

Eleonor och Magnus Alhager

SAMBANDET
MELLAN
REDOVISNING
OCH
BESKATTNING

- EN INTRODUKTION

Denna digitala version av verket är nedladdad från juridikbok.se.

Den licens som tillämpas för de verk som finns på juridikbok.se är **Creative Commons CC BY-NC 4.0**. Licensvillkoren måste följas i sin helhet och dessa finner du här <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode.sv>

Sammanfattningsvis innebär licensen följande:

Tillstånd för användaren att:

- Kopiera och vidare distribuera materialet oavsett medium eller format
- Bearbeta och bygga vidare på materialet

Villkoren för tillståndet är:

- Att användaren ger ett korrekt erkännande, anger en hyperlänk till licensen och anger om bearbetningar är gjorda av verket. Detta ska göras enligt god sed.
- Att användaren inte använder materialet för kommersiella ändamål.
- Att användaren inte tillämpar rättsliga begränsningar eller teknik som begränsar andras rätt att göra något som licensen tillåter.

Se även information på

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.sv>

**SAMBANDET
MELLAN REDOVISNING
OCH BESKATTNING
— EN INTRODUKTION**

The Ratio Series in Politics, Law and Economics

Eleonor och Magnus Alhager

Sambandet mellan redovisning och beskattning – en introduktion

Andra omarbetade upplagan

Adress till förlaget:

Polpress.PL Publisher
30-364 Kraków, ul. Pychowicka 7
Polen
www.polpress.pl

Beställningar:

Middleglade Publishing
Hollandsresan 48
757 55 Uppsala
Sverige
Fax: +46-18-421370
Tel: +46-704 44 40 90
www.middleglade.se

Sambandet mellan redovisning och beskattning – en introduktion
Eleonor och Magnus Alhager
Upplaga 2:1
ISBN 83-918979-0-7
© 2004 Middleglade Publishing AB

Att mångfaldiga innehållet i denna bok, helt eller delvis, utan medgivande av författarna, är förbjudet enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära verk. Förbudet gäller varje form av mångfaldigande, såsom kopiering, bandinspelning etc.

Förord

Vi har skrivit denna bok för att täcka in ett område där det under många år har saknats ett läromedel, nämligen sambandet mellan redovisning och beskattning. Boken har skrivits utifrån våra erfarenheter av undervisningen på terminskurs fem på jur kand-utbildningen vid Uppsala universitet, där sambandet mellan redovisning och beskattning sedan länge har en central position. Till grund för boken ligger också vår erfarenhet av praktiskt arbete med skatterätt.

Vår förhoppning är att boken skall ge studenter ett verktyg för att kunna förstå lösa skatterättsliga och företagsekonomiska problem när dessa områden hänger samman. Vi har också skrivit boken på så sätt att den skall kunna användas som handbok för alla som arbetar med eller har intresse av företagsbeskattningsfrågor.

I denna andra upplaga har boken redigerats efter att ha använts ett år i undervisningen. Innehållet har också uppdaterats i enlighet med rättsutvecklingen på området.

Uppsala den 5 juli 2004

Eleonor och Magnus Alhager

Innehållsförteckning

1	Inledning	13
1.1	Om ämnet	13
1.2	Terminologi m.m.	14
1.3	Disposition	15
2	Det materiella sambandet	17
2.1	Inledning	17
2.2	Bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed	17
2.3	Räkenskaperna som grund för beskattningen	19
2.4	Omfång, värdering och periodisering	21
2.5	Intäkter	22
2.6	Lagervärdering	25
2.7	Pågående arbeten	26
2.8	Sammanfattning	28
3	Det formella sambandet	29
3.1	Inledning	29
3.2	Räkenskapsenlig avskrivning på inventarier	29
3.2.1	Allmänt	29
3.2.2	Huvudregeln	30
3.2.3	Kompletteringsregeln	31
3.2.4	Genomslaget i redovisningen	32
3.2.5	Frivillig upplösning av skattemässiga överavskrivningar	34
3.2.6	Nedskrivning av inventarier	36
3.2.7	Uppskrivning av inventarier	36
3.3	Periodiseringsfond i juridiska personer	37
3.4	Ersättningsfond	38
3.5	Övriga situationer i vilka det föreligger ett formellt samband	40
3.6	Sammanfattning	41

4	Avsaknad av samband eller omvänt samband	43
4.1	Inledning	43
4.2	Inget samband mellan redovisning och beskattning	43
4.2.1	Allmänt	43
4.2.2	Byggnader	44
4.2.3	Markanläggningar	46
4.3	Omvänt samband mellan redovisning och beskattning	47
4.4	Sammanfattning m.m.	48
5	Avslutning och en blick framåt	51

Förkortningar

ABL	aktiebolagslagen (1975:1385)
AR	allmänna råd
BFL	bokföringslagen (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
IB	ingående balans
IL	inkomstskattelagen (1999:1229)
Prop.	proposition
RR	Redovisningsrådet/Redovisningsrådets rekommendation
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
TL	taxeringslagen (1990:324)
U	uttalande
UB	utgående balans
ÅRL	årsredovisningslagen (1995:1554)

1 Inledning

1.1 Om ämnet

Denna bok syftar till att ge en introduktion till sambandet mellan redovisning och beskattning. Boken är skriven för att kunna användas som undervisningsmaterial på utbildningar i juridik och ekonomi. Den kan också vara ett värdefullt hjälpmedel som handbok exempelvis för praktiskt verksamma revisorer, skattejurister och advokater.

Redovisning och beskattning hänger samman på flera sätt. Det kanske mest påtagliga sambandet återfinns i 14 kap. 2 och 4 §§ inkomstskattelagen (IL) och brukar kallas det *materiella sambandet* mellan redovisning och beskattning. Bestämmelserna innebär att beskattningen, såvitt avser beskattningstidpunkten, enligt huvudregeln skall grundas på företagets räkenskaper och på god redovisningssed. I vissa fall berättigar skattereglerna till vissa avdrag ett visst beskattningsår endast under förutsättning att de skatterättsliga dispositionerna återspeglas i företagets redovisning. Så är fallet exempelvis för räkningsenliga avskrivningar på inventarier (18 kap. 14 § IL) och för avsättning för periodiseringsfond för juridiska personer (30 kap. 3 § IL). Detta brukar kallas att det *formella sambandet* mellan redovisning och beskattning.

För alla företag utom så kallade 10/24-bolag (småföretag) ställer redovisningsnormerna numera upp ett uttryckligt krav om att samtliga skattehändelser skall återspeglas i redovisningen. Det är närmast självklart att skatten till den del det påverkar årets resultat skall återspeglas i redovisningen. Redovisningsnormerna medför dock att även framtida skatteeffekter, såsom en framtida beskattning (uppskjuten skatteskuld) och framtida utnyttjande av förluster (uppskjuten skattefordran), återfinns i redovisningen.

För vissa fall återfinns också särskilda redovisningsnormer avseende de skattemässiga dispositionerna. Detta gäller exempelvis för det särskilda skatterättsliga inkursavdrag för lager som återfinns i 17 kap.

4 § IL. Enligt skattelagstiftningen kan detta inkuransavdrag göras som en särskild nedskrivning av lagret i deklarationen i form av en skattemässig justering. Av redovisningsrekommendationerna framgår emellertid att antingen skall lagret tas upp till det skattemässiga värdet eller skall, vid större avvikelser, inkuransen tas upp på skuldsidan i balansräkningen som en obeskattad reserv. I sådana situationer talar man ibland om att det föreligger ett *omvänt samband* mellan redovisning och beskattning. När skatterätten inte ställer krav på redovisningen och beskattningen inte heller grundas på god redovisningssed talar man om att ett område är frikopplat eller att det saknas samband.

Avsikten med boken är att belysa bryggan mellan redovisning och beskattning. Boken syftar därför inte till att ge en allmän introduktion till redovisning eller till skatterätt eller till de rättskällor som gäller för respektive område. Det finns redan ett rikt utbud av sådana böcker. Som exempel kan nämnas Thorell/Edenhammar, Företagens redovisning – grundläggande räkenskapsförståelse, Pålsson, Företagens inkomstskatt och Pålsson, Inledning till skatterätten. Det är dock viktigt att poängtera att det inte är möjligt att förstå sambandet mellan redovisning och beskattning utan grundläggande kunskaper i redovisning respektive beskattning.

Det föreligger endast ett samband mellan redovisning och beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Inkomstslagen tjänst och kapital behandlas därför inte i denna bok.

1.2 Terminologi m.m.

Sambandet mellan redovisning och beskattning kallas ibland även *kopplingen* mellan redovisning och beskattning. Dessa termer är synonyma. Vi har utifrån terminologiskt perspektiv valt sambandet mellan redovisning och beskattning, varför vi skriver om materiellt samband, formellt samband, omvänt samband och att det inte föreligger något samband. Det skall dock understrykas att termerna materiell koppling, formell koppling, omvänd koppling och frikoppling är likvärdiga.

Samtliga sambandskriterier är uppställda utifrån ett skattemässigt perspektiv. Fråga är således inte i egentlig mening hur skatterna påverkar redovisningen, utan hur beskattningen på olika sätt påverkas, eller inte alls påverkas, av redovisningen.

Det kan noteras att Riksskatteverket (numera Skatteverket) i sin rapport 1998:16 om sambandet mellan inkomstbeskattning och redovisning behandlar formellt och omvänt samband som synonyma begrepp. I denna bok avses två helt olika saker med formellt och omvänt samband.

1.3 Disposition

Denna bok är upplagd på följande sätt. Kapitel 2 handlar om det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning. I kapitel 3 behandlas det formella sambandet. I kapitel 4 diskuteras situationerna när det inte föreligger något samband alls och när det föreligger ett omvänt samband mellan redovisning och beskattning. Kapitel 5 är bokens sista kapitel och innehåller en avslutning och en blick framåt.

2 Det materiella sambandet

2.1 Inledning

Detta kapitel handlar om det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning. Det är disponerat på följande sätt. Först behandlas bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed. Därefter följer ett avsnitt om räkenskaperna som grund för beskattningen. Efter det diskuteras omfång, värdering och periodisering. Därefter behandlas intäkter, lagervärdering och pågående arbeten. Dessa tre områden utgör exempel på när det föreligger ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning i större eller mindre utsträckning. Kapitlet avslutas med en sammanfattning.

2.2 Bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

Enligt 14 kap. 2 § första stycket IL skall resultatet av en näringsverksamhet beräknas enligt *bokföringsmässiga grunder*. Begreppet bokföringsmässiga grunder infördes i 1928 års kommunalskattelag (SFS 1928:370) och har sedan dess varit oförändrat. Något motsvarande begrepp återfinns inte inom redovisningslagstiftningen, utan det är ett rent skatterättsligt begrepp. Enligt förarbetena till IL anses bokföringsmässiga grunder innebära att inkomsterna och utgifterna i en näringsverksamhet skall *periodiseras* (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 176). Periodisering innebär i sin tur enligt samma förarbeten (s. 177) endast att inkomster och utgifter inte skall redovisas med tillämpning av en kontantprincip – när de betalas – utan att de skall hänföras till den period de med tillämpning av företagsekonomiska principer belöper sig på.

