksamhet.

En säkrad post kan enligt IAS 39 utgöras av en redovisad tillgång eller skuld, ett bindande åtagande eller en högst sannolik framtida (prognostiserad, budgeterad) transaktion. Den kan även avse en grupp av tillgångar etc. En finansiell tillgång eller skuld som inte är ett derivatinstrument kan vara säkringsinstrument endast för säkring av valutarisker. För övriga risker som ränterisker, prISRISKEr m.m. godtas endast derivatinstrument som säkringsinstrument.

För att säkringsvillkoren ska vara uppfyllda ställs i IAS 39 omfattande krav på att företagets mål med riskhanteringen och riskhanteringsstrategin dokumenteras, att säkringen förväntas vara mycket effektiv, att effektiviteten kan mätas på ett tillförlitligt sätt och att effektiviteten fastställs varje räkenskapsperiod.

Vinster och förluster på poster som uppfyller kraven på effektiv säkring bokförs för *säkring av verkligt värde* direkt mot resultaträkningen. Den andel av vinst eller förlust på säkringsinstrumentet som bedöms som effektiv säkring för en *kassaflödessäkring* bokförs först mot eget kapital för att, när säkringen upphört, återföras mot resultaträkningen eller som justering av anskaffningsvärdet för tillgång eller skuld. Den ineffektiva delen av säkringen förs direkt mot resultaträkningen. *Säkring av en nettoinvestering i en självständig utlandsverksamhet* bokförs på liknande sätt som kassaflödessäkringar.

FI, som även tidigare rekommenderat Mark to Marketmetoden, har i föreskrifter och allmänna råd som avser företag som tillämpar ÅRKL,

från och med 2004 hänvisat till IAS 39 som intagits som bilaga.

En omarbetad IAS 39 har publicerats i dec. 2003. Den gäller från 1 jan. 2005 men tidigare tillämpning tillåts. I den omarbetade rekommendation hänförs säkring av ett bindande åtagande till säkring av verkligt värde, mot tidigare till kassaflödessäkring. I mars 2004 har rekommendationen kompletterats med s.k. makrosäkring, som omfattar säkring för ränterisker i portföljer av tillgångar och skulder till förutbestämda belopp.

Enligt sin ordalydelse avser reglerna i BFN R7 enbart fordringar och skulder, men BFN har i ett brevsvår 1994-10-25 (dnr 64/93) uttalat att den i punkt 15 intagna exemplifieringen med aktier i utländskt dotterbolag och fastigheter i utlandet ska tolkas så att rekommendationen i viss utsträckning även tar sikte på valuta-säkring av icke-monetära tillgångar. Däremot omnämns inte i BFN R 7 bindande åtagande eller budgeterade transaktioner.

En fråga som uppkommer är om de grundläggande kriterierna för säkringsredovisning enligt IAS 39 är förenliga med god redovisningssed i Sverige även om inte Mark to Marketmetoden tillämpas utan i stället Deferralmetoden. Eftersom en sådan redovisning enligt Deferralmetoden inte kan anses stå i strid mot ÅRL torde svaret bli jakande.

I Sverige har också redovisningsmässig säkring tillämpats även avseende andra risker än valutarisker. Dels kan BFN R7 ha tillämpats analogivis, dels kan IAS-regler ha åberopats.

Skatteregler och kopplingen

Skatterättsliga bestämmelser om säkring finns dels i 14 kap. 8 § IL, dels från år 2004 (prop. 2003/04:28) i 17 kap. 20 a § IL avseende säkringsinstrument som ingår i lager av finansiella instrument.

De skatteregler för värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta som är föregångare till de nuvarande reglerna i 14 kap. 8 § IL infördes i anslutning till skattereformen 1990 genom prop. 1990/91:54 och trädde i kraft 1 jan. 1991. Skattereglerna utgick från den inom internationell redovisning vedertagna principen om värdering till verkligt värde, vilken dock inte fullt ut kunnat införlivas i BFN R 7, eftersom en redovisning av orealiserade vinster på långfristiga fordringar och skulder mot resultatet inte ansågs förenlig med gällande BFL. Enligt BFN R 7 skulle istället sådana vinster avsättas till en valutakursreserv. Skatteregeln godtog då att redovisningen lades till grund för beskattningen, men kompenserade detta med ett schablonmässigt tillägg som motsvarade den räntevinst som företaget gjorde genom att beskattningen inte skedde till verkligt värde. Det schablonmässiga tillägget skulle inte göras i det fall det förelåg en redovisningsmässig säkring. Efter införandet av Redovisningsrådets

rekommendation RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser drogs BFN R 7 tillbaka utom vad gällde de där intagna säkringsreglerna. Reglerna i RR 8 ansågs inte fordra avsättning till valutakursreserv. Till följd härav infördes nya skatteregler genom prop. 1998/99:28 för värdering av fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta där undantagsregeln för säkring direkt underställdes värderingsregeln.

Enligt 14 kap. 8 § IL ska fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta, som inte tas upp till värdet enligt 17 kap. 20 § IL, värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Dock gäller att om det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan post, ska posten tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att

- samma värde används i räkenskaperna, och
- värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Om den säkrade posten är sådant lager som tas upp till anskaffningsvärdet enligt 17 kap. 20 § skall inte första strecksatsen ovan tillämpas.

Vissa ändringar skedde i 14 kap. 8 § IL genom prop. 2003/04:28. Vad gäller säkring företogs den redaktionella ändringen i lagtexten att ordet får ersattes med ordet skall, varigenom syftet med lagregleringen enligt förarbetena kom till klart uttryck i lagtexten. Regeln innebär att en redovisningsmässig säkring får genomslag vid beskattningen.

Säkringsregeln i 17 kap. 20 a § IL innebär att om det i ett lager av finansiella instrument ingår säkringsinstrument så ska dessa tas upp till anskaffningsvärde, i de fall de säkrar andra poster än sådana som är lager. En kompletterande regel infördes i 14 kap. 8 § andra stycket IL för att säkringsregeln skulle kunna bibehålla sin funktion med hänsyn till att skattereglerna för värdering av lager av finansiella instrument är frikopplade från redovisningen.

Skattereglerna om säkring täcker bara in en del av redovisningsreglerna. Reglerna om säkring av valutarisker i 14 kap. 8 § IL utgår från BFNR 7 och reglerna i 17 kap. 20 a § IL omfattar säkring där säkringsinstrumentet ingår i lager av finansiella instrument. Av företag som ska tillämpa sistnämnda regel måste de som omfattas av ÅRKL i redovisningen tillämpa regeln i 4 kap. 14 e § i ÅRL medan övriga företag som innehar finansiella instrument som lager kan välja mellan att tillämpa denna regel i ÅRL eller allmänna regler om säkring enligt god redovisningssed (dvs. en säkringsredovisning enligt grundläggande kriterier för säkring enligt IAS 39, vilket behandlats under avsnitt 1).

**Frågeställningar,
problemområden
och konsekvenser**

I de fall säkring sker enligt 4 kap. 14 e § ARL eller enligt allmänna regler om säkring enligt god redovisningssed men där säkringsinstrumentet inte utgör lager, finns inga särskilda skatteregler för säkring. I dessa fall gäller vid beskattningen regeln i 14 kap. 2 § IL enligt vilken redovisningen följs vid beskattningen om särskilda skatteregler saknas. Detta innebär bland annat att de skattemässiga reglerna om kapitalvinst och kapitalförlust tar över gentemot redovisningsreglerna. Detta medför att beskattningstidpunkten för vinster och förluster på avyttrade säkringsinstrument bestäms enligt kapitalreglerna liksom att orealiserade vinster och förluster under innehavstiden på säkringsinstrument inte godtas vid beskattningen.

SKV framförde därför, som framgår av prop. 2003/04:28, önskemål om generella skatteregler för säkring som anknöt till redovisningsreglerna. Detta ansågs dock inte kunna åtgärdas inom ramen för det aktuella lagstiftningsarbetet.

1. Svenska och internationella redovisningsregler contra svenska beskattningsregler

Då skatteregeln i 14 kap. 8 § IL utgår från BFN R 7, och då rekommendationen enligt BFN:s brevsvår även kan omfatta valutasäkring av icke-monetära poster som aktier och fastigheter, uppkommer frågan om skatteregeln även kan omfatta valutasäkring av sådana tillgångar. Enligt ett uttalande i prop 1998/99:28 sid. 12 eftersträvas en så nära koppling som möjligt mellan redovisning och beskattning. I uttalandet sägs: ”Eftersom avsnittet om valutasäkring i BFN:s rekommendation R 7 (punkterna 8 och 15–19) skall tillämpas även framledes så bör en motsvarande värdering även accepteras skattemässigt. Om en post har värderats i enlighet med terminskontrakt eller annan valuta-säkringsåtgärd så bör denna värdering även accepteras skattemässigt”. Räckvidden av skatteregeln i detta avseende är oklar eftersom frågan inte prövats rättsligt.

I praktiken har vid beskattningen valutasäkring av ingångna åtaganden och av framtida budgeterade transaktioner godtagits. KRG har i dom 2003-05-26, mål nr 3080-02, godtagit valuta-säkring av ingångna åtaganden, däremot har KRG i domar 2004-01-26 i mål nr 215-02 m. fl. inte godtagit valutasäkring av budgeterade flöden. KRG:s motivering i sistnämnda fall var att säkringen inte avsåg specifika poster utan ospecificerade budgeterade flöden. Budgeterade flöden behandlas nedan under avsnitt 3.3.

2. Näringsregler eller kapitalregler för säkringsinstrument

Ett vanligt förfarande vid säkringsredovisning är att säkring sker med terminskontrakt. De standardiserade terminskontrakten är kortfristiga och har ofta löptider på 3, 6 eller 12 månader. Vid

säkring används dock i regel individuella kontrakt som omfattar längre tidsperioder. Det är dock inte ovanligt att ett terminskontrakt förfaller innan den säkrade posten realiserats. I vissa fall ersätts det med ett nytt terminskontrakt medan så inte sker i andra fall eftersom det avyttrade terminskontraktet har framåtverkande effekt på resultatet.

En fråga som uppkommer är när vinster och förluster på avyttrade terminskontrakt eller andra derivatinstrument som använts som säkringsinstrument ska tas upp vid beskattningen.

RR har prövat detta i rättsfallet RÅ 1997 ref. 5 I där fråga var om säkring av ränterisker genom terminskontrakt i samband med omläggning av lån hos ett fastighetsförvaltande bolag. Bolaget ville periodisera den vinst som uppkommit på terminskontraktet över det omlagda lånets löptid, som till större delen omfattade efterföljande räkenskapsår. Skatterättsnämnden och även RR ansåg att eftersom terminskontrakten inte utgjorde lagertillgångar utan vanliga tillgångar/skulder i näringsverksamheten skulle kapitalreglerna tillämpas och vinsten tas upp till beskattning det år som terminskontraktet avyttrats.

Frågan om regelsystemets uppbyggnad har berörts i samband med tillkomsten av IL och mot bakgrund av ovannämnda rättsfall. I prop. 1999/2000:2 del 2 sid. 327 säger regeringen: ”Systemet i dag är således uppbyggt så att om det inte är frågan om handel med värdepapper eller på annat sätt fråga om förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar, så skall beskattningen ske i form av kapitalvinstbeskattning.”

Uttalandet är i linje med utgången i rättsfallet, men osäkerhet får anses råda om RR hade kommit till samma slutsats om det varit fråga om en valutasäkring och en tillämpning av 14 kap. 8 § IL. Huruvida kapitalreglerna tar över i det fall särskilda skatteregler finns som föreskriver att redovisningsreglerna ska tillämpas vid beskattningen för säkring i näringsverksamhet på det sätt som regleras i 14 kap. 8 § IL framgår inte explicit av uttalandet.

RSV:s referensgrupp för redovisningsfrågor har i svaren 1996:2 och 1996:18 uttalat sig om innebörden av redovisningsmässig säkring enligt den metod för säkring som BFN R 7 utgår från, Deferral Hedge Accounting. I begreppet ”deferral” ligger att vinster eller förluster på säkringsinstrumentet i de fall avyttring sker förskjuts (defer) till dess den säkrade posten avyttras. Innebörden av en redovisningsmässig säkring är att den innefattar både en säkrad post och ett säkringsinstrument, som båda ska värderas enligt samma princip. En säkring enligt 14 kap. 8 § IL kommer därför, vid en tillämpning av redovisningspraxis, att omfatta både den säkrade posten och säkringsinstrumentet. Som redovisats i

föregående avsnitt har Regeringen i prop. 1998/1999:28 utgått från att den skattemässiga säkringen i princip ska ansluta till den redovisningsmässiga säkringen för valutakursrisker.

KRG har i en dom 2003-05-26, mål nr 3080-02, tillåtit periodisering av vinst på avyttrad valutatermin. Förutsättningarna var att företaget säkrade tagna order (eller egentligen offerter) med valutaterminer. KRG godtog att näringsreglerna tillämpades med motivering att det var omsättningstillgångar som säkrades, inte anläggningstillgångar som i rättsfallet RÅ 1997 ref. 5 I. Domen har överklagats av SKV som anser att kapitalreglerna ska tillämpas på de avyttrade terminskontrakten eftersom dessa inte ingår i en yrkesmässigt bedriven handel med värdepapper, dvs. inte är lager. Nämnas kan att KRG har i en dom 2004-01-26 avseende 1992 års taxering, mål nr 5418-01, som sin mening uttalat att säkring med valutaterminskontrakt av risker i den ordinarie verksamheten bör, oavsett om säkringen avser omsättnings- eller anläggningstillgångar, vid beskattningen följa bokföringsmässiga grunder och inte reavinstreglerna.

Sammanfattningsvis är rättsläget oklart om vad som styr beskattningstidpunkten för vinster eller förluster på avyttrade derivatinstrument som ingår i en ej avslutad valutasäkring. Avgörs beskattningstidpunkten av om kapitalreglerna eller skattereglerna om lager av finansiella instrument är tillämpliga? Eller inverkar god redovisningssed på beskattningstidpunkten,

antingen direkt med hänsyn till att fråga är om tillgångar och skulder i näringsverksamhet eller indirekt genom att 14 kap. 8 § IL föreskriver en beskattning enligt god redovisningssed om redovisningsmässig säkring föreligger? Som framgått ovan kommer frågan att tas upp av RR om prövningstillstånd lämnas.

3. Säkring av framtida budgeterade transaktioner

KRG har i domar 2003-06-26 och 2004-01-26 avgjort några mål (nr 215-02, 3760-01, 4917-01 och 5418-01) avseende 1991, 1992 års och 1999 års taxeringar, där frågan om säkring av framtida budgeterade transaktioner genom terminskontrakt i utländsk valuta bedömts. KRG fann att, även om ett valutasäkringssyfte funnits hos företaget, så har förutsättningarna för att tillämpa säkringsredovisning inte förelegat enligt BFN R 7. KRG motiverar sina domslut med att terminskontrakten inte säkrat specifika poster utan ospecificerade budgeterade flöden.

Då domarna avser äldre taxeringsår torde KRG:s bedömning av innebörden i ”specifika poster” inte vara till ledning för tid efter det att säkring av budgeterade flöden accepterats enligt IAS 39 och därmed även får anses utgöra god redovisningssed i Sverige. I flertalet fall är det fråga om valutakurssäkring. Viss oklarhet kan

anses föreligga om beskattningen följer 14 kap. 8 § IL eller 14 kap. 2 § IL.

4. Värdering av valutaderivat som inte är säkringsinstrument

En fråga som uppkommit är vilka skatteregler som gäller för innehavda valutaderivat som inte är säkringsinstrument utan i stället självständiga finansiella instrument (s.k. spekulativa finansiella instrument). KRG har i de ovan nämnda domarna funnit att terminskontrakten kan jämföras med fordringar eller skulder i utländsk valuta och att de därför ska värderas till balansdagskurs med stöd av BFN R 7. Avdrag för orealiserade kursförluster har då medgivits. KRG:s synsätt skulle medföra att även orealiserade kursvinster tas till beskattning. BFN R 7 har sin motsvarighet i skattelagstiftningen i 14 kap. 8 § IL.

I 48 kap. 4 § IL sägs att med utländsk fordringsrätt avses fordran i utländsk valuta och att bestämmelserna om utländska fordringsrätter ska tillämpas på terminer, optioner och liknande avtal vars underläggande tillgång kan hänföras till utländsk valuta m.m. Därefter sägs i 48 kap. 17 § att om en fordran i utländsk valuta på grund av bestämmelserna i 14 kap. 8 § IL har värderats till annat värde än anskaffningsutgiften, ska denna justeras för mellanskillnaden vid kapitalvinstbeskattningen. Vidare framgår av 48 kap. 19 § att vid beräkning av kapitalförlust ska vad som sägs om en tillgång även tillämpas för förpliktelser med sådan underliggande tillgång.

Av 25 kap. 4 § IL kan utläsas att derivat kan vara antingen kapitaltillgång eller lagertillgång. Av 48 kap. 17 § framgår som nämnts att 14 kap. 8 § även är tillämplig på kapitaltillgångar.

KRG har i sina domar, som avsåg 1991, 1992 och 1999 års taxeringar, som grund åberopat värderingsreglerna i BFN R 7. Motsvarande värderingsregler finns skattemässigt i 14 kap. 8 § IL. Om spekulativa valutaderivat kvalificerar som tillgång eller skuld i utländsk valuta ska de enligt skatteregeln i 14 kap. 8 § IL värderas till balansdagskurs. Den fråga som uppkommer är om de definitioner som finns i 48 kap. IL är vägledande, eller om det finns andra definitioner i IL som är tillämpliga avseende 14 kap. 8 § IL. Detta har inte klargjorts genom rättslig prövning.

5. Ändring av påbörjad säkringsredovisning

I vissa fall har, efter det att säkringsredovisning tillämpats under något eller några år, företagen avbrutit säkringsredovisningen med motivering att man inte uppfyller kraven i BFN R 7 eller att principer i utländska regelsystem ska tillämpas även om svenska regler finns, se nedan under rättspraxis KRJ 3379-97 och KRJ 1211-12-99. Domstolarna har i dessa fall inte godkänt byte av

redovisningsprincip eftersom företagen inte har kunnat visa på att de ursprungliga förutsättningarna ändrats. En liknande bedömning har RSV:s referensgrupp gjort i brevsvaret nr 2000:1.

6. Beskattningskonsekvenser vid säkring enligt 4 kap. 14 e § ÅRL

Säkringsreglerna i ÅRL, som gäller från år 2004, förutsätter att säkringsinstrumentet värderas till verkligt värde. Den säkrade posten ska då också, om den redovisas i balansräkningen, värderas till verkligt värde.

Dessa regler kan tillämpas på åsyftat sätt vid beskattningen endast om det finns skatteregler som tillåter en sådan värdering. Så är fallet med valutasäkringsreglerna i 14 kap. 8 § IL samt reglerna i 17 kap. IL i det fall både säkrad post och säkringsinstrument är lager. I det fall den säkrade posten inte är lager måste dock säkringsinstrumentet omvärderas till anskaffningsvärde vid beskattningen, men effekten av säkringen kan bibehållas.

I övriga fall måste en bedömning göras mot bakgrund av reglerna i 25 kap. 3–5 §§ IL. Enligt dessa regler ska derivatinstrument beskattas enligt kapitalreglerna om de inte utgör lager. Detta medför att derivatinstrument som användes som säkringsinstrument inte kan värderas till verkligt värde vid beskattningen, eftersom kapitalreglerna inte beaktar realiserade vinster eller förluster på instrumenten. Även om den säkrade posten i vissa fall skulle kunna värderas till verkligt värde, omöjliggörs en säkring eftersom båda posterna måste värderas enligt samma princip.

Rättspraxis

- Säkring av lån med ränteterminskontrakt. RÅ 1997 ref. 5 I

När beskattas vinst på terminskontraktet?

