

1 Sambandet mellan redovisning och beskattning

1.1 Sambandet redovisning och inkomstbeskattningen

1.1.1 Inledning

Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning fick sina grunddrag redan under 1920-talet genom 1928 års kommunal-skattelag och 1929 års bokföringslag. Sambandet tar framförallt sikte på periodisering av inkomster och utgifter men även principer för värdering av tillgångar och skulder har betydelse för när i tiden intäkter och kostnader ska redovisas. Vilka intäkter som är skattepliktiga respektive skattefria och vilka kostnader som är avdragsgilla respektive icke avdragsgilla regleras däremot helt av särskilda skatteregler. Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning har varit föremål för översyn vid ett flertal tillfällen. Följande kan nämnas från den senaste tioårsperioden.

Redovisningskommitténs förslag

I Redovisningskommitténs uppdrag ingick bl.a. frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning. Den delen av kommitténs arbete presenterades i delbetänkandet Sambandet Redovisning – Beskattning (SOU 1995:43). Kommittén föreslog bl.a. en ökad frikoppling mellan redovisning och beskattning för att komma ifrån systemet med bokslutsdispositioner och obeskattade reserver. Den föreslagna frikopplingen gällde följande områden.

- räknenskapsenlig avskrivning på inventarier
- avdrag vid redovisning av varulager
- värdering av pågående arbeten
- avsättning till periodiseringsfond
- avsättning till ersättningsfond
- avsättning för framtida garantiutgifter
- avsättning för framtida substansminskning

12 Sambandet mellan redovisning och beskattning, *Avsnitt 1*

- värdering av placeringstillgångar i försäkringsföretag
- värdering av överlåtbara värdepapper i finansiella företag

Den del av den föreslagna frikopplingen som genomfördes gällde värderingen av placeringstillgångar hos försäkringsföretag och överlåtbara värdepapper hos banker och värdepappersbolag. När det gällde icke-finansiella företag konstaterade regeringen att den inte lade fram något förslag ”om sambandet mellan redovisning och beskattning för företag i allmänhet” (prop. 1995:96:104 s. 33). Från den 1 januari 2004 har nya regler införts för finansiella instrument som är lager hos innehavaren. Dessa regler ersätter ovan nämnda regler som tidigare gällde för de finansiella företagen men gäller också för sådana icke-finansiella företag som bedriver värdepappersrörelse. Även de nya reglerna är frikopplade från redovisningen. Reglerna beskrivs närmare i avsnitt 6.2 under rubriken Beskattning.

RSV:s förslag

Under andra hälften av 90-talet lade RSV fram två rapporter med anknytning till sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning.

I rapporten Redovisning och beskattning av finansiella instrument inom företagssektorn (RSV Rapport 1996:1) presenterades en utförlig genomgång av redovisnings- och skattefrågor rörande finansiella instrument. I rapporten lämnades vissa principförslag, bl.a. att finansiella instrument som ingick i yrkesmässig verksamhet och som inte skulle säkringsredovisas, skulle tas upp till marknadsvärdet vid beskattningen. Rapporten överlämnades till Finansdepartementet men har inte föranlett några lagändringar.

I rapporten Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning (RSV Rapport 1998:6) lämnades ett antal principförslag inom följande områden: sambandet mellan redovisning och beskattning, varulager, pågående arbeten, omsättningsfastighet, maskiner och inventarier, immateriella rättigheter, leasing, forskning och utveckling, framtida utgifter och förluster, valutakursförändringar och skattemässig säkring, finansiella instrument och kvittning mellan balansposter.

Efter remissbehandling av rapporten har RSV i november 1999 gjort en hemställan till Finansdepartementet om lagändringar. Även påminnelse om hemställan har inlämnats till departementet i februari 2002. I hemställan har RSV föreslagit en frikoppling av sambandet mellan redovisning och beskattning på bl.a. följande områden.

- värdeminskning beträffande inventarier, immateriella rättigheter samt anslutningsavgifter och anläggningsbidrag
- egenavgifter

- avdrag vid redovisning av varulager
- avsättning till periodiseringsfond
- avsättning till ersättningsfond
- koncernbidrag

I hemställan har RSV också föreslagit ändringar i skattereglerna beträffande varulager, pågående arbeten, inventarier, immateriella rättigheter, forskning och utveckling, framtida utgifter och förluster, finansiella instrument och kvittning mellan balansposter.

Förslagen i hemställan har ännu inte föranlett några lagändringar, men den syn som RSV förde fram i rapporterna och hemställan angående finansiella instrument har legat till grund för RSV:s remissvar på Finansdepartementets förslag till beskattning av finansiella instrument som är lager. RSV:s synpunkter har i stor utsträckning beaktats vid utformningen av lagbestämmelserna.

Inkomst- skattelagen

Tillkomsten av IL har bl.a. inneburit att regleringen av sambandet mellan redovisning och beskattning har fått en annan utformning än i KL. I anslutning till behandlingen av förslaget till IL aktualiserade Lagrådet frågan om egenproducerade immateriella rättigheter. Regeringen konstaterade i den delen att det är ”lämpligt att frågan om egenproducerade immateriella rättigheter och sambandet mellan redovisning och beskattning övervägs i ett sammanhang”, prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 231. Regeringen kommenterade några andra av Lagrådet väckta frågor på ett liknande sätt; det gällde aktiverade utgifter för reparation och underhåll av inventarier, byggnader och markanläggningar. Lagstiftningen för avdrag för reparation och underhåll på näringsfastigheter har emellertid numera ändrats från den 1 januari 2004. I detta avseende har frikoppling skett från redovisningsreglerna. Dessa regler behandlas närmare i kap. 5.12.4.

Betänkande av IAS-utredningen

Under juli 2003 avlämnade den s.k. IAS-utredningen sitt betänkande Internationell redovisning i svenska företag (SOU 2003:71). I betänkandet belyses sambandet redovisning och beskattning framför allt med utgångspunkt i frågan om IAS är lämpligt som underlag för beskattningen. Utredningens slutsatser härvidlag är att det på enstaka områden kan anses godtagbart att en redovisning upprättad enligt IAS för beskattningsändamål får genomslag vid beskattningen såsom aktivering av låne- och utvecklingskostnader. I övriga fall anses utredningen att övervägande skäl talar emot en ökad användning av IAS för beskattningsändamål. För att möjliggöra att IAS får ett ökat genomslag i redovisningen, särskilt i årsredovisningen för noterade och andra större företag, krävs att kopplingen mellan redovisning och beskattning minskas. Utredningen har i en särskild bilaga till betänkandet redovisat de olika områden inom vilka en

14 Sambandet mellan redovisning och beskattning, *Avsnitt 1*

redovisning upprättad enligt IAS kan få skattemässiga konsekvenser och där en eventuell frikoppling kan diskuteras.

1.1.2 Allmänt om sambandet

Principiellt kan sambandet mellan redovisning och beskattning vid bokslutet klassificeras på följande tre sätt:

- *Ett materiellt samband*

Utgångspunkten för inkomstberäkningen är redovisningslagstiftningen och god redovisningssed. Redovisningsreglerna är styrande och innebär att om företagets redovisning följer vedertagna redovisningsregler och god redovisningssed så accepteras det redovisade resultatet även skattemässigt. Avviker redovisningen från detta ska korrigering göras så att beskattningen kan grundas på ett redovisningsmässigt korrekt resultat.

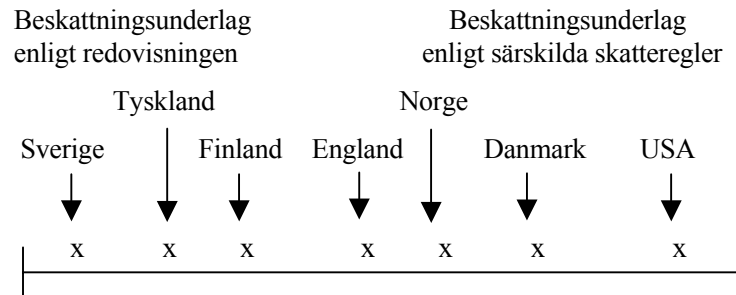
- *Ett formellt samband*

Utgångspunkten för den skattemässiga inkomstberäkningen är en särskild skatterättslig reglering till vilken knyts ett krav på att den redovisningsmässiga behandlingen av transaktionen måste följa den skattemässiga. Skattereglerna kan här sägas vara styrande i dubbel bemärkelse, både för beskattningen och för redovisningen. Ett exempel härpå är räkenskapsenlig avskrivning. En förutsättning för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning är nämligen att avdraget i deklarationen motsvarar avskrivningen i bokslutet. Ett annat exempel är att ett avdrag för avsättning till periodiseringsfond för juridiska personer kräver att avsättningen bokförs i räkenskaperna.