Användningen av begreppet bokföringsmässiga grunder kritiserades av remissinstanserna inför införandet av IL. Exempelvis ansåg Bokfö-

ringsnämnden (BFN) att begreppet var föråldrat och inom redovisningen hade ersatts med modernare terminologi. I propositionen delades inte denna uppfattning. Tvärtom ansåg regeringen att begreppet bokföringsmässiga grunder var väl inarbetat i skattelagstiftningen. Något modernare begrepp med samma innebörd fanns inte heller enligt regeringen. (Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 176).

Enligt 14 kap. 2 § andra stycket IL skall vid beräkningen av resultatet i inkomstslaget näringsverksamhet inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår de hänför sig till enligt *god redovisningssed*, om inte något annat föreskrives i lag. Detta gäller för samtliga skattskyldiga personer som skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, oavsett om de är bokföringsskyldiga eller inte.

I förhållande till bokföringsmässiga grunder är *god redovisningssed* ett nytt begrepp i svensk skattelagstiftning, även om också detta börjar få några år på nacken. I 1928 års kommunalskattelag användes till en början *allmänt vedertagen köpmannased*, vilken år 1979 ersattes med *vedertagen redovisningssed*. Först vid 1981 års taxering infördes begreppet *god redovisningssed*.

Till skillnad från begreppet bokföringsmässiga grunder återfinns begreppet *god redovisningssed* i redovisningslagstiftningen. Enligt 2 kap. 2 § årsredovisningslagen (ÅRL) skall årsredovisningen upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med *god redovisningssed*. *God redovisningssed* beskrivs i prop. 1975:104 s. 148 som ”en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga”. I senare förarbeten har *god redovisningssed* beskrivits som de normer utöver lag och föreskrifter som grundas på redovisningspraxis och rekommendationer och uttalanden från vissa myndigheter, framför allt BFN, Redovisningsrådet (RR) och Finansinspektionen (FI) (se prop. 1998/99:130 s. 178).

Finansinspektionen (FI) har beslutat en mängd föreskrifter inom den finansiella sektorn. Som exempel kan nämnas föreskrifter för försäkringsföretags redovisning. Till skillnad från BFN och RR kan FI fastställa bindande föreskrifter på sitt område.

I ÅRL återfinns ytterligare krav på redovisningen än att den skall upprättas i enlighet med *god redovisningssed*. Den skall också upprättas på ett överskådligt sätt (2 kap. 2 § ÅRL) och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat (2 kap. 3 § första stycket ÅRL). Inför införandet av IL ifrågasatte Byggentreprenörerna i sitt remissyttrande om inte *god redovisningssed* borde kompletteras med uttrycket *rättvisande bild*. Remissyttrandet nämndes i propositionen till IL (prop.

1999/2000:2 s. 175) men bemöttes inte. Inte heller föranledde yttrandet att 14 kap. 2 § IL kompletterades med rättvisande bild. Troligen beror detta på att förhållandet mellan god redovisningssed och rättvisande bild inte är helt klarlagt. Det kan diskuteras om rättvisande bild innehåller något ytterligare eller annat än god redovisningssed och om en redovisning som ger en rättvisande bild alltid ger uttryck för god redovisningssed.

Den sista bisatsen i 14 kap. 2 § andra stycket första meningen IL innebär att god redovisningssed skall följas vid periodiseringen *om annat inte är särskilt föreskrivit i lag*. Denna bestämmelse avser de fall då det inte finns något samband mellan redovisningen och beskattningen. Dessa situationer behandlas nedan i kapitel 4.

2.3 Räkenskaperna som grund för beskattningen

I 14 kap. 4 § första stycket IL stadgas att om räkenskaper förs för näringsverksamheten, skall dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet vad gäller beskattningstidpunkten. Liksom begreppet bokföringsmässiga grunder har räkenskaperna som grund för beskattningen funnits med sedan den ursprungliga lydelsen av 1928 års kommunal-skattelag. Inte heller detta begrepp återfinns inom redovisningslagstiftningen utan är ett särskilt skatterättsligt begrepp.

Att räkenskaperna skall läggas till grund för beskattningen har en materiell innebörd på så sätt att den skattskyldiges redovisning skall följas i beskattningen. En förutsättning för detta är emellertid att redovisningen är upprättad i enlighet med god redovisningssed (14 kap. 2 och 5 §§ IL). Om resultatberäkning i enlighet med god redovisningssed hade varit fastare till sin karaktär, så att redovisningen endast kunde ske på ett sätt för att överensstämma med god redovisningssed, skulle bestämmelsen i 14 kap. 4 § första stycket IL inte vara nödvändig. På grund av att god redovisningssed emellertid ofta möjliggör många olika redovisningsalternativ för en och samma inkomst eller utgift är nämnda bestämmelse ytterst central. Den binder nämligen skattemyndigheten och domstolarna vid det redovisningsalternativ den skattskyldige har valt för den specifika inkomsten eller utgiften. Skattemyndigheter och domstolar får således, under förutsättning att den skattskyldiges redovisning är i enlighet med god redovisningssed, inte besluta om beskattning i enlighet med ett annat alternativ, som också överensstämmer med god redovisningssed.

Det materiella sambandet mellan redovisningen och beskattningen binder inte endast skattemyndigheter och domstolar, utan även den skattskyldige. När den skattskyldige bestämmer sig för hur en inkomst

eller en utgift skall periodiseras i redovisningen, fattar den skattskyldige också ett beslut som får genomslag i beskattningen. Det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning medför därför att såväl skattemässiga som redovisningsmässiga hänsyn måste tas. Ofta är dessa hänsyn motstridiga. Företag strävar ofta efter att betala så lite skatt som möjligt, i syfte att tillgodose ägarnas önskemål om att behålla så stor del som möjligt av vinsten. Om företaget visar ett så lågt resultat som möjligt minimeras skatten. I redovisningen eftersträvas tvärtom ofta ett så högt resultat som möjligt i syfte att locka investerare eller att få förmånliga lån från banken. I de fall skattemässiga hänsynstaganden väger tyngre än redovisningsmässiga, hävdas ibland att det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning sänker kvalitén på redovisningen. I andra fall, när skatte- och redovisningsmässiga intressen väger ungefär lika tungt, kan det i stället hävdas att det materiella sambandet höjer kvalitén på redovisningen. I dessa situationer kan de olika intressena balansera upp varandra.

Som nyss nämnts, gäller det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning endast om redovisningen har upprättats i enlighet med god redovisningssed. Om så inte är fallet skall det redovisade resultatet *justeras* (14 kap. 5 § IL). Justeringen skall göras även för andra beskattningsår om det behövs för att undvika att någon intäcks- eller kostnads-post utelämnas eller räknas dubbelt. Justering kan företas antingen av den skattskyldige själv eller av skattemyndigheten. Om den skattskyldige inför deklarationen upptäcker att redovisningen är felaktig och resulterar i ett för den skattskyldige förmånligt skatteutfall är det klokt att justera för att undvika skattetillägg vid en eventuell kontroll (5 kap. 1 § fjärde stycket taxeringslagen, TL). I de fall den skattskyldige inte vidtar en justering kommer skattemyndigheten vid kontroll att upptaxera den skattskyldige i enlighet med god redovisningssed. Om god redovisningssed ger utrymme för flera olika alternativ är det oklart om skattemyndigheten fritt kan välja alternativ eller måste välja det alternativ som ger lägst skatt för den skattskyldige. För det senare talar den s.k. proportionalitetsprincipen, enligt vilken det allmänna vid likvärdiga lösningar av ett problem är skyldigt att välja den lösning som är minst ingripande för den enskilde. Proportionalitetsprincipens rättsställning är emellertid förhållandevis oklar i svensk rätt. Det torde inte heller ligga i linje med det svenska skattesystemet i stort att skattemyndigheten skulle vara skyldig att vidta skatteplanerings- eller skatteminimeringsåtgärder till förmån för de skattskyldiga. Det kan också hävdas att den skattskyldige alltid kan begära omprövning, eller överklaga myndighetens beslut och därigenom vinna gehör för en uppfattning om tillämpning av en redo-

visningsprincip som leder till lägre beskattning än den som skattemyndigheten har valt.

I vissa fall som anges i 14 kap. 6 § IL kan justering av resultatet underlåtas. Detta gäller om den skattskyldige begär det och utrymme finns för kvittning mellan poster som ökar resultatet och sådana värdeminskingsavdrag som minskar resultatet. Värdeminskingsavdragen får dock inte avse lagertillgångar.

I 14 kap. 3 § IL regleras balansposter. Bestämmelsen stadgar att värdet av utgående lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar skall bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Värdets av ingående lager och andra balansposter skall tas upp till samma belopp som värdet vid det föregående beskattningsårets utgång. Denna bestämmelse är i IL placerad mellan 14 kap. 2 § om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed och 14 kap. 4 § om att räkenskaperna skall läggas till grund för beräkningen av resultatet. Man skulle därför lätt kunna tro att den avser innebörden av god redovisningssed. Av förarbetena till IL framgår dock klart att så inte är fallet (prop. 1999/2000:2 s. 178). Bestämmelsens första stycke berör tidpunkten för rättelse av bokslutsfel. Den är en särskild skatterättslig bestämmelse som innebär att rättelse kan göras det år felet upptäcks i stället för retroaktivt det år felet hänförs till. Bestämmelsens andra stycke ger uttryck för kontinuitetsprincipen.

2.4 Omfång, värdering och periodisering

Skatterättsligt förekommer att skillnad görs mellan omfångsfrågor och periodiseringsfrågor. Med en omfångsfråga avses *om* en inkomst principiellt är skattepliktig eller skattefri respektive *om* en utgift är avdragsgill eller inte. Periodiseringsfrågan aktualiseras först om man vid en prövning av omfångsfrågan kommit fram till resultatet att inkomsten är skattepliktig respektive utgiften är avdragsgill. Periodiseringen avser i all enkelhet vilket beskattningsår som inkomsten respektive utgiften belöper på. Ett annat sätt att uttrycka fråga på är att periodiseringen avser "förvandlingen" av en inkomst respektive en utgift till en *intäkt* respektive *kostnad*. Medan omfångsfrågor avser frågeordet *om* handlar periodisering om *när* en inkomst skall beskattas respektive en utgift skall dras av.

Värderingar är i själva verket en metod för att periodisera en inkomst respektive en utgift. Redovisningsmässigt är grunden i många delar att fastställa en rimlig värderingsmodell. Detta synes ha att göra med att det finns ett nära samband mellan balansräkning och resultaträkning. Efter-

som beskattningen av näringsverksamhet i hög grad styrs av redovisningsmässiga aspekter har det också blivit naturligt att värderingsfrågor är av central betydelse för beskattningen.

Värderingsfrågor är särskilt intressanta för kostnadssidan. Exempelvis framkommer kostnad för sålda varor genom en värdering av lagret. Även kostnaden för inventarier och andra anläggningstillgångar framkommer genom en värdering av dessa poster. De relevanta mätpunkterna är en jämförelse av värdet av tillgången vid ingången av beskattningsåret och värdet vid utgången av beskattningsåret med hänsyn tagen till förändring i form av inköp och förbättringsutgifter under året. På intäktssidan är det främst fråga om pågående arbeten som är föremål för värderingsfrågor.

På grund av att värderings- och periodiseringsfrågor i själva verket är två sidor av samma mynt är det mycket viktigt att hålla i minnet att sambandet mellan redovisning och beskattning aktualiseras vid såväl periodisering som värdering. Däremot avser sambandet mellan redovisning och beskattning *aldrig omfångsfrågor*. Dessa styrs i skattehänseende helt av skatterättsliga regler.