- Säkring, ändring av red. princip ej godtagen. KRJ 1211-1212-99
- Valutasäkring av bindande åtagande genom konsekutiva terminskontrakt. (överklagad) KRG 3080-02
- Säkring av budgeterade flöden samt beskattning av realiserade valutakursförändringar på terminskontrakt som inte kvalificerat som säkringsinstrument? KRG 215-02
KRG 3760-01
KRG 4917-01
KRG 5418-01
- Valutasäkring (hedging) 1996:2
- Fartygslån i utländsk valuta – säkringsredovisning (hedge)
- Terminsaffärer och byte av redovisningsprincip 2000:1

Svar från RSV:s referensgrupp för redovisningsfrågor

6.2 Enskild näringsidkares bokföring (BFN R 11)

6.2.1 BFN R 17

Ikraftträdande

Rekommendationen trädde i kraft den 1 januari 1999 och ska tillämpas senast i fråga om det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

Bakgrund m.m.

Rekommendationen behandlar enskild näringsverksamheten som omfattas av bokföringsskyldighet. Av särskilt intresse är inkomster och utgifter respektive tillgångar och skulder som beroende på omständigheterna kan hänföras till näringsidkaren privat eller hans näringsverksamhet eller båda. Vad som sägs i rekommendationen gäller i tillämpliga delar alla enskilda näringsidkare och således även sådana som inte är skyldiga att upprätta bokslut.

Redovisning av tillgångar

Alla tillgångar som hör till verksamheten och som ägs av näringsidkaren ska tas med i bokföringen. Används en tillgång både i verksamheten och av näringsidkaren privat ska tillgången i sin helhet antingen bokföras i verksamheten eller inte alls. Tillgången tas således inte upp endast till viss del i bokföringen. Sker en uppenbar och varaktig förändring i de förhållanden som legat till grund för bedömningen ska frågan om tillgången ska vara bokförd i verksamheten prövas på nytt.

I de fall en tillgång som ägs av näringsidkaren och inte är bokförd i verksamheten ändå används där, ska nyttjandet bokföras så att verksamhetens kostnad för att nyttja tillgången belastar verksamhetens resultat. Används en tillgång som är bokförd i verksamheten av näringsidkaren privat behöver det privata nyttjandet inte redovisas som en justering av bokförd kostnad eller på annat sätt.

I redovisningen ska en klar gräns dras mellan näringsverksamhetens likvida medel å ena sidan och näringsidkarens privata likvida medel å den andra. Näringsidkarens tillskott och uttag av likvida medel är affärshändelser som ska bokföras. Av detta följer att verksamhetens kassa som huvudregel ska hållas avskild från näringsidkarens privata kassa. Innehav av kontanter och övriga likvida medel som finns bokförda i verksamheten ska alltid kunna styrkas.

Redovisning av skulder

Alla skulder som hör till näringsverksamheten ska tas med i bokföringen. Däremot ska näringsidkarens privata skulder inte bokföras i verksamheten.

Skatter som hör till verksamheten exempelvis moms, arbetsgivaravgifter och fastighetsskatt för näringsfastighet ska bokföras i verksamheten. Näringsidkarens inkomstskatteskulder är privata

	skulder och ska inte bokföras i verksamheten. I de fall näringsidkarens privata skatter och avgifter betalas med verksamhetens medel ska betalningarna bokföras som privata uttag.
Obeskattade reserver	Resultatet av verksamhetens beskattas hos näringsidkaren personligen och någon inkomstskatteskuld ska inte bokföras i verksamheten. Inte heller sådana skattemässiga avdrag som inte motsvaras av förpliktelser i verksamheten ska bokföras. Några obeskattade reserver eller latent skatt på dessa ska följaktligen inte finnas i verksamhetens bokföring. I vissa fall kräver emellertid skattelagstiftningen avsättning i räkenskaperna för att ett avdrag ska medges, exempelvis avskrivningar över plan när reglerna om räkenskapsenlig avskrivning tillämpas.
Redovisning av eget kapital	Eget kapital utgörs av skillnaden mellan å ena sidan verksamhetens tillgångar och å andra sidan verksamhetens skulder och i förekommande fall obeskattade reserver. Saldot påverkas av resultatet och näringsidkarens insättningar och uttag. Posten visar den nettobehållning som näringsidkaren vid en viss tidpunkt har i verksamheten. Alla transaktioner mellan näringsverksamheten och näringsidkaren privat som påverkar nettobehållningen ska bokföras över eget kapital. Detta bör ske på ett sätt som möjliggör särredovisning av insättningar och uttag. Har näringsidkaren använt privata medel för betalning i näringsverksamheten, bör han så snart det kan ske bokföra dessa utlägg. Detta kan ske genom att näringsidkaren gottgörs för sitt utlägg ur kassan eller genom utbetalning från verksamhetens girokonto. Om likvid reglering inte sker ska utlägget bokföras direkt mot eget kapital.
Övrigt	Bokföringsnämnden har i juni 2003 publicerat ett utkast till nya allmänna råd och vägledning för enskild näringsverksamhet. I utkastet har samlats de redovisningsregler som gäller för de flesta enskilda näringsverksamheter. Beträffande redovisningen av tillgångar och skulder är skrivningen i utkastet i sak densamma som återgetts ovan.

6.2.2 Beskattning

Vilka tillgångar och skulder som ska hänföras till näringsidkaren privat respektive till näringsverksamheten har betydelse i skattesammanhang. Det är inte bara förmögenhetstaxeringen som kan komma att påverkas utan vid exempelvis ränteinkomster eller ränteutgifter påverkas även resultatet i näringsverksamheten eller i inkomstslaget kapital. Vidare kan underlaget för räntefördelning och avsättning till expansionsmedel komma att påverkas.

I ett till RR överklagat förhandsbesked har SRN bl.a. uttalat att god redovisningssed förutsätter att en klar åtskillnad görs mellan den enskilda näringsverksamheten och den privata ekonomin när

det gäller fördelningen av tillgångar och skulder. Vidare att en näringsidkare genom egna tillskott och uttag i viss omfattning själv kan bestämma storleken av kapitalet i verksamheten. Detta gäller särskilt genom insättningar och uttag av likvida medel. Däremot anser SRN att det inte finns något stöd att på motsvarande sätt exempelvis fritt kunna fördela skulder mellan näringsverksamheten och privatekonomin.

6.3 Fusion (BFNAR 1999:1 och 2003:2)

6.3.1 BFNAR 1999:1

Tillämpnings- område

Det allmänna rådet och vägledningen behandlar hur redovisning av fusion av helägt aktiebolag ska ske och är tillämpligt oavsett om det övertagande företaget är ett AB eller en Ek.för. BFNAR 1999:1 trädde i kraft den 1 januari 2000. Det allmänna rådet ska tillämpas senast för räkenskapsår i det övertagande företaget som inleds närmast efter den 31 december 2000. Vägledningen har följande innehåll.

Introduktion
Allmänna råd (BFNAR 1999:1)
Kommentarer
Inledning
Löpande bokföring
Värdering
Företag som inte behöver upprätta koncernredovisning
Undantag från koncernvärdeметoden
Värderingstidpunkt
Övriga justeringar
Överlåtande bolags årsresultat
Fusionsdifferens
Bundet eget kapital m.m.
Tilläggsupplysningar i årsredovisningen
Exempel på fusionsredovisning
Exempel 1 – Redovisning
Exempel 2 – Internvinster
Exempel 3 – Uppskrivning efter förvärvet

Sammanfattning/ definitioner

Med *det överlåtande bolaget* avses det helägda AB som upplöses genom fusionen och vars tillgångar och skulder övergår till moderföretaget. Med *det övertagande företaget* avses det moderföretag som genom fusionen övertar det överlåtande bolagets tillgångar och skulder. Med *fusionsdag* avses den dag på vilken PRV registrerar beslut om tillstånd att verkställa fusion. Med *skulder* avses både skulder och avsättningar.

Vägledningen och dess innehåll

En fusion av ett helägt AB innebär för det övertagande företaget att ett indirekt ägande av dotterbolagets tillgångar och skulder ersätts med ett direkt ägande. Aktierna i dotterbolaget byts i balansräkningen ut mot de tillgångar och skulder de tidigare har

representerat. Bytet påverkar normalt det egna kapitalet i det övertagande företaget. De effekter fusionen får på det övertagande företags kapital, utöver de som beror på det överlåtande bolagets resultat under dess sista räkenskapsår, kallas för *fusionsdifferens*.

Grundtanken i BFNAR 1999:1 är att redovisningen så långt som möjligt ska återspegla att en fusion av ett helägt AB är en koncernintern omstrukturering. Koncernredovisningen tjänar därför som vägledning för redovisningen i den juridiska personen.

Löpande bokföring

Till dess att fusionen registreras av PRV och bolaget därmed upplöses är det överlåtande bolaget en självständig juridisk person. Därför ska bolagets löpande bokföringar hållas åtskilda fram till denna tidpunkt. Hur den löpande bokföringen överförs från det överlåtande bolaget till det övertagande företaget har inte närmare reglerats i BFNAR 1999:1. I praktiken finns följande två alternativ.

Saldona på huvudbokskontona i det överlåtande bolaget på fusionsdagen överförs konto för konto till det övertagande företaget.

Det överlåtande bolagets huvudbokssaldon per senaste balansdag överförs till det övertagande företaget. Dessutom överförs därefter inträffande affärshändelser – affärshändelse för affärshändelse – till det övertagande företaget.

Oavsett vilket alternativ som väljs blir från fusionsdagen bokföringen i det överlåtande bolaget under dess sista räkenskapsår räkenskapsinformation både i det överlåtande och i det övertagande företaget. Fram till fusionsdagen ska den löpande bokföringen skötas på vanligt sätt i det överlåtande bolaget.

Värdering

Det finns huvudsakligen två metoder för att värdera de tillgångar och skulder som övertas genom en fusion. *Bokfördavärde*metoden innebär att tillgångarna och skulderna tas in i det övertagande företaget till de värden de haft i det överlåtande bolaget före fusionen. *Koncernvärde*metoden innebär att man i de fall då det finns skillnader mellan dessa och de värden som tillgångar och skulder redovisats till i koncernredovisningen i stället väljer de senare.

Koncernvärdemetoden ska tillämpas utom i fall då metoderna ger endast oväsentliga skillnader. I sådant fall får bokfördavärde-metoden tillämpas. Skälet till att koncernvärde-metoden är huvudmetoden är att den överensstämmer med BFN:s syn på en fusion av ett helägt aktiebolag som en koncernintern omstrukturering. Ett exempel illustrerar. Bolag A förvärvar bolag B för 200. I bolag B finns vid förvärvstidpunkten tillgångar i form av kassa 30 och inventarier 120. Aktiekapitalet uppgår till 100 och det finns skulder på 50. I förvärvsanalysen åsätts inventarierna övervärden på 20, uppskjuten skatt hänförlig till detta är 6. Goodwillposten

uppgår därmed till 86 (200-100-20+6). En tillämpning av bokfördavärdemetoden innebär att övervärdena respektive goodwillposten efter fusionen inte längre accepteras. De värden dessa representerar kommer att minska det övertagande företags kapital. Koncernvärdemetoden bygger på vedertagna koncernredovisningsprinciper, jfr. Redovisningsrådets rekommendation, RR 1:00 Koncernredovisning.

Företag som inte behöver upprätta koncernredovisning

För att företag som på grund av sin storlek inte behöver upprätta någon koncernredovisning ska kunna tillämpa koncernvärdemetoden krävs vissa lättnader. Utgångsläget är att sådana företag huvudsakligen ska följa samma principer som gäller för förvärvsanalyser. Även den som inte har upprättat en förvärvsanalys kan tillämpa koncernvärdemetoden. Det avgörande är att övervärden m.m. fördelas enligt principer som i huvudsak är desamma som de som ligger till grund för en förvärvsanalys. Saknas möjlighet att närmare bedöma fördelningen får t.ex. det sammantagna övervärdet hänföras till goodwill under förutsättning att en sådan fördelning är rimlig. Fördelningen ska ske utifrån de uppgifter företagen har eller utan svårighet kan skaffa sig tillgång till.

Undantag från koncernvärde- metoden

I de fall en redovisning enligt koncernvärdemetoden skulle ge endast oväsentliga skillnader i förhållande till bokfördavärdemetoden får den senare metoden tillämpas. Detta gäller alla företag, även de som är skyldiga att avge en koncernredovisning.

Värderings- tidpunkt

Fusionsdagen är värderingstidpunkt för såväl de poster som överförs som de koncernmässiga justeringsposterna vilka måste bokföras särskilt.

Överlåtande bolags årsresultat

Fusionsårets resultat i det överlåtande bolaget ska redovisas i det övertagande företags resultaträkning medan övriga effekter på eget kapital som fusionen ger upphov till – fusionsdifferensen – ska föras direkt till det övertagande företags eget kapital.

Det överlåtande bolaget ska inte avsluta fusionsårets räkenskaper med ett årsbokslut eller en årsredovisning. BFN anser nämligen att det generella kravet på att årligen avsluta räkenskaperna inte kan anses gälla för bolag som upplösts genom fusion. Kravet på information om verksamheten under ett upplöst bolags sista räkenskapsår kan tillgodoses inom ramen för det i fusionen övertagande företags resultat- och balansräkningar samt tilläggsupplysningar.

Fusionsdifferens

Fusionsdifferensen är den del av fusionens totala effekt på det övertagande företags eget kapital som inte beror på det överlåtande bolagets resultat under det räkenskapsår som avslutas med fusionen. Det övertagande företags redovisade nettotillgångar vid ingången av det sista räkenskapsåret ökas/minskas med ett belopp som motsvarar effekten av de koncernmässiga tilläggen

och justeringarna. De obeskattade reserverna behandlas därefter i sin helhet som en skuld. Den effekt detta får räknas också ifrån nettotillgångarna. Slutligen jämförs det nu framräknade beloppet med det bokförda värdet på aktierna vid samma tidpunkt i det överlåtande bolaget. Skillnadsbeloppet är fusionsdifferensen, vilken ska föras direkt mot eget kapital.

Bundet eget kapital m.m.

Det överlåtande bolagets eget kapital kommer att elimineras i samband med fusionen. Detta innebär att aktiekapitalet i bolaget försvinner. Inte heller det överlåtande bolagets reservfond, överkursfond eller uppskrivningsfond kommer att redovisas i det övertagande företaget.

Det allmänna rådet innehåller bestämmelser som begränsar möjligheterna att dela ut kapital som annars skulle bli fritt genom fusionen. För att en uppskrivning ska träffas av bestämmelsen krävs att den företagits efter förvärvet av dotterbolagsaktierna. Koncernvärdeметoden medför att det bara är sådana uppskrivningar i det överlåtande bolaget som kan leda till att eget kapital i det övertagande företaget ökar efter fusionen.

De internvinster som skulle ha eliminerats i koncernredovisningen tillåts inte bidra till att det fria egna kapitalet i det övertagande företaget ökar. Redovisningen av internvinster framgår av exempel 2 i vägledningen.

Tilläggsuppgifter i årsredovisningen

De uppgifter som ska lämnas av det övertagande företaget ersätter det överlåtande bolagets årsredovisning. Uppgiftens syfte är att tillförsäkra intressenterna i det överlåtande bolaget och det övertagande företaget den information de kan ha behov av för att kontrollera att de inte förfördelats genom fusionen.

Exempel

I vägledningen finns utförliga exempel som visar hur redovisning av fusion av helägt aktiebolag kan göras.

6.3.2 BFNAR 2003:2

Tillämpningsområde

Det allmänna rådet och vägledningen behandlar hur andra fusioner i ABL än fusion av helägt AB ska redovisas. Vid fusion av helägt AB ska istället BFNAR 1999:1 tillämpas. BFNAR 2003:2 trädde i kraft den 1 april 2003. Det får tillämpas från ikraftträdandet och ska tillämpas senast från det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2003. Vägledningen har följande innehåll.

- Inledning
- Sammanfattning
- Allmänna råd (BFNAR 2003:2)
- Kommentarer
- Inledning
- Löpande bokföring och dess avslutande m.m.
- Värdering
- Övriga bestämmelser

Exempel på fusionsredovisning

Exempel 1 Absorption fristående bolag

Exempel 2a Systerabsorption, emission

Exempel 2b Systerabsorption, kontant vederlag högre än bokfört värde i M

Exempel 2c Systerabsorption, kontant vederlag lägre än bokfört värde i M

Exempel 3 Absorption av dotterbolag

Exempel 4 Absorption av intresseföretag

Exempel 5 D1 äger 10 % av D2

Exempel 6 Kombination fristående företag

Exempel 7 Absorption i oäkta koncern

Bilaga 1

Sammanfattning/ definitioner

Med *det överlåtande bolaget* avses det AB som upplöses genom fusion. Med *det övertagande bolaget* avses det AB som genom fusionen övertar det överlåtande bolagets tillgångar och skulder. Med *koncernvärdemetoden* avses den metod som utvecklats i BFNAR 1999:1 och som innebär att tillgångar och skulder övertas till de koncernmässiga värdena. En *reell anskaffning* avser en transaktion som leder till att ett bolag efter fusionen direkt eller indirekt äger tillgångar eller har skulder som det inte direkt eller indirekt ägde eller hade före fusionen. Med *skulder* avses både skulder och avsättningar. Med *koncernintern omstrukturering* avses en fusion som inte innefattar någon reell anskaffning. Med *fusionsdag* avses den dag PRV registrerar bolagets anmälan om genomförd fusion.

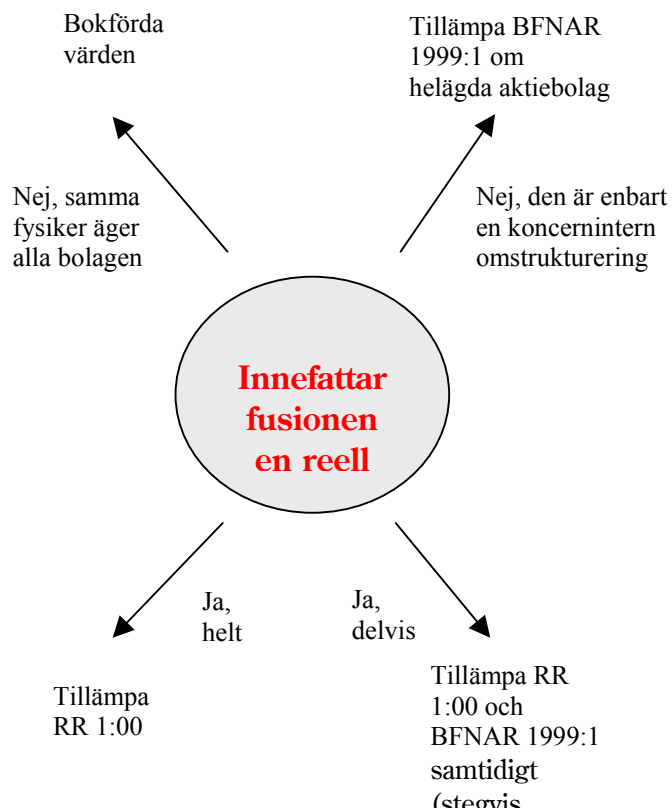
Vägledningen och dess innehåll

I ABL finns regler om fusion av helägt dotterbolag, absorption och kombination. En absorption innebär att ett företags tillgångar och skulder förs över till ett annat redan existerande företag, varefter det upplöses utan något likvidationsförfarande. En kombination innebär att två eller flera företag överlåter sina tillgångar och skulder till ett företag som bildas genom fusionen varefter de överlåtande företagen upplöses utan något likvidationsförfarande.

Utgångspunkten för det allmänna rådet är att redovisning av en fusion så långt möjligt ska ske utifrån transaktionens ekonomiska innebörd och att det därför ska bli samma redovisningsmässiga effekter av affärer som är ekonomiskt likvärdiga, oavsett om affären legalt ges formen av ett aktieförvärv, en inkrämsöverlåtelse eller en fusion.