- *Inget samband*

Skattereglerna avgör hur en viss transaktion ska beskattas. Redovisning och beskattning har här var sitt regelsystem och det finns ingen som helst koppling mellan dessa system. Företagets bokföring och redovisade resultat saknar helt och hållet relevans vid företagsbeskattningen. Har särskilda materiella skatteregler införts kan redovisningen på dessa områden utformas fritt i enlighet med vedertagna redovisningsregler och god redovisningssed. Exempel på när inget samband finns är beskattningen av kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet liksom avsättning till periodiseringsfond och expansionsfond för enskilda näringsidkare.

Sambandet enligt ovan kan övergripande beskrivas som en skala med två ytterlighetspunkter där beskattningsunderlaget sammanfaller med antingen resultatet enligt redovisningen eller enligt särskilda skatteregler. Nedan följer en ungefärlig inplacering av några länder.



Som framgår av skalan tillhör Sverige, Tyskland och Finland de länder som formellt har lämnat över en stor del av ansvaret att bestämma skatteunderlaget till redovisningslagstiftaren och redovisningsnormgivarna. Sambandet mellan redovisning och beskattning är således mycket starkt i dessa länder. Å andra sidan har även länder med ganska frikopplade system såsom England och Danmark i praktiken ett stort inslag av materiellt samband mellan redovisning och beskattning. I sammanhanget bör också nämnas att det är speciellt för de mindre företagen där frikopplingen gör sig gällande. Ganska vanligt är att det i andra länder finns speciella skatteregler för de minsta företagen. I vissa länder har man t.o.m. infört ett särskilt schablonbeskattningsinstitut för dessa företag.

1.1.3 Fördelar och nackdelar med sambandet

Som tidigare sagts är sambandet mellan redovisning och beskattning mycket gammalt. Redan före KL:s tillkomst 1928 skulle för inkomstslaget rörelse inkomstberäkningen ske enligt ”allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased”. Både skatteförvaltningen och företagen har således en mycket lång erfarenhet av sambandsproblematiken, vilket givetvis är en fördel i sammanhanget.

Grundtanken bakom sambandet är skatteförmågeprincipen på så sätt att redovisningen genom sin flexibilitet är bäst lämpad att fastställa ett riktigt och rättvisande resultat för företaget. Genom att utgångspunkten är företagets räkenskaper tillgodoses också statens kontrollbehov både vad gäller själva beskattningen och storleken på utdelningsbara medel i aktiebolag. I detta sammanhang brukar också framhållas att redovisningens kvalitet är bättre än den annars skulle ha varit.

Sambandet har också inneburit ett enklare och mera begripligt regelsystem. Man slipper såsom i många andra länder skilda regelverk för redovisning och beskattning. För företagen blir det också enklare genom att de endast behöver upprätta ett bokslut. Detta bokslut kan även ligga till grund för beskattningen utan större korrigeringar, vilket i sin tur underlättar upprättandet av deklaraionsuppgifter för företagen. Exempelvis var förutsättningarna för införandet av

16 Sambandet mellan redovisning och beskattning, *Avsnitt 1*

standardiserade räkenskapsutdrag (SRU) från 1993 års taxering dels det nära sambandet mellan redovisning och beskattning, dels förekomsten av en förhållandevis enhetlig redovisningsstruktur hos företagen. För skatteförvaltningen innebär kopplingen fördelar både från administrativ och kontrollmässig synvinkel.

Som nackdel med sambandet framförs ibland från skatteförvaltningens sida att företagen själva i för stor utsträckning kan ”styra” beskattningsunderlaget och tidpunkten för beskattning. Oftast berör det specifika frågor där önskemål finns om skatterättsliga lösningar så att begränsning kan ske av den individuella bedömning och valfrihet som många gånger gäller i redovisningen. Vidare finns det problemområden där subjektiviteten i bedömningen är så stor att lämpligheten av en skattemässig koppling till redovisningen kan ifrågasättas.

Ur redovisningssynpunkt har framhållits att sambandet medför att utvecklingen av god redovisningssed riskerar att hämmas genom att förändringar av kvalitetshöjande karaktär för redovisningen hålls tillbaka på grund av att de medför ett ökat skatteuttag. Detta innebär i praktiken att det ofta ges ut olika redovisningsnormer för den juridiska personen och koncernen. Det har också hävdats, framför allt från företrädare för de större företagen, att svenska årsredovisningar är svårförståeliga för utländska läsare på grund av förekomsten av poster som Obeskattade reserver och Bokslutsdispositioner.

Argument för och emot en förändring av sambandet mellan redovisning och beskattning har debatterats både i Sverige och internationellt under de senaste tjugo åren. I länder med en stark koppling mellan redovisning och beskattning fokuseras intresset på de problem som härigenom uppkommer. Som tidigare nämnts är ett problem att redovisningen låses fast och inte kan följa den affärsmässiga utvecklingen. Ett annat problem är att försiktighetsprincipen, med värdering efter lägsta värdets princip och med avsättning för befarade förluster, möjliggör förlustreserveringar, trots att inga förlustrisker existerar i verkligheten. I länder, där redovisningen och redovisningsnormgivningen hittills utvecklats fritt från skattehänsyn, har skattelagstiftaren upptäckt att det kan vara resursbesparande att ”koppla på” de lösningar som finns ”färdiga” inom redovisningen. Exempelvis så har i England under senare år införts skattelagar som anknyter till regler och normer inom redovisningsområdet. Skattereglerna kompletteras sedan med vissa skattemässiga modifieringar och kvalifikationskrav.

Skatteförvaltningens syn på det framtida sambandet redovisning och beskattning kan utläsas av tidigare nämnda hemställan till Finansdepartementet 1999. Härav framgår att inkomstbeskattningen av företag även i fortsättningen som huvudregel bör ha ett grundläggande materiellt samband. Detta motiveras av att redovis-

ning och beskattning i många fall har gemensamma syften och synsätt. På vissa områden föreslås dock frikopplade skatteregler och att befintliga regler i vissa fall preciseras på ett tydligare sätt jämfört med vad som är fallet i nuvarande lagstiftning. Vad beträffar det formella sambandet mellan redovisning och beskattning har det däremot föreslagits att detta upphör. Även näringslivet har föreslagit att detta samband upphör.

Genom den utveckling som skett inom framför allt redovisningsområdet med alltmera komplicerade regler och avsedda för i första hand de största företagen har sambandet redovisning och företagsbeskattning blivit allt svårare att upprätthålla. För att bl.a. motverka detta och samtidigt underlätta att tillämpa reglerna har under 2003 en arbetsgrupp med representanter från BFN, RSV m.fl. lämnat förslag på betydande förenklingar som kan tillämpas av de flesta mindre enskilda näringsidkarna. Avsikten med de föreslagna reglerna är i princip att helt harmonisera redovisnings- och skattereglerna. Om förslagen genomförs kommer det framtida sambandet mellan redovisning och beskattning att bli mycket starkt. Skiljaktigheter mellan de bägge regelsystemen kommer endast att finnas i undantagsfall och är då som regel motiverat av speciella särintressen. I en april 2004 lämnad förstudierapport från BFN och SKV föreslås att det även för HB och mindre och medelstora AB och Ek.för. ska bli ett i huvudsak gemensamt regelverk för redovisning och beskattning, dvs. en starkare koppling mellan de bägge regelsystemen.