2.5 Intäkter

Frågan om när en inkomst skall intäktsföras skattemässigt är i stora delar direkt kopplad till redovisningsmässiga grunder. Basen för skattemässigt intäktsföring är därigenom den redovisningsmässiga intäktsföringen (14 kap. 2 och 4 §§ IL).

Att en inkomst intäktsförs innebär att den redovisas över resultaträkningen och på så sätt blir resultatpåverkande (se 3 kap. 2 § ÅRL). Intäktsföring av inkomster regleras inte närmare i ÅRL. Däremot finns redovisningsrekommendationer på området.

Inbetalningar har ett nära samband med inkomster och intäkter. När man tar emot en betalning kan det vara naturligt att fråga sig om en intäkt har uppstått eller inte. Så är ofta fallet inom kontantbranscher, exempelvis pizzerior och frisersalonger, eftersom prestation och betalning har ett nära tidsmässigt samband. Generellt är betalningen emellertid av underordnad betydelse för intäktsföringen. Det avgörande är i stället normalt om säljaren har presterat eller inte.

Förskottsbetalningar innebär att säljaren får betalt *innan* någon prestation har utförts. Däremot är säljaren förpliktad att prestera. Säljaren står på så sätt i skuld till köparen. I stället för att intäktsföra inbetalningen sätter säljaren därför upp inbetalningen som en skuld i form av förutbetalda intäkter.

Det finns en rad rättsfall från Regeringsrätten beträffande periodisering av intäkter. Äldre rättspraxis, som bl.a. kommer till uttryck målen RÅ 1977 ref. 13, RÅ 1986 ref. 153 och RÅ 1987 not. 533, kan beskrivas som något oklar (se vidare Thorell, Skatterättens periodiseringsregler, 1989 och Norberg, Realisation av intäkter i näringsverksamhet, för en närmare analys av dessa rättsfall).

Rättsfallet RÅ 1986 ref. 153 handlade om beskattningstidpunkten för en försäkringsersättning, hänförlig till minkar som hade dött. Enligt Bokföringsnämnden, vars yttrande återges i domen, innebar god redovisningssed att en fordran på försäkringsersättning skulle tas upp redan vid tidpunkten för försäkringsfallet. Värderingen av fordran på försäkringsersättning skulle göras med hänsyn till vad som verkligen beräknas inflyta. Regeringsrätten ansåg att fordran skulle redovisas först när det kunde konstateras att händelsen omfattades av försäkringen och det klarlagts att övriga försäkringsvillkor var uppfyllda. Detta kunde, enligt Regeringsrätten, i det aktuella fallet göras först vid slutreglering av skadan. Mot bakgrund av att det förelåg ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning i detta fall kan det framstå som lite märkligt att Regeringsrätten till synes avviker från god redovisningssed såsom Bokföringsnämnden har beskrivit den. Troligen kan utgången emellertid förklaras på så sätt att Regeringsrätten inte i det aktuella fallet ansåg det tillräckligt säkert att bolaget faktiskt skulle erhålla försäkringsersättning redan vid försäkringsfallet, dvs. när minkarna hade dött. Ett annat alternativ är att Regeringsrätten ansåg värderingen av fordran så oklar vid försäkringsfallet att värdet först senare har kunnat fastställas med tillräcklig säkerhet. Regeringsrättens avvikelse från Bokföringsnämndens yttrande bör därför enligt vår uppfattning inte övertolkas.

RÅ 1987 not. 533 avsåg ett s.k. garantiserviceavtal. Detta avtal innebar att en säljare tillhandahöll sina kunder service och garanti för en period av 3-5 år. Garantiserviceavtalet ingicks separat vid försäljning av varor. Avtalet bestod av två delar, dels ett garantiåtagande, dels ett serviceåtagande. I detta fall hade Regeringsrätten inhämtat ett yttrande från Bokföringsnämnden (BFN U 87:1). Enligt detta uttalande innebar god redovisningssed att intäkterna borde periodiseras över avtalets löptid. Regeringsrätten konstaterade att den skattskyldige *inte* fick periodisera intäkterna över avtalets löptid. I stället skulle intäktsföring, liksom i RÅ 1977 ref. 13, ske omedelbart. Regeringsrätten ställningstagande i RÅ 1987 not. 533 kan tyckas märkligt, eftersom det går stick i stäv med det som enligt Bokföringsnämnden utgör god redovisningssed. Förklaringen är emellertid att avtalet i skattemässigt hänseende betraktades som ett garantiåtagande, för vilka det fanns särskilda skatterättsliga bestämmelser.

I RÅ 1977 ref. 13, det s.k. Anticimexfallet, uttalar Regeringsrätten:

”De inkomster, som Werne uppburit under ettvar av ifrågavarande beskattningsår, avser till en del ersättning för åtaganden – bestående bland annat i skyldighet att besiktiga vissa fastigheter och att, då behov därav uppkommer, bekämpa eller utrota råttor och ohyra m m – som gäller även nästkommande beskattningsåret. De utgifter, med vilka ifrågavarande inkomster är förenade, kan därför i viss utsträckning komma att bestridas under sistnämnda beskattningsår. Denna omständighet kan emellertid icke i ett fall som det förevarande medföra rätt att, på sätt Werne yrkat, i skattehänseende fördela de influtna inkomsterna på båda beskattningsåren i relation till den tid åtagandet gäller.”

Regeringsrätten uttalar sig inte uttryckligen om innehållet i god redovisningssed på området. Tvärtom betonar Regeringsrätten att den yrkade fördelningen i *skattehänseende* inte kan godtas. En viss osäkerhet kan anses råda rörande domens prejudikatsvärde, och vad den egentligen handlar om. Ett problem i sammanhanget, åtminstone av vad som framgår av referatstexten, är att den skattskyldige tycks ha yrkat att intäkten skulle tas upp till beskattning redan det första året. Däremot ansåg han sig ha rätt att göra skattemässiga avsättningar till reserveringar för framtida utgifter. Det bör också noteras att BFN åtta år efter att domen meddelades i BFN C 20/5 har tolkat god redovisningssed i ett liknande fall på ett annat sätt. I BFN C 20/5 framhölls att intäktsföring inte skulle ske i samband med att betalning erhöles. Eftersom redovisningsnormer är föremål för ständig förändring är det svårt att uttala sig om vad som utgjorde god redovisningssed 1970–1973, vilka var de år som RÅ 1977 ref. 13 avsåg. Det är därför inte på något sätt uteslutet att god redovisningssed år 1970 var att intäktsföra inkomsten redan det år som den erhöles. Enligt vår bedömning framstår uttalandet som varande ett *obiter dictum*, dvs. ett uttalande som inte hade med själva sakfrågan i målet att göra. Av referatet framgår nämligen utifrån vad den skattskyldige yrkade i kammarrätten att yrkandet avsåg rätt att göra en skattemässig reservering, vilket är en periodisering av utgifter. För den skattemässiga periodiseringen inkomster framstår därigenom målet vara av mindre betydelse.

Ett avgörande från senare tid av särskild betydelse är det s.k. Key Code-målet, RÅ 1999 ref. 32. I Key Code-målet och efterföljande domar om periodisering av inkomster använder sig domstolen av metoden att den först konstaterar att det föreligger ett materiellt samband beträffande frågan, därefter begär in ett yttrande från Bokföringsnämnden om innehållet i god redovisningssed och slutligen konstaterar om

bolagets redovisning överensstämmer med god redovisningssed eller inte. I Key Code-målet uttalar Regeringsrätten:

”Bolagets intäktsredovisning kan med hänsyn härtill inte anses strida mot god redovisningssed. Bolagets talan skall således bifallas.”

Ett liknande uttalande återfinns i RÅ 2002 ref. 94:

”Bokföringsnämnden har funnit att bolagets intäktsredovisning inte står i strid med god redovisningssed. Regeringsrätten finner inte anledning att göra någon annan bedömning. Bolagets talan skall därför bifallas.

En detalj som kan noteras är att Regeringsrätten i 2002 ref. 94 lägger till att Regeringsrätten inte finner anledning att göra någon annan bedömning än den Bokföringsnämnden har gjort. Detta uttalande tyder troligen på att Regeringsrätten anser att Bokföringsnämnden kan ha fel uppfattning om vad som utgör god redovisningssed och att Regeringsrätten i dessa fall själv kan fastställa innehållet i god redovisningssed. Däremot torde Regeringsrätten inte anse att den kan använda sig av något annat än god redovisningssed för att avgöra frågor på de områden det råder ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning.

2.6 Lagervärdering

Ett varulager kan bestå av råvaror, halvfabrikat eller färdigtillverkade varor. För värdering av lager finns särskilda skatterättsliga bestämmelser i 17 kap. IL. Vid en första anblick ser det därför ut som om det saknas ett samband mellan redovisning och beskattning beträffande lagervärdering och därmed även för kostnad för sålda varor, som är en konsekvens av lagervärderingen. Huvudregeln för lagervärdering, som återfinns i 17 kap. 2-3 §§ IL, är emellertid utformad i enlighet med ÅRL, varför några avvikelser mellan redovisning och beskattning inte antas uppstå vid tillämpningen av denna regel (se t.ex. avsnitt 3.4 till BFN:s vägledning om redovisning av varulager).

I 17 kap. 4 § IL finns en särskild skatterättslig bestämmelse, som inte har något samband med redovisningen. Bestämmelsen infördes vid 1990 års skattereform. I 14 kap. 4 § andra stycket IL poängteras särskilt att den skatterättsliga nedskrivningen av lager i 17 kap. 4 § IL är den enda som accepteras skatterättsligt. Om den skattskyldige har gjort ytterligare nedskrivningar i redovisningen leder det samband mellan redovisningen och beskattningen som finns beträffande 17 kap. 3 § IL således *inte* till att den ytterligare nedskrivningen godtas.

Vid en närmare granskning av 17 kap. 3 § IL jämfört med 4 kap. 9 § ÅRL framgår att kopplingen mellan redovisningen och beskattningen är tydlig. Enligt 4 kap. 9 § ÅRL skall lager tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Av 17 kap. 3 § IL framgår att lagertillgångar får tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Innehållet i normerna är således identiskt. Varken anskaffningsvärde eller verkligt värde torde ha någon självständig skatterättslig betydelse, utan bygger på ett redovisningsmässigt synsätt. Främst är det således den redovisningsmässiga bedömningen av vad som är verkligt värde som kommer att påverka beskattningen. Om värdet av omsättningstillgångar skrivs ned på grund av att det verkliga värdet i enlighet med god redovisningssed är lägre, synes detta också få genomslag i beskattningen. Enligt vår bedömning borde det därför som huvudregel vara på det sättet att beskattningen strikt följer redovisningen vid värdering av lagertillgångar. Undantag görs endast vid tillämpningen av 97-procentsregeln, samt för de särskilda reglerna avseende vissa slags tillgångar.

Sammantaget kan konstateras att det föreligger ett slags materiellt samband mellan redovisning och beskattning vad beträffar lagervärdering enligt 17 kap. 3 § IL. Detta samband framgår emellertid inte av 14 kap 2 och 4 §§ IL, eftersom det finns särskilda skatterättsliga bestämmelser. I stället framgår det av 17 kap. 2-3 §§ IL. Sambandet begränsas emellertid av 14 kap. 4 § andra stycket IL. Vidare finns särskilda skatterättsliga bestämmelser i 17 kap. 4 § IL.