I BFNAR 2003:2 görs vad avser redovisningen ingen skillnad mellan de olika fusionsformerna i ABL. Om en kombination innefattar en reell anskaffning ska den hanteras enligt de regler som gäller för sådana transaktioner, annars inte. Motsvarande gäller för absorptioner. Det allmänna rådet omfattar inte transaktioner där ett moderbolag går upp i ett dotterbolag genom fusion. Skälet till att detta inte reglerats i det allmänna rådet är att enligt BFN är det mycket osäkert om ABL:s regler ger utrymme för ett sådant förfarande.

Löpande bokföring och dess avslutande m.m.	Ett bolag som upplöses genom fusion ska inte avge någon årsredovisning. Det övertagande bolaget övertar ansvaret för den löpande bokföringen och ska i sin resultaträkning – under vissa förutsättningar – redovisa årets resultat i det övertagna bolaget. Detta överensstämmer med de principer som anges i BFNAR 1999:1 Fusion av helägt aktiebolag.
Värdering	I det allmänna rådet görs skillnad mellan fusion som innefattar en reell anskaffning och de som inte gör detta. En reell anskaffning har skett om fusionen leder till att ett företag efter fusionen direkt eller indirekt ägde tillgångar eller har skulder som det inte direkt eller indirekt hade före fusionen. En fusion som enbart är en <i>koncern-intern omstrukturering</i> innefattar inte någon reell anskaffning. En reell anskaffning ska redovisas i enlighet med de koncernredovisningsprinciper som följer av god redovisningssed, vilket innebär att de tillgångar och skulder som övergår genom fusionen ska värderas till verkliga värden när det är fråga om förvärv och till bokförda värden när det är fråga om samgående (se Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00). Fusioner som inte innefattar en reell anskaffning ska antingen redovisas enligt koncernvärde-metoden såsom den utvecklats i BFNAR 1999:1 eller i vissa fall till bokförda värden.
Oäkta koncerner	Bokfördavärdemetoden ska användas vid fusion mellan två bolag som ingår i en s.k. oäkta koncern (dvs. bolagen ägs av samma fysiska person) eller när fusion sker mellan bolag som i väsent-ligen samma proportioner ägs av samma fysiska personer.
Fusioner som delvis innefattar en reell anskaffning	I de fall en fusion delvis innefattar en reell anskaffning ska verkliga värden och koncernmässiga värden (historiska verkliga värden) tillämpas parallellt på samma fusion. Antag att bolag A äger 20 % av aktierna i bolaget B. Företagen fusioneras med A som övertagande bolag och B som överlåtande. Den reella anskaffningen utgör endast 80 %. Detta medför att 20 % av tillgångar och skulder ska värderas enligt koncernvärdemetoden. De övriga 80 %, dvs. den reella anskaffningen, ska värderas till verkligt värde.
Tilläggs-upplysningar	De upplysningar som ska lämnas av det övertagande företaget ersätter det överlåtande bolagets årsredovisning.
Övriga bestämmelser	I det allmänna rådet hänvisas till principerna i BFNAR 1999:1 beträffande hur obeskattade reserver och eget kapital ska redovisas.
Exempel	I vägledningen finns flera mycket utförliga exempel som visar hur redovisningen kan upprättas vid olika typer av fusioner. Ett av exemplen innehåller även förslag till hur tilläggsupplysningar kan utformas i det övertagande bolagets årsredovisning.
Illustrerande bilaga	I bilaga 1 till vägledningen finns följande bild som illustrerar de överväganden som måste göras.



Fusioneförfarandet är detaljerat reglerat i ABL. En fusion av ett helägt AB kan förenklat beskrivas i följande sju moment.

1. En fusionsplan upprättas.
2. Fusionsplanen granskas av revisorerna i moder- och dotterbolag.
3. Fusionsplanen registreras av PRV.
4. Underrättelse till kända borgenärer om fusionsplanen.
5. Ansökan hos PRV om att få verkställa fusionsplanen.
6. PRV kallar bolagets gäldenärer för eventuell bestridande av ansökan.
7. PRV registrerar beslut om tillstånd att verkställa fusionsplanen.

När PRV har registrerat beslutet om tillstånd är det helägda AB:et upplöst. Någon anmälan om genomförd fusion ska därför inte göras till PRV. Stegen för genomförande av övriga typer av fusioner enligt ABL överensstämmer i stort med vad som gäller

för fusion av helägt AB. För absorption och kombination tillkommer följande två moment.

8. Anmälan till PRV om genomförd fusion (med intyg från revisor att det överlåtande bolagets tillgångar överlämnats till det övertagande bolaget).

9. PRV registrerar anmälan varvid överlåtande bolaget är upplöst.

Vid fusion av helägt aktiebolag ska något *fusionsvederlag* inte lämnas, beroende på att moderbolaget äger samtliga aktier i dotterföretaget. Vid övriga fusioner, absorption och kombination, utgår normalt vederlag till aktieägarna i de bolag som går upp i ett annat existerande bolag (det övertagande bolaget). Fusionsvederlaget kan endast lämnas i form av (vanligtvis nyemitterade) aktier i det övertagande bolaget eller i kontanter, eller en kombination av aktier och kontanter. Fusionsvederlaget tillfaller aktieägarna när PRV registrerar att det överlåtande bolaget är upplöst.

6.3.3 Beskattning

Civilrättsliga regler om fusion finns i 14 kap. ABL och i 12 kap. 8 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.

Det saknar i svensk rätt särskilda lagbestämmelser om redovisning av fusion. I den kompletterande normgivningen finns för aktieförvärv och inkråmsöverlåtelser regler i Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00, Koncernredovisning (se avsnitt 5.1). Före tillkomsten av BFNAR 1999:1 var redovisningspraxis vid fusioner inte enhetlig och det hade under lång tid efterfrågats regler för bokföring vid fusioner. Genom BFNAR 1999:1 infördes regler för redovisning av fusion av helägt AB och genom BFNAR 2003:2 har tillkommit regler för redovisning av övriga typer av fusioner (absorption och kombination) enligt ABL. Sistnämnda allmänna råd är avsett att fungera som en brygga mellan RR 1:00 och BFNAR 1999:1. Redovisningsrådet har inte gett ut någon rekommendation om fusion, vilket medför att BFNAR 1999:1 och BFNAR 2003:2 ska tillämpas vid samtliga fusioner enligt ABL.

Kommentarerna nedan avser såväl BFNAR 1999:1 som BFNAR 2003:2.

Skattereglerna och kopplingen

1. Inledning

I svensk skatterätt har under lång tid funnits särskilda kontinuitetsregler för fusioner, som medger att beskattningen skjuts upp. Utan sådana skatteregler hade en fusion medfört att det överlåtande bolaget, enligt allmänna principer (oneröst fång), beskattats för de genom fusionen överlåtna tillgångarna. Hos aktieägarna hade vidare, utan särskilda undantagsbestämmelser, en fusion utlöst kapitalvinstbeskattning. Före 1999 var endast fusion av helägt AB

skattegynnade. Numera gäller att alla former av svenska och internationella fusioner är föremål för en uppskovsgrundande reglering. Gränsöverskridande fusioner är dock inte möjliga att genomföra i avsaknad av civilrättsliga regler.

I Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. (2004), del 3 avsnitt 16, finns en utförlig redogörelse för de skatteregler som gäller avseende fusion. Nedan återges skattereglerna i sammandrag.

2. Skatteregler – 37 kap. IL

Bestämmelser om fusion finns i 37 kap. IL. Den grundläggande tanken med reglerna är att fusioner inte ska utlösa någon omedelbar beskattning hos det överlåtande företaget. I stället medges undantag från omedelbar beskattning genom att det övertagande företaget träder in i det överlåtande företags skattemässiga situation. Det leder till en skattemässig kontinuitet mellan företagen. Med fusion avses, enligt 37 kap. 3 §, en ombildning som uppfyller följande förutsättningar.

- Samtliga tillgångar samt skulder och andra förpliktelser hos ett företag (det överlåtande företaget) ska tas över av ett annat företag (det övertagande företaget).
- Det överlåtande företaget ska upplösas utan likvidation.

En förutsättning för att en fusion ska kunna genomföras utan att någon beskattning utlöses är att fusionen uppfyller villkoren för kvalificerade fusioner enligt 37 kap. 11–15 §§ IL. Detta innebär att följande villkor ska vara uppfyllda.

- Det överlåtande företaget ska omedelbart före fusionen varit skattskyldig i Sverige för åtminstone en del av näringsverksamheten. Inkomsten får inte ha varit undantagen från beskattning pga. skatteavtal.
- Det övertagande företaget ska omedelbart efter fusionen vara skattskyldig i Sverige för inkomst av sådan näringsverksamhet som det överlåtande företags beskattats för.
- Fusionsvederlag får endast betalas till andra andelsägare i det överlåtande företaget än det övertagande företaget.
- Beskattningsåret för den genom fusion överlåtna näringsverksamheten får inte överstiga arton månader.
- Om det överlåtande företaget är ett privatbostadsföretag ska det övertagande företaget vara en bostadsrättsförening som är ett privatbostadsföretag (ej aktieföretag).

Skattereglerna för överlåtande och övertagande företag innebär följande.

- Det överlåtande företaget ska inte ta upp någon inkomst eller dra av någon utgift på grund av fusionen. Det ska heller inte beskattas för resultatet av det beskattningsår som avslutas genom att fusionen genomförs.
- Inkomsten hos det övertagande företaget – för det beskattningsår då fusionen genomförs – beräknas med hänsyn till de ingående balansposterna hos det överlåtande företaget. Övertagandet anses ha skett retroaktivt, vilket innebär bl.a. att avdrag medges för underskott som har uppkommit i det överlåtande företaget under fusionsåret.
- Den skattemässiga karaktären av de överlåtna tillgångarna (inventarier, lager- eller kapitaltillgångar) behålls i det övertagande företaget. Kontinuitetsregeln har företrädare framför reglerna i 27 kap. IL om att fastigheter som anskaffats av den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter ska anses utgöra omsättningstillgångar.
- Kontinuitetsregeln innebär vidare rätt till avdrag för underskott i näringsverksamheten och outnyttjade avdrag för kapitalförluster (aktiefällan). Det finns dock vissa inskränkningar när det gäller att ta över gamla underskott. För fåmansföretag är rätten att överta ”fällanförluster” begränsad.
- Kontinuitetsregeln innebär att övertagande sker av uppskov pga. andelsbyte.
- Om ett övertagande företag tar upp värdet av övertagna inventarier till högre värde än det värde som gällde för det överlåtande företaget får det övertagande företaget behålla rätten till räkenskapsenlig avskrivning, om mellanskillnaden tas upp som intäkt under fusionsåret eller med en tredjedel detta år och med en tredjedel vardera de följande två åren.
- Om det övertagande företaget innehar värdepapper som har getts ut av det överlåtande företaget blir den skattemässiga behandlingen beroende av om dessa utgör kapitaltillgångar eller lagertillgångar.

Skattereglerna för andelsägare i det överlåtande företaget är följande vid en kvalificerad fusion.

- Hos det övertagande företaget utlöses ingen beskattning när det överlåtande företaget upplöses genom fusion.
- För andra andelsägare som i fusionsvederlag erhåller kontanter ska en eventuell kapitalvinst som huvudregel tas upp som intäkt fusionsåret. Skulle vederlag för de utslöknade andelarna i det

överlåtande företaget istället utgå i form av andelar i det övertagande företaget kan reglerna om andelsbyten bli tillämpliga.

- Fr.o.m. den 1 juli 2003 är kapitalvinst vid avyttring av näringsbetingade andelar under vissa omständigheter skattefri. Detta gäller oavsett om fusionsvederlaget utgörs av kontanter eller av andelar i det överlåtande företaget.
- För utländska aktieägare är huvudregeln att kupongskatt utgår på kontant fusionsvederlag. Om vissa villkor är uppfyllda utgår från den 1 juli 2003 inte kupongskatt på utdelning som erhålls på näringsbetingade andelar som innehåses av utländska bolag.

3. Samordning mellan olika omstruktureringsregler

För att de bestämmelser som reglerar omstruktureringar m.m. inte ska konkurrera med varandra har man lagreglerat i vilken ordning de ska tillämpas. I Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. (2004), del 3 avsnitt 20, framgår att bestämmelserna om kvalificerade fusioner enligt 37 kap. IL i vissa fall kan kollidera med andra omstruktureringsregler. Vid eventuella kollisioner gäller att bestämmelserna i 37 kap. har företräde.

Frågeställningar, problemområden och konsekvenser

1. Deklarationer för det upplösta bolaget

Av BFNR 1999:1 och BFNR 2003:2 framgår att det genom fusion upplösta företaget inte ska upprätta något årsbokslut eller någon årsredovisning för fusionsåret. De tilläggsupplysningar som det övertagande företaget ska lämna i sin årsredovisning ersätter årsredovisningen för det övertagande företaget.

Enligt 37 kap. 17 § IL ska det överlåtande företaget inte beskattas för inkomst av näringsverksamhet för det beskattningsår som avslutas med fusion (det sista beskattningsåret). Det upplösta företaget fullgör sin deklarationsskyldighet genom att i inkomstskattedeklarationen för det sista beskattningsåret upplysa att bolaget upplösts genom fusion. Det övertagande företaget är istället enligt 37 kap. 18 § skattskyldig och därmed deklarationsskyldig för det överlåtande företags sista beskattningsår.

För mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter gäller att det överlåtande företaget ska lämna skattedeklarationer så länge företaget inte är upplöst. Från fusionsdagen övergår skyldigheten på det övertagande företaget att redovisa skatter och avgifter i sina skattedeklarationer avseende det överlåtande företags verksamhet.

2. Årsresultat före det att koncernförhållande uppstod

Av punkt 15 i BFNR 1999:1 (och punkt 5 i BFNR 2003:2) framgår att om en del av det överlåtande bolagets resultat avser tid före det att koncernförhållandet mellan företagen uppstått, ska denna del

inte tas med i det övertagande företags resultaträkning. I sådant fall ska det övertagande företaget i sin årsredovisning som tilläggsuppgift upplysa om den del av det överlåtande bolagets årsresultat som inte redovisats i det övertagande företags resultaträkning.

I de fall punkten är aktuell ska det finnas en korrigeringspost i det övertagande företags inkomstdeklaration.

3. Fusionsdifferens

En tillämpning av de allmänna råden innebär att det vanligtvis uppkommer en fusionsdifferens. Detta beror på att det övertagande företags indirekta ägande (aktier) av det överlåtande företags tillgångar och skulder ersätts med ett direkt ägande. Hur fusionsdifferensen beräknas framgår närmare av de exempel som finns i BFN:s vägledningar. Enligt de allmänna råden ska en fusionsdifferens redovisas direkt mot eget kapital. Denna differens är vare sig avdragsgill eller skattepliktig.

Vid tillämpningen av koncernvärdemetoden omvärderas vid fusionen det överlåtande företags tillgångar och skulder från bokfört värde till de koncernmässiga värdena. Omvärderingen av poster till koncernvärdena medför beskattningskonsekvenser. Detta kommenteras nedan i avsnitt 3.4.

4. Omvärderingar till koncernvärden

Vid en fusion omvärderas det överlåtande företags tillgångar och skulder till de koncernmässiga värdena på fusionsdagen. Antag att ett bolag A förvärvat samtliga aktier i bolag B för 1000 med ett eget kapital på 400. Av den förvärvsanalys som upprättats (enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00) framgår att övervärdet 600 fördelar sig på posterna lager, inventarier, fastighet och goodwill (allmänt affärsvärde).

De övervärden som framkommer vid fusionen ska skattemässigt hanteras enligt följande.

Lager

Skillnaden mellan bokfört värde i bolag B och det värde som tas upp i bolag A pga. fusionen beskattas. Detta är inte särskilt lagreglerat. Av allmänna beskattningsprinciper följer dock att det övertagande företaget ska ta upp skillnaden som intäkt.

Inventarier

Konsekvensen av att bolag A tar upp inventarierna till högre värden än bokfört värde hos bolag B är reglerat i 37 kap. 20 § IL. För att behålla rätten till räkenskapsenlig avskrivning måste A ta upp mellanskillnaden till beskattning. A kan välja mellan att ta upp hela beloppet fusionsåret eller fördela det på tre år.

Fastighet

Om fastigheten hos bolag B har karaktär av kapitaltillgång medför fusionen inte några beskattningskonsekvenser, oavsett vilket värde den åsätts vid fusionen. Detta eftersom upp- eller nedskrivning av en kapitaltillgång inte beaktas vid beskattningen. Om fastigheten har karaktär av lager gäller allmänna beskattningsprinciper, dvs. att eventuellt framkommet övervärde vid fusionen beskattas. Fastigheten behåller den skattemässiga karaktär som den hade hos bolag B, även efter fusionen.

Goodwill

En tillämpning av BFN:s allmänna råd innebär att i det övertagande företaget kan en tillgångspost goodwill uppkomma, som inte existerar i det överlåtande företag, men som väl fanns i koncernredovisningen på fusionsdagen. RR har i RÅ 2003 ref. 47 fastställt SRN:s förhandsbesked att vid fusion uppkommen goodwill inte utlöser beskattning. Av SRN:s motivering framgår att en sådan goodwillpost inte anses förvärvad från dotterbolaget och är därmed inte att betrakta som ett inventarium vid beskattningen (jfr. 18 kap. 1 § IL). Av domen framgår att någon beskattning inte ska ske även i det fall goodwillposten redovisas i en gemensam post tillsammans med s.k. inkråmsgoodwill. Ned- eller avskrivning på vid fusion uppkommen goodwillpost är inte skattemässigt avdragsgill.

Beskattningskonsekvenserna ovan kan medföra justeringsposter i inkomstdeklarationen.

5. Fusionsgoodwill och inkråmsgoodwill

Av avsnitt 3.4 framgår att vid fusion uppkommen goodwill – fusionsgoodwill – inte är skattepliktig och att av- eller nedskrivning på en sådan post inte är avdragsgill. För förvärvad goodwill, s.k. inkråmsgoodwill, medges däremot avdrag inom ramen för räkenskapsenlig avskrivning (18 kap. 1 § IL). Om ett företag i en och samma post redovisar både fusionsgoodwill och inkråmsgoodwill kan företaget inte använda sig av den räkenskapsenliga avskrivningen, eftersom det skattemässiga värdet inte kommer att överensstämja med det bokförda värdet. Företaget är då hänvisat till att antingen använda metoden för restvärdeavskrivning eller att redovisa fusionsgoodwill och inkråmsgoodwill i separata poster.

6. Räkenskapsenlig avskrivning

Värdeminskningssavdrag får uppgå till högst 30 % för år räknat. Detta innebär att om räkenskapsåret för den övertagna verksamheten inte sammanfaller med det övertagande företags räkenskapsår är det nödvändigt att skilja mellan de inventarier som övertagits vid fusionen och det övertagande företags egna inventarier.

Räkenskapsårets längd är – såvitt avser den övertagna verksamheten – från ingången av räkenskapsåret för det överlåtande företaget till utgången av räkenskapsåret för det övertagande företaget. Räkenskapsårets längd får dock vara högst 18 månader (37 kap. 19 § IL). Säg att ett överlåtande företag har kalenderår som räkenskapsår och det övertagande företaget har räkenskapsår 1 juli–30 juni. Fusionen sker den 1 oktober. Beskattningsåret för den överlåtna verksamheten blir då 1 januari–30 juni påföljande år. I exempel kommer den högsta tillåtna avskrivningsprocenten för inventarierna i den överlåtna verksamheten att vara 45 %, medan den kommer att vara 30 % för de befintliga inventarierna i det övertagande företaget. Detta gäller dock endast vid det första bokslutet efter fusionen. Därefter är de övertagna inventarierna skattemässigt infasade i det övertagande företags verksamhet när det gäller tillämpningen av 30 %-regeln.

7. Justeringar för internvinster

Av de allmänna råden framgår att justeringar ska göras för internvinster. Detta ska ske i den utsträckning de skulle ha eliminerats i koncernredovisningen. I vägledningen till BFNAR 1999:1 åskådliggörs hur internvinster ska justeras i redovisningen vid en fusion. Följande fyra typer av internvinster åskådliggörs.