1.1.4 Sambandet med redovisningen i inkomstskattelagen

I 14 kap. IL under rubriken ”Beräkning av resultatet av näringsverksamhet” återfinns de grundläggande bestämmelserna för beskattningstidpunkten för inkomster och utgifter i inkomstslaget näringsverksamhet. Någon ändring av det principiella sambandet mellan redovisning och beskattning jämfört med KL innebär inte IL. Möjligen kan sägas att sambandet har förstärkts genom att detta har blivit mera konkretiserat jämfört med tidigare. De centrala bestämmelserna om sambandet med redovisningen återfinns i 14 kap. 2–6 §§ IL under rubriken ”Beskattningstidpunkten”.

Bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

I 2 § IL slås det först fast att ”Resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder”. Sedan att ”Vid beräkningen av resultatet skall inkomster tas upp som intäkter och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag”. Vidare slås det fast att periodiseringsregeln även gäller för ej bokföringsskyldiga vid näringsverksamhet.

En fråga som diskuterades livligt under lagstiftningsarbetet med IL var uttrycket ”bokföringsmässiga grunder”. Någon definition av uttrycket finns inte vare sig i lagtexten eller författningskommentaren. I propositionen beskrivs innebörden på följande sätt: ”Att resultatet i näringsverksamheten skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder innebär att inkomsterna och utgifterna i näringsverksamheten skall periodiseras. Inkomster skall tas upp och utgifter dras av den period som de belöper sig på.”

Den kritik som fördes fram mot uttrycket ”bokföringsmässiga grunder” av remissinstanserna var bl.a. att begreppet var omodernt. Det ifrågasattes också om det var någon skillnad mellan begreppen ”bokföringsmässiga grunder” och ”god redovisningssed” och, om en sådan skillnad förelåg, vari den bestod. Regeringen delade emellertid inte den framförda kritiken utan anförde bl.a. att begreppet ”bokföringsmässiga grunder” är ett väl inarbetat begrepp och att det därför bör finnas kvar i skattelagstiftningen. Som skäl nämndes också att om begreppet ”god redovisningssed” i något fall skulle omfatta redovisning med tillämpning av en kontantprincip, kan en sådan redovisning inte godtas vid beskattningen.

I sammanhanget bör också nämnas att inte heller i KL fanns någon direkt definition av begreppet ”bokföringsmässiga grunder”. Däremot fanns en tydligare beskrivning med exempel om vad som gäller vid inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder såsom att hänsyn ska tas till in- och utgående balansposter.

Efter ”bokföringsmässiga grunder” är nästa viktiga begrepp i 2 § IL ”god redovisningssed”. Detta begrepp definieras inte heller särskilt i skattelagstiftningen. Av rättspraxis kan dock utläsas att ”god redovisningssed” har samma innebörd som i redovisningslagstiftningen. Att god redovisningssed även gäller för de som är skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet men som inte är bokföringsskyldiga framgår av sista meningen i 2 § IL.

God redovisningssed är ett vitt begrepp i redovisningssammanhang. Det kan avse t.ex. klassificering av transaktioner och företeelser liksom värdering av tillgångar, skulder och avsättningar. Vid inkomstbeskattningen används begreppet dock endast i ett avseende, när det gäller att bestämma beskattningstidpunkten i inkomstslaget näringsverksamhet. Bestämmelserna om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed finns under rubriken ”Beskattningstidpunkten”. Lagtexten anger således att god redovisningssed avgör under vilket beskattningsår som inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad. Förutsättningen för att god redovisningssed ska tillämpas är dock att det inte finns någon särskild skatteregel som anger annat.

Beräkningen av en intäkt eller en kostnad i inkomstslaget näringsverksamhet kan sägas bestå av två moment. Det första momentet avser konstaterandet att intäkten är skattepliktig respektive att kostnaden är avdragsgill. Skatteplikten respektive avdragsrätten kan framgå av uttryckliga bestämmelser i IL. Finns det inte några sådana uttryckliga bestämmelser i IL får skatteplikten respektive avdragsrätten prövas enligt huvudregeln om intäkter i näringsverksamhet i 15 kap. 1 § IL respektive huvudregeln om kostnader i näringsverksamhet i 16 kap. 1 § IL. Det andra momentet avser bestämmandet av beskattningstidpunkten, dvs. när intäkten ska beskattas respektive avdraget medges. Om det finns uttryckliga bestämmelser i IL angående skatteplikten respektive avdragsrätten är det möjligt att dessa även reglerar beskattningstidpunkten. Om det inte finns några särskilda bestämmelser om beskattningstidpunkten avgörs beskattningstidpunkten av god redovisningssed enligt bestämmelsen i 14 kap. 2 § IL.

I många fall råder det ingen osäkerhet om att god redovisningssed är avgörande för den skattemässiga bedömningen av en periodiseringsfråga. I andra fall kan det föreligga viss tveksamhet om en fråga ska avgöras med ledning av god redovisningssed, dvs. om frågan hör till det kopplade området, eller om den ska avgöras med tillämpning av en skatteregel. I rättspraxis har denna problematik belysts i några rättsfall.

I RÅ 1989 ref. 84 ansågs ett åtagande att utge avgångsvederlag vara av pensionsliknande karaktär. Avdragsrätten för reserveringen för åtagandet bedömdes därför enligt avdragsreglerna för pensioner i IL och inte utifrån god redovisningssed. I RÅ 1992 ref. 44 hade ett företag gjort en avsättning för garantikampanjer. Avdraget för avsättningen prövades enligt god redovisningssed och inte enligt avdragsregeln för framtida garantiutgifter i IL. I RÅ 2001 not. 146 hade ett företag bytt lageraktier mot andra lageraktier. Marknadsvärdet på de tillbytta aktierna var högre än det bokförda värdet på de bortbytta aktierna. BFN ansåg i yttrande till RR att företagets redovisning, vari de tillbytta aktierna togs upp till samma värde som de bortbytta aktierna – var förenlig med god redovisningssed. RR gjorde enbart en uttrycklig skattemässig bedömning av aktiebytet och ansåg att de tillbytta aktierna skulle tas upp till marknadsvärdet.

Balansposter

I 3 § IL slås det först fast att ”Värdet av utgående lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar skall bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång”. Detta innebär exempelvis att intäkter och kostnader hänförliga t.o.m. balansdagen ska tas med. Vidare slås det fast att ”Värdet av ingående lager och andra balansposter skall tas upp till samma belopp som värdet vid det föregående beskattningsårets utgång”.

20 Sambandet mellan redovisning och beskattning, *Avsnitt 1*

Ovannämnda regler är inte nya utan hämtade från anvisningarna till 24 § i KL. Det är frågan om särskilda skatterättsliga bestämmelser för att rätta felaktigheter i balansposter i räkenskaperna.

Regeln om värdering efter förhållandena vid beskattningsårets utgång innebär att även om en felaktighet i en balanspost har uppstått ett tidigare beskattningsår kan korrigerings ske i samband med bedömningen av den senaste utgående balansen. Rättelse behöver alltså inte ske det år felet uppstod. Antag t.ex. att ett företag har gjort en reservering i räkenskaperna år 1. Avdrag har felaktigt medgetts för reserveringen det året. För det fall att reserveringen – helt eller delvis – finns kvar i den utgående balansen i räkenskaperna år 2, är SKV oförhindrat att vid bedömningen det året återföra avdraget till beskattning.

Skatteregeln om att den ingående balansen ska vara densamma som den utgående balansen året innan ger uttryck för att en kontinuitetsprincip gäller vid beskattningen, dvs. det skattemässiga utgående värdet på en balanspost som bestämts ett visst år blir även det skattemässiga ingående värdet på balansposten efterföljande år. RR har tillämpat kontinuitetsprincipen i två fall. I rättsfallet RÅ 1990 ref. 79 återfördes en ingående lagerreserv till beskattning trots att lagerreserven felaktigt hade godtagits som en utgående lagerreserv året innan. I RÅ 1995 ref. 11 medgavs inte avdrag för någon ingående varufordran eftersom någon utgående varufordran inte hade beskattats året innan.

Räkenskaperna

I 4 § IL regleras sambandet mellan de förda räkenskaperna och beskattningen. ”Om räkenskaper förs för näringsverksamheten, skall dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten.” Reserv i lager och liknande skall beaktas bara vid tillämpning av 17 kap. 4 och 5 §§ samt 27 § andra stycket IL.