2.7 Pågående arbeten

Pågående arbeten kan beskrivas som ett mellanting mellan successivt utförda tjänsteuppdrag och lagertillgångar. I prop. 1980/81:68 s. 138 definieras pågående arbeten som ”påbörjade men vid räkenskapsårets utgång ej avslutade uppdrag som en näringsidkare åtagit sig att utföra för en annan persons räkning”. Det kan vara fråga om ett tjänsteuppdrag, exempelvis en skattekonsult som har ett stort uppdrag för en klients räkning. Ett pågående arbete kan också avse tillverkning, t.ex. uppförande av en byggnad. Liksom lager regleras de pågående arbetena i 17 kap. IL och borde på grund av att det finns särskilda skatterättsliga regler sakna samband med redovisningen. Så är emellertid inte fallet fullt ut.

I 17 kap. 23 § finns motsvarigheten till 17 kap. 2 § IL. Bestämmelsen stadgar att den redovisning som har gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten i byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse skall

följas vid beskattningen om inte särskilt stadgas i 17 kap. 24-32 §§ IL. Huvudregeln är således att det föreligger ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning. Liksom för varulager framgår detta samband inte av 14 kap. 2 och 4 §§ IL utan av 17 kap. IL.

Sambandet mellan redovisning och beskattning för pågående arbeten innehåller emellertid ytterligare en komplikation. De skatterättsliga bestämmelserna är, både vad beträffar arbeten utförda på löpande och fast räkning, utformade i linje med de redovisningsrättsliga bestämmelserna i 4 kap. 10 § ÅRL, vilka i och för sig är förhållandevis intetsäggande. I RR:s rekommendation nr 11 p. 36 stadgas följande om pågående arbeten:

”Kommunalskattelagen innehåller särskilda regler för beskattning av tjänsteuppdrag som för sin tillämpning förutsätter en annan redovisning än den som följer av denna rekommendation. Mot bakgrund av sambandet mellan redovisning och beskattning kan därför tjänsteuppdrag i juridisk person redovisas inom ramen för kommunalskattelagens regler. Om så sker och skillnaden mellan redovisat resultat och det resultat som en tillämpning av rekommendationen skulle ha inneburit är väsentlig skall upplysning lämnas om skillnadsbeloppet.”

Det är således, åtminstone enligt Redovisningsrådet, god redovisningssed att redovisa i enlighet med skattebestämmelserna. Om skillnad mellan redovisning enligt skattereglerna och enligt god redovisningssed ändå skulle uppkomma, och skattereglerna skulle medföra en högre – för de skattskyldiga mindre fördelaktig – intäkt, skall intäkten på begäran av den skattskyldige justeras ned i skälig utsträckning (17 kap. 32 §§ IL). Det kan noteras att kommunalskattelagen har ersatts av bestämmelser i IL.

Några bestämmelser finns emellertid beträffande pågående arbeten som brukar anses som mer genuint skatterättsliga. För det första får en treprocentig skattemässig nedskrivning göras liknande den som finns för varulager i 17 kap. 4 § IL (17 kap. 27 § andra stycket IL). Vidare finns en särskild skatteflyktsregel i 17 kap. 31 § IL, som säger att om den skattskyldige i betydande omfattning har underlåtit att slutredovisa eller fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas eller faktureras skall de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras tas upp som intäkt. På grund av hänvisningen till god redovisningssed hänger emellertid redovisningen och beskattningen mycket nära samman även här.

2.8 Sammanfattning

Det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning innebär att beskattningen, såvitt avser beskattningstidpunkten, enligt huvudregeln skall grundas på företagens räkenskaper och på god redovisningssed. Detta samband framgår av 14 kap. 2 och 4 §§ IL.

I de fall det föreligger ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning och redovisningen av något skäl är felaktig, skall enligt huvudregeln i 14 kap. 5 § IL justering ske. I vissa fall, när det föreligger flera felaktigheter som kan kvittas mot varandra, kan justering emellertid underlåtas (14 kap. 6 § IL).

Det är viktigt att skilja mellan periodiserings- och omfångsfrågor, eftersom de förra men inte de senare bygger på ett samband mellan redovisning och beskattning. *Om* en post är skattepliktig eller avdragsgill avgörs alltid av skatterättsliga och aldrig av redovisningsrättsliga bestämmelser. Däremot finns det inte några vattentäta skott mellan värderings- och periodiseringsfrågor, eftersom de poster som inte intäkts- eller kostnadsförs omedelbart överförs till balansräkningen och där blir föremål för värdering. Kostnader är också ofta en restpost som är resultatet av en genomförd värdering.

Ett exempel på en fråga för vilken det normalt föreligger ett samband mellan redovisning och beskattning avser intäkter. Den skatterättsliga periodiseringen följer då den redovisningsmässiga i mycket stor utsträckning. Periodiseringen av intäkter aktualiseras även vid pågående arbeten, för vilka det finns särskilda skatterättsliga regler. Det anses emellertid vanligen vara god redovisningssed att följa dessa regler även vid redovisningen. Trots de särskilda skatterättsliga reglerna föreligger därför ett nära samband mellan redovisning och beskattning beträffande pågående arbeten. Även för värdering av lager finns särskilda skatteregler. Liksom för pågående arbeten ansluter dessa emellertid enligt huvudregeln till de redovisningsmässiga bestämmelserna.

3 Det formella sambandet

3.1 Inledning

Ett formellt samband mellan redovisning och beskattning innebär att skattereglerna för sin tillämpning förutsätter att de skatterättsliga dispositionerna återspeglas i företagets redovisning. Eventuella skattemässigt betingade skillnader gör avtryck i redovisningen i form av *obeskattade reserver* i balansräkningen och *bokslutsdispositioner* i resultaträkningen.

Detta kapitel är upplagt på följande sätt. Först behandlas räkenskapsenliga avskrivningar på inventarier. Därefter behandlas periodiseringsfond i juridiska personer och ersättningsfond. Efter det följer ett avsnitt om övriga situationer när det föreligger ett formellt samband mellan redovisning och beskattning. Kapitlet avslutas med en sammanfattning.

3.2 Räkenskapsenlig avskrivning på inventarier

3.2.1 Allmänt

Med inventarier avses maskiner och andra tillgångar som är avsedda för stadigvarande bruk. Med inventarier likställs immateriella tillgångar som har förvärvats av någon annan, liksom vissa anslutningsavgifter, anläggningsbidrag och tillstånd. (18 kap. 1 § IL).

Skattskyldiga personer, som under beskattningsåret har haft ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut, får använda sig av räkenskapsenlig avskrivning på inventarier, under förutsättning att avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet (18 kap. 14 § IL). Det finns två metoder för räkenskapsenlig avskrivning på inventarier, vilka framgår av *huvudregeln* i 18 kap. 13 § IL och *kompletteringsregeln* enligt 18 kap. 17 § IL.

Det står den skattskyldige fritt att växla mellan dessa båda metoder mellan beskattningsåren. Den skattskyldige kan således använda huvudregeln år 1 och kompletteringsregeln år 2 för att sedan återgå till huvudregeln år 3. Det är också möjligt för den skattskyldige att använda huvudregeln för materiella anläggningstillgångar och kompletteringsregeln för immateriella anläggningstillgångar. Däremot är det inte tillåtet att för en del av beståndet av materiella anläggningstillgångar använda en av metoderna och för en annan del använda den andra metoden.

3.2.2 Huvudregeln

Huvudregeln i 18 kap. 13 § IL stadgar att värdeminskningssavdrag får göras för ett visst beskattningsår med högst 30 procent av avskrivningsunderlaget. Avskrivningsunderlaget består av värdet av inventarierna enligt balansräkningen vid det föregående beskattningsårets utgång *ökat med* anskaffningsvärdet av inventarier som har köpts in under året och som fortfarande tillhör näringsverksamheten, och *minskat med* försäljningsintäkter av sålda inventarier och särskilt avdrag för särskilt hög anskaffningsutgift. Värdet av inventarierna enligt balansräkningen avser det värde inventarierna har efter de skattemässiga avskrivningarna, dvs. med beaktande av bokslutsdispositioner och obeskattade reserver.

För avskrivningarna är det utan betydelse när under beskattningsåret inventarierna har köpts in (prop. 1999/2000:2 s. 237). Oavsett om den skattskyldige köpt in inventarierna i januari eller december uppgår avskrivningen till 30 procent. Däremot skall avskrivningarna justeras om beskattningsåret är kortare eller längre än tolv månader (18 kap. 13 § tredje stycket IL). Det innebär att om beskattningsåret är sex månader, blir avskrivningen 15 procent, medan avskrivningen blir 45 procent om beskattningsåret är 18 månader. De fall när annat beskattningsår än kalenderår kan användas framgår av 3 kap. 2-3 §§ bokföringslagen (BFL), se 1 kap. 13-15 §§ IL.

När man räknar på huvudregeln – och på kompletteringsregeln – räknar man av förenklingsskäl alltid på lägsta tillåtna utgående balans (UB). Alternativet skulle vara att räkna på den skattemässiga avskrivningens storlek. Det är emellertid mer komplicerat att räkna på avskrivningens storlek, eftersom hänsyn då måste tas till en rad andra faktorer, exempelvis avskrivningar enligt redovisningen. Huvudregeln kan därför sammanfattas på följande sätt.

$$(\text{IB} + \text{nya inventarier [anskaffningsvärde]} - \text{sålda inventarier [försäljningsintäkt]} - \text{avdrag enligt 18 kap. 16 § IL}) \times 70 \% = \text{lägsta tillåtna UB}$$

3.2.3 Kompletteringsregeln

Kompletteringsregeln återfinns i 18 kap. 17 § IL. Den innebär att den skattskyldige vid räkenskapsenlig avskrivning alltid får göra ett så stort avdrag att det skattemässiga värdet inte överstiger anskaffningsvärdet av inventarierna minskat med en beräknad årlig avskrivning med 20 procent. Kompletteringsregeln är nödvändig, eftersom inventarierna inte kan skrivas av till 0 enbart genom användande av huvudregeln.

Liksom för huvudregeln gäller att det är utan betydelse när inventarierna har köpts in under året (prop. 1999/2000:2 s. 237). Passusen ”årlig avskrivning” innebär att procentsatsen justeras som vid huvudregeln vid förlängt respektive förkortat räkenskapsår.

I 18 kap. 17 § andra meningen IL stadgas att avdrag får göras särskilt för varje sådant slag av inventarier som avses i 18 kap. 1 § första stycket, andra stycket 1 och andra stycket 2 IL. Denna bestämmelse innebär att olika avskrivningsmetoder - huvudregeln respektive kompletteringsregeln - får användas för (se prop. 1999/2000:2 s. 241):

- Maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk.
- Koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats av någon annan.
- Anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nytthet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen.

Inom dessa kategorier måste företaget använda sig av samma avskrivningsmetod för ett och samma år.