- *Moderbolaget har sålt till dotterbolaget före balansdagen*

Försäljningen har medfört att tillgången, i ett koncernperspektiv, tagits upp till för högt värde i moderbolagets balansräkning. Detta justeras i fusionen genom att värdet på tillgången tas upp till det koncernmässiga anskaffningsvärdet. Skillnadsbeloppet bokförs mot fria reserver (och uppskjuten skatt). En sådan nedvärdering i bokföringen medför vissa skattemässiga komplikationer. Är det fråga om en *kapitaltillgång* bör inte omvärderingen medföra några särskilda beskattningsfrågor, med bortseende från utrednings-svårigheter avseende det skattemässiga anskaffningsvärdet för tillgången ifråga. Avser internvinsten en *lagertillgång* uppkommer problematiken att det bokförda anskaffningsvärdet är lägre än det skattemässiga anskaffningsvärdet. Det får anses vara oklart när avdrag för detta mellanskillnadsbelopp kan medges. SKV anser att avdrag bör kunna medges som ett deklarationsavdrag det beskattningsår då fusionen genomförs. Avser internvinsten en *inventarietillgång* kommer det bokförda värdet inte att överensstämma med det skattemässiga restvärdet, vilket innebär att rätten till räkenskapsenlig avskrivning kan gå förlorad.

- *Dotterbolaget har sålt till moderföretaget före balansdagen*

Ett belopp motsvarande internvinsten överförs till uppskrivningsfond i det övertagande företaget, om vinsten på fusionsdagen skulle ha eliminerats i koncernredovisningen. Genom att minska

fria reserver och öka bundna reserver görs vinsten inte utdelningsbar. Justeringen medför inga beskattningskonsekvenser.

- *Moderbolaget har sålt till dotterbolaget efter balansdagen*

Det redovisade resultatet ska minskas i det övertagande företaget. Justeringen medför inga beskattningskonsekvenser.

- *Dotterbolaget har sålt till moderföretaget efter balansdagen*

Internvinsten har inte beaktats när fusionsdifferensen beräknades eftersom vinsten uppkommit efter balansdagen. Den vinst som övertagits från det överlåtande bolaget förs till uppskrivningsfonden. Justeringen medför inga beskattningskonsekvenser.

8. *Omvänd fusion*

Med omvänd fusion avses att ett moderbolag fusioneras in i sitt dotterbolag. Detta förfarande är inte särskilt reglerat i ABL. Det förekommer dock att PRV registrerar omvända fusioner. Skälet till att omvänd fusion används är att det är ett praktiskt förfarande att avsluta ett koncernförhållande när det finns ett rörelsedrivande dotterbolag med ett moderbolag vars enda tillgång är aktierna i dotterbolaget. Av BFN:s vägledning – Redovisning av fusion – framgår att BFN har ägnat stor uppmärksamhet åt frågan. Enligt BFN:s mening är det mycket osäkert om ABL:s regler ger utrymme för ett sådant förfarande. BFN har därför avstått från att reglera omvända fusioner.

Skattemässigt har omvänd fusion bl.a. prövats av SRN i förhandsbesked 2000-07-10 (inte överklagat). Av SRN:s förhandsbesked framgår att SRN utgick från att den ifrågavarande omvända fusionen inte stred mot ABL och av förhandsbeskedet framgår att de särskilda skattemässiga lättnadsreglerna i 37 kap. IL var tillämpliga för den omvända fusionen.

9. *Kostnader för fusion*

Av 16 kap. 7 § IL framgår att utgifter som överlåtande och övertagande företag har i samband med en fusion är avdragsgilla. Vad avser mervärdesskatten är avdragsrätten beroende av om det överlåtande och det övertagande företaget har full eller begränsad avdragsrätt (vid blandad verksamhet).

10. *Särskild löneskatt (SLP)*

Hur särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) ska hanteras vid fusioner är inte reglerat i lag. Genom RÅ 2000 ref. 36 (förhandsbesked) har dock rättsläget klarlagts. I domen fastslog RR att kontinuitet ska tillämpas vid beräkningen av underlaget för SLP. Det övertagande företaget medgavs rätt att överta det överlåtande företags negativa beskattningsunderlag för SLP, dvs. från

beskattningsår före det år då fusionen genomfördes. I domskälen uttalades att starka materiella och taxeringstekniska skäl talade för att låta uttag av SLP följa den ordning som gäller vid inkomstbeskattningen.

11. Fastighetsskatt och avkastningsskatt på pensionskostnader

Hur fastighetsskatt och avkastningsskatt på pensionskostnader ska hanteras vid en fusion är inte särskilt reglerat i lag. Frågan är heller inte prövad i rättspraxis. Med hänsyn till vad RR har uttalat i RÅ 2000 ref. 36 avseende SLP kan skäl anföras för att kontinuitetsprincipen även kan tillämpas i dessa fall. Frågan har diskuterats i Skattenytt 2002 (sid. 577).

12. Part i rättsprocess efter genomförd fusion

Ett bolag som upplösts genom fusion saknar rättshandlingsförmåga och kan inte vara part i en process. Detta innebär inte att en process avseende det upplösta bolaget som pågår då bolaget upplösts måste läggas ned eller att en sådan process inte kan inledas sedan bolaget upplösts. Part i den fortsatta eller nya processen blir det övertagande bolaget, till vilket det upplösa bolaget tillgångar och skulder övergått (RÅ 2002 ref. 82).

13. Frågor med anledning av BFNAR 2003:2

Det allmänna rådet BFNAR 2003:2 innehåller inte några egna värderingsregler för tillgångar och skulder som överförs vid en fusion.

Det allmänna rådet hänvisar istället till Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00 när det avser fusioner som innefattar en reell anskaffning. Enligt huvudregeln i RR 1:00 ska förvärvade identifierbara tillgångar och skulder värderas till verkligt värde (marknadsvärdet). En tillämpning av RR 1:00 innebär därmed att det ofta uppkommer en goodwillpost, som avser den del av anskaffningsvärdet som inte kan fördelas på enskilda tillgångsposter.

Till den delen en fusion inte innefattar en reell anskaffning hänvisar BFNAR 2003:2 till koncernvärdemetoden i BFNAR 1999:1. Sker fusion mellan bolag som i sin helhet ägs av samma fysiska personer ska dock enligt BFNAR 2003:2 tillgångar och skulder överföras till sina respektive bokförda värden.

En tillämpning av BFNAR 2003:2 kan innebära att i en och samma fusion ska samtidigt tillämpas både värderingsprinciperna enligt RR 1:00 (marknadsvärde) och värderingsprinciperna enligt BFNAR 1999:1 (koncernvärdena). Därvid uppkommer flera skattefrågor, vilka kommenteras i den utsträckning som anges nedan.

- *Lager, inventarier och fastigheter*

Beträffande övervärden i posterna lager, inventarier och fastigheter uppkommer samma beskattningskonsekvenser som angetts ovan i avsnitt 3.4.

- *Goodwill*

Hur en goodwillpost som framkommer vid en fusion pga. en tillämpning av RR 1:00 ska hanteras skattemässigt är inte klarlagt. Som framgår av avsnitt 3.4 har RR i RÅ 2003 ref. 47 ansett att en goodwillpost som framkommer vid tillämpning av BFNAR 1999:1 inte utlöser någon beskattning. RR hade i det fallet att utgå från att det avsåg en fusion mellan moderbolag och helägt aktiebolag och där det i koncernredovisningen existerade en balanspost goodwill, vilken dock inte motsvarades av något bokfört värde i det helägda aktiebolaget. En goodwillpost som framkommer vid tillämpning av RR 1:00 skiljer sig från omständigheterna i RÅ 2003 ref. 47 i två avseenden. Dels behöver det inte föreligga koncernförhållande, dels motsvaras den framkomna goodwillposten inte av något bokfört värde i en koncernredovisning. Det är därför oklart hur en goodwillpost uppkommen vid en tillämpning av RR 1:00 ska hanteras skattemässigt.

- *Fusionsvederlag*

Om det övertagande företaget inte äger samtliga aktier i det överlåtande bolaget utgår normalt fusionsvederlag i form av aktier eller pengar till aktieägarna i det överlåtande bolaget. Om t.ex. ett moderbolag önskar fusionera två helägda dotterbolag med varandra ska det övertagande dotterbolaget utge fusionsvederlag till moderbolaget. Om fusionsvederlaget överstiger det bokförda värdet på aktierna i det överlåtande bolaget uppstår en kapitalvinst/-förlust som bokförs i resultaträkningen. Denna är inte skattepliktig eller avdragsgill om aktierna i det överlåtande bolaget var näringsbetingade, vilket innebär att det blir en justeringspost i deklarationen

För andra andelsägare som i fusionsvederlag erhåller kontanter ska en eventuell kapitalvinst som huvudregel tas upp till intäkt det år då tillgången avyttrats (44 kap. 26 § 1 st. II). Om fusionsvederlaget istället utgår i form av aktier i det övertagande företaget blir reglerna om andelsbyten tillämpliga. Kapitalvinsten kommer i ett sådant fall att föras fram till beskattning vid ett senare tillfälle än vad som gäller enligt huvudregeln. Fr.o.m. 1 juli 2003 gäller dock att regler införts om skattefri kapitalvinst på näringsbetingade andelar inom bolagssektorn.

Rättspraxis

- Omvänd fusion SRN 2000-07-10
- Ej karaktärsbyte vid fusion där
investmentföretag är övertagande RÅ 2000 ref. 18
- Kontinuitet gäller för SLP RÅ 2000 ref. 36
- Det övertagande företaget är part i processer
- Fusionsgoodwill utlöser inte beskattning RÅ 2003 ref. 47

**Svar från RSV:s
referensgrupp för
redovisningsfrågor**

RSV:s referensgrupp har inte besvarat någon fråga om fusion för tid efter tillkomsten av BFNAR 1999:1.

6.4 Återbäring av överskottsmedel i Alecta (f.d. SPP), (BFNAR 2000:1 och 2001:5)

6.4.1 BFNAR 2001, 2001:5

**Tillämpnings-
område**

BFN har i det allmänna rådet BFNAR 2000:1 angett att alla företag oavsett storlek ska tillämpa Redovisningsrådets Akutgrupps uttalande i augusti 1999 Återbäring av överskottsmedel i SPP. På fråga från SPP uttalade Akutgruppen att SPP:s kundföretag ska redovisa den återbäring SPP beslutat som tillgång i balansräkningen när återbäringen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Nämnas bör att Akutgruppen även kommenterat sitt uttalande i december 1999. Återbäringen av överskottsmedel härrör från beslut av SPP den 28 april 2000.

Alecta (f.d. SPP) meddelade den 30 augusti 2001 att villkoren för utnyttjande av överskottsmedel i bolaget ändrats och en möjlighet till direktutbetalning av återstående företagsanknutna medel införts. Med anledning härav har BFN i det allmänna rådet BFNAR 2001:5 angett att de företag som avser att utnyttja denna möjlighet normalt ska omvärdera ett redovisat, diskonterat fordringsbelopp först när förhandlingar med de fackliga organisationerna slutförts.

För de allmänna råden BFNAR 2000:1 har BFN gett ut en vägledning, som har följande innehåll.

- Introduktion
- Vägledning
- 1. Bakgrund
- 2. Kortfattad beskrivning av SPP:s villkor
- 3. Tidpunkt för redovisning av fordran
- 4. Nuvärdeberäkning och redovisning av överskottsmedel
- 5. Överlåtelse av de företagsanknutna medlen
- 6. Upplysningar i årsredovisningen
- 7. Ikraftträdande
- Exempel
- Bilaga 1: BFNAR 2000:1

**Sammanfattning
BFNAR 2000:1 och
BFNAR 2001:5**

Tidpunkt för redovisning av fordran

Enligt BFNAR 2000:1 ska SPP:s kundföretag redovisa den återbäring som SPP beslutat som tillgång i balansräkningen när återbäringen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Nuvärdet av återbäringen beräknas och redovisas som en tillgång i enlighet med synsättet i RR 3, Redovisning av fordringar och skulder med hänsyn till räntevillkor och dold räntekompensation. Enligt BFN:s uppfattning föreligger förutsättningar för en redovisning av en fordran när företaget tagit del av SPP:s gällande villkor och kunnat göra en bedömning av på vilket sätt och i vilken takt återbäringsmedlen kan nyttjas. Beroende på omständigheterna i det enskilda fallet kan redovisningen därmed aktualiseras i april 2000 eller vid en senare tidpunkt.

Enligt BFNAR 2001:5 ska företag som har utnyttjade företagsanknutna medel och som avser att ansöka om direktutbetalning normalt omvärdera ett redovisat, diskonterat fordringsbelopp först när förhandlingar med de fackliga organisationerna slutförts. Enligt BFN ska omvärderingen beaktas i balansräkningen per den närmast efter förhandlingarnas avslutande följande bokslutsdagen. Om företaget inte slutfört förhandlingarna vid en rapportperiods utgång bör upplysning lämnas om den förväntade omvärderingen i de fall beloppsförändringen är väsentlig.

Nuvärdeberäkning

I de fall återbäringen ska nuvärdeberäknas ska valet av diskonteringsränta ske utifrån en bedömning av flera faktorer hos företaget. Diskonteringen kan dock ta sin utgångspunkt i den räntesats som gäller för statsobligationer. Vilken löptid för dessa som ska väljas är beroende av den tidsperiod inom vilken företaget har bedömt att utnyttjandet kommer att ske. På denna räntesats ska viss riskpremie läggas till. Tillgången ska löpande varje år beräknas på nytt och diskonteras ned till nytt nuvärde.

Redovisning av överskottsmedel

Utgångspunkten vid redovisning av de företagsanknutna medlen är att detta är en återbetalning av tidigare för höga premieinbetalningar. Det innebär att medlen är att anse som en kostnadsreduktion i företagen. I balansräkningen tas den del av medlen upp som kommer att kunna utnyttjas under det kommande året som en kortfristig fordran. Detta belopp behöver normalt inte nuvärdesberäknas. Återstående del nuvärdesberäknas och redovisas som en långfristig fordran.

Överlåtelse av de företagsanknutna medlen

Enligt SPP:s villkor kan rätten till de företagsanknutna medlen

överlåtas i vissa fall. Om det är ett företags avsikt att så snart som möjligt överlåta sin fordran föreligger det inget behov av att diskontera denna. Företaget redovisar då som tillgång det belopp som motsvarar marknadsvärdet av de företagsanknutna medlen eller det uppskattade marknadsvärdet om fastställt marknadsvärde saknas.

6.4.2 Beskattning

Nedan behandlas skattemässiga aspekter på återbäring av överskottsmedel i Alecta (f.d. SPP).

Skattereglerna och kopplingen

Beskattningen av återbäring av överskottsmedel i Alecta avgörs av innebörden av god redovisningssed (jfr. 14 kap. 2 § IL).

RSV har i en skrivelse 2000-10-25, dnr 9678-00/110, gett uttryck för sin syn på vissa skatterättsliga frågor i anslutning till återbetalningen från Alecta. Av skrivelsen framgår att RSV följer de ovan angivna redovisningsnormerna, men att RSV mera konkret anger vid vilken tidpunkt beskattning ska ske. Dessutom lyfter RSV fram vissa mera speciella skattefrågor.

RSV har i en skrivelse 2001-12-13, dnr 12113-01/110, redovisat sin syn på hur fordran på överskottsmedel från Alecta ska tas upp i boksluten sista april, juni eller augusti 2001 med hänsyn till ändrade villkor för återbetalningen.

Frågeställningar, problemområden och konsekvenser

1. Tidpunkt för beskattningen

Inkomstbeskattningsfrågan har prövats i ett lagakraftvunnet förhandsbesked SRN 1999-11-03, i vilket SRN ansett att beskattning ska ske när intäkten enligt god redovisningssed ska redovisas i räkenskaperna. Som framgår ovan konstaterar BFN att beroende på omständigheterna i det enskilda fallet kan redovisning, och därmed också beskattning, aktualiseras redan i bokslut för april 2000. RSV anser i ovannämnda skrivelse 2000-10-25 att med hänsyn till den information som berörda företag hade vid nämnda bokslut kan dessa också med tillräcklig säkerhet beräkna fordringsbeloppets storlek, varför beskattning i normalfallet ska ske.

Som framgår av RSV:s skrivelse 2001-12-13 ska Alectas beslut om ändrade villkor för återbetalning inte beaktas för de företag som har bokslut 30 april, 30 juni eller 31 augusti 2001. För de företag som har bokslut 30 april och 30 juni har Alectas beslut fattats efter balansdagen och är alltså en ny händelse som inte avspeglar ett förhållande som förelåg på balansdagen.

För företag som har bokslut den 31 augusti har visserligen Alectas beslut inträffat före balansdagen. Å andra sidan kan för direktutbetalning nödvändiga förhandlingar med facklig organisation inte ha ägt rum före bokslutsdagen. Detta innebär att inte heller i detta fall ska värdeuppgång på fordran beaktas, men att

upplysningar i vissa fall kan behöva lämnas.

För företag som har bokslut den 31 december är frågan om nödvändiga förhandlingar med de fackliga organisationerna slutförts eller inte. Om förhandlingar slutförts ska tidigare diskonterat fordringsbelopp i princip tas upp till det belopp som ska utbetalas under året. I övriga fall, dvs. när förhandlingarna är inte slutförda, torde i normalfallet omvärdering inte vara erforderlig. Visserligen kan skäl anföras att om nämnda förhandlingar slutförts innan fastställande av årsredovisningen så bör omvärdering ske. I så fall skulle emellertid skattemyndigheterna gå emot BFN:s allmänna råd. Då fråga dessutom endast är om periodisering för ett enstaka år bör företagens redovisning läggas till grund för beskattningen. Detsamma bör gälla om företagen tagit upp fordringen till nominellt belopp trots att rätteligen enligt BFN:s allmänna råd omvärdering inte borde ha skett.

2. Reservering för framtida utgifter

En fråga i sammanhanget som har diskuterats är om det är möjligt att skattemässigt göra en avsättning för framtida utgifter avseende pensionspremier. Premier för pension är en utgift för vilken avdragsrätten är särskilt reglerad enligt 28 kap. IL. Det är alltså inte möjligt att få avdrag för en bokföringsmässig reservering eftersom de anställda idag ännu inte tjänat in någon pensionsrätt som motiverar en sådan reservering.

Rättspraxis

- Tidpunkt för beskattning SRN 1999-11-03

Svar från RSV:s referensgrupp för redovisningsfrågor

- Värdering av fordran 2001:9

6.5 Räkenskapsinformation och dess arkivering (BFNAR 2000:5)

6.5.1 BFNAR 2000:5

Introduktion

Arkiveringsbestämmelserna tillhör BFL:s centrala delar. Genom bestämmelserna tillförsäkras intressenterna åtkomst till räkenskapsinformationen under den i lag bestämda arkiveringstiden. Bestämmelserna utgår från begreppet räkenskapsinformation. Förutom i BFL finns även andra bestämmelser i andra lagar som kan vara av betydelse för bevarande av viss information, t.ex. bestämmelser i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter, skattebetalningslagen, mervärdesskattelagen och aktiebolagslagen.

I vägledningen finns flera exempel som belyser arkiveringsbestämmelserna.

**Ikraftträdande
m.m.**

BFNAR 2000:5 trädde i kraft den 1 januari 2001 och ska tillämpas beträffande räkenskapsår under vilka bokföringsskyldighet föreligger enligt BFL (1999:1078). Följande rekommendation och uttalanden upphörde att gälla den 31 december 2000:

BFN R 3 Räkenskapsmaterial och dess arkivering,

BFN U 88:10 Krypterad bokföring,

BFN U 89:8 Bokföring utomlands,

BFN U 93:1 Användning av optiska lagringsmedier, och

BFN U 93:3 Utförelse av verifikationer ur landet.

Kommentarer

Vad är räkenskapsinformation?