Av bestämmelsen i första stycket framgår att om det förs räkenskaper för näringsverksamheten ska dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten. Denna koppling mellan redovisning och beskattning motiveras på följande sätt i förarbetena till IL (prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 179–180).

”Kopplingen till räkenskaperna har en materiell innebörd så vitt avser periodiseringen. Denna skall ske i enlighet med räkenskaperna så länge periodiseringen i dessa är förenlig med god redovisningssed och inte heller strider mot särskilda skatterättsliga bestämmelser. Detta ger å ena sidan den skattskyldige en viss valmöjlighet i de fall det finns flera olika periodiseringssätt som är förenliga med god redovisningssed, eftersom skattemyndigheten kan sägas bli bunden till den valda metoden. Å andra sidan blir den skattskyldige bunden av den metod som valts i räkenskaperna

och kan inte vid beskattningen begära en annan periodisering även om denna är förenlig med god redovisningssed. Denna valmöjlighet och dubbla bundenhet föreligger dock givetvis endast rörande poster som tagits upp i räkenskaper. Om bokslut inte upprättats blir området mera begränsat. I näringsverksamhet där räkenskaper inte behöver föras och inte heller förts blir regeln över huvud taget inte tillämplig.”

Av ovanstående framgår att när redovisningen i räkenskaperna är förenlig med god redovisningssed ska denna läggas till grund för beskattningen. Vidare framgår att om den skattskyldige väljer ett av flera olika redovisningssätt som alla är förenliga med god redovisningssed så blir såväl den skattskyldige som skattemyndigheten bunden av det valda redovisningsmetoden.

I övrigt föreligger ingen bundenhet. Om den av den skattskyldige valda redovisningsmetoden strider mot god redovisningssed föreligger sålunda ingen bundenhet. I propositionen framhålls också på s. 180 att: ”När det gäller frågan om skatteplikt eller avdragsrätt över huvud taget föreligger, saknar däremot räkenskaperna helt materiell betydelse. Dessa avgörs enbart enligt de skatterättsliga reglerna utan hänsyn till om en intäkt tagits upp eller ett avdrag gjorts i räkenskaperna.” Det innebär att om den skattskyldige inte tagit med en intäkt eller kostnad som borde ha tagits med enligt god redovisningssed ska den ändå beaktas vid fastställandet av den beskattningsbara inkomsten.

Justeringar

Som en följd av kopplingsregeln i 4 § IL finns det en justeringsregel i 5 § IL. Häri sägs att ”Det redovisade resultatet skall justeras om en intäkts- eller kostnadspost hänförs till ett visst beskattningsår i strid med bestämmelserna i 2 §. Motsvarande justering skall göras ett tidigare eller senare beskattningsår, om det behövs för att undvika att någon intäkts- eller kostnadspost utelämnas eller räknas dubbelt.”

Justeringsregeln blir aktuell endast när det valda periodiserings sättet avseende en intäkts- eller kostnadspost strider mot god redovisningssed. I den situationen föreligger inte någon bundenhet till räkenskaperna och då kan en skattemässig justering ske avseende en felaktigt medtagen eller utelämnad intäkts- eller kostnadspost. Däremot reglerar justeringsregeln inte korrigering för skattefria intäkter eller icke avdragsgilla kostnader. Sådana justeringar får istället ske enligt de skatterättsliga reglerna i IL. Regeln i 5 § IL innebär att korrigering alltid ska ske genom SKV:s försorg.

Bestämmelsen i den andra meningen innebär att en följdändring ska ske ett tidigare eller senare beskattningsår för att undvika att intäkten eller kostnaden blir helt utelämnad eller medtas två gånger.

22 Sambandet mellan redovisning och beskattning, Avsnitt 1

Kvittning mellan balansposter

Av 6 § IL framgår att det inte behövs någon justering om lager, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tagits upp till ett för lågt belopp och att mellanskillnaden motsvaras av ej utnyttjade avskrivningar. Detsamma gäller om avsättningar, leverantörs-skulder eller liknande tagits upp till ett för högt belopp. Justering enligt 6 § gäller endast om den skattskyldige begär det. Bestäm-melsen om kvittning av balansposter är inte ny utan hämtad från anvisningarna till 24 § i KL.

De poster för vilka justering kan underlåtas är de vilkas skatte-mässiga värde bestäms enligt bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed. De ytterligare värdeminskningssed som hade kunna göras avser sådana som inte följer bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed utan är särskilt reglerade i IL. Det handlar således om avskrivningar på maskiner och inventarier enligt 18 kap. IL, avskrivning på byggnader enligt 19 kap. IL och markanläggningar enligt 20 kap. IL. En underlåten justering pga. ej utnyttjade värdeminskningssed på dessa tillgångar leder inte till att det skattemässiga värdet på dessa påverkas.

Ytterligare redogörelse för kvittning mellan balansposter lämnas nedan i avsnitt 1.3 Ändring i efterhand av redovisat resultat.

Skattemässiga och redovisnings-mässiga begrepp

I redovisningssammanhang har sedan lång tid använts uttrycken ”anläggningstillgångar” och ”omsättningstillgångar”. De återfinns bl.a. i ÅRL. Uttrycken har tidigare även använts i skattesammanhang, men ibland har innebörden varit oklar.

I samband med tillkomsten av IL har lagstiftaren på ett medvetet sätt valt vilka uttryck som i fortsättningen ska användas i inkomstskattesammanhang. Det redogörs på följande sätt i propositionen (prop. 1999/2000:2 Del 1 s. 508).

”Uttrycken *lagertillgång* respektive *omsättningstillgång* bör användas konsekvent i IL. Eftersom det är en skillnad mellan hur uttrycken används i bokföringslagstiftningen och i inkomstskattelagstiftningen – inte minst när det gäller fastigheter – är det lämpligt att uttrycket *omsättningstillgång* får vara en bokföringsterm. I IL används därför bara uttrycken *lager* eller *lagertillgångar*. I vissa fall omfattar bestämmelserna även andra omsättningstillgångar som pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tillgångar.”

Det sistnämnda framgår bl.a. av bestämmelsen i 25 kap. 3 § IL angående vad som utgör kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet.

Med *kapitalvinst* och *kapitalförlust* i inkomstslaget näringsverksamhet avses vinst och förlust vid avyttring av kapitaltillgångar.

”Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar,
- inventarier, och
- patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 även om de inte förvärvats från någon annan.”

1.2 Sambandet mellan redovisning och indirekta skatter

1.2.1 Inledning

Det finns vissa samband mellan redovisningen och de indirekta skatterna. Av dessa behandlas nedan i huvudsak mervärdesskatt (moms) men till viss del även punktskatter.

I de flesta fall finns det inget direkt samband mellan redovisningen och reglerna för de indirekta skatterna. I viss mån finns det också parallella regelverk med delvis olika innehåll som exempelvis ifråga om vilka krav som ställs på de underlag som ska finnas för bokföringen respektive momsredovisningen. Det förekommer också problemställningar inom redovisningen som liknar problemställningar inom området för de indirekta skatterna. Ibland kan då metoden för att lösa ett sådant problem vara olika.

Rent generellt sett är för de indirekta skatterna kopplingen starkast när det gäller den löpande bokföringen. Men även vid företagens upprättande av bokslutet finns det kopplingar. Dessa är dock inte så starka som när det gäller inkomstbeskattningen.

Samband mellan redovisning och moms och punktskatter har i olika former i stort sett funnits alltsedan tillkomsten av dessa skatter. Exempelvis kunde redan vid momsens införande i Sverige den 1 januari 1969 företagen efter särskilt tillstånd få redovisa momsen efter bokföringsmässiga grunder. Denna metod utnyttjades dock endast av ett fåtal skattskyldiga. År 1981 ändrades emellertid ordningen helt för redovisning av moms. Sålunda ska de skattskyldiga utifrån bokföringsmässiga grunder som huvudmetod använda sig av den s.k. faktureringsmetoden. Vissa skattskyldiga får dock använda den s.k. bokslutsmetoden, som innebär att kontantmetoden får tillämpas under löpande år men att obetalda fakturor ska beaktas den redovisningsperiod som infaller när räkenskapsåret gått till ända.