Kompletteringsregeln tillämpas på så sätt att anskaffningsvärdet för kvarvarande inventarier minskas med 20 procent per år. Om några inventarier har sålts eller av annat skäl inte finns kvar i verksamheten avlägsnas *anskaffningsvärdet* för de aktuella inventarierna från beräkningen. Liksom när man räknar på huvudregeln räknar man på utgående balans. Det innebär att de inventarier som har anskaffats under beskattningsåret och fortfarande finns kvar i verksamheten tas upp till 80 procent, de som har anskaffats året dessförinnan tas upp till 60 procent osv. Tillämpningen av kompletteringsregeln kan beskrivas på följande sätt:

Inventarier som anskaffats år 5 [beskattningsåret] x 80 % = A

Inventarier som anskaffats år 4 [året före beskattningsåret] x 60 % = B

Inventarier som anskaffats år 3 x 40 % = C

Inventarier som anskaffats år 2 x 20 % = D

Inventarier som anskaffats år 1 x 0 % = E

A+B+C+D+E=lägsta tillåtna UB

Om beskattningsår 5 hade varit sex månader och övriga beskattningsår hade varit helår, skulle procentsatserna ha varit 90, 70, 50, 30 och 10. Om beskattningsår 5 hade varit 18 månader och övriga beskattningsår hade varit helår, skulle procentsatserna ha varit 70, 50, 30, 10 och 0.

3.2.4 Genomslaget i redovisningen

Som ovan nämnts kommer de särskilda skatterättsliga dispositionerna när det föreligger ett formellt samband till uttryck i redovisningen genom bokslutsdispositioner i resultaträkningen och obeskattade reserver i balansräkningen. Eftersom inventarierna även skrivs av i redovisningen kommer bokslutsdispositionerna och de obeskattade reserverna att utgöras av skattemässiga överavskrivningar. De år avskrivningarna i redovisningen är större än de högsta tillåtna skattemässiga avskrivningarna, kommer de obeskattade reserverna att återföras till beskattning. Genomslaget i redovisningen kan illustreras med följande förenklade exempel, i vilket företaget endast har ett inventarium som i redovisningen skrivs av på fem år (angående avskrivningar i redovisningen, se 4 kap. 4 § ÅRL, vägledningen till BFNAR 2001:3 avsnitt 6 och RR12 pp. 19-29). Inventariet anskaffas under år 1 för 100 000 kr.

År 1 – avskrivningar i redovisningen

IB	0
Anskaffningsvärde, nytt inventarium:	100 000
Avskrivning i redovisningen:	- 20 000
UB	80 000

År 1 – skattemässiga avskrivningar

Enligt huvudregeln får inventariet tas upp till lägst $100\,000 \times 70\% = 70\,000$. Enligt kompletteringsregeln får inventariet tas upp till lägst $100\,000 \times 80\% = 80\,000$. Eftersom huvudregeln ger lägst utgående balans väljer företaget att tillämpa den.

UB enligt redovisningen - lägsta tillåtna skattemässiga UB = skattemässig överavskrivning:

$$80\ 000 - 70\ 000 = 10\ 000$$

Resultaträkningen år 1:

Bokslutsdisposition: -10 000

Balansräkningen år 1:

Obeskattad reserv: 10 000. Den obeskattade reserven återfinns på balansräkningens passivsida (skuldsida) mellan eget kapital och skulder.

Exemplet kan fortsättas för de kommande åren, år 2–5. I exemplet förutsätts att inga nya inventarier köps in och att det ursprungliga inventariet behålls. Exemplet fortsätts i tabellform. Siffrorna i tabellen anger tusentals kronor. I exemplet väljs den metod enligt huvud- respektive kompletteringsregeln som ger lägst utgående balans.

År	IB	UB huvudregeln	UB kompletteringsregeln	Avskrivning i redovisningen	Bokslutsdisposition	Ackumulerad obeskattad reserv
2	70	49	60	20	-1	11
3	49	34,3	40	20	+5,3	5,7
4	34,3	24,01	20	20	+5,7	0
5	20	14	0	20	0	0

Den obeskattade reserven börjar återföras till beskattning år 3 och påverkar då resultatet positivt. När inventariet är helt avskrivet i redovisningen återstår inte någon obeskattad reserv. Det skall dock understrykas att detta exempel är mycket teoretiskt och förenklat. Normalt förvärvar och avyttrar företag inventarier löpande. Man kan därför exempelvis inte av exemplet ovan dra den generella slutsatsen att det är förmånligare att tillämpa huvudregeln år 1–3 och att det därefter är förmånligare att tillämpa kompletteringsregeln. Om ett företag köper in inventarier regelbundet kan det vara mest förmånligt att konsekvent tillämpa huvudregeln. Observera att det ingående värdet vid beräkningen enligt huvudregeln år 5 är 20, dvs. det värde företaget har valt att tillämpa för den utgående balansen år 4 och som i detta fall är resultatet av kompletteringsregeln.

Det bör noteras att det faktum att avskrivningar av anläggningstillgångar i form av inventarier bygger på en värdering av lägsta utgående

balans, dvs. det värde som anläggningstillgångarna får tas upp till vid årets slut, och att värderingen i stor omfattning sker av kollektivet anläggningstillgångar medför att för vissa typer av tillgångar används redovisningsmässigt en snabbare avskrivningstakt än fem år. Ett exempel är datorer och annan IT-utrustning som i många företag redovisningsmässigt kostnadsförs under en tidsperiod av tre år. Det viktigaste utifrån skattemässigt perspektiv är inte om kostnadsföringen av enskilda anläggningstillgångar sker på kortare tid än fem år eller inte, utan att värdet av samtliga anläggningstillgångar i samma grupp (dvs. materiella eller immateriella anläggningstillgångar) inte är lägre än vad som motsvarar en avskrivning över fem år för de enskilda tillgångarna. Kortare avskrivning än fem år i redovisningen avseende vissa tillgångar kan således kompenseras genom att andra tillgångar skrivs av över en längre tidsperiod än fem år i redovisningen. Därigenom ges utrymme för snabbare avskrivningstakt för en del tillgångar och att det fortfarande är inom ramen för vad som är tillåtet skattemässigt.

3.2.5 Frivillig upplösning av skattemässiga överavskrivningar

I vissa fall kan ett företag vilja lösa upp sina obeskattade reserver. Ett affärsmässigt skäl till detta kan vara att företaget vill dela ut de medel som är bundna i de obeskattade reserverna till sina delägare och därför vill omvandla dem till fritt eget kapital (se 12 kap. 2 § aktiebolagslagen, ABL). I bilaga 3 till RR12 konstateras under rubriken ”Ändrad syn på överavskrivningar” att de ackumulerade överavskrivningarna enligt ÅRL inte påverkar det bokförda värdet. Detta innebär, enligt Redovisningsrådet, att det enligt ÅRL inte föreligger någon begränsning beträffande möjligheterna att upplösa ackumulerade överavskrivningar. Redovisningsrättsligt finns det således inte något som hindrar att ett företag som har obeskattade reserver på grund av skattemässiga överavskrivningar som uppgår till 100 väljer att lösa upp dessa över resultatkontot bokslutsdispositioner. Dessa 100 påverkar därmed företagets resultat positivt genom att företaget tar upp en positiv bokslutsdisposition på 100.

En annan sak är om de obeskattade reserverna kan upplösas skattemässigt. Kan ett företag när det går med förlust välja att lösa upp sina obeskattade reserver och kvitta den positiva bokslutsdispositionen mot förlusten? Med andra ord: Disponerar de skattskyldiga fritt över de obeskattade reserverna? Regeringsrätten har besvarat dessa frågor genom RÅ 2001 ref. 8.

Rättsfallet RÅ 2001 ref. 8 är ett överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden. Rättsfallet handlade om ett bolag, som avsåg att lösa upp sina skattemässiga överavskrivningar. Dessa uppgick till ca 700 miljoner kr. Bolaget ställde frågan om upplösningen av överavskrivningarna i sin helhet skulle vara att betrakta som en *ej* skattepliktig intäkt. Skatterättsnämnden, vars förhandsbesked fastställdes av Regeringsrätten, uttalade:

”Upplösningen av de ackumulerade överavskrivningarna innebär redovisningsmässigt i princip att de av skatteskiäl i räkenskaperna gjorda avskrivningarna tas tillbaka och även den obeskattade reserv överavskrivningarna gett upphov till. Värdet på inventarierna enligt balansräkningen kommer därmed inte att överensstämma med det skattemässiga värdet utan i stället överstiga detta värde. Detta betyder i sig att [bolaget] förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning.”

”Den redovisningsmässiga hanteringen saknar [...] i princip annan betydelse för beskattningen än för den överensstämmelse som måste föreligga för att den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden skall få tillämpas. - Skatte-reglerna ger dock inte utrymme för att i anledning av den bokföringsmässiga upplösningen av överavskrivningarna åstadkomma en motsvarande korrigering av det skattemässiga värdet. Oavsett att den på balansräkningen upptagna reserven avseende ackumulerade överavskrivningar nollställs förändras således inte det skattemässiga värdet vilket också medför att den obeskattade reserven kvarstår skattemässigt. Det sagda medför enligt nämndens mening att [bolaget] genom att upplösa de ackumulerade överavskrivningarna och att intäktsföra dessa inte i skattehänseende kan anses ha realiserat en inkomst. Nämndens slutsats är således att förfarandet inte ger upphov till någon skattepliktig intäkt för [bolaget].”

Regeringsrättens dom i RÅ 2001 ref. 8 innebär således att de skattskyldiga *inte* disponerar över obeskattade reserver i form av ackumulerade skattemässiga överavskrivningar på ett sådant sätt att de kan användas för resultatreglering. En konsekvens av detta är att en frivillig upplösning av obeskattade reserver, vilka uppstått på grund av skattemässiga överavskrivningar, inte beskattas. En ytterligare konsekvens av att en skattskyldig person väljer att återföra de skattemässiga överavskrivningarna är att det formella sambandet mellan redovisning och beskattning upphör, på grund av att skattelagstiftningen inte ger någon möjlighet att justera det skattemässiga värdet. Detta torde dock endast gälla i den mån återföringen överstiger årets planenliga avskrivning (se Linder 2001 s. 439).

En situation som skall skiljas från den när den skattskyldige väljer att återföra sina skattemässiga överavskrivningar är när avskrivningarna i

redovisningen är större än de skattemässiga avskrivningarna (se Linder 2001 s. 437). I vissa förhållandevis sällsynta fall kan det inträffa att de ackumulerade avskrivningarna i redovisningen överstiger de tillåtna ackumulerade skattemässiga avskrivningarna. Inventarierna kan exempelvis ha ett skattemässigt värde på 100 och ett redovisningsmässigt värde på 90. För att rätten till räkningsenlig avskrivning inte skall gå förlorad i detta fall, finns en särskild bestämmelse i 18 kap. 19 § IL. Vid beräkning av de skattemässiga avskrivningarna det följande året skall, enligt denna bestämmelse, värdet enligt redovisningen ligga till grund för beräkningen av de skattemässiga avskrivningarna. Det överskjutande beloppet, i det nyss nämnda exemplet 10, skall i stället dras av genom en avskrivning med 20 procent årligen räknat från och med det år avskrivning gjordes med ett för högt belopp.

3.2.6 Nedskrivning av inventarier

Enligt 4 kap. 5 § första stycket ÅRL skall en anläggningstillgång skrivas ned om dess värde är lägre än anskaffningsvärdet minskat med redovisningsmässiga avskrivningar, under förutsättning att värdeminskningen är bestående (se vidare RR17). För att en nedskrivning inte skall leda till att rätten till räkningsenlig avskrivning går förlorad finns en särskild bestämmelse i 18 kap. 18 § IL. Enligt denna bestämmelse får ett ytterligare avdrag – utöver de skattemässiga avskrivningarna – göras med skillnaden mellan verkligt värde och skattemässigt värde. Denna bestämmelse leder till att värdet enligt redovisningen överensstämmer med det skattemässiga värdet.