Räkenskapsinformation är hänförligt till endera av följande tre kategorier:

- primär räkenskapsinformation
- avtal och andra handlingar
- övrig räkenskapsinformation.

Till primär räkenskapsinformation hör bl.a. faktura, kvitto, bokföringsorder och annat som används i bokföringen för att visa att en affärshändelse inträffat och vad den avser. Andra exempel på primär räkenskapsinformation är uppgifter för presentation i registreringsordning och i systematisk ordning (jfr BFNAR 2001:2), uppgifter i en öppningsbalansräkning, sammanställningar av uppgifter i en årsredovisning eller ett årsbokslut, specifikation av balansräkningspost m.m.

Det är ofta lätt att konstatera att en handling eller en annan sammanställning av information är räkenskapsinformation. Andra gånger kan det vara svårare. Det sistnämnda kan t.ex. gälla för följesedlar, tidsbeställningslistor eller dokument som utgör underlag för löneutbetalningar eller ersättning till arbetstagare. Dessa handlingar är räkenskapsinformation endast om uppgifterna inte tas in i verifikationen (jfr. BFNAR 2000:6), t.ex. en faktura.

Avtal och andra handlingar som är av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden är också räkenskapsinformation. En tumregel är att viktigare skriftväxling, beslutsprotokoll, tillståndsbevis, avtal, företagshypoteksbrev, pantbrev, aktiebrev, delgivning av ansökan om betalningsföreläggande och skuldebrev ofta har en sådan betydelse, att de utgör räkenskapsinformation.

Avtal och andra handlingar kan dock utgöra räkenskapsinformation på annan grund än att de är av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden. Detta är fallet

t.ex. om man i en verifikation hänvisar till ett hyresavtal angående avtalad månadshyra. Avtalet utgör då en del av verifikationen och blir därför räkenskapsinformation redan av denna anledning.

Övrig räkenskapsinformation är uppgifter som är av betydelse för att det ska gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen. På denna grund blir ofta t.ex. instruktioner om redovisningsprinciper, attestregler, krypteringsnycklar, värderingsnormer, lagerinventeringslistor samt EDI-avtal och generella prisöverenskommelser räkenskapsinformation.

Vilken form kan räkenskapsinformation ha?

BFL godkänner följande tre lagringsformer för räkenskapsinformation:

- vanlig läsbar form (dokument)
- mikroskrift
- maskinläsbar form.

I begreppet maskinläsbar form inryms bl.a. de optiska databärarna CD-rom, CD-R och DVD. Hit hör också de magnetiska databärarna, t.ex. hårddiskar och disketter (magnetiska skrivminnen) och magnetband.

Företaget har i princip frihet att välja mellan att antingen bevara sin räkenskapsinformation i direkt läsbar form (pappersdokument), i mikroskrift, eller i maskinläsbar form. Valfriheten omfattar emellertid inte årsredovisning eller årsbokslut vilka alltid ska vara i vanlig läsbar form.

Räkenskapsinformation som ett företag tagit emot från annan

Räkenskapsinformation som tagits emot från annan ska bevaras i det skick informationsmaterialet hade när det kom till företaget. När det gäller pappersdokument innebär kravet på bevarande just det dokument som kommit till företaget. Dokumentet får inte ersättas med något annat dokument, t.ex. en fotokopia. Det får inte heller ersättas med lagring i annan form, såsom elektronisk lagring genom scanning. Däremot är det tillåtet att använda scannings-tekniken i det praktiska bokföringsarbetet under förutsättning att originalverifikationen också arkiveras (jfr. BFNAR 2001:2).

Kravet på bevarande i ursprungligt skick gäller också räkenskapsinformation på maskinläsbart medium, som företaget mottagit från annan. Det gäller enbart information som redan under överföringen var knuten till ett fysiskt föremål. Överlämnas t.ex. en optisk skiva (eller en diskett) med räkenskapsinformation till ett företag måste just den optiska skivan (eller disketten) bevaras.

För räkenskapsinformation på maskinläsbart medium som vid överföringstillfället inte antagit någon fysisk form har kravet på bevarande i ursprungligt skick inte någon relevans. Det är för sådan information i stället tillräckligt att informationen bevaras i elektronisk form.

Den skillnad lagen gör mellan information som vid överföring antagit fysisk form och information som inte gjort det får betydelse på flera sätt. Den sistnämnda får konverteras till företagets eget informationssystem. Detta gäller under förutsättning att räkenskapsinformationen inte förändras. För nu aktuell information finns det vidare inte något krav på bevarande på företagets ursprungliga lagringsmedium. Den hårddisk på vilken informationen först lagrades behöver alltså inte bevaras. Det står företaget fritt att överföra informationen från hårddisken till en cd-rom, diskett eller dylikt. Företaget är också oförhindrat att därefter flytta mellan olika elektroniska lagringsmedier, allt under förutsättning att informationsinnehållet inte förändras.

Ett exempel, som avser ett mindre företag, kan illustrera. Ett företag får en elektronisk faktura med e-post. Fakturan konverteras till företagets informationssystem där den lagras tillfälligt. Månadsvis överförs de elektroniska fakturorna till diskett. Vid årets slut överförs informationen på de tolv disketterna till en cd-rom. Det är denna cd-rom som ska bevaras under den tioåriga arkiveringstiden.

Räkenskapsinformation som den bokföringsskyldige själv har upprättat

Elektroniskt lagrad räkenskapsinformation som upprättats av företaget självt får förstöras sedan informationen överförs till pappersdokument. Att företaget t.ex. har upprättat sina bokföringsorder elektroniskt och ursprungligen lagrat dessa på en diskett har alltså inte någon betydelse. Skulle företaget vilja bevara dem i form av ett pappersdokument kan företaget göra det. Sedan överföring skett får uppgifterna på disketten förstöras. Detta gäller inte för pappersdokument. Har räkenskapsinformation ursprungligen sammanställts i form av ett pappersdokument, ska detta dokument bevaras.

Gränsdragning

Eftersom arkiveringsreglerna för egenupprättad och mottagen räkenskapsinformation skiljer sig åt är det viktigt att göra klart för sig vad som är vad. För det mesta är detta inte svårt. När det gäller räkenskapsinformation som sammanställts på företagets uppdrag av någon person utanför företaget kan det vara svårare. När det i BFL talas om information som "mottagits från annan" avses att informationen ska ha kommit till företaget från en motpart i en affärshändelse som ett led i affärshändelsen.

Maskinell utrustning

Det finns inte något krav på bevarande av den maskinella utrustning som ursprungligen användes för att spara informationen. Tillgången på maskinvara kan göra det nödvändigt att använda annan utrustning än den som användes från början.

Förutsättningar

Varaktighet

Kravet på att räkenskapsinformation ska vara varaktig innebär när det gäller dokument att dessa ska vara skrivna på sådant papper och med sådan skrift att de alltfjämt kan läsas vid arkiveringstidens utgång.

Språk

I BFL anges att ett årsbokslut ska vara avfattat på svenska. ÅRL innehåller en motsvarande reglering för årsredovisningar. Därutöver saknas i svensk rätt bestämmelser som uttryckligen anger vilket språk bokföringens olika delar ska föras på.

Kryptering

Det är i princip inte förenligt med BFL:s syfte att göra räkenskapsinformation obegriplig för den behörige granskare som saknar särskild utrustning, t.ex. en krypteringsnyckel av något slag. Innan ett företag får kryptera sin räkenskapsinformation ska man emellertid först och främst ta ställning till om det är motiverat av säkerhetsskäl. Det finns ofta starkare skäl som talar för att man krypterar räkenskapsinformation som tillhör löpande räkenskapsår än sådan som avser avslutade räkenskapsperioder. Avgörande för om ett företag får kryptera räkenskapsinformation är även att informationen utan dröjsmål ska kunna presenteras i klartext.

Hur ska arkivering ske?

Arkivering på betryggande sätt

Bedömningen av vad som är förvaring på betryggande sätt måste ytterst alltid göras i det enskilda fallet. Utgångspunkten är en analys av vilka risker det finns för att informationen ska förstöras. Bedömningen påverkas emellertid också av faktorer som avser räkenskapsinformationens vikt och möjligheterna att återskapa denna. De risker som finns med den valda förvaringsplatsen bör närmare analyseras. Det är tillräckligt att informationen förvaras på ett sätt som en normalt aktsam person förvarar viktigare handlingar. Vad nu sagts gäller emellertid inte för all räkenskapsinformation. Det finns räkenskapsinformation som är särskilt viktig för att bedöma företaget samtidigt som den inte går att återskapa. Motsvarande gäller om informationen är nödvändig för åtkomst till annan räkenskapsinformation, såsom t.ex. krypteringsnycklar. För denna typ av information är kraven på säkerhet högre

Kravet på godtagbar säkerhet gäller även under transport av räkenskapsinformation.

En särskild fråga är vad som gäller för räkenskapsinformation som lagras på maskinläsbart medium. Även här gäller det generella kravet på att förvaring och transport ska ske med en godtagbar säkerhet. Hänsyn bör också tas till lagringsmediets allmänna kvalitet.

Om räkenskapsinformation som lagrats t.ex. på en cd-rom inte längre används i det löpande bokföringsarbetet skiljer sig ofta inte riskbedömningen i sig ifrån den som gäller räkenskapsinformation i form av pappersdokument. Sedan det direkta arbetet med räkenskapsinformation avslutats är risken för att den elektroniska skivan förstörs inte större än risken för att ett pappersdokument förstörs. De grundläggande kraven på förvaring skiljer sig då heller inte åt. Det bör emellertid observeras att man kan bevara betydligt större mängder information på en cd-rom jämfört med ett dokument.

För elektroniskt lagrad räkenskapsinformation som fortfarande används i arbetet är risken för att sådan information förstörs betydligt större än risken för att pappersdokument eller maskinläsbara medier som inte längre används i den löpande bokföringen förstörs. Därför krävs det att företaget regelbundet skapar säkerhetskopior av den räkenskapsinformation som lagrats på maskinläsbart medium. Hur ofta säkerhetskopiering ska ske beror på verksamhetens omfattning och intensitet.

Överskådlighet och åtkomlighet

Räkenskapsinformation ska vara *lätt åtkomlig*. Den ska förvaras på ett *överskådligt sätt*. I kraven på åtkomlighet och överskådlighet ligger att räkenskapsinformationen ska förvaras så att t.ex. revisorer eller myndigheter utan svårighet ska kunna få tillgång till informationen. Informationen ska kunna hittas inom skälig tid, vilket gäller oberoende av om informationen lagrats elektroniskt eller på annat sätt. Det är inte rimligt att kräva att arkivet ska vara organiserat så att en utomstående granskare genast kan hitta all information utan hjälp av den arkiveringsskyldige. Däremot måste arkiveringen skötas så att även en utomstående granskare ges möjlighet att omedelbart överblicka arkivets innehåll. I kravet på åtkomlighet ligger också att ett företag inte får organisera arkiveringen så att det i realiteten inte självt har tillgång till räkenskapsinformationen och därför heller inte kan bereda andra tillgång till den.

Var ska arkivering ske?

Dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att lagra räkenskapsinformation ska som huvudregel förvaras i Sverige. Motsvarande huvudregel gäller för maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformation i vanlig läsbar form eller i mikroskrift.

Dokument som innefattar räkenskapsinformation får tillfälligt förvaras utomlands om det är förenligt med god redovisningssed. När ett dokument som innefattar en verifikation tillfälligt förts utomlands för bokföring, måste dokumentet återföras så snart redovisningsperioden avslutats och avstämningskontrollerna genomförts. Med redovisningsperiod avses en begränsad tid (vanligtvis en månad) och kontrollerna ska ske i omedelbar anslutning till redovisningsperiodens slut. Det sagda innebär att det inte är tillåtet att förvara handlingen i annat land t.ex. till dess att bokslutsarbetet är färdigt.

Krav på kopiering av det dokument som skickas utomlands finns bl.a. i de fall utförseln sker för att återkräva skatt eller för att uppvisa ett dokument i en skadeståndsprocess inför domstol.

Att sköta sin bokföring i annat land än Sverige blir framför allt aktuellt för den som har tillstånd från SKV att förvara maskinläsbara medier utanför landet. Vissa möjligheter att sköta det praktiska bokföringsarbetet i annat land finns emellertid även om man inte har sådant tillstånd. Det är t.ex. förenligt med bokföringslagen att sköta bokföringsarbetet från terminal i annat land så länge maskinutrustningen är placerad i Sverige.

Hur länge ska räkenskapsinformation bevaras?

Maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformation i vanlig läsbar form eller mikroskrift ska hållas tillgängliga fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Detta innebär att en bokföringsskyldig måste se till att under hela arkiveringstiden ha tillgång till sådan utrustning och sådana system som fordras för att avläsa räkenskapsinformationen. Den bokföringsskyldige är emellertid oförhindrad att byta ut äldre utrustning mot ny av liknande slag.

När får man förstöra räkenskapsinformation?

BFL skiljer mellan överföring av räkenskapsinformation och (annan) förstörelse av räkenskapsinformation. Förstörelse utan överföring kräver tillstånd. Sådant tillstånd kan avse alla former av räkenskapsinformation. Det är däremot endast räkenskapsinformation som bevarats på maskinläsbart medium som kan överföras till annan form. Överföring kan ske till dokument, mikroskrift eller till annat maskinläsbart medium. Reglerna om överföring skiljer sig åt för räkenskapsinformation som företaget självt sammanställt och räkenskapsinformation som företaget tagit emot från annan.

Räkenskapsinformation i maskinläsbar form som den bokföringsskyldige själv har sammanställt

Räkenskapsinformation i maskinläsbar form som den bokföringsskyldige själv har sammanställt – framför allt registre-

ringar gjorda i syfte att kunna presentera bokföringen i registreringsordning och systematisk ordning – får förstöras omedelbart efter bokföringen under förutsättning att informationen samtidigt överförs till annan tillåten lagringsform och att överföringen kan ske på betryggande sätt.

Räkenskapsinformation i maskinläsbar form som företaget tagit emot från annan

Räkenskapsinformation i maskinläsbar form som företaget tagit emot från annan får förstöras, efter betryggande överföring till annan tillåten lagringsform, först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

**Vem är ansvarig
för arkiveringen?**

Ansvaret i enskild näringsverksamhet

Ansvaret för arkiveringen i en enskild näringsverksamhet åvilar den enskilda näringsidkaren. Om rörelsen överläts kan säljare och köpare avtala att köparen ska överta den räkenskapsinformation som avser tiden före rörelseöverlåtelsen. Säljaren av en enskild näringsverksamhet kan dock aldrig befria sig från arkiveringsansvaret genom ett sådant avtal. I samband med överlåtelsen bör därför en förteckning göras över den räkenskapsinformation som överlämnas till köparen, för vilken arkiveringsansvaret åvilar säljaren.

En enskild näringsidkare som avvecklar sin verksamhet och flyttar utomlands får inte ta med sig räkenskapsinformationen till det nya hemlandet.

Ansvaret i juridiska personer

Att ansvaret för arkiveringen av en juridisk persons räkenskapsinformation åvilar den juridiska personen besvarar bara delvis frågan om vem det ytterst är som får bära konsekvenserna om arkiveringsskyldigheten inte fullgörs. Blir det fråga om ansvar för bokföringsbrott kommer åtal att väckas mot den fysiska person som är ansvarig för att bokföringsskyldigheten inte fullgjorts. Beroende på vad i företaget det är som har brustit kan det då bli aktuellt att ställa styrelse, VD eller den som faktiskt haft att handha arkiveringen till ansvar.

En särskild fråga är vad som gäller vid företagsöverlåtelser. Företaget måste ha tillgång till räkenskapsinformationen under hela arkiveringstiden. Inget hindrar att säljare och köpare avtalar att säljaren ska behålla den räkenskapsinformation som avser tiden före företagsöverlåtelsen. En förutsättning är då att företagets tillgång till informationen säkras i avtalet, så att företaget även i fortsättningen kan fullgöra sina skyldigheter mot externa granskare. Ett företag kan inte befria sig från ansvar genom att avtala att någon annan ska arkivera räkenskapsinformationen. För både säljare och köpare är det viktigt att det vid överlåtelsen

dokumenteras vilken räkenskapsinformation som finns och följer företaget.

Konkurs

Efter avslutad konkurs gäller att räkenskapsinformation som avser tiden före konkursen ska återlämnas till konkursgäldenären. I praktiken är det konkursförvaltaren som ombesörjer arkiveringen. Skyldigheten att arkivera räkenskapsinformation, som härrör från konkursboet, åvilar alltid konkursförvaltaren.

Betydelsen av avtal

Det är vanligt förekommande att den bokföringsskyldige avtalar med någon annan om att denne ska sköta arkiveringen. Ett sådant avtal kan aldrig i sig befria den bokföringsskyldige från ansvaret för arkiveringen. Däremot borde det ofta kunna anses att den förvaring som sker i ett arkiveringsföretag sker på ett betryggande sätt. Den bokföringsskyldige måste dock se till att han alltså har möjlighet att utan dröjsmål få tillgång till informationen.

6.5.2 Bokföringslagen

Gällande från den 1 januari 2004 har BFL ändrats så att maskinläsbara medier, maskinutrustning och system får hållas tillgängliga i annat EU-land, 7 kap. 3 a § BFL. En förutsättning för detta är att företaget anmäler platsen för arkiveringen till SKV eller till FI (när det gäller företag som står under FI:s tillsyn). Företaget ska dessutom på begäran av SKV eller Tullverket medge omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen under hela arkiveringstiden. Företaget måste även genom omedelbar utskrift kunna ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i läsbar form eller i mikroskrift.

Med EU-länder jämställs länder med vilket Sverige har ingått avtal om rättsligt instrument om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete med rättsverkningar som motsvarar EG-reglerna. Med sistnämnda länder avses f.n. Island och Norge. För förvaring av maskinläsbara medier, maskinutrustning och system i andra länder än EU-länderna samt Island och Norge måste ett företag ansöka om tillstånd till detta hos SKV eller hos FI, 7 kap. 4 § BFL.

För tillämpning av bestämmelserna om anmälan och ansökan om tillstånd avser SKV att utfärda allmänna råd under 2004.

6.5.3 Beskattning

Det allmänna rådet och vägledningen saknar direkt betydelse för beskattningen. Däremot har det betydelse för skattekontrollen. Som framgår av 4 kap. 3 § TL kan bristfälligt underlag för

deklaration föranleda skönstaxering.

Svar från RSV:s referensgrupp för redovisningsfrågor:

- Arkivering av räkenskaper 1996:16
- Arkiveringsskyldighet för fastighetsmäklares uppdragsjournal
- Är arbetsorder bokföringsmaterial 1997:15
- Frågor beträffande verifiering av försäljning av storpack till näringsidkare 1997:21
- Verifiering av inköp i bärhandel 1998:10
- Frågor om arkiveringsskyldighet för öltappsrapporter 1998:13
- Krav på kassaapparat m.m. 1999:3
- Verifikationskrav vid valutaväxling 2001:6
- Räkenskapsinformation – arbetskort 2002:5

6.6 Verifikationer (BFNAR 2000:6, BFNAR 2002:14)

6.6.1 BFNAR 2000:6

Definition

Med verifikation avses de uppgifter som dokumenterar en affärshändelse eller en vidtagen justering i bokföringen. För varje affärshändelse ska det finnas en verifikation. Det är inte själva informationsbäraren, t.ex. ett papper eller en diskett, utan de lagrade uppgifterna som utgör verifikation.

Ikraftträdande m.m.

Dessa allmänna råd och tillhörande vägledning trädde i kraft den 1 januari 2001 och ska tillämpas beträffande räkenskapsår under vilka bokföringsskyldighet föreligger enligt BFL (1999:1078).

Följande uttalanden från BFN upphörde att gälla den 31 december 2000:

- BFN U 89:4 Arkivering av utgående fakturor i komprimerad form på lista,
- BFN U 89:13 Verifiering av försäljning och inköp i partihandel
- BFN U 89:15 Kontering på verifikation
- BFN U 94:2 EDI och annan elektronisk överföring av uppgifter om affärshändelser, och
- BFN U 95:1 Faxhandling som verifikation.