I rapporten Sambandet mellan redovisning och indirekt beskattning (RSV 1999:13) lämnades ett antal principförslag beträffande i

första hand tidpunkten för redovisning av utgående och ingående skatt. Efter remissbehandling av rapporten har RSV i oktober 2000 gjort en hemställan till Finansdepartementet om lagändringar. I hemställan har RSV bl.a. föreslaget att ML ändras på så sätt att den nuvarande anknytningen i redovisningsbestämmelserna till god redovisningssed slopas. Regeringen överlämnade RSV:s hemställan till den s.k. Mervärdesskatteutredningen, vars förslag redovisats i betänkandet SOU 2002:74, Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (se avsnitt 1.2.2).

1.2.2 Fördelar och nackdelar med sambandet beträffande moms

Ovan har framförts vissa fördelar med sambandet redovisning och beskattning inom inkomstbeskattningsområdet. I stort sett gäller samma fördelar inom momsområdet. Som tidigare nämnts är exempelvis sambandet gammalt, varför både skatteförvaltningen och företagen har erfarenhet av sambandsproblematiken. Att momsen knutits an till bokföringen är i huvudsak av praktisk karaktär. Momsen bygger på ett underlag av löpande noteringar och verifierationer enligt bokföringen, vilket innebär att momsredovisningen blir både enklare och mera förståelig. För skatteförvaltningen innebär detta både administrativa och kontrollmässiga fördelar.

Den största nackdelen med rådande samband är de tillämpningsproblem som uppkommer genom att kopplingen till god redovisningssed inte klart anger vid vilken tidpunkt redovisningsskyldighet för utgående skatt respektive avdragsrätt för ingående skatt uppkommer. Detta leder i sin tur till kontrollproblem som ställer stora resurskrav på både företag och myndigheter. Från principiell synvinkel kan även ifrågasättas om vissa sambandsområden är förenliga med EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.

I betänkandet SOU 2002:74 Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv föreslås också att den uttryckliga kopplingen till god redovisningssed vad gäller tidpunkten för redovisning av moms tas bort. Utredningen föreslår att redovisningstidpunkten för utgående skatt som huvudregel ska sammanfalla med tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen, dvs. när skattskyldigheten inträder. Detta ska då gälla vid kontantaffärer, uttag och import. För andra fall föreslås en fakturadatummetod som innebär att den utgående skatten i princip ska redovisas för den period under vilken en faktura utfärdas. Särskilda regler ska liksom idag finnas för förskottsbetalningar och gemenskapsinterna förvärv. Redovisningstidpunkten för ingående skatt ska enligt förslaget sammanfalla med redovisningstidpunkten för motsvarande utgående skatt. Det kan förväntas att de nya reglerna ska träda i kraft den 1 januari 2006.

Under 2003 har en arbetsgrupp med representanter från BFN, RSV m.fl. lagt fram förslag på betydande förenklingar som ska kunna tillämpas av de flesta mindre enskilda näringsidkarna. Avsikten med de föreslagna reglerna är i princip att helt harmonisera redovisnings- och skattereglerna. En viktig del i förslagen är att tillåta kontantredovisning under löpande år för de flesta enskilda näringsidkarna. Dessa förslag kommer att stå i konflikt med den i ovan nämnda betänkande föreslagna fakturadatummetoden. Nämnda motsatsförhållande har också påtalats för Finansdepartementet.

1.2.3 Sambandet med redovisningen i mervärdesskattelagen

Inom mervärdesbeskattningen finns det två centrala begrepp, nämligen skattskyldighet och redovisningsskyldighet. Det ena begreppet reglerar vem som är skyldig att betala momsen till staten, dvs. vem som är skattskyldig. Det andra begreppet reglerar när den skattskyldige ska ta upp den utgående respektive ingående momsen i sin skattedeklaration, eller i förekommande fall självdeklaration, dvs. när redovisningsskyldigheten inträder. I bägge fallen finns det en koppling till redovisningen.

Skattskyldighet

Reglerna om skattskyldighetens inträde, som nu finns i 1 kap. 3 § ML, har i allt väsentligt varit oförändrade sedan mervärdesskattens införande. Skyldigheten att betala skatt för sådan omsättning i yrkesmässig verksamhet som är skattepliktig enligt 1–2 §§ inträder när varan har levererats eller tjänsten tillhandahållits eller när varan eller tjänsten tagit i anspråk genom uttag. Redan dessförinnan inträder dock skattskyldighet om ersättning helt eller delvis erhålles kontant för beställd vara eller tjänst.

Som framgår ovan är huvudregeln för skattskyldighet att denna inträder när prestationen är fullgjord. En vara anses normalt levererad vid samma tidpunkt som när den enligt köplagens bestämmelser ska anses avlämnad. En tjänst anses i regel tillhandahållen när den som har utfört tjänsten har fullgjort vad som ankommer på honom, dvs. när en beställare har godkänt fullgjord prestation. Inom redovisningsområdet är prestationstillfället också ett viktigt begrepp. Tidpunkten för prestationens fullgörande ligger som regel till grund för när intäktredovisning ska ske. Exempelvis ska inkomst från försäljning av varor i de flesta fall intäktredovisas när den juridiska äganderätten eller det fysiska innehavet överförs till köparen, dvs. ungefär samma regler som inom mervärdesskatteområdet.

Redovisningsskyldighet

Reglerna om redovisningsskyldighetens inträde finns numera i 13 kap. ML. De centrala stadgandena för redovisning av utgående respektive ingående skatt finns i 6 respektive 16 §§. Huvudregeln är att skatt ska redovisas när en omsättning respektive ett förvärv

26 Sambandet mellan redovisning och beskattning, *Avsnitt 1*

”enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts”. Enligt ML finns vidare krav på faktureringskyldighet i 11 kap. En förutsättning för avdrag för ingående skatt enligt 8 kap. är nämligen att avdragsrätten styrks genom faktura. Enligt 1 kap. 17 § ML förstås med faktura dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form som uppfyller villkoren för fakturor i 11 kap. Detta innebär att det avgörande är inte själva namnet på underlaget utan istället själva innehållet. Vidare att underlaget kan bestå av flera dokument, som sammantaget uppfyller kraven i 11 kap. ML.

Som framgår ovan ska redovisningen av moms ske enligt god redovisningssed. Enligt BFL kan bokföringen av affärshändelserna ske antingen löpande eller vid räkenskapsårets utgång. Enligt 5 kap. 2 § BFL ska bokföringen ske löpande för bokslutsföretag medan andra företag, liksom bokslutsföretag med ett mindre antal kunder, får bokföra när betalning sker, dock senast vid räkenskapsårets slut. Som en följd av detta finns de två redovisningsmetoderna för moms, nämligen faktureringsmetoden och bokslutsmetoden.

Som framgår ovan ska samtliga företag senast vid bokslutet tillämpa bokföringsmässiga principer. Detta innebär att fakturor som utfärdats eller mottagits senast vid något som kallas brytdagen ska medtas 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. Jämför härvidlag skrivelse från RSV 1999-05-06 (dnr 4838-99/100).

Eftersom avdraget för ingående moms kan göras redan i samband med inköpet av en tillgång blir avskrivningarna av den inte avgörande för tidpunkten eller omfattningen av avdragsrätten. Vissa tillgångar av varaktig karaktär som redovisningsmässigt normalt behandlas som anläggningstillgångar kan dock bli föremål för jämkning av det tidigare redovisade avdraget. Enligt jämningsreglerna i 8 a kap. ML kan ett avdrag för en investeringsvara justeras vid ett senare tillfälle om den förvärvade tillgången inte längre används i verksamhet som medför skattskyldighet eller

används i större eller mindre omfattning i sådan verksamhet. Med investeringsvaror avses bl.a. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad om den ingående skatten vid byggnationen överstiger 100 000 kronor samt maskiner och inventarier med en ingående skatt på anskaffningen som överstiger 50 000 kronor.