Det är viktigt att komma ihåg att 18 kap. 18 § IL endast tillämpas när inventariernas *sammanlagda* verkliga värde understiger lägsta tillåtna UB enligt bestämmelserna i 18 kap. IL. En enstaka nedskrivning leder därför inte nödvändigtvis till ett extra skattemässigt avdrag.

3.2.7 Uppskrivning av inventarier

Enligt 4 kap. 6–8 §§ ÅRL får anläggningstillgångar skrivas upp om de har ett värde som väsentligt överstiger det bokförda värdet med hänsyn till avskrivningar (se vidare vägledningen till BFNAR 2001:3 avsnitt 8 och RR12 pp. 35–37). Skattelagstiftningen innehåller inte någon möjlighet att beakta ett uppskrivet värde vid beräkningen av de skattemässiga avskrivningarna.

Om en uppskrivning leder till att nettoavdraget enligt räkenskaperna blir högre än avskrivningsramen enligt skattelagstiftningen, kan kravet i

18 kap. 14 § IL på att avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet inte tillgodoses (RSV:s, numera SKV:s, notissamling 1997:2). Med detta menas att om uppskrivningen inte leder till att den ingående balansen ett år överstiger den utgående balansen i slutet av samma år kvarstår rätten till räkenskapsenlig avskrivning. Att så kan bli fallet beror på att uppskrivningen varit så – förhållandevis – liten att den ryms inom de redovisningsmässiga avskrivningarna.

3.3 Periodiseringsfond i juridiska personer

Avdrag för avsättning till periodiseringsfond regleras i 30 kap. IL. Avsättningen är ett instrument för resultatutjämning. Avsättningarna syftar till att stimulera egenfinansiering, i stället för lånefinansiering, vid expansion. Periodiseringsfonden fungerar på så sätt att den skattskyldige får avdrag med viss del av företagets resultat, efter vissa justeringar. För juridiska personer, såsom aktiebolag, inklusive juridiska personer som är delägare i handelsbolag, får 25 procent av resultatet avsättas (30 kap. 5 § IL). För fysiska personer, inklusive fysiska personer som är delägare i handelsbolag, får 30 procent av resultatet avsättas till periodiseringsfond (30 kap. 6 § IL).

Senast det sjätte året efter det taxeringsår som avdraget för avsättningen hänför sig till *skall* avdraget återföras till beskattning. Det innebär att det tidigare avdragna beloppet, som har lett till en relativ skatteminskning, tas upp som intäkt i näringsverksamheten. Om verksamheten har gett ett positivt resultat, leder återföringen till en relativ skatteökning. Om verksamheten har gått med förlust, som uppgår till minst det återförda beloppet, kommer återföringen inte att leda till någon beskattning.

Den skattskyldige *får* återföra avdraget till beskattning tidigare än efter sex år. På så sätt disponerar de skattskyldiga över periodiseringsfonderna. På detta sätt skiljer sig periodiseringsfonderna från skattemässiga överavskrivningar.

För juridiska personer, som är skyldiga att upprätta årsbokslut eller årsredovisning, föreligger ett formellt samband mellan redovisning och beskattning beträffande avsättning till periodiseringsfond. Av 30 kap. 3 § IL framgår nämligen att avdrag endast får göras om motsvarande avsättning görs i räkenskaperna. Avsättningen görs, liksom vid skattemässiga överavskrivningar, i resultaträkningen under rubriken *bokslut s-dispositioner* och i balansräkningen på passivsidan under rubriken *obeskattade reserver* (se FAR:s vägledning, Om årsredovisning i aktie-

bolag, schemat till funktionsindelad resultaträkning, kommentaren p. 14).

I och med att avsättning görs på passivsidan i balansräkningen kan periodiseringsfonderna på aktivsidan motsvaras av vilka tillgångar som helst. Det är alltså inte fråga om att sätta in kontanta medel på ett konto eller dylikt.

Till skillnad från vad som är fallet beträffande skattemässiga överavskrivningar finns en uttrycklig bestämmelse om att återföring av avdrag för avsättning till periodiseringsfond *beskattas* (30 kap. 7 § IL). Återföring av periodiseringsfonder är en viktig del av periodiseringsfondernas skatterättsliga konstruktion. Det faktum att den skattskyldige väljer att återföra periodiseringsfonden till beskattning leder således inte till att rätten till avsättning till periodiseringsfond går förlorad.

3.4 Ersättningsfond

Bestämmelserna om avsättning till ersättningsfond återfinns i 31 kap. IL. Avsättning för ersättningsfond kan göras av alla som är skattskyldiga för inkomstslaget näringsverksamhet. För handelsbolag görs avsättningen för bolaget och inte för dess delägare (31 kap. 2 § IL). På så sätt skiljer sig ersättningsfonderna från periodiseringsfonder, för vilka avsättningarna görs hos delägarna (30 kap. 2 § IL).

Avsättning till ersättningsfond kan göras när *en näringsidkare har fört* *ersättning* för i lagen särskilt uppräknade ändamål. Dessa är:

- Skada genom brand eller annan olyckshändelse på inventarier, byggnader, markanläggningar, mark och på djurlager i jordbruk eller renskötsel (31 kap. 4 § IL).
- I samband med att en fastighet tas i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande (31 kap. 5 § första punkten IL).
- I samband med att en fastighet annars avyttras under sådana förhållanden att det måste anses som en tvångsavyttring (31 kap. 5 § andra punkten IL).
- I samband med att en fastighet avyttras som ett led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets rationalisering (31 kap. 5 § tredje punkten IL).
- I samband med att en fastighet avyttras till staten därför att det på grund av flygbuller inte går att bo på den utan påtaglig olägenhet (31 kap. 5 § fjärde punkten IL).

- I samband med att förfoganderätten till en fastighet inskränks för obegränsad tid med stöd av miljöbalken eller med stöd av andra författningar, under förutsättning att det är en engångsersättning (31 kap. 5 § femte punkten IL).

Avsättningen till ersättningsfond innebär att det avsatta beloppet behandlas som en kostnad i inkomsttaxeringen. Möjligheten till avsättning till ersättningsfond motiveras av att försäkringsersättningar är skattepliktiga om de ersätter en skattepliktig intäkt i näringsverksamheten (8 kap. 22 § IL). Med hjälp av ersättningsfonden kan den skattepliktiga intäkten mötas med en lika stor kostnad. Genom att inte någon del av försäkringsersättningen går bort i skatt underlättas återanskaffning.

För personer som är skyldiga att upprätta årsbokslut eller årsredovisning föreligger ett formellt samband mellan redovisning och beskattning. En förutsättning för att dessa personer skall få göra avdrag skattemässigt är att avsättning till ersättningsfond görs i räkenskaperna (31 kap. 3 § IL).

Normalt krävs för att en avsättning skall kunna göras i räkenskaperna att förutsättningarna i 3 kap. 9 § ÅRL är uppfyllda. Där stadgas att sådana förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till sitt belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias skall redovisas som avsättningar. Förutsättningarna för att göra avsättningar utvecklas närmare i RR16. Avsättningen till ersättningsfond i räkenskaperna är emellertid, liksom de räkenskapsenliga avskrivningarna, skattemässigt betingad. Den tas därför inte upp som en vanlig affärsmässigt betingad avsättning i räkenskaperna, utan som en obeskattad reserv (se FAR:s vägledning, Om årsredovisning i aktiebolag, schemat till funktionsindelad resultaträkning, kommentaren p. 14). Eftersom det inte är fråga om en affärsmässigt betingad avsättning behöver inte kraven i 3 kap. 9 § ÅRL vara uppfyllda för att avsättning till ersättningsfond skall kunna göras i räkenskaperna.

Om ett bolag exempelvis får 2 000 000 kr i försäkringsersättning för en nedbrunnen ladugård, kommer bolaget i redovisningen att boka bort ladugården. När bolaget får försäkringsersättningen uppstår en skattepliktig intäkt. Eftersom byggnaden inte längre finns kvar, bokar bolaget bort byggnaden även i deklarationen på så sätt att bolaget drar av byggnadens skattemässiga restvärde. Om bolaget väljer att göra en avsättning till ersättningsfond, uppstår en kostnad som motsvarar försäkringsersättningen, dock högst den skattepliktiga vinsten (31 kap. 7 § IL). Bolaget tar sedan ersättningsfonden i anspråk för avskrivningar på den nya byggnaden. Det innebär att bolaget inte får något skattemässigt avdrag

för avskrivningarna. I det nyss nämnda exemplet med den nedbrunna ladugården får avsättningen till och i anspråkstagande av ersättningsfond följande redovisningsmässiga och skattemässiga effekter, under förutsättning att det skattemässiga respektive redovisningsmässiga restvärdet på den nedbrunna byggnaden är 1 500 000 kr och att avskrivningstiden är 50 år.

Resultaträkning/deklaration, år 1

Skattepliktig intäkt:	2 000 000
Avdrag, restvärde:	-1 500 000
Avdrag för avsättning till ersättningsfond:	-500 000
<i>Summa:</i>	<i>0</i>

Balansräkning, år 1

Ersättningsfond (passivsidan):	+500 000
Minskning, ersättningsfond (krediteras):	-40 000
Avskrivning, byggnad (krediteras):	-40 000

Eftersom en skuldpost (ersättningsfonden) och en tillgångspost (byggnaden) minskas i lika stor utsträckning sker inte någon resultatpåverkan när ersättningsfonden tas i anspråk. I 31 kap. 8 § finns särskilda bestämmelser om hur ersättningsfonden kombineras med bl.a. 18 kap. 18 § IL.

3.5 Övriga situationer i vilka det föreligger ett formellt samband

Bland övriga situationer i vilka det föreligger ett formellt samband mellan redovisning och beskattning kan arbetsgivares avsättning för pensioner (28 kap. IL) och värdering av valutasäkrade fordringar och skulder (14 kap. 8 § IL) nämnas. Detta formella samband skiljer sig från det i de tidigare i detta kapitel nämnda situationerna på så sätt att det inte uppstår några obeskattade reserver i räkenskaperna. I stället erfordras en direkt överensstämmelse mellan redovisning och beskattning. På så sätt har de redovisningsrättsliga bestämmelserna större betydelse än i de tidigare nämnda situationerna.

I 28 kap. 3 § IL stadgas att arbetsgivares tryggande av utfästelse om pension till en arbetstagare skall dras av som en kostnad om utfästelsen tryggas genom exempelvis en avsättning i balansräkning i förening med kreditförsäkring eller i förening med kommunal eller statlig borgen eller liknande garanti. Med en avsättning i balansräkningen avses en särskild redovisning av pensionsutfästelse enligt lagen (1976:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. (28 kap. 4 § IL). Denna avsättning skall antingen göras under rubriken *Avsatt till pensioner* eller i en delpost under rubriken *Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser* (28 kap. 4 § IL).