Utgångspunkter

Verifikationens form

Uppgifterna i en verifikation ska bevaras i

- 1) vanlig läsbar form (dokument),
- 2) mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller
- 3) annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel och som genom omedelbar utskrift kan tas fram i sådan form som avses i 1) eller 2).
Denna form innefattar bl.a. optiska och magnetiska databärare.

Mottagna uppgifter om affärshändelser (mottagna verifikationer)

Om företaget har tagit emot en uppgift om affärshändelsen i den form som angetts ovan, ska denna uppgift användas som verifikation. Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan ska bevaras i det skick materialet hade när det kom in till företaget. Det innebär att räkenskapsinformationen ska bevaras i sin ursprungliga form. Om en verifikation från början kommit till uttryck i ett pappersbaserat dokument, avser kravet på bevarande just detta dokument. Dokumentet får inte ersättas av något annat dokument, t.ex. en fotokopia. Det får inte heller ersättas med lagring i annan form, såsom elektronisk lagring genom scanning.

Har företaget tagit emot en uppgift om en affärshändelse på elektronisk väg som vid överföringstillfället inte antagit någon fysisk form, t.ex. en faktura översänd via e-post, ska informationen bevaras i elektronisk form så att den kan presenteras på det sätt det från början var tänkt. Det hindrar emellertid inte företaget att anpassa den mottagna maskinläsbara räkenskapsinformationen till sitt eget informationssystem. En förutsättning för detta är att räkenskapsinformationen inte ändras till sitt innehåll. Det är däremot inte tillåtet att överföra informationen till vanlig läsbar form, t.ex. genom pappersutskrift, för att därefter förstöra den erhållna elektroniska informationen. Medger inte bokföringsystemet en hantering av elektroniska verifikationer kan reglerna om hänvisningsverifikation vara tillämpliga i det löpande bokföringsarbetet. Det innebär att företaget kan göra en utskrift av ett e-post meddelande och förse utskriften med en hänvisning till uppgiften som mottagits och lagrats elektroniskt.

Informationen som kommit till företaget via e-post omfattas av arkiveringsskyldigheten och ska lagras elektroniskt t.o.m. tredje året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Därefter får informationen ersättas med pappersutskrift eller mikroskrift enligt BFL:s bestämmelser om förtida förstöring av räkenskapsinformation på maskinläsbart medium.

Av BFL:s bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation följer ett krav på att de mottagna uppgifterna ska bevaras i en åldersbeständig form. Det innebär att dokument ska vara skrivna på sådant papper och med sådan skrift att de alltså kan läsas vid arkiveringstidens utgång. Om ett företag har tagit emot uppgifter om en affärshändelse i form av en faxhandling och denna är utskriven på en papperskvalitet som inte tillgodoser BFL:s krav på varaktighet och bevarande, måste företaget framställa en åldersbeständig handling med samma innehåll som den mottagna faxhandlingen. Både faxhandlingen och den åldersbeständiga kopian ska bevaras. Om ett företag i efterhand tar emot en handling som utgjort underlag för det mottagna faxhandlingen, kan det finnas skäl att bevara även denna senare mottagna handlingen om det på ett bättre sätt än faxhandlingen verifierar utställare och innehåll.

Det är tillåtet att i bokföringen arbeta med elektroniska kopior av räkenskapsinformation som mottagits i vanlig läsbar form. Det gäller endast om

- även originalet arkiveras och
- möjligheterna att följa sambandet mellan det arkiverade originalet och bokföringsposten säkerställs.

Egenupprättade uppgifter om affärshändelser (egenupprättade verifikationer)

Även för egenupprättade verifikationer gäller som huvudregel att de ska bevaras i det skick materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes. Det innebär att om uppgifterna har sammanställts i ett pappersdokument, t.ex. en bokföringsorder, ska det dokumentet användas som verifikation och får inte ersättas med uppgifter lagrade i mikroskrift eller elektronisk form. Om uppgifterna däremot har sammanställts elektroniskt medger BFL att uppgifterna omedelbart efter bokföring får överföras till ett dokument, mikroskrift eller annat maskinläsbart medium.

Om det inte förekommer några mottagna uppgifter i samband med en affärshändelse, åligger det den bokföringsskyldige att själv sammanställa en verifikation som innehåller samtliga obligatoriska uppgifter. Bestämmelsen tar främst sikte på situationer då den bokföringsskyldige inte har fått något underlag i samband med ett inköp av en vara eller en tjänst, men kan även aktualiseras i samband med en enskild näringsidkares uttag ur näringsverksamheten eller ett företags behov av att upprätta bevis för andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser, t.ex. bokslutstransaktioner.

Hänvisningsverifikation

De mottagna uppgifterna kan vara av sådan art att företaget inte vill att de ska ingå bland verifikationerna. I stället vill företaget

förvara uppgifterna på ett annat och mer betryggande sätt. Det kan vara dokument av självständigt värde, exempelvis kontrakt, avtal, och skuldebrev. I sådana fall får bokföringen grundas på en särskilt upprättad hänvisningsverifikation. Av denna ska framgå var och i vilken form de ursprungliga uppgifterna om affärshändelserna förvaras. Hänvisningsverifikation får också användas vid återkommande affärshändelser, t.ex. vid hyresbetalningar med hänvisning till hyreskontrakt.

Vad ska en verifikation innehålla?

En verifikation ska innehålla uppgift om

- när den har sammanställts,
- när affärshändelsen har inträffat,
- vad denna avser,
- vilket belopp den gäller och
- vilken motpart den berör, samt i förekommande fall även innefatta upplysning om
- handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelser samt var dessa finns tillgängliga.

Kraven gäller både mottagna uppgifter om affärshändelser och egenupprättade uppgifter men omfattar även andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser. Upprättar företaget t.ex. en bokföringsorder med anledning av en bokslutstransaktion ska som huvudregel även bokföringsordern uppfylla kraven.

Utelämnande av uppgifter i verifikation

Huvudregeln är att alla verifikationer ska innehålla de uppgifter som framgår ovan. BFL innehåller dock en undantagsregel som innebär att uppgifterna får utelämnas om det är förenat med svårigheter att infoga uppgiften i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisningssed.

De fall som i första hand kan inrymmas under denna bestämmelse är sådana där verifikationen kommer till uttryck i uppgifter från ett kassaregister, en kassarapport eller annan handling som endast anger summan av erhållen betalning vid kontanta försäljningar av varor och tjänster. Oftast handlar dessa transaktioner om mindre belopp och med en kundkrets som huvudsakligen är anonym. Finns däremot uppgifterna att tillgå, med möjlighet att utan alltför stor svårighet infoga dessa i verifikationen, ska bestämmelserna tillämpas mer restriktivt.

Verifikationsnummern

Verifikationsnummer

I verifikationen ska det ingå ett verifikationsnummer eller annat identifieringstecken samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen utan svårighet ska kunna fastställas. Vanligtvis identifieras verifikationerna genom att de förses med nummer i löpande följd i en eller flera serier för varje bokföringsskyldig. I de fall en tillfredsställande identifiering kan ske med andra hjälpmedel än numrering, bör även det kunna accepteras.

Har en verifikation tilldelats ett verifikationsnummer behåller verifikationen det åsatta numret och ska sparas tillsammans med övriga verifikationer även om verifikationen därefter makuleras. Verifikationerna ska på ett tydligt och varaktigt sätt tilldelas ett verifikationsnummer eller motsvarande identifieringstecken.

Det bör av systemdokumentationen framgå hur företaget valt att identifiera verifikationerna. Beskrivningen bör bl.a. innehålla upplysning om identifieringen sker numeriskt eller på annat sätt, om en eller flera serier används, på vilket sätt serierna är indelade samt vilken tidsperiod serien/serierna omfattar.

Verifikationsnummerserier

Verifikationer bör som huvudregel numreras löpande i en enda verifikationsnummerserie. En serie av verifikationsnummer ska vara obruten under den tidsperiod bokföringen avser, vanligtvis ett räkenskapsår. Det innebär att serien ska föras i en följd utan att mellanliggande nummer hoppas över. Ett företag får använda sig av flera verifikationsnummerserier om de grundläggande kraven på ordning och reda samt överskådlighet är uppfyllda.

Ett företag har således stor frihet att välja antalet serier så länge de affärshändelser som brutits ut numreras konsekvent inom den angivna serien. Motsvarande gäller även för andra bokföringsposter än affärshändelser. Om ett företag bedriver organisatoriskt eller geografiskt åtskilda verksamheter får företaget använda sig av flera olika verifikationsnummerserier i respektive verksamhet. Det är däremot inte förenligt med god redovisningssed att organisera bokföringen i en koncern så att den löpande redovisningen är gemensam för flera koncernbolag i vidare utsträckning än vad som medges enligt bestämmelserna i 4 kap. 5 § BFL om gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga.

Vad som sägs ovan hindrar inte att en bokföringsskyldig utöver verifikationsnummerserien även tillför annat nummer i serie. Inom en koncern med gemensam faktureringsfunktion kan man t.ex. ha en löpande nummerserie gemensam för samtliga kundfakturer samtidigt som de enskilda företagen i koncernen har egna verifikationsnummer.

Kontering på verifikation

Kontering på verifikation ska ske om det behövs för att säkerställa sambandet mellan en verifikation och en bokföringspost. Om konteringen behöver tillföras själva verifikationen eller enbart framgå av bokföringens presentation i registreringsordning och systematisk ordning, ska bedömas mot bakgrund av kravet på att sambandet mellan verifikation och bokförd post alltid ska kunna fastställas utan svårighet. Vid den bedömningen ska hänsyn bl.a. tas till sådana omständigheter som bokföringssystemets utformning och enkelhet, företagets rutiner för hantering av verifikationer, antalet verifikationer och dess standard i informationshänseende. Det föreligger inte något krav, för ett företag som infört konteringsrutiner, att kontera samtliga verifikationer. Det är möjligt att underlåta kontering om sambandet mellan verifikationerna och bokföringsposterna ändå kan säkerställas.

Kontering innebär en klassificering av affärshändelsen. Klassificeringen kan vara av olika detaljeringsgrad och styrs i hög grad av kraven på precision i den systematiska sammanställningen. Kontering sker i allmänhet genom angivande av kontonummer. I företag med ett mindre antal konton och verifikationer kan det vara tillräckligt att ange endast kontoslag eller affärshändelsens art. Innehåller en verifikation flera delposter och det inte klart framgår hur respektive delpost ska klassificeras kan en detaljerad kontering däremot vara en förutsättning för att kunna utläsa till vilket konto varje delpost hör.

Konteringen ska tillföras verifikationen på ett varaktigt sätt samt vara tydlig och lätt urskiljbar från övriga uppgifter.

Komplettering av mottagna uppgifter i en verifikation

En bokföringsskyldig som tar emot uppgifter rörande en affärshändelse bör alltid sträva efter att uppgifterna är kompletta. Om så inte är fallet ska den bokföringsskyldige komplettera uppgifterna. En sådan komplettering, liksom komplettering av identifieringstecken och andra uppgifter som en verifikation också ska vara försedd med, får inte medföra att innehållet i de mottagna uppgifterna på något sätt förändras. Syftet är att kompletteringen ska ske så att verifikationen i sin slutliga form kan tjäna som bevis för affärshändelsen.

Det ska av verifikationen framgå när kompletteringen har skett, vem som har utfört den och även vilka uppgifter verifikationen har kompletterats med. Har företaget fastställda rutiner för komplettering ska dessa framgå av företagets systemdokumentation.

Även i de fall när uppgifter som den bokföringsskyldige har mottagit utifrån är så ofullständiga att de inte har något själv-

ständigt innehåll eller bevisvärde utgörs verifikationen av den utifrån mottagna uppgiften. Det åligger dock den bokförings-skyldige att komplettera uppgiften så att den kan förstås och utgöra bevis om affärshändelsen.

Rättelse av verifikation

Behöver ändringar eller tillägg ske i en verifikation efter det att den mottagits eller upprättats och ändringarna inte utgör kompletteringar enligt ovan, ska ändringarna ske i form av en rättelse. Rättelsen ska ske på sådant sätt att den ursprungliga uppgiften klart framgår.

Verifikationen kan också ersättas med en ny. I så fall måste det säkerställas att man vid granskning utan svårighet kan få kännedom om bytet. Den ersatta verifikationen utgör även fortsättningsvis räkenskapsinformation. Den bokföringsskyldige bör ha i förväg fastställda rättelserutiner, vilka ska framgå av företagets systemdokumentation.

Gemensam verifikation

Förutom de krav BFL (5 kap. 6 § tredje stycket) uppställer på gemensam verifikation gäller tillsvidare BFN R 2.

Fakturor i komprimerad form på lista

Det kan vara förenligt med BFL att komprimera en dags fakturering i en och samma lista. Därvid måste krävas att listan utformas så att överblicken och jämförbarheten mellan utsända fakturor och det egna verifikationsmaterialet inte försämras. Listan ska uppfylla följande grundkrav:

- En och samma lista får som mest avse faktureringen under en dag.
- Varje i listan ingående faktura ska vara klart avskild från övriga fakturor.
- Varje faktura ska vara försedd med fakturanummer.
- Varje faktura ska uppfylla samtliga de i lag angivna kraven på vilka uppgifter en verifikation ska innehålla.

6.6.2 BFNAR 2002:14

Uttalande om redovisning av försäljning från myntautomat.

I detta uttalande behandlar BFN vissa frågor som har samband med redovisning av försäljningstransaktioner som sker i en s.k. myntautomat. Frågorna gäller när bokföring ska ske och vad som ska användas som underlag för bokföringen. Efter genomgång av gällande rätt lämnar BFN följande allmänna råd:

1. Det allmänna rådet ska tillämpas av företag som är bokförings-skyldiga enligt BFL.
2. Ett företag får normalt dröja med att bokföra en försäljningstransaktion från en myntautomat till antingen dagen efter att automaten tömts eller till dagen efter att uppgift erhållits från företag som anlåtats för att tömma automaten. Bokföring ska dock alltid ske i samband med räkenskapsårets utgång.
3. De affärshändelser som försäljningarna utgör får bokföras sammandraget i en post. Som underlag får en gemensam verifikation användas.
4. Den gemensamma verifikationen ska bestå av en kassarapport per automat.
5. I kassarapporten ska anges
 - a) vilken automat den avser,
 - b) den summa pengar som fanns i automaten vid tömning,
 - c) uppgift om försäljning sedan föregående tömning, om automaten har ett räkneverk som kan ge underlag för dessa uppgifter, samt i sådant fall även
 - d) vad avser den tömning som ska ske i samband med bokslut – räkneverkets uppgift om total försäljning.
6. Kassarapporten ska skrivas under av den som upprättat den. Ort och datum ska anges.

Det allmänna rådet träder i kraft den 1 januari 2003 och ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2003 eller senare.

6.6.3 BFNAR 2003:xx

Uttalande om systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister.

Uttalandet föreligger endast som utkast när detta skrives.

Under rubriken Gällande rätt i utkastet konstaterar BFN att det i bokföringslagen inte finns någon bestämmelse om att bokförings-skyldiga ska använda kassaregister för att dokumentera sin kontantförsäljning. För vissa branscher har dock i annan lagstiftning införts bestämmelser om användning av kassaregister. För restauranger med serveringstillstånd gäller sedan den 1 juli 2003, enligt 8 kap. 5 a § alkohollagen (1994:1738), att all försäljning ska registreras i kassaregister. Statens folkhälsoinstitut har gett ut föreskrifter för tillämpning av bestämmelsen i alkohollagen (FHIS 2003:2). För företag som driver taxitrafik enligt yrkestrafiklagen (1998:490) gäller enligt Vägverkets föreskrifter

att inkörda belopp ska registreras i taxameter (VVFS 1999:177).

Det allmänna rådet ska enligt utkastet tillämpas av den som är bokföringsskyldig enligt BFL och använder ett s.k. kassaregister. Med kassaregister avses kassaapparat, kassaterminal, kassasystem, taxameter och liknande. Kravet på systemdokumentation i 5 kap. 11 § BFL ska gälla även för kassaregister, vilket innebär att det i företaget ska finnas en beskrivning av hur kassaregistret fungerar. Beskrivningen utgör räkenskapsinformation. För företag som använder standardmodeller av kassaregister är kravet på systemdokumentation normalt uppfyllt om företaget bevarar den, vanligtvis flerspråkliga, manual som medföljer vid köp av ett nytt kassaregister. Eftersom beskrivningen är räkenskapsinformation ska den bevaras enligt reglerna för arkivering i BFL. Kravet på behandlingshistorik i samma lagrum ska gälla även för de programmeringar och inställningar som görs i ett kassaregister. Uppgifterna ska göra det möjligt att förstå hur de enskilda posterna hanteras i kassaregistret. Uppgifterna utgör räkenskapsinformation.

6.6.4 Beskattning

Inkomst- beskattningen

De allmänna råden och vägledningen om verifikationer saknar direkt betydelse för företagens inkomstbeskattning. Däremot kan de ha betydelse indirekt. Om det exempelvis vid skattekontroll visar sig föreligga brister i verifieringen kan fråga uppkomma om redovisningssystemets tillförlitlighet. Detta har i sin tur betydelse för bedömningen av kvaliteten på underlaget för redovisning av näringsverksamheten. Som framgår av 4 kap. 3 § TL kan ett bristfälligt underlag för deklaration föranleda s.k. skönstaxering.

Mervärdesskatte- frågor

Allmänt

Det finns stora likheter mellan det som en verifikation ska innehålla enligt BFL och BFN:s normgivning respektive för en faktura enligt ML. I sammanhanget bör framhållas att kravet på verifikation inte nödvändigtvis är ett krav på att det ska vara en faktura. Det är en annan sak att företagen oftast använder fakturor som verifikationer. Nämnas bör också att om en köpare ska göra avdrag för moms måste denne inneha en sådan handling som uppfyller kraven i ML. Det är exempelvis inte tillräckligt med egenupprättade verifikationer för att kunna göra avdrag för ingående skatt.

Enligt huvudregeln i ML föreligger faktureringsskyldighet för varje näringsidkare vid omsättning av varor eller tjänster till annan näringsidkare eller till en juridisk person. Den tidigare faktureringsskyldigheten vid försäljningar till privatpersoner har numera fr.o.m. 1 januari 2004 tagits bort. I dessa fall gäller istället ovan angivna regler inom redovisningsområdet.

Nytt i ML från årsskiftet är också att det numera uttryckligen anges att s.k. självfakturerering (eng. self-billing) och utläggning av faktureringsfunktionen på en tredje person (eng. outsourcing) är tillåtna. I praktiken har detta tidigare accepterats, men är nu alltså lagreglerat. Att betona i sammanhanget är att vid bägge företeelserna övergår inte säljarens ansvar för att utfärdad faktura är korrekt till kunden eller till tredje person. Säljaren har fortfarande ansvaret härför. Vidare ska det vid självfakturerering tydligt framgå av fakturan att det är köparen som har utfärdat den.

Fakturans innehåll

Med faktura avses ett dokument eller meddelande i pappersform eller elektronisk form som uppfyller vissa bestämda krav i ML. Om inte innehållet i fakturan uppfyller dessa krav är det inte en faktura enligt ML. I sammanhanget bör nämnas att samtliga krav inte behöver återfinnas på ett enda dokument. Vissa uppgifter kan finnas på en följesedel eller orderbekräftelse och andra uppgifter på exempelvis själva räkningen. Om hänvisning sker till de olika dokumenten och de tillsammans har de uppgifter som krävs enligt ML så föreligger en riktig momsfaktura.