Som framgår ovan krävs för avdragsrätt till moms även faktura. Vad en faktura ska innehålla framgår av 11 kap. 8 § ML. Motsvarande bestämmelser finns i 5 kap. 7 § BFL, som reglerar innehållet i en verifikation. Detaljeringsgraden är av naturliga skäl större i ML än i BFL. Genom de nya EG-anpassade kraven på fakturans innehåll från den 1 januari 2004 har också skillnaden blivit större än jämfört med tidigare. Dessutom kan skillnaden bli väsentligt större om företaget dessutom utelämnar uppgifter enligt 5 kap. 8 § BFL. Enligt nämnda lagrum får uppgifter utelämnas, ”om det är förenat med svårigheter att låta uppgiften ingå i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisnings-sed”. I praktiken skulle detta kunna innebära att det kan förekomma två typer av fakturor, nämligen den ena enligt BFL och den andra i form av ”momsfakturor” enligt ML. Som regel kommer dock ML:s bestämmelser att styra innehållet i fakturan när det gäller försäljning till annan näringsidkare eller juridisk person.

I sammanhanget bör också nämnas att i vissa fall kan enligt ML s.k. förenklad faktura användas. Sådan faktura får användas om försäljningen avser ett mindre belopp. SKV har föreslagit att med mindre belopp ska avses 2 000 kronor. Förenklad faktura får också 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 sig av en förenklad faktura.

Rättspraxis

Vägledande och prejudicerande rättspraxis vad gäller sambandet redovisning och moms är förhållandevis knapphändig. Rättsfall RÅ 1986 ref. 125 behandlar när en faktura enligt god redovisningssed borde ha bokförts. RR slog här fast att det inte kunde komma ifråga att grundnotera utgående fakturor senare än per den dag då faktura sänds till kunden. Dessutom har RR i fyra domar 1999-03-25 prövat frågor om vid vilken tidpunkt avdrag för ingående moms tidigast får ske (RÅ 1999 ref. 16). RR:s domar har kommenterats av RSV i skrivelse 1999-04-15 (dnr 4105-99/110).

I ovannämnd skrivelse konstaterar RSV inledningsvis att domarna innebär att förutom huvudmetoden att utgående och ingående skatt ska redovisas när faktura ställs ut respektive erhålls ännu en metod kan tillämpas. Enligt denna kan skatt redovisas under den månad leverans/tillhandahållande skett under förutsättning att faktura inkommit i början av efterföljande månad och metoden tillämpas

konsekvent. RSV anser att en konsekvent tillämpning innebär att både utgående och ingående skatt måste redovisas efter samma princip. Fakturorna ska ha tillförts redovisningen för den redovisningsperiod under vilken leveransen/tillhandahållandet skett. Ett väsentlighetskriterium bör dock kunna tillämpas.

1.2.4 Sambandet redovisning och punktskatter

Punktskatterna skiljer sig principiellt från momsen genom att skattskyldigheten ofta utlöses av annat än omsättning. Det kan t.ex. handla om tillverkning, bearbetning, egenförbrukning eller fysiska varuförflyttningar. Beskattningsunderlag avgörs ofta av annat än pengar, såsom volym, vikt, antal, energiinnehåll etc. I många fall dokumenteras därför inte skattskyldighetens inträde genom en faktura eller jämförlig handling. Punktskatterna är vidare ett-ledskatter varför den i momssammanhang viktiga avlyftsätten för ingående skatt inte aktualiseras.

Kopplingen mellan redovisning och beskattning är därför svagare på punktskatteområdet än på momsområdet. I vissa fall ska dock inom punktskatteområdet skattskyldighetens inträde dokumenteras genom faktura. Regelverk och problemområden är här i stort sett desamma som inom momsområdet. Detsamma gäller själva redovisningsskyldigheten. Enligt 2 kap. 5 § Lag om punktskatter och prisregleringsavgifter inträder nämligen redovisningsskyldigheten som regel när affärshändelser, som grundar skattskyldighet, enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts.

1.3 Ändring i efterhand av redovisat resultat

1.3.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas SKV:s syn på vilka förutsättningar som måste föreligga för att i efterhand justera det redovisade resultatet i en näringsverksamhet vid taxeringen. Avsnittet beskriver även när en justering kan underlåtas samt vilket år justeringen ska göras. Vidare behandlas SKV:s syn på retroaktiva ändringar av bokslut.

1.3.2 Inkomstskattelagens regler om beräkning av resultat av näringsverksamhet

De grundläggande bestämmelserna för inkomstlaget näringsverksamhet, bl.a. de om sambandet mellan redovisning och beskattning, finns i 14 kap. IL ”Beräkning av resultatet av näringsverksamhet”. Såväl den s.k. kopplingsregeln och justeringsregeln har i detta kapitel i IL fått en annan utformning än motsvarande bestämmelser i KL. De för behandling av frågan viktigaste paragraferna i 14 kap. IL återges nedan i sammandrag.

Av 14 kap. 2 § framgår bl.a. att det skattemässiga resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vidare framgår att inkomster och utgifter ska tas upp som intäkter och kostnader det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed om inget annat är särskilt föreskrivet i lag. I 14 kap. 3 § finns regler om utgående och ingående balansposter. Bl.a. slås det fast att bedömning av värdet av utgående balansposter ska ske med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Vidare anges att det skattemässiga utgående värdet på en balanspost ett visst år även blir det skattemässiga ingående värdet på balansposten efterföljande år. Av 14 kap. 4 § framgår att om det förs räkenskaper för näringsverksamheten ska dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten. I 14 kap. 5 § finns regler om justering av det redovisade resultatet avseende beskattningstidpunkten. Slutligen finns i 14 kap. 6 § bestämmelser om att inte justera det skattemässiga resultatet på grund av en felaktigt värderad balanspost.

1.3.3 Skatterättslig praxis beträffande retroaktiva ändringar av tidigare bokslut

Ett sätt att i efterhand begära ändring av det redovisade resultatet av näringsverksamhet har varit att den skattskyldige kommit in med ett nytt bokslut. Sedan lång tid tillbaka (början av 40-talet) har det också varit en regelbundet återkommande frågeställning inom företagsbeskattningen under vilka förutsättningar ändrade bokslut kan godtas.

Trots att frågan behandlats i flera avgöranden av både KR och RR finns inte någon entydig och klar skattepraxis om vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att ändrade bokslut ska godtas. I sammanhanget bör också nämnas att det aldrig ställts på sin spets om det överhuvudtaget är civilrättsligt möjligt att retroaktivt ändra ett tidigare bokslut.

Av de senaste avgörandena (RÅ 2000 ref. 64 och RÅ 2001 not 146) kan emellertid utläsas att RR inte synes se något principiellt hinder mot att bokslut kan ändras, även om man på grund av de särskilda omständigheterna i de två målen inte godtog det ändrade bokslutet i de aktuella fallen. I det ena fallet konstaterade RR bl.a. att de nya boksluten hade kommit till mer än tio år efter utgången av de aktuella beskattningsåren, samt att de ”har uppenbarligen också upprättats för att påverka utgången i förevarande mål”. Enligt RR förelåg det därför ”inte särskilda skäl att beakta de nya årsredovisningarna”.

1.3.4 Civilrättsliga regler och normer för retroaktiva ändringar av tidigare bokslut

BFN har i en skrivelse 2002-04-19, dnr 54/02, till Justitiedepartementet gjort en hemställan om att departementet ska överväga om redovisningslagstiftningen bör förtydligas så att det tydligt framgår att ändrade bokslut inte är tillåtna. Skrivelsen, som återfinns på BFN:s hemsida www.bfn.se, omfattar alla företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut eller en årsredovisning.

Av skrivelsen framgår att enligt BFN:s uppfattning ger varken den civilrättsliga lagstiftningen eller de internationella normerna på området stöd för retroaktiva ändringar av bokslut. Förutom att det för sådana ändringar saknas stöd i lag undergräver de även förtroendet för redovisningen.

Enligt BFN:s uppfattning är det inte möjligt och inte heller lämpligt att tillåta en ordning med ändrade bokslut. Om Justitiedepartementet till skillnad från BFN skulle anse att ändrade bokslut bör godtas krävs för detta en noggrann reglering av ändringsinstitutet i bl.a. ABL och BFL. Vidare anser BFN att om en sådan ordning skulle införas så måste först en noggrann analys göras om detta överhuvudtaget är förenligt med EG-rätten och International IAS nr 8.