Beträffande fordringar och skulder i utländsk valuta fanns tidigare en möjlighet att avsätta till valutakursreserv. Denna redovisades som en obeskattad reserv (se FAR:s vägledning, Om årsredovisning i aktiebolag, schemat till funktionsindelad resultaträkning, kommentaren p. 14). Till och med taxeringsåret 2004 finns emellertid gamla valutakursreserver kvar, eftersom dessa upplöses under en femårsperiod med början taxeringsåret 2000. Numera finns endast en möjlighet att avvika från huvudregeln om värdering till balansdagens kurs när fordringarna eller skulderna är valutakurssäkrade genom terminskontrakt eller någon annan valutasäkringsåtgärd (14 kap. 8 § IL). I dessa fall får fordringen eller skulden 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. God redovisningssed beträffande valutasäkringsåtgärder framgår för närvarande för både noterade och onoterade bolag av den delvis upphävda rekommendationen BFNR7 pp. 8 och 15-19 (angående noterade bolag, se bilaga 2 till RR8).

3.6 Sammanfattning

Ett formellt samband mellan redovisning och beskattning innebär att det finns särskilda skatterättsliga bestämmelser, men att dessa för sin tillämpning förutsätter ett genomslag i redovisningen. De viktigaste fallen när det föreligger ett formellt samband avser räkenskapsenliga avskrivningar av inventarier, avsättning till periodiseringsfond för juridiska personer och avsättning till ersättningsfond. Genomslaget i redovisningen tar sig vanligen uttryck i bokslutsdispositioner i resultaträkningen och obeskattade reserver i balansräkningen. I vissa fall, nämligen beträffande arbetsgivares avsättning till pensioner respektive valutasäkrade fordringar och skulder i utländsk valuta, förutsätts emellertid ett absolut samband mellan redovisning och beskattning. Detta innebär att de

särskilda skatterättsliga bestämmelserna endast får tillämpas om samma tillämpning är möjlig och faktiskt görs i redovisningen. Någon möjlighet att laborera med faktiska avvikelser mellan redovisning och beskattning i form av bokslutsdispositioner och obeskattade reserver står då inte till buds.

4 Avsaknad av samband eller omvänt samband

4.1 Inledning

Detta kapitel handlar om situationer när skatterättens bestämmelser är helt frikopplade från redovisningen. De skatterättsliga bestämmelserna får således tillämpas oavsett vad som har gjorts i redovisningen. I vissa fall ställer emellertid *redovisning snormerna* krav på att skatterättsliga avvikelser återspeglas i redovisningen. Detta har vi valt att kalla ett *omvänt samband mellan redovisning och beskattning*.

Kapitlet är disponerat enligt följande. Först behandlas situationer när det inte föreligger något samband mellan redovisning och beskattning. Därefter diskuteras det omvända sambandet. Kapitlet avslutas med en sammanfattning.

4.2 Inget samband mellan redovisning och beskattning

4.2.1 Allmänt

Enligt 14 kap. 2 § andra stycket första meningen IL skall, som ovan nämnts ett flertal gånger, inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår de hänför sig till enligt god redovisningssed, *om inte något annat är föreskrivet i lag*. Denna sista bisats avser det område på vilket skatterätten inte föreskriver något samband mellan redovisning och beskattning.

Ovan har framgått att det faktum att det finns särskilda skatterättsliga bestämmelser inte med automatik medför att det saknas ett samband

mellan redovisning och beskattning. För bestämmelserna om värdering av lager och pågående arbeten råder till stor del ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning inte på grund av bestämmelserna i 14 kap. 2 och 4 §§ IL utan på grund av hänvisningar till redovisningen i 17 kap. IL. De områden på vilka det föreligger ett formellt samband mellan redovisning och beskattning regleras också särskilt skatterättsligt, men med en uttrycklig föreskrift om att överensstämmelse med redovisningen måste föreligga. Det är också viktigt att hålla i minnet att omfångsreglerna i 15 och 16 kap. IL (*om* en inkomst är skattepliktig eller en utgift är avdragsgill) är helt fristående från redovisningen. Det faktum att det finns särskilda skatterättsliga regler på dessa områden innebär således inte att det saknas ett samband mellan redovisning och beskattning. Tvärtom föreligger ofta ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning på dessa områden vad beträffar periodiseringen.

Det viktigaste områdena på vilka det inte föreligger något samband mellan redovisning och beskattning avser avskrivningar på byggnader enligt 19 kap. IL och på markanläggningar enligt 20 kap. IL. Avdragsrätten skattemässigt är för dessa poster inte på något sätt beroende av att motsvarande avdrag görs i redovisningen. Däremot förekommer i praktiken avvikelser i redovisningen från de skattemässiga avskrivningarna mycket sällan.

4.2.2 Byggnader

Avskrivningar av byggnader regleras i 19 kap. IL. Byggnader förvärvas ofta tillsammans med mark, industritillbehör och byggnadsinventarier. Industritillbehör och byggnadsinventarier skrivs av som vanliga inventarier enligt 18 kap. IL (se 19 kap. 19 § andra stycket IL). Beträffande dessa poster används därför ofta räkenskapsenliga avskrivningar, för vilka det föreligger ett formellt samband mellan redovisning och beskattning. Mark skrivs inte av alls, eftersom den anses vara värdebeständig (se t.ex. prop. 1999/2000:2 s. 263). Om marken ändå minskar i värde på grund av utvinning av naturtillgångar finns viss möjlighet att beakta detta genom avdrag för substansminskning enligt 20 kap. 20-28 §§ IL. Eftersom det råder olika principer för avskrivningar beträffande byggnader å ena sidan och industritillbehör och byggnadsinventarier å andra sidan och mark normalt inte skrivs av alls, är det av stor vikt att hänföra köpeskillingen för en fastighet till de olika tillgångsslagen.

Anskaffningsvärdet för en byggnad skiljs ut med ledning av byggnadens taxeringsvärde, markens taxeringsvärde och det värde som enligt köpekontraktet hänförs till industritillbehör och byggnadsinventarier. Urskiljningen regleras i 19 kap. 11 § IL och kan beskrivas i följande formel.

$$\frac{(\text{Totalt anskaffningsvärde} - \text{industritillbehör}) \times \text{taxeringsvärde för byggnad}}{\text{totalt taxeringsvärde} - \text{byggnadsinventarier}} = \text{byggnadens avskrivningsunderlag}$$

Enligt 19 kap. 2 § IL får utgifter för reparation och underhåll av byggnaden dras av omedelbart. Detta gäller även utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet. Bestämmelsen infördes genom IL och är således förhållandevis ny. På grund av ordvalet *får* finns inte något hinder för att utgifter som har aktiverats i redovisningen även aktiveras i beskattningen (prop. 1999/2000:2 s. 248). Däremot har de skattskyldiga möjlighet att göra omedelbart avdrag även om aktivering har skett i räkenskaperna.

Ovan har nämnts att den skattemässiga metoden för avskrivningar av byggnader i praktiken vanligen följs även i redovisningen. Redovisningsrekommendationerna är inte lika detaljerade som skattelagstiftningen beträffande hur uppdelningen mellan olika tillgångsslag skall ske. Däremot kan motsvarande principer utläsas. I vägledningen till BFNAR 2001:3 avsnitt 6.3 kan exempelvis utläsas:

”Mark och byggnad är särskiljbara enheter även om de förvärvats som en enhet och tas upp i balansräkningen under gemensam rubrik. Mark har i normalfallet en obegränsad livstid och ska då inte avskrivas. Byggnader har en begränsad livstid och ska därför avskrivas.”

Motsvarande uttalande återfinns i RR12 p. 25. En skillnad mellan redovisning och beskattning beträffande byggnader avser tidpunkten för när näringsidkaren kan börja skriva av sin egendom. I skatterätten infaller denna tidpunkt då byggnaden *färdigställs* eller *förvärvas* (19 kap. 5 § IL). Enligt vägledningen till BFNAR 2001:3 avsnitt 6.1 och RR12 p. 20 skall avskrivning ske från och med den tidpunkt då tillgången *är färdig att tas i bruk*. Teoretiskt kan tidpunkten för avskrivningarnas början skilja sig åt enligt skattelagstiftningen och god redovisningssed. I praktiken torde emellertid någon skillnad sällan uppstå, eftersom en fastighet som är förvärvad eller färdigställd också vanligen är färdig att tas i bruk.

Ett särskilt problem som kan uppstå på grund av avsaknaden av samband mellan redovisning och beskattning för avskrivning av byggnad avser finansieringsutgifter. Huvudregeln är att utgifter för lån i redovisningen kostnadsförs löpande och således inte ingår i en byggnads anskaffningsvärde (se bilaga 1 till RR12). I vissa fall skall dock sådana utgifter inräknas i anskaffningsvärdet (se bilaga 1 till RR12). Dessa fall regleras i RR21, Lånekostnader, pp. 10-29. Enligt denna rekommendation skall lånekostnader som är direkt hänförliga till inköp, konstruktion eller produktion av en tillgång som med nödvändighet tar betydande tid i anspråk att färdigställa för avsedd användning eller försäljning inräknas i anskaffningsvärdet för tillgången (RR21 p. 11). Det handlar således inte om normala låneutgifter för förvärv av en färdig tillgång, utan exempelvis ränta för den period som högt vattenstånd försenar ett bygge, om sådant högt vattenstånd är vanligt under byggnadsperioden i det aktuella geografiska området (RR21 p. 25).

Det föreligger inte några särskilda skatteregler i inkomstslaget näringsverksamhet beträffande periodisering av finansieringsutgifter såsom ränta utan på detta område föreligger ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning. Enligt vår uppfattning torde det därför inte finnas någon möjlighet att tillämpa de särskilda skatterättsliga bestämmelserna i 19 kap. IL om avdrag för avskrivning av byggnad på den del av ett anskaffningsvärde som utgörs av finansieringsutgifter (jfr. Thorell 1989 Skatterättens periodiseringsregler s. 591-592). Detta torde innebära att eventuella aktiverade finansieringsutgifter måste sorteras ut ur en byggnads anskaffningsvärde på ett motsvarande sätt som sker med industritillbehör, byggnadsinventarier och mark, innan det skattemässiga avskrivningsunderlaget kan fastställas. Detta gäller dock endast om de skattemässiga avskrivningarna inte ligger i linje med god redovisningssed.

4.2.3 Markanläggningar

Med markanläggningar avses enligt 20 kap. 2 § IL anordningar eller anläggningar som är avsedda att användas i fastighetsägarens näringsverksamhet. Exempel på markanläggningar är vägar, kanaler, hamninlopp, parkeringsplatser, fotbollsplaner och planteringar. Tidigare fick markanläggningar inte skrivas av alls, eftersom de ansågs ha ett bestående värde (se prop. 1999/2000:2 s. 263). Numera skrivs markanläggningar enligt huvudregeln av med maximalt fem procent om året (20 kap. 5 § IL). Täckdiken och skogsvägar får emellertid skrivas av med tio procent om året (20 kap. 5 § IL). Den skattskyldige får normalt endast

göra avdrag för avskrivning för markanläggningar som anlagts under innehavstiden av fastigheten (20 kap. 6 § IL). Detta gäller dock inte vid benefika fång och i vissa andra situationer, då i stället kontinuitetsprincipen tillämpas (se 20 kap. 12-13 §§ IL med hänvisningar).

Beträffande avskrivning av markanläggningar föreligger inte något materiellt eller formellt samband mellan redovisningen och beskattningen. Den skattskyldige har således rätt till avdrag oavsett vad som sker i redovisningen.

Markanläggningar omnämns inte särskilt, vare sig i ÅRL eller i redovisningsrekommendationerna. Markanläggningar är emellertid i redovisningsmässigt hänseende – precis som byggnader och inventarier – att betrakta som materiella anläggningstillgångar, varför god redovisningssed styrs av BFNAR 2001:3 och RR12. I praktiken behandlas markanläggningar normalt på samma sätt redovisningsmässigt som skattemässigt, dvs. de skrivs enligt huvudregeln av med fem procent per år. Den äldre skattemässiga synen, att markanläggningar skulle vara värdebeständiga, återfinns således inte heller i redovisningen.

4.3 Omvänt samband mellan redovisning och beskattning

Ett omvänt samband mellan redovisning och beskattning kan sägas innebära att redovisningsnormerna ställer krav på att skatterättsliga avvikelser återspeglas i redovisningen. Ett exempel på en bestämmelse som utgör en särskild skatterättslig periodiseringsregel är, som ovan nämnts, den så kallade 97-procentsregeln i 17 kap. 4 § IL. Enligt denna bestämmelse får varulagret lägst tas upp till 97 procent av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde. Detta skattemässiga inkuransavdrag kan i deklarationen redovisas under posten skattemässiga justeringar. Något krav på en bokslutsdisposition i resultaträkningen eller obeskattade reserver i balansräkningen återfinns således inte i skattelagstiftningen.

Av 4 kap. 9 § ÅRL framgår att omsättningstillgångar skall värderas enligt lägsta värdets princip till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Det skattemässiga inkuransavdraget omnämns inte i ÅRL, varför man skulle kunna anta att det skulle kunna uppstå en värdemässig diskrepans (skillnad) mellan kostnadsföringen i deklarationen och i redovisningen. Redovisningsrekommendationerna ger emellertid en annan lösning. I vägledningen till BFNAR 2000:3 avsnitt 3.4 konstateras följande.

”Inkurans beaktas som huvudregel genom tillämpning av lägsta värdets princip. Det är dock vanligt i praxis att lagrets värde i balansräkningen reduceras med skattemässigt tillåtet inkuransavdrag även om detta är högre än bedömd verklig inkurans. Eftersom inkuransbedömning ofta är förenad med osäkerhet, bör en sådan redovisning kunna tillåtas under förutsättning att avvikelserna från en värdering till lägsta värdets princip inte i väsentlig grad påverkar bedömningen av företagets resultat och ställning.

Är däremot skillnaden mellan bedömt värde enligt lägsta värdets princip och det skattemässigt godtagbara värdet väsentligt ska lagret tas upp på balansräkningens tillgångssida till värde enligt lägsta värdets princip. På skuldsidan redovisas skillnaden mellan detta värde och det skattemässigt godtagbara värdet som lagerreserv under obeskattade reserver.”

Skillnaden mellan lagrets skatte- och bokföringsmässiga värde skall således, enligt redovisningsbestämmelserna, redovisas som en obeskattad reserv på motsvarande sätt som görs vid räkenskapsenliga avskrivningar av inventarier i de fall inkuransen inte kan beaktas redan i lagervärdet. Motsvarande omvända samband mellan redovisning och beskattning återfinns i BFN U 92:1.

Hur det skattemässiga inkuransavdraget skall betraktas för de noterade bolagens del är något mer oklart efter RR2:02, som tillämpas för finansiella rapporter för räkenskapsår som påbörjas från och med den 1 januari 2003. I föregångaren till denna rekommendation, RR2, fanns i punkterna 26-27 ett motsvarande uttalande till det ovan nyss citerade. I RR2:02 däremot, finns inte något motsvarande uttalande. Redovisningsrådet uttalar att inkuransen numera framgår av definitionen av nettoförsäljningsvärdet (se bilagan till RR2:02). Att det faktum att skrivningen kring inkuransavdrag har avskaffats skulle innebära någon ändring i sak antyds inte av Redovisningsrådet. Möjligen kan det dock ge uttryck för en ökad internationalisering av redovisningen, där redovisningen inte ställer krav på skattemässigt omotiverade obeskattade reserver.

4.4 Sammanfattning m.m.

I de situationer när det finns särskilda skattemässiga periodiseringsregler som inte föreskriver en viss redovisning och som inte bygger på periodiseringen i redovisningen kan det sägas att det saknas ett samband mellan redovisning och beskattning, eller att frågan är frikopplad. Viktiga exempel på sådana områden är avskrivningar på byggnader och markanläggningar och skattemässigt inkuransavdrag för lager. I de fall skatterätten inte ställer krav på redovisningen kan emellertid konstateras att

redovisningen följer skatterätten i stor utsträckning. Så är fallet för avskrivningar på byggnader och markanläggningar. För skattemässigt inkuransavdrag för lager föreligger till och med ett omvänt samband på så sätt att redovisningsnormerna ställer krav på obeskattade reserver. Det är därför viktigt att komma ihåg att periodiseringsfrågor, även på det område det enligt skatterätten inte föreligger något samband mellan redovisning och beskattning, i princip alltid har både skatte- och redovisningsmässiga implikationer: Antingen följer beskattningen redovisningen eller följer redovisningen beskattningen.

5 Avslutning och en blick framåt

I denna bok har sambandet mellan redovisning och beskattning belysts. Den gängse skattemässiga uppdelningen innebär en uppdelning i materiellt och formellt samband respektive att det inte föreligger något samband. Vid en närmare studie av sambandet mellan redovisning och beskattning kan dock konstateras att de flesta skatterättsliga periodsiseringsåtgärder har redovisningsmässiga implikationer. Detta gäller även i de fall man rör sig på det frikopplade området. Den skatt ett företag skall betala för ett visst räkenskapsår återfinns alltid i resultaträkningen.

Utifrån ett internationellt perspektiv är det mycket vanligt förekommande med någon form av samband mellan redovisning och beskattning. Detta beror på att det skulle innebära ett enormt merarbete för företagen att upprätta två redovisningar som var helt fristående från varandra. Eftersom redovisningen ofta syftar till att ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning utgör redovisningen också en bra grund för en riktig beskattning.

Användningen av obeskattade reserver och bokslutsdispositioner i redovisningen, som aktualiseras vid formellt eller omvänt samband, är emellertid utifrån ett internationellt perspektiv ovanliga. För att redovisningen skall bli begriplig och hanterbar i internationella koncerner elimineras de obeskattade reserverna i koncernbalansräkningen. Detta sker genom att de obeskattade reserverna delas upp i posterna *uppskjuten skatteskuld* och *eget kapital* (se RR9 pp. 13 och 66). Det bör noteras att medelstora företag enligt BFNAR 2001:1 p. 6 också omfattas av dessa regler.

Möjligheten att redovisa *uppskjuten skattefordran* enligt samma redovisningsrekommendationer har inneburit att utvecklingsföretag inom exempelvis *life science*-sektorn har fått en ny tillgång som förstärker balansräkningen. Många av dessa företag går inledningsvis med betydande förluster. Under förutsättning att det är troligt att dessa förluster kan utnyttjas mot skattepliktiga vinster i framtiden ger redovisningsrekommendationerna stöd för att redovisa en uppskjuten skattefordran som en tillgång. På detta sätt förstärks företagets balansräkning. Nyckel-

tal såsom exempelvis soliditet påverkas positivt, genom att tillgångsmassan ökas medan andelen främmande kapital är konstant.

Från och med de räkenskapsår som påbörjas år 2005 kommer medlemsstaterna i EU att vara skyldiga att se till att noterade företag upprättar sina koncernredovisningar i enlighet internationella redovisningsstandarder (artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder). Sverige kommer då även överstatligt att ha förlorat möjligheten att använda sig av obeskattade reserver i koncernbalansräkningen.

Frågan är om kravet på obeskattade reserver helt kommer att utmönstras ur den svenska skatterätten. Den ovan nyss nämnda EG-förordningen ställer inte något krav på att årsredovisningar och koncernredovisningar för onoterade företag upprättas i enlighet med internationella redovisningsstandarder (IAS). Däremot ger förordningen i artikel 5 stöd för att medlemsstaterna får uppställa sådana krav.

I SOU 2003:71 föreslås för det första att alla företag, såväl noterade som onoterade, skall ha möjlighet att upprätta sina redovisningshandlingar i enlighet med IAS. För det andra föreslås att möjligheterna att tillämpa IAS inom ramen för ÅRL förbättras väsentligt. Förslagen innebär sammanfattningsvis att det utkristalliseras två regelverk: för det första ÅRL och god redovisningssed, med större eller mindre inslag av IAS redovisningsprinciper, och för det andra IAS.

Riksskatteverket (numera Skatteverket) har i sin rapport 1998:16 om sambandet mellan inkomstbeskattning och redovisning föreslagit att det formella sambandet mellan redovisning och beskattning avskaffas. Ännu finns dock inte något konkret lagförslag med detta innehåll (jfr. SOU 2003:71 s. 378). En försiktig gissning är emellertid att internationaliseringen på sikt kommer att bidra till att det formella sambandet mellan redovisning och beskattning allt mer luckras upp.

Referenslista

Litteratur

Linder, Peter, Upplösning av skattemässig överavskrivning på inventarier, Skattenytt 2001 s. 435–440

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del I och II, 9 uppl., Lund 2003

Norberg, Claes, Realisation av intäkter i näringsverksamhet – kommentar i anledning av ett rättsfall, Skattenytt 1999 s. 691–701.

Påhlsson, Företagens inkomstskatt, Uppsala 2002

Påhlsson, Robert, Inledning till skatterätten, 3 uppl., Uppsala 2003

Rabe, Gunnar, Bojs, Johan, Det svenska skattesystemet, 18 uppl., Stockholm 2004

Thorell, Per, Skattelag och affärssed. En skatterättslig studie över sambandet mellan den bokföringsmässiga och den skattemässiga redovisningen, Stockholm 1984

Thorell, Per, Skatterättens periodiseringsregler, Skattenytt 1989 s. 577- 596

Thorell, Per, Edenhammar, Hans, Företagens redovisning. Grundläggande räkenskapsförståelse, 4 uppl., Uppsala 2003

EG-rättslig normgivning

Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder

Offentligt tryck och material från Riksskatteverket

Prop. 1975:104 med förslag till ny bokföringslag m.m.

Prop. 1980/81:68, med förslag till ändrade regler för den skattemässiga behandlingen av inventarier, fastigheter och pågående arbeten m.m.

Prop. 1998/99:130, Ny bokföringslag m.m.

Prop. 1999/2000:2, Inkomstskattelagen

Riksskatteverkets notissamling 1997:2, Avskrivning av uppskriven tillgång (numera Skatteverket)

Riksskatteverkets rapport 1998:6, Sambandet mellan inkomstbeskattning och redovisning (numera Skatteverket)

SOU 2003:71 Internationell redovisning i svenska företag

Redovisningsrekommendationer m.m.

BFN U 87:1 Redovisning av intäkter från ett garantiserviceavtal

BFN U 92:1 Redovisning av varulager med tillämpning av den s.k. 97-procentregeln

BFNAR 2000:3 om redovisning av varulager med tillhörande vägledning

BFNAR 2001:3 om redovisning av materiella anläggningstillgångar med tillhörande vägledning

BFNR7 om värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta

FAR:s vägledning, Om årsredovisning i aktiebolag

RR2 Varulager

RR2:02 Varulager

RR8 Effekter av ändrade valutakurser

RR9 Inkomstskatter

RR12 Materiella anläggningstillgångar

RR16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar

RR17 Nedskrivningar

RR21 Lånekostnader

Rättsfall

RÅ 1977 ref. 13

RÅ 1986 ref. 153

RÅ 1987 not. 533

RÅ 1999 ref. 32

RÅ 2001 ref. 8