Bestämmelsen i 11 kap. 8 § ML reglerar vad en faktura ska innehålla. Motsvarande bestämmelser finns i 5 kap. 7 § BFL, som reglerar innehållet i en verifikation. Detaljeringsgraden är betydligt större i ML än i BFL. I ML finns det 13 obligatoriska punkter under det att BFL endast upptar 6 sådana punkter. Kraven i ML är i huvudsak nedanstående:

- Datum för utfärdandet (fakturadatum)
- Ett unikt löpnummer för varje faktura baserat på en eller flera serier
- Säljarens registreringsnummer till moms
- Kundens registreringsnummer till moms vid s.k. omvänd skattskyldighet eller vid gemenskapsintern varuförsäljning
- Säljarens och köparens namn och adress
- Varornas mängd och art eller tjänsternas omfattning och art
- Datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts
- Beskattningsunderlaget för varje momssats
- Tillämpad momssats
- Den moms som ska betalas
- Vid befrielse från moms eller när kunden ska betala momsen –

särskilda uppgifter

- Vid leverans av nya transportmedel – särskilda uppgifter
- Vid tillämpning av vinstmarginalsystemen – särskilda uppgifter

I vissa fall krävs inte samtliga ovannämnda uppgifter. Enligt ML kan en s.k. förenklad faktura utfärdas om försäljningen avser ett mindre belopp. Vidare kan förenklad faktura användas om handelsbruket i branschen, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för fakturering gör det svårt att utfärda en fullständig faktura. SKV kommer att fastställa i vilka fall det är tillåtet att använda en förenklad faktura. Hittills har föreslagits att med mindre belopp ska avses 2 000 kronor.

En förenklad faktura ska alltid innehålla följande uppgifter:

- Datum för utfärdandet (fakturadatum)
- Identifiering av säljaren
- Identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits
- Den moms som ska betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna momsen

Samlingsfaktura

Från 1 januari 2004 har en ny regel införts i ML som tillåter att en samlingsfaktura får utfärdas för flera separata leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster. Samma krav ställs på en samlingsfaktura som på andra fakturor med det undantaget att uppgift inte behöver lämnas om separata löpnummer för de olika omsättningarna. Däremot måste leveransdatum anges per leverans i en samlingsfaktura. Detta krav framgår av BFL som anger att vid successiva leveranser måste alltid anges de respektive affärshändelserna.

Kreditnota

Vid nedsättningar av priset i efterhand som t.ex. vid rabatter, bonus och återbäring ska en kreditnota utfärdas enligt ML. Även vid kundkrediteringar av annat slag ska en kreditnota utfärdas. Kreditnotan utgör underlag för ändring av tidigare redovisad utgående och ingående skatt. För att en kreditnota ska godkännas i momssammanhang ska den innehålla uppgift om ändringen, en otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan, om eventuell omvänd skattskyldighet, momsen enligt fakturan samt minskningen av momsen enligt kreditnotan.

**Svar från RSV:s
referensgrupp för
redovisningsfrågor**

- Arkivering av räkenskaper 1996:16
- Arkiveringsskyldighet för fastighetsmäklares uppdragsjournal

- Är arbetsorder bokföringsmaterial? 1997:15
- Frågor om kassaapparaters användning 1997:19
- Frågor beträffande verifiering av försäljning av storpack till näringsidkare 1997:21
- Verifiering av inköp i bärhandel 1998:10
- Frågor om arkiveringsskyldighet för öltappsrapporter
- Verifikationskrav vid valutaväxling 2001:6
- Räkenskapsinformation – arbetskort 2002:5

6.7 Löpande bokföring (BFNAR 2001:2)

6.7.1 BFNAR 2001:2

Ikraftträdande m.m.

Dessa allmänna råd och tillhörande vägledning trädde i kraft den 1 januari 2002 och ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2001.

Följande rekommendationer och uttalanden upphör att gälla den 31 december 2001:

- BFN R 6 Bokföring av fakturor,
- BFN U 89:3 Bokföringar av betalningar när överföring sker automatiskt mellan bank- och postgirokonton,
- BFN U 89:5 När ska grundbokföring senast ske,
- BFN U 90:2 Tidpunkt för bokföring av kundfordringar och leverantörsskulder under räkenskapsåret samt i samband med bokslut,
- BFN U 90:4 Två bokföringar i samma bolag, och
- BFN U 90:6 Bokföring av patientavgifter vid gemensam reseption.

Rekommendationen och uttalandena ska dock fortfarande tillämpas för räkenskapsår som inletts före nämnda tidpunkt.

Utgångspunkter

Ett företag ska löpande bokföra alla affärshändelser. Innebörden i begreppet ”löpande bokföra” är att bokföringen ska ske på sådant sätt att affärshändelserna kan *presenteras* i såväl den ordning posterna har registrerats som i systematisk ordning. Vad som föreskrivs om affärshändelser gäller även andra bokföringsposter.

Reglerna om löpande bokföring har utformats så att de ska vara teknikneutrala och kunna användas oavsett om den bokföringskyldige använder datorbaserade eller manuella system.

Huvudregeln är att den bokföringsskyldige löpande bokför i ett system *gemensamt* för samtliga affärshändelser. Ett sådant system är normalt organiserat så att bokföringen av affärshändelserna sker genom en enda bokföringsåtgärd. Bokföringen kan även vara uppdelad i två steg, varav det ena möjliggör presentation i registreringsordning och det andra i systematisk ordning.

Bokföringen kan också vara organiserad kring flera *delsystem* i vilka affärshändelserna bokförs, s.k. hierarkiska bokföringssystem. Delsystemen kan ha olika funktioner såsom kassajournal, fakturajournal etc. och vara både manuella och datorbaserade. Kännetecknande är att varje delsystem omfattar vissa likartade affärshändelser.

Uppgifterna från delsystemen bokförs därefter i en systematisk sammanställning gemensam för alla affärshändelser. Beroende på hur de bokförda affärshändelserna registreras i den systematiska sammanställningen kan bokföringsposterna presenteras i systematisk ordning post för post eller i sammandrag. Av systemdokumentationen ska det framgå att bokföringen är organiserad kring flera delsystem och hur dessa är länkade till varandra.

Bokföringen ska när den presenteras i systematisk ordning ge en samlad bild av verksamhetens förlopp, ställning och resultat. Det kan därför inte anses tillåtet att ha flera isolerade systematiska delsystem utan att ha en samlad systematisk behandling av bokföringen.

Bokföringsskyldigheten är fullgjord när en affärshändelse kan presenteras i såväl registreringsordning som i systematisk ordning. Preliminära poster i bokföringen som kan ändras i efterhand och där ändringen inte framgår av bokföringen uppfyller inte kraven på bokföringsskyldighetens fullgörande. Inte heller att enbart samla verifikationer, numrera och kontera på verifikationen uppfyller lagens krav på bokföring.

Kraven på presentation i registreringsordning och i systematisk ordning omfattar samtliga affärshändelser. Det innebär inte att varje affärshändelse måste kunna presenteras separat. Likartade affärshändelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation som ligger till grund för en bokföringspost. Bestämmelsen är inte heller avsedd att utesluta bokföring i sammandrag, t.ex. att bokförda affärshändelser registreras i sammanhang i den systematiska sammanställningen. Även flera verifikationer som avser likartade affärshändelser hänförliga till en och samma dag kan bokföras i sammandrag om det utan svårighet kan klargöras vilka affärshändelser som ingår i bokföringsposten.

För att bokföringen ska kunna utgöra det informations- och beslutsunderlag som åsyftas med bestämmelserna om löpande bokföring krävs att bokföringen stäms av löpande. Hur ofta detta

**Uppgifter i den
löpande
bokföringen**

måste ske får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. En sådan bedömning kan t.ex. grunda sig på verksamhetens omfattning och bokföringssystemets komplexitet. Avstämningen ska dokumenteras och bör göras enligt fasta rutiner.

Följande uppgifter ska alltid kunna utläsas ur den löpande bokföringen för varje bokförd post:

- registreringsordning,
- redovisningsperiod,
- verifikationsnummer eller motsvarande identifieringstecken,
- kontering,
- bokfört belopp,

Det saknas krav på att registreringsdagen ska gå att utläsa direkt av den löpande bokföringen. Vid månadsskiften och vid utnyttjande av BFL:s möjligheter till fördröjning med bokföringen kan ett angivande av registreringsdag vålla problem. Registreringsdagen ska dock alltid gå att utläsa av behandlingshistoriken.

Registreringsordningen kommer i de flesta fall att framgå av verifikationsnummerordningen. Huvudregeln för numrering av verifikationer är att man har en enda verifikationsnummerserie som förs löpande.

För att få rättvisande periodiseringsrapporter är det av stor vikt att affärshändelserna hänförs till rätt redovisningsperiod. Det vanligaste är att redovisningsperioden omfattar en kalendermånad men även annan periodindelning kan förekomma, exempelvis fyraveckorsperioder. Affärshändelser som inträffat i t.ex. februari månad men bokförs först nästkommande månad ska ingå i presentationen av februari månads löpande bokföring. Redan avslutade och avstämda redovisningsperioder bör däremot inte påverkas av senare bokförda affärshändelser.

Verifikationerna bör ordnas kronologiskt med hänsyn till den tidpunkt när bokföringsskyldigheten för affärshändelsen inträdde. De kommer därför i normalfallet att vara sorterade efter det datum företaget hade tillräckliga uppgifter för att bokföra på ett godtagbart sätt. För fordringar och skulder som bekräftas med faktura kan i stället datum för fakturans upprättande eller mottagande vara vägledande.

**Presentation i
registrerings-
ordning och i
systematisk
ordning**

Presentationen i registreringsordning och i systematisk ordning ska tillsammans visa verksamhetens förlopp. Kravet på precision kan inte ställas alltför långtgående när det gäller verksamhetens förlopp då det inte ställs krav på periodiseringar under löpande år.

**Presentation i
registrerings-
ordning**

Det uppställs inte något krav på att presentationerna i registreringsordning och systematisk ordning vid datorbaserad redovisning ska dokumenteras i vanlig läsbar form. Däremot följer av BFL:s bestämmelser om olika former för bevarande av räkenskapsinformation som kan läsas endast med hjälp av tekniskt hjälpmedel genom omedelbar utskrift ska kunna tas fram i vanlig läsbar form.

Syftet med presentationen är att kunna återfinna bokföringsposterna i den ordning de har tillförts bokföringssystemet och därigenom kontrollera fullständigheten i den upprättade bokföringen. Presentationen ska också möjliggöra en kontroll i efterhand av bokförda poster mot verifikationer.

Genom bestämmelserna som reglerar huvudprinciperna för tidpunkt för bokföringsskyldighetens inträde kommer presentationen i registreringsordning ganska väl att återspegla även den ordningsföljd i vilken affärshändelserna har inträffat.

**Presentation i
systematisk
ordning**

Presentationen ska visa affärshändelserna sorterade med hänsyn till art. Presentationen utgör därmed en länk till årsbokslutet eller årsredovisningen men möjliggör också en överblick av verksamhetens ställning och resultat under löpande år. Däremot ställs inga krav på att den systematiska sammanställningen ska ge någon exakt avspeglings av verksamhetens resultat och ställning under räkenskapsåret.

För mindre företag kan ofta en tillfredsställande överblick uppnås utan någon alltför långtgående systematisk uppdelning. För större företag går det däremot i allmänhet inte att få grepp om de ekonomiska förhållandena utan rapporter från en omfattande systematisk sammanställning.

**Redovisnings-
valuta**

Affärshändelserna ska kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta. Redovisningsvalutan ska vara i svenska kronor. För vissa företagsformer får redovisningsvalutan vara i euro. Den redovisningsvaluta som gäller för företaget ska användas för samtliga affärshändelser och i samtliga led i redovisningen. Vilken valuta transaktionen är genomförd i saknar betydelse.

Uttrycket ”ska presenteras” innebär inte att den enskilda affärshändelsen måste bokföras i den aktuella redovisningsvalutan. Det räcker att bokföringssystemet, utifrån den bokförda affärshändelsen, kan tas fram och presentera affärshändelsens belopp, omräknat till redovisningsvalutan per dagen för affärshändelsen. Bestämmelserna om redovisningsvaluta är inte avsedda att förhindra användningen av s.k. flervalutasystem.

Till den del ett företags verksamhet ingår i en i ett annat land belägen filial får redovisningen ske i en valuta som i det landet godtas som redovisningsvaluta.

Tidpunkten för bokföring

Huvudprincipen är att bokföringen ska ske löpande i anslutning till affärshändelsen i syfte att skapa en fortlöpande överblick, men reglerna skiljer sig åt beroende på om affärshändelsen avser kontanta in- och utbetalningar eller andra affärshändelser. BFL uppställer högre krav på omedelbar bokföring vid kontanttransaktioner med mindre möjligheter till fördröjning än för andra affärshändelser.

Tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde berör kraven på presentation både i registreringsordning och i systematisk ordning. För att en affärshändelse ska anses bokförd enligt BFL krävs att den kan presenteras både i registreringsordning och i systematisk ordning.

Kontanta in- och utbetalningar

Kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag. Som kontanta transaktioner räknas främst betalningar med sedlar och mynt men även checkar, postväxlar och andra betalningsanvisningar som omedelbart kan omsättas i pengar räknas hit.

Däremot är inte checkar utställda av företaget självt eller betalningar över bank- eller postgiro att anse som kontanta transaktioner. Till kontanta in- och utbetalningar räknas inte heller betalning med kontokort.

Med begreppet arbetsdag åsyftas nästföljande dag då arbete bedrivs i verksamheten och tidsrymden kan därför variera mellan olika verksamheter. Vid bedömning av när senaste tidpunkt för bokföring infaller måste även hänsyn tas till tidsrymden mellan två på varandra följande arbetsdagar. Är verksamheten koncentrerad till perioder klart åtskilda från varandra kan bokföring behöva ske i direkt anslutning till när affärshändelsen inträffar om lång tid kommer förflyta till påföljande arbetsdag.

Andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar

Andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar ska bokföras så snart det kan ske. Det innebär att bokföring ska ske så snart företaget har tillgång till tillräckliga uppgifter för att kunna bokföra affärshändelsen på ett godtagbart sätt. När denna tidpunkt infaller måste avgöras beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Av stor vikt vid bedömningen är företagets rutiner i samband med affärshändelsen.

Vid leverans av varor eller tjänster knyts bokföringsskyldigheten i de flesta fall till utfärdandet respektive mottagandet av fakturan. Det är först då den bokföringsskyldige har tillgång till de uppgifter som erfordras för att kunna bokföra affärshändelsen på ett godtagbart sätt. Det innebär att bokföringen av fordringar och skulder får anstå till dess att faktura eller motsvarande handling har utfärdats eller mottagits eller sådan handling enligt god affärssed borde ha föreläggat. Denna möjlighet kan tillämpas av alla

företag oavsett verksamhetens omfattning. I vilken utsträckning företaget har tillgång till tillräckliga uppgifter för att kunna bokföra i ett tidigare skede saknar i detta sammanhang betydelse. Däremot bör fakturametoden tillämpas konsekvent under räkenskapsåret.

En faktura anses vara utfärdad när den avsänds från företaget och mottagen när den kommit företaget tillhanda. Vid vilken tidpunkt faktura bort föreligga enligt god affärssed ska bestämmas efter praxis för den aktuella typen av affär.

Vid betalningstransaktioner aktualiseras bokföringsskyldigheten i samband med att betalningen genomförs eller mottas. Sker betalningen över post- eller bankgiro erhålls bekräftelse med angivande av betalningsdatum i nära anslutning till betalningstillfället. Bekräftelsen kan då utgöra verifikation för affärshändelsen.

Ibland sker ingen avisering utan affärshändelsen framgår enbart av månadsvis erhållna kontoutdrag. Exempel på sådana situationer är betalningsuppdrag över internet och betalning av fordran från kontokortsföretag för försäljning mot kontokort. Det är emellertid inte förenligt med god redovisningssed att under en längre period underlåta att bokföra affärshändelsen enbart på den grunden att uppgiften inte har mottagits. Det åvilar den bokföringsskyldige att tillse att varje affärshändelse kan verifieras. Kravet på aktivitet får avgöras med beaktande hur väsentliga uppgifterna är för att kunna bedöma verksamhetens förlopp, ställning och resultat. Om externa uppgifter inte har erhållits ska den bokföringsskyldige själv upprätta en verifikation i anslutning till affärshändelsen.

Undantag

Affärshändelserna får bokföras senare än vad som angetts ovan om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed. Undantagsbestämmelsen innebär att den bokföringsskyldige under vissa förhållanden får senarelägga bokföringen trots att alla förutsättningar för att kunna bokföra finns.

Undantaget har främst tillkommit för att möjliggöra ett rationellt utnyttjande av redovisningsbyråernas tjänster då det i allmänhet förutsätter att de kan bearbeta ett större material vid varje bokföringstillfälle. För att inte missgynna de företag som på egen hand sköter sin bokföring får det anses vara förenligt med god redovisningssed att också sådana företag får motsvarande möjlighet till fördröjning av bokföringens fullgörande.

Att ett företag får dröja med fullgörandet av bokföringen innebär inte att alla bokföringsåtgärder kan anstå. Företagets uppgifter om affärshändelserna måste hållas ordnade i avvaktan på att bokföring kan ske. Ett lämpligt förfarande är att ordna verifikationerna löpande i takt med att de mottas och sammanställs.

För kontanta in- och utbetalningar innebär undantaget främst att presentationen i systematisk ordning kan senareläggas. Bokföring av affärshändelserna så att de kan presenteras i registreringsordning ska som huvudregel ske senast påföljande arbetsdag. Under förutsättning att affärshändelserna har bokförts så att de kan presenteras i registreringsordning senast påföljande arbetsdag har företaget möjlighet att dröja med den systematiska sammanställningen till nästkommande månad. Längre fördröjning kan godtas endast vid särskilda hinder av tillfällig natur såsom vid akut sjukdom. Bokföringen kan då få anstå helt någon eller några dagar. Även semester och arbetsbelastning vid redovisningsbyrån kan, om de är av tillfällig natur, undantagsvis utgöra skäl för senareläggning av bokföringen.

I mindre, icke näringsdrivande verksamheter kan kravet på omedelbar bokföring av kontanta in- och utbetalningar mer generellt frångås. Det förutsätter att antalet kontanttransaktioner är få och att de sammanlagt inte uppgår till högre belopp.

För andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar är möjligheterna större att senarelägga bokföringen eftersom även bokföringen för presentation i registreringsordning omfattas av undantagsbestämmelsen. Väljer ett företag att senarelägga bokföringen kan dröjsmål emellertid inte accepteras för obegränsad tid. Affärshändelser som inträffat under en kalendermånad ska vara bokförda senast vid utgången av påföljande månad. Längre fördröjning kan godtas endast vid särskilda hinder av tillfällig natur.

Kontantmetoden

Kontantmetoden ger utrymme för ett förenklat slag av bokföring. Metoden innebär att den bokföringsskyldige får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker. Uppkomna fordringar och skulder behöver inte bokföras. Metoden är avsedd att tillämpas av företag med okomplicerade förhållanden vilket regelmässigt gäller för de företag som inte är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut eller en årsredovisning. Det får anses godtagbart att låta dessa företag tillämpa metoden även om antalet fakturor i verksamheten inte är helt begränsad.

Även företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen får tillämpa kontantmetoden under förutsättning att endast ett mindre antal fakturor eller andra handlingar förekommer i verksamheten samt att fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp. När dessa kriterier kan anses vara för handen får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet sett över en längre tidsperiod. Beloppsgränsen ska ses i relation till verksamhetens omfattning.

Vid räkenskapsårets slut ska samtliga då obetalda fordringar och skulder förtecknas och bokföras. Bestämmelsen avser samtliga

företag som tillämpar kontantmetoden oavsett om de är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen eller inte.

Även ett företag som tillämpar kontantmetoden får senarelägga bokföringen. Vid bedömningen när en affärshändelse inträffat ska tiden räknas från betalningstillfället.

Sidoordnad bokföring

Konton över tillgångar, avsättningar, skulder och eget kapital ska specificeras i en sidoordnad bokföring om det behövs för att ge en tillfredsställande kontroll och överblick. Väljer företaget att bokföra affärshändelserna i sammandrag för presentation i systematisk ordning kan en specifikation över dessa konton vara nödvändig för att uppfylla lagens krav på kontroll och överblick.

Sidoordnad bokföring är inte obligatorisk för alla bokförings-skyldiga. Är verksamheten av mindre omfattning kan ofta överblick och kontroll erhållas ändå.

Den sidoordnade bokföringen ska följas upp och stämmas av enligt fasta rutiner, vilka bör framgå av företagets systemdokumentation.

Boksluts-transaktioner

I samband med att den löpande bokföringen avslutas ska sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen bokföras.

Med bokslutstransaktioner avses främst fördelning av intäkter och kostnader som helt eller delvis hänför sig till annat räkenskapsår än det då inkomsten eller utgiften uppstår. Begreppet inrymmer även andra typer av transaktioner som ska bokföras när den löpande bokföringen avslutas med ett årsbokslut eller en årsredovisning, t.ex. uppskrivningar och omföringar inom eget kapital.

Företag som inte är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen behöver inte beakta bestämmelserna om bokslutstransaktioner. Det är dock lämpligt att även företag som frivilligt väljer att avsluta räkenskaperna följer dessa bestämmelser.

Rättelse av bokföringspost

Om en bokföringspost rättas ska det anges när rättelsen har skett och vem som har gjort den. Sker rättelsen genom en särskild rättelsepost, ska det samtidigt säkerställas att det vid en granskning av den rättade bokföringsposten utan svårighet går att få kännedom om rättelsen. En rättelsepost utgör en ny bokföringspost och förutsätter därför en särskild verifikation.

Den bokföringsskyldige bör ha i förväg fastställda rättelserutiner. Dessa bör framgå av systemdokumentationen.

Bokföring av flera verksamheter

Huvudregeln är att ett företag måste ha en enda bokföring som avser all verksamhet som företaget bedriver. Inte ens om företaget bedriver flera verksamheter som är fristående från varandra är det

som huvudregel tillåtet att dela upp bokföringen. Det utesluter emellertid inte att företaget i bokföringen använder sig av journaler, listor m.m. som avser olika verksamheter eller verksamhetsgrenar. Det får dock inte göras så stor åtskillnad att det inte går att överblicka den samlade verksamheten.

En bokföringsskyldig som driver flera verksamheter kan ändå i vissa fall få upprätta separata bokföringar. Sådana får dock förekomma endast undantagsvis. Det fordras också att det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed. Särskilda skäl kan föreligga när en bokföringsskyldig driver dels verksamhet på egen hand, dels verksamhet tillsammans med en annan. Fullgörs den gemensamma verksamheten genom en gemensam bokföring motiverar detta en separat bokföring för den egna verksamheten. Om ett företag driver verksamhet även i filialform föreligger särskilda skäl för att bokföra verksamheterna separat.

I övriga fall är graden av samband mellan verksamheterna avgörande om separata löpande bokföringar får förekomma eller inte. Bl.a. ska hänsyn tas till förekomsten av skilda verksamhetsinriktningar och verksamhetsorter samt om affärsförbindelser mellan verksamheterna förekommer eller inte. För AB, Ek.För. och liknande associationer är emellertid utrymmet att tillämpa bestämmelsen avsett att vara begränsat.

Företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning ska löpande arkivera uppgifter om ställning och resultat i de verksamheter som omfattas av separat bokföring på en gemensam plats.

Om ett företag har flera separata bokföringar ska det av systemdokumentationen för varje bokföring framgå var uppgifter ur övriga bokföringar kan erhållas.

Gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga

Ett företag får ha gemensam bokföring med någon annan bokföringsskyldig endast för gemensamt bedriven verksamhet och endast om det är förenligt med god redovisningssed. Ett grundläggande krav är att bokföringen ordnas på ett sådant sätt att ställningen i varje enskild näringsverksamhet kan bedömas utan svårighet. Hur den gemensamma bokföringen ska vara organiserad bör dokumenteras företrädesvis genom ett skriftligt avtal mellan parterna. Även om bokföringen organiseras gemensamt ansvarar var och en av de bokföringsskyldiga för att bokföringsskyldigheten fullgörs.

Speciella frågor

När flera affärshändelser kan bokföras som en.

En in- eller utbetalning via postgiro med automatisk överföring till eller från bankkonto får bokföras som en enda affärshändelse under förutsättning att överföringen mellan postgiro och bankkonto sker samma dag som betalningen till eller från postgirot

och saldot på postgirot vid dagens slut är noll.

En försäljning mot kontokort med efterföljande betalning från kontokortsföretaget får bokföras som en enda affärshändelse under förutsättning att säljföretaget dagligen redovisar kontokorts-försäljningen till kontokortsföretaget och betalning enligt avtal ska vara säljföretaget tillhanda inom tre bankdagar.

Scanning

Det är tillåtet att i bokföringen arbeta med elektroniska kopior av räkenskapsinformation som mottagits i vanlig läsbar form. Detta gäller endast om

- även originalet arkiveras och
- möjligheterna att följa sambandet mellan det arkiverade originalet och bokföringsposten säkerställs.

Uttalanden av BFN i särskilda frågor

BFN har i några äldre uttalanden behandlat frågor om löpande bokföring:

- Bokföring i konkurs BFN U 87:10
- Bokföringsskyldighetens fullgörande i partrederi
- Försäljning mot kontokort BFN U 89:11
- Bokföring av redovisningsmedel BFN U 90:5

6.7.2 Beskattningen

Inkomst-beskattningen

Det allmänna rådet och vägledningen om löpande bokföring saknar direkt betydelse för företagets inkomstbeskattning. Däremot kan det ha betydelse indirekt. Om det exempelvis vid skattekontroll visar sig föreligga brister i den löpande bokföringen kan fråga uppkomma om redovisningssystemets tillförlitlighet. Detta har i sin tur betydelse för bedömningen av kvaliteten på underlaget för redovisning av näringsverksamheten. Som framgår av 4 kap. 3 § TL kan ett bristfälligt underlag för deklaration föranleda s.k. skönstaxering.

Mervärdes-skattefrågor

Allmänt

BFN:s allmänna råd och tillhörande vägledning om löpande bokföring är av stor betydelse för när bokföring ska ske enligt god redovisningssed. Den behandlar tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde och vilka som kan använda den s.k. kontantmetoden i sin bokföring.

Mervärdesskattegrerna och kopplingen till god redovisningssed

Kopplingen i ML till god redovisningssed innebär att moms enligt huvudregeln får redovisas enligt bokslutsmetoden endast då kontantmetoden är tillåten enligt BFL och god redovisningssed. I

andra fall ska moms redovisas enligt faktureringsmetoden.

Enligt ML ska utgående och ingående skatt redovisas i den redovisningsperiod då omsättningen eller förvärvet har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed. För förskott eller à conton ska dock momsredovisning ske när betalning erhålls. Detta innebär att denna typ av betalningar måste särbehandlas för att momsredovisningen ska bli korrekt. Även vid s.k. förvärvsbeskattning ska säljaren redovisa den utgående skatten på sitt förvärv när detta enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts. Den uttryckliga kopplingen i ML till god redovisningssed medför således att BFNAR 2001:2 har betydelse för i vilken redovisningsperiod ingående skatt respektive utgående skatt ska redovisas.

Tidpunkt för redovisning av moms

En särskild fråga som uppkommer vid beskattningen är att avgöra i vilken period ett avdrag tidigast får redovisas eller när utgående skatt borde ha redovisats. Detta beror på att det enligt god redovisningssed inte finns något klart angiven tidpunkt när den löpande bokföringen ska ske. Istället finns det flera möjliga tidpunkter som kan komma ifråga. Den skattskyldig kan exempelvis använda kontantmetoden i sin bokföring vilket innebär att ingående och utgående skatt under löpande räkenskapsår ska redovisas när betalning erlagts eller mottagits. Som framgår av BFNAR 2001:5 ska bokföring ske så snart det kan ske men bokföring av skulder och fordringar får anstå tills faktura mottagits eller utfärdats. Det kan därför vara förenligt med god redovisningssed att redovisa utgående eller ingående skatt när leverans eller tillhandahållande skett, men även en redovisning när fakturan avsänts eller mottagits kan vara i enlighet med god redovisningssed. Detta gör att det blir svårt avgöra om moms redovisats i rätt redovisningsperiod.

Frågan om när avdrag för ingående moms tidigast får redovisas har varit föremål för prövning i RR i några domar. RR ansåg i RÅ 1999 ref 16 (1034-1997) att det inte kunde strida mot god redovisningssed att i redovisningen hänföra fakturor avseende leveranser/tillhandahållanden under en viss månad till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän i början av den påföljande månaden. Detta förutsätter dock att systemet tillämpas konsekvent. RR ansåg vidare att bestämmelsen i 13 kap 16 § ML inte kunde anses innefatta något krav på att bokföringsåtgärderna faktiskt vidtagits före den aktuella redovisningsperiodens utgång.

Bestämmelsen i 8 kap. 5 § ML om att ett avdrag ska styrkas med faktura kunde enligt RR inte uppfattas så att den skattskyldig måste ha erhållit en faktura före utgången av den

redovisningsperiod för vilken han gör avdraget. Bolaget medgavs därför avdrag för ingående skatt i redovisningsperioden januari 1995 på en faktura som mottogs först i februari 1995 men som avsåg elleveranser under januari 1995.

RSV har i skrivelse från 1999-04-15 (dnr 4105-99/110) ansett att fakturor som avser leveranser/tillhandahållanden under en viss tidsperiod får hänföras till den ifrågavarande redovisningsperioden under förutsättning att fakturan inkommit senast vid den tidpunkt då skattedeklarationen för redovisningsperioden ska lämnas in. I skrivelsen anser RSV vidare att en konsekvent tillämpning av systemet innebär att både ingående och utgående skatt redovisas efter samma princip. Det bör således inte vara godtagbart att enbart hänföra fakturor som avser ingående skatt till en tidigare månad. När tidpunkten för exempelvis leverans tillämpas som redovisningstidpunkt ska även den utgående skatten som avser leveranser under föregående månad hänföras till den. Kravet på en konsekvent tillämpning bör också innebära att det valda systemet ska användas över längre tid.

I samband med bokslut ska fakturor som utfärdats eller mottagits senast vid något som kallas brytdagen tas med i momsdeklarationen för räkenskapsårets sista redovisningsperiod. BFN har i den numera upphävda U 90:2 vad gäller brytdag bl.a. uttalat att denna brukar förläggas 2–3 veckor in på det nya räkenskapsåret

Enligt BFN ska kundfordringar och leverantörsskulder som hör till det gamla räkenskapsåret och där faktura föreligger på brytdagen tillföras huvudbokföringen utifrån fakturan som underlag. I de fall fakturor inte föreligger för kundfordringar och leverantörsskulder hänförliga till det gamla räkenskapsåret bör dessa tillföras huvudbokföringen på något annat underlag och behandlas som interimsposter. För nämnda interimsposter ska moms enligt SKV:s uppfattning vare sig redovisas av säljaren eller medföra avdragsrätt för köparen. Det är endast sådana tillhandahållanden där faktura finns på brytdagen som medför momsredovisning. Nämnas bör också att denna s.k. brytdagsredovisning gäller oavsett vilken redovisningsmetod som tillämpas, jfr RSV:s skrivelse 1999-05-06 (dnr 4838-99/100).

I fråga om utgående skatt har RR i RÅ 1986 ref 125 prövat när en faktura enligt god redovisningssed borde ha bokförts. Ett företag utfärdade den 19 oktober 1978 en slutfaktura avseende en entreprenad. Fakturan avsändes till beställaren den 25 oktober 1978. RR slog fast att det inte kunde komma i fråga att grundnotera utgående senare än per den dag då faktura sänds till kunden. Momsen enligt slutfakturan hade därför bort redovisas i deklarationen för redovisningsperioden oktober 1978.

**Svar från RSV:s
referensgrupp för
redovisningsfrågor**

- Bokföring utomlands 1996:8
- Bokföringsskyldighet i Sverige 1996:10
- God affärssed för bokföring av affärshändelser 1996:12
- Registreringstidpunkt i samband med retroaktiva företagsöverlåtelser 1997:1
- Räkenskapsår vid konkurs 1997:11
- Fråga om en eller flera förvärvskällor 1997:20
- Räkenskapsår i enskild firma/jordbruksfastighet 1998:3
- Ombokning av skuld till kapitaltillskott i enskild näringsverksamhet 2001:3
- Räkenskapsår i ideella föreningar 2002:6

6.8 Förteckning över BFN:s normgivning**6.8.1 Normgivning fr.o.m. 1999**

Förteckningen nedan innehåller utkast till allmänna råd med tillhörande vägledning eller uttalande, utskickade på remiss under 2003.

Beteckning	Rubrik	Anm.
dnr 14/02	Redovisning av avsättningar och ansvarsförbindelser	Tillbakadragen 2004-04-01
dnr 120/03	Systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister	BFNAR 2004:1
dnr 69/02	Principskiss till allmänt råd: Enskild näringsverksamhet	Tillbakadragen 2004-04-01
dnr 11/02	Nedskrivningar	Tillbakadragen 2004-04-01

Förteckningen nedan innehåller allmänna råd med tillhörande vägledning eller uttalande gällande per 31 december 2003.

Beteckning	Rubrik	Vägledning/ uttalande
BFNAR 2003:4	Redovisning av medel reserverade för framtida fastighetsunderhåll i bostadsrättsföreningar	Uttalande
BFNAR 2003:3	Redovisning av intäkter	Vägledning
BFNAR 2003:2	Redovisning av fusion	Vägledning
BFNAR 2003:1	Anläggningsregister	Uttalande

BFNAR 2002:14	Redovisning av försäljning från myntautomat	Uttalande
BFNAR 2002:13	Näringsverksamhet i bostadsrättsföreningar	Uttalande
BFNAR 2002:12	Tolkning av koncernbegreppet vid bedömningar som sker enligt bokföringslagen	Uttalande
BFNAR 2002:11	Redovisning av bidrag av likvida medel i ideella föreningar och registrerade trossamfund från offentligrättsliga organ	Uttalande
BFNAR 2002:10	Redovisning av gåvor i ideella föreningar och registrerade trossamfund	Uttalande
BFNAR 2002:9	Hur medelantalet anställda m.m. skall redovisas i ideella föreningar och registrerade trossamfund	Uttalande
BFNAR 2002:8	Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund	Uttalande
BFNAR 2002:7	Innebörden av begreppet medelantalet anställda	Uttalande
BFNAR 2002:6	Innebörden av begreppen årsbokslut och årsredovisning	Uttalande
BFNAR 2002:5	Delårsrapportering	Vägledning
BFNAR 2002:4	Ändring i Bokföringsnämndens allmänna råd om tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden (BFNAR 2000:2)	Vägledning
BFNAR 2002:3	Värdering av finansiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund	Uttalande
BFNAR 2002:2	Värdering av vissa gåvor i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m.	Uttalande
BFNAR 2002:1	Värdering av materiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m.	Uttalande

BFNAR 2001:5	Redovisning av ändrade villkor för återbäring av överskottsmedel i Alecta (f.d. SPP)	Uttalande
BFNAR 2001:4	Inkuranstrappa	Uttalande
BFNAR 2001:3	Redovisning av materiella anläggningstillgångar	Vägledning
BFNAR 2001:2	Löpande bokföring	Vägledning
BFNAR 2001:1	Redovisning av inkomstskatter	Vägledning
BFNAR 2000:6	Verifikationer	Vägledning
BFNAR 2000:5	Räkenskapsinformation och dess arkivering	Vägledning
BFNAR 2000:4	Redovisning av leasingavtal	Vägledning
BFNAR 2000:3	Redovisning av varulager	Vägledning
BFNAR 2000:2	Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden *)	Vägledning
BFNAR 2000:1	Redovisning av återbäring av överskott i SPP	Vägledning
BFNAR 1999:1	Fusion av helägt aktiebolag	Vägledning

*) Reviderad genom BFNAR 2002:4

6.8.2 Normgivning t.o.m. 1999

Förteckningen nedan innehåller äldre BFN:s rekommendationer gällande per 31 december 2003.

Beteckning Rubrik

BFN R 11	Enskild näringsidkares bokföring
BFN R 10	Systemdokumentation och behandlingshistorik
BFN R 9	Redovisning av rörelsegrenar m.m.
BFN R 7	Värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta
BFN R 5	Redovisning av statliga stöd
BFN R 4	Uppgift om medelantalet anställda samt löner och andra ersättningar
BFN R 2	Gemensam verifikation
BFN R 1	Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader

Förteckningen nedan innehåller BFN:s äldre uttalanden gällande per 31 december 2003.

Beteckning	Rubrik
BFN U 99:1	Tilläggsupplysningar om andelsinnehav
BFN U 98:2	Miljöinformation i förvaltningsberättelsen
BFN U 98:1	Redovisning av överföring av periodiseringsfond
BFN U 97:2	Redovisning av avräkning mot skattekonto hos skattemyndigheten, m.m.
BFN U 96:7	Årsredovisningens utformning
BFN U 96:6	Förvaltningsberättelsens innehåll
BFN U 96:5	Ospecificerad reserv för skulder till leverantörer
BFN U 96:4	Uppgift om inköp och försäljning inom samma koncern, m.m.
BFN U 96:2	Redovisning av förnödenheter
BFN U 96:1	Redovisning av vinstandelar till anställda
BFN U 95:3	Redovisning i avkastningsstiftelser
BFN U 95:2	Redovisning av återföring av skatteutjämningsreserv
BFN U 94:3	Redovisning av skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus
BFN U 93:2	Redovisning av anslutningsavgifter
BFN U 92:4	Förbättringsutgifter på annans fastighet
BFN U 92:3	Redovisning av nollkupongsobligationer
BFN U 92:2	Redovisning av tilldelade aktier i portföljförvaltnings- och riskkapitalbolag
BFN U 92:1	Redovisning av varulager vid tillämpning av den s.k. 97-procentsregeln
BFN U 91:3	Redovisning av särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel vid tryggande genom särskild redovisning av pensionsskuld
BFN U 91:1	Redovisning av uppskovsbelopp och upplösning av vissa obeskattade reserver
BFN U 90:13	Redovisning av maskinanläggningar och reservdelar
BFN U 90:9	Utgifter för förkastade alternativ
BFN U 90:8	Periodisering av utgifter vid nedläggning och försäljning av verksamhet
BFN U 90:5	Bokföring av redovisningsmedel
BFN U 89:14	Redovisning av avskrivningar efter brand

- BFN U 89:11 Försäljning mot kontokort
- BFN U 89:7 Redovisning av lokaliseringsbidrag
- BFN U 89:1 Redovisning av utgifter för underjordsarbeten i gruva
- BFN U 88:17 Bokföringsskyldighetens fullgörande i partrederi
- BFN U 88:16 Redovisning av utgifter för dataprogram hos användare
- BFN U 88:15 Redovisning av utgifter för utveckling av dataprogram för försäljning m.m.
- BFN U 88:13 Redovisning av s.k. utvecklingskapital – royalty
- BFN U 88:12 Redovisning av utgifter vid produktion av film
- BFN U 88:11 Bokföring av tvistiga skulder
- BFN U 88:9 Redovisning av arbeten på annans egendom
- BFN U 88:8 Årsbokslut och årsredovisning i kommissionärsbolag
- BFN U 88:7 Några frågor rörande enskild fastighetsägares bokföringsskyldighet
- BFN U 88:6 Redovisning av utgifter för videofilm för uthyrning i butik
- BFN U 88:4 Redovisning av katalogkostnader i postorderföretag
- BFN U 87:10 Bokföring i konkurs
- BFN U 87:8 Avskrivning på anläggningstillgång i bostadsrättsförening
- BFN U 87:5 Redovisning av räntetilläggsån för produktion av byggnad
- BFN U 87:4 Redovisning av demonstrationsbilar i bilhandelsföretag
- BFN U 87:3 Redovisning av täktavgift