Av den ovannämnda skrivelsen kan också utläsas PRV:s roll vid utbyte av årsredovisningar. Enligt uppgifter från PRV tar det inte ställning till om det är civilrättsligt möjligt att byta ut en offentliggjord årsredovisning. PRV anser vidare att det är svårt att vägra att ta emot och offentliggöra en årsredovisning, som ges in senare, om den är korrekt i den formella mening som avses med verkets granskning.

1.3.5 Justering av det redovisade resultatet

Den hänvisning som görs i 14 kap. 2 § IL till god redovisningssed tar sikte på själva beskattningstidpunkten. Som framgår av 14 kap. 5 § ska det redovisade resultatet justeras om en intäkts- eller en kostnadspost överhuvudtaget inte redovisats, men borde ha gjorts enligt god redovisningssed. En justering ska också göras avseende en post som finns med i redovisningen men där man inte har följt god redovisningssed.

Enligt SKV:s uppfattning krävs för ovannämnda justeringar inte någon ändring av bokslutet, utan ändringen sker genom en tilläggs- eller avdragspost i inkomstdeklarationen. Innebörden av justeringen är att taxeringen ska ändras så att det beskattningsbara resultatet är förenligt med god redovisningssed. Detta innebär att det beskattningsbara resultatet både kan höjas och sänkas. I vissa fall kan även motsvarande justering behöva göras ett tidigare eller senare beskatt-

Fall där justering av det redovisade resultatet kan underlåtas

ningsår för att undvika att posten utelämnas eller räknas dubbelt.

Enligt 14 kap. 6 § IL kan en justering underlåtas om lager, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tagits upp för lågt eller avsättning, leverantörsskuld eller liknande tagits upp för högt. Resultatet ska då inte justeras till den del utrymme finns för ytterligare värdeminskingsavdrag på andra tillgångar än lager-tillgångar som den skattskyldige enligt IL skulle ha kunnat göra. Justering ska endast underlåtas om den skattskyldige begär det.

Regeln omfattar endast tillgångar där det finns utrymme för ytterligare skattemässigt värdeminskingsavdrag och detta är särskilt reglerat i IL. Tillgångar som inte omfattas av 14 kap. 6 §, såsom egenupparbetad immateriell tillgång, ligger därför utanför denna paragrafs tillämpningsområde. Justering med avseende på sådana tillgångar ska därför alltid ske i enlighet med 14 kap. 5 § IL.

I de fall där både 14 kap. 5 och 6 §§ IL, dvs. den skattskyldige yrkat härom, blir tillämpliga så är SKV:s uppfattning den att reglerna om justering av balansposter i 14 kap. 6 § ska tillämpas först och därefter sker en justering av resultatet enligt 14 kap. 5 §.

Observera att justering endast kan underlåtas avseende balansposter där den skattemässiga värderingen helt eller delvis följer god redovisningssed. Således kan justering inte underlåtas avseende poster i näringsverksamhet som är särskilt reglerade i skattelagstiftningen eller poster som beskattas enligt kapitalreglerna.

I sammanhanget bör påpekas att det skattemässiga värdet på de tillgångar där det förelåg möjlighet till ytterligare värdeminskingsavdrag inte förändras på grund av den underlåtna justeringen.

Rätt år för justering av det redovisade resultatet samt år för följdändringar av inkomsttaxering och mervärdesskatt

En fråga som ofta uppkommer vid ändringar i efterhand av redovisat resultat är vilket år som justering ska ske av det redovisade resultatet samt år för följdändringar av inkomsttaxering och mervärdesskatt. De frågor som finns är om ändringen ska göras det år som felet konstaterats eller om felet ska rättas för det år som felet hänförs till.

Redovisningsmässigt, dvs. i företagets bokföring, torde ändring av tidigare års fel i normalfallet bli åtgärdade under det år felet har upptäckts. Rättelse sker härvidlag antingen under löpande år eller i samband med bokslutet.

Undantag är fel som konstaterats efter balansdagen men före fastställande av årsredovisningen. Enligt Redovisningsrådet rekommendation RR 26 "Händelser efter balansdagen" ska vid bokslutet även tas hänsyn till händelser som inträffat efter balansdagen men före undertecknandet av de finansiella rapporterna.

Enligt RR 26 kan två typer av händelser, som kan vara både gynnsamma och ogynnsamma, förekomma:

- a) Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.
- b) Händelser som indikerar att vissa förhållanden har uppstått efter balansdagen.

Av RR 26 framgår att när beloppen i balansräkningen och resultaträkningen fastställs ska sådana händelser beaktas som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen (p. a ovan). Det kan exempelvis vara en rättsprocess som avgörs slutligt efter balansdagen och som bekräftar att företaget hade eller inte hade en förpliktelse redan på balansdagen. Däremot ska händelser enligt p. b) ovan inte beaktas i resultat- eller balansräkningen för det aktuella året.

Skattemässigt är frågan om rätt år inte uttryckligen reglerad vare sig i skattelagstiftningen, exempelvis IL och ML, eller i skattepraxis. Enligt SKV:s uppfattning torde emellertid innebörden av lagstiftningen vara den att ändringar ska hänföras till det år som felet hänför sig till. Motiven härför kan bl.a. hämtas från principen om beskattningsårets och redovisningsperiodens slutenhet. Vidare kan nämnas att om beloppet redan finns bokfört så innebär ändringen endast en omrubricering av en post i bokföringen, varför ändringen även i detta fall ska göras för det år som felet hänför sig till.

Rätt år vid ändringar både till inkomstskatt och mervärdesskatt samt följdändringar

Om det är fråga om ändring av poster som påverkar både beskattningen till inkomstskatt och mervärdesskatt ska även i dessa fall enligt SKV:s uppfattning felet ändras för det år som felet hänför sig till. Det innebär att om mervärdesskatten blivit felaktigt redovisad ett år, och om denna felaktighet även påverkar inkomsttaxeringen, så ska ändring ske samma år. När det gäller värdering av balansposter så kan justering ske vid beskattningsårets utgång enligt 14 kap. 3 § IL.

Redovisningsmässigt kommer dock denna ändring inte att ske förrän det år felaktigheten konstaterats. Ändringen ska då ske på så sätt att det som felaktigt redovisats såsom exempelvis ingående mervärdesskatt istället ska dras av som kostnad. Om rättelse sker när den felaktigt redovisade mervärdesskatten betalas så ska alltså denna betalning bokföras på ett kostnadskonto, dvs. minska resultatet. Visserligen är det mervärdesskatt som betalas men redovisningsmässigt utgör betalningen en kostnad. Denna kostnad är vid inkomstbeskattningen inte avdragsgill, eftersom avdrag av SKV redan erhållits för det år felet hänför sig till.

Motsvarande korrigerings ska göras om det istället är fråga om återbetalning av mervärdesskatt. Om exempelvis i ovanstående fall skattedomstolarna senare skulle dela den skattskyldiges bedömning

att inbetald mervärdesskatt varit för hög kommer den tidigare inbetalda mervärdesskatten att återbetalas. Redovisningsmässigt ska den återbetalda mervärdesskatten bokföras som en intäkt. Eftersom den skattskyldige tidigare fått avdrag vid inkomstberäkningen med belopp motsvarande den då felaktiga mervärdesskatten bör – enligt SKV:s mening – den senare erhållna intäkten avseende den återbetalda mervärdesskatten ses som en skattepliktig intäkt det år då intäkten ska redovisas i bokföringen. Någon korrigerig för icke skattepliktig intäkt ska därför inte ske i deklarationen.

Den nyss redovisade synen skiljer sig från den bedömning som SKV tidigare redovisat i bl.a. skrivelse 1997-04-18, dnr 3287-97/900. Eftersom den senare återbetalda mervärdesskatten ska ses som en skattepliktig intäkt finns det ingen anledning att korrigerig inkomsttaxeringen för det år då avdraget motsvarande felredovisad mervärdesskatt medgavs. Det finns därför heller inget behov av att hålla den taxeringen öppen genom ett överklagande från SKV:s sida. Fortfarande kvarstår dock detta alternativ om den skattskyldige av någon anledning uttryckligen önskar korrigerig vid det tidigare årets taxering. Härigenom kommer ändring av den felaktiga mervärdesskatten och inkomsttaxeringen att ske för det år som felet hänför sig till. Detta stämmer också överens med SKV:s grunduppfattning om att SKV normalt ska konsekvensändra inkomsttaxeringarna ex officio vid ändringar i mervärdesskatten.

**Rätt år för
särskilda skatter
och avgifter**

Bortsett från regeln avseende balansposter i 14 kap. 3 § IL torde det endast i undantagsfall vid justering av det redovisade resultatet ges utrymme för ändringar det år som felet konstaterats. Enligt SKV:s uppfattning torde dessa ändringsfall kunna hänföras till de enligt 16 kap. 17 § IL skattemässiga avdragen för särskilda skatter och avgifter som avser näringsverksamhet.

I normalfallet ska justering avseende exempelvis tillkommande arbetsgivaravgifter, särskild löneskatt och fastighetsskatt enligt 14 kap. 5 § IL ske det beskattningsår som kostnaden enligt god redovisningssed skulle tagits upp. I det fall det inte är uppenbart att den skattskyldige har brutit mot god redovisningssed i bokföringen för det granskade året ska kostnaden istället dras av under det senare beskattningsår då det för den skattskyldige framstår som sannolikt att tillkommande skatter och avgifter kommer att debiteras. Ett exempel på den senare situationen är att den skattskyldige gjort en bedömning att arbetsgivaravgifter inte ska utgå på en utbetald ersättning och att denna bedömning senare ifrågasätts av SKV vid en skatterevision. I det fallet är det ofta så att det inte heller enligt god redovisningssed har förelegat en skuld på balansdagen. I sammanhanget bör också nämnas att om den särskilda skatten eller avgiften sätts ned ska motsvarande del av avdraget enligt 16 kap. 17 § IL återföras till beskattning det beskattningsår då debiteringen ändras.

**Retroaktiva
ändringar av
bokslut**

Som framgår av ovanstående ska en skattskyldig alternativt SKV göra en deklarationsjustering om en intäkt eller kostnad inte har tagits upp i redovisningen och som enligt god redovisningssed ska vara med. En deklarationsjustering kan också göras avseende en post som finns med i redovisningen men där man inte har följt god redovisningssed. I dessa nämnda situationer behöver inget nytt bokslut upprättas.

Med hänsyn till ovanstående möjligheter till deklarationsjusteringar kommer enligt SKV:s uppfattning frågan om ändrat bokslut att bli betydligt mindre förekommande än tidigare. De fall där rättelse inte kan göras genom deklarationsjusteringar och där den skattskyldige skulle vilja ha ändring genom ändrat bokslut är exempelvis när den skattskyldige vill ha en annan periodisering av inkomster eller utgifter. Andra fall kan vara att den skattskyldige genom ändrat bokslut vill ta bort en tidigare bokförd transaktion eller lägga till en transaktion som tidigare inte har bokförts.

I sistnämnda avseende bör tilläggas att om ändringen är förenlig med god redovisningssed så krävs inget nytt bokslut utan det räcker med en deklarationsjustering.

Ovannämnda skattebetingade retroaktiva ändringar av bokslut bör av skäl som framgår nedan enligt SKV:s uppfattning inte godtas. Denna syn ska oavsett taxeringsår tillämpas för de nya ärenden som inkommer till SKV efter den 31 december 2002. SKV:s uppfattning gäller för samtliga företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut eller en årsredovisning.

1. Enligt SKV:s uppfattning utgår inkomstbeskattningen från verkligheten och denna uttrycks i hög grad av ett företags bokslut. Om den skattskyldige kommer in med ett nytt bokslut, vari en eller flera poster ändrats, innebär detta att den skattskyldige begär att en annan verklighet än den som man ansett ha funnits genom det tidigare bokslutet ska läggas till grund för beskattningen. Som framgår av skattepraxis (RÅ 1989 ref. 10 I-II och RÅ 1995 ref. 34) har ändringar av verkligheten i andra situationer och där den skattskyldige själv gjort ändringen inte godtagits vid inkomstbeskattningen.
2. SKV anser att det saknas stöd i den civilrättsliga lagstiftningen och normgivningen inom redovisningsområdet för att tillåta retroaktiva ändringar av bokslut. SKV ansluter sig härvid till den syn för vilken BFN redogjort i den ovan nämnda skrivelsen till Justitiedepartementet. I likhet med BFN anser SKV att om ändrade bokslut överhuvudtaget ska tillåtas så måste detta uttryckligen anges i den civilrättsliga lagstiftningen.
3. Beträffande retroaktiva ändringar av periodisering av inkomster eller utgifter vill SKV framföra att enligt verkets upp-

fattning är den skattskyldige bunden av den periodisering som valts i räkenskaperna antingen den skattskyldige inkommer med en deklarationsjustering eller ett ändrat bokslut. Detta framgår enligt SKV:s uppfattning av prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 179, till 14 kap. 4 § IL. Härav framgår bl.a. att den skattskyldige har en valmöjlighet i de fall det finns flera olika redovisningssätt och som är förenliga med god redovisningssed. Å andra sidan blir både den skattskyldige och SKV bunden av den metod som valts i räkenskaperna vid beskattningen. Den skattskyldige kan inte vid beskattningen begära en annan periodisering även om denna också skulle vara förenlig med god redovisningssed. I sammanhanget bör nämnas att om inkomstdeklarationen lämnats utifrån ett bokslut som inte är fastställt och bokslutet ändras innan fastställande så ska det fastställda bokslutet ligga till grund för beskattningen.

4. I sammanhanget bör också nämnas att enligt god redovisningssed torde det inte vara möjligt med retroaktiva ändringar vid byte av redovisningsprincip, exempelvis tillämpning av successiv vinstavräkning istället för resultatavräkning vid färdigställandet. Enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 5 "Redovisning av byte av redovisningsprincip" får sådant byte i regel endast ske om bytet krävs för anpassning till ny lag eller svensk redovisningsrekommendation. Härav framgår att retroaktiva ändringar endast torde kunna bli aktuella om den skattskyldige tidigare inte följt god redovisningssed. Som framgår ovan ska i sådana fall ändring ske genom en deklarationsjustering.
5. Beträffande retroaktiva ändringar av tidigare bokförda eller ej bokförda transaktioner anser SKV att dessa inte i efterhand kan ändras eller elimineras genom ett nytt bokslut. Om ett avtal återgår eller den civilrättsliga innebörden av transaktionen ändras bör det anses som en ny transaktion, exempelvis om ett lån omvandlas till ett tillskott. Enligt SKV:s uppfattning ska ändringar av civilrättsligt giltiga transaktioner ske det år den nya transaktionen sker.

Beträffande möjligheten att retroaktivt tillgodoföra sig avdrag för koncernbidrag är detta i första hand inte en fråga om ändrat bokslut utan den avgörande frågan är om det har skett en förmögenhetsöverföring eller inte. Av rättspraxis, RÅ 1998 ref. 6 och RÅ 1999 ref. 74, framgår att den redovisningsmässiga behandlingen av förmögenhetsöverföringen inte har någon betydelse för den skattemässiga bedömningen. Enligt RÅ 2001 ref. 79 kan inte avdrag för koncernbidrag medges med ett högre belopp än det lämnade koncernbidraget.

36 *Sambandet mellan redovisning och beskattning, Avsnitt 1*

Avgörande för den skattemässiga bedömningen är, bortsett från de kvalitativa reglerna, om en reell förmögenhetsöverföring skett. Frågan är när denna förmögenhetsöverföring ska ha skett för att få beaktas ett visst beskattningsår.

Rätt beskattningsår är enligt SKV:s uppfattning det år den reella förmögenhetsöverföringen sker. Enligt verkets uppfattning måste förmögenhetsöverföringen ha skett senast när bokslutet har fastställts. För den skattemässiga bedömningen kan inte heller ställas några särskilda krav på att förmögenhetsöverföringen ska bokföras på något visst sätt.

1.3.6 RSV:s och SKV:s skrivelser

- Ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverksamhet vid taxeringen, 2002-12-20
- Frågor och svar beträffande ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverksamhet vid taxeringen, 2004-01